



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo
acuerdo número 974181 de fecha 15 de julio de 1997

El Principio de Proporcionalidad Tributaria y la Figura de la Retención en el
Impuesto Sobre Nóminas en el Estado de Chiapas.

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Sustenta el

Lic. Sergio Arregui Caballero

Director de la Tesis

Doctor Carlos Espinosa Berecochea

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	2
CAPÍTULO UNO.....	5
1.- HISTORIA DE LA RELACIÓN JURÍDICA ENTRE EL CONTRIBUYENTE Y EL ESTADO.	
SUJETO PASIVO Y EL ACTIVO.....	5
1.1.- ALGUNOS ANTECEDENTES DE LOS IMPUESTOS.....	5
1.2.- ANTECEDENTE NORTE AMERICANO.....	7
1.3.- ANTECEDENTES EN MÉXICO.....	9
2.- HISTORIA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD EN MÉXICO.....	11
2.1.- DE LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD, EN LA ÉPOCA DE LA CONSTITUCIÓN DE 1857 Y 1917.....	11
2.2.- DE LOS CRITERIOS DE PROPORCIONALIDAD.....	14
2.3.- MODIFICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA DE LA CORTE, APARTÁNDOSE DEL CRITERIO VALLARTA PARA ESTABLECER LA COMPETENCIA DEL PODER JUDICIAL PARA ESTUDIAR LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA.....	15
3.- HISTORIA DEL IMPUESTO SOBRE NÓMINAS.....	17
CAPÍTULO DOS.....	20
1.- POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO MEXICANO.....	20
1.1.- POTESTAD Y CONCURRENCIA TRIBUTARIA ENTRE LAS ENTIDADES FEDERATIVAS.....	27
1.2.- LA COMPETENCIA TRIBUTARIA O CONTRIBUTIVA, ENTRE LAS ENTIDADES FEDERATIVAS Y SUS MUNICIPIOS.....	30
2.- DE LA CONTRIBUCIÓN.....	31
3.- DEL IMPUESTO.....	33
4.- DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	35
4.1.- ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	36
5.- CONCEPTO ACTUAL DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y LOS CRITERIOS JURISDICCIONALES.....	49
6.- DE LA RETENCIÓN.....	54
CAPÍTULO TRES.....	58
1.- DEL IMPUESTO SOBRE NÓMINAS EN LA ENTIDAD FEDERATIVA CHIAPAS.....	58
1.1.- DEL IMPUESTO SOBRE NÓMINAS.....	59
2.- DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL.....	69
3.- DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA Y LA DETERMINACIÓN DE LA BASE DEL IMPUESTO SOBRE NÓMINAS A RETENER.....	73
4.- LOS PROBLEMAS DE PROPORCIONALIDAD DEL IMPUESTO SOBRE NÓMINAS A RETENER.....	76
5.- CONCLUSIONES.....	84
5.1.- CONCLUSIONES APLICADAS AL SUJETO PASIVO DIRECTO E INDIRECTO.....	84
5.2.- CONCLUSIONES APLICADAS A LA AUTORIDAD FISCALIZADORA.....	89
6.- PROPUESTAS:.....	92
BIBLIOGRAFÍA.....	100

El Principio de Proporcionalidad Tributaria y la Figura de la Retención en el Impuesto Sobre Nóminas en el Estado de Chiapas.

INTRODUCCIÓN.

“La razón de Estado no se ha de oponer al estado de la razón.”

Rey Carlos I de España y emperador del Sacro Imperio Romano Germánico como Carlos V.

Aun cuando un hombre pudiese ser nombrado emperador del Sacro Imperio Romano Germánico, no debería dejar de pensar que “La razón de Estado no se ha de oponer al estado de la razón”. Aquí es donde reside el motivo del estudio a realizar, toda vez, los impuestos como una de las razones de Estado, no deben escapar a la luz de la razonabilidad, esto es: tener límites, respetar el patrimonio de los individuos y a estos mismo, ser sustentables, lógicos y coherentes con relación a la fuente de riqueza.

La razonabilidad que mencionamos está manifestada en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, precepto que a pesar de su escueta redacción, ha sido basta fuente de interpretación y litigios innumerables, que a su vez, han formado la base de nuestro Derecho Fiscal.

Este estudio tiene como grandes centrales, el principio de proporcionalidad tributaria y la figura de la retención en el impuesto sobre

nóminas en el Estado de Chiapas, con el objeto de saber si al retenedor le es aplicable dicho principio y las repercusiones que por la mencionada figura sufre el sujeto pasivo directo e indirecto del tributo.

La intención de este quien suscribe las presentes líneas, es demostrar lo desproporcional del sistema de retención en el impuesto sobre las nóminas en el Estado de Chiapas, por lo que nos apoyaremos en los elementos de la obligación tributaria, haciendo un desglose de la misma y comparándola con el sistema de retención del impuesto en cuestión. Por supuesto, se plantean ejemplos de situaciones hipotéticas cotidianas que demuestran cuantitativamente lo errado del sistema en cuestión.

Es conveniente precisar que el problema planteado, a la fecha de elaboración de esta tesis, no ha sido resuelto y persiste en la legislación Chiapaneca, por lo que una de las finalidades de esta obra es proporcionar alternativas de solución más apegadas a la realidad económica para los sujetos de la obligación tributaria.

Así, el resultado de este trabajo son tres capítulos, que abordan este complejo problema, el primero de ellos se refiere a la historia de la relación jurídica entre contribuyente y Estado, mencionando características y evolución de lo que hoy llamamos impuesto y el principio de proporcionalidad.

El segundo capítulo trata los temas de la competencia tributaria de la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios (potestad tributaria del Estado Mexicano), en este mismo apartado se mencionan los conceptos actuales de contribución, impuesto y proporcionalidad, así

mismo se hace referencia a la obligación tributaria así como un desglose de sus elementos.

El tercer capítulo, expone la hipótesis del problema y las alternativas de solución, partiendo del impuesto sobre nóminas en el Estado de Chiapas, haciendo especial énfasis en el sistema de retenciones. De manera adicional se encuentran las conclusiones del diagnóstico de esta situación, y por último pero no menos importante, las propuestas.

Cabe mencionar que el contexto expuesto tiene sustento en un juicio contencioso administrativo planteado por este quien suscribe las presentes líneas, por lo que en la vida real los contribuyentes en aquel Estado de Chiapas sufren del injusto sistema de retenciones del impuesto de marras. En relatadas condiciones este trabajo pretende ser una solución a ello.

CAPÍTULO UNO.

1.- HISTORIA DE LA RELACIÓN JURÍDICA ENTRE EL CONTRIBUYENTE Y EL ESTADO. SUJETO PASIVO Y EL ACTIVO.

1.1.- ALGUNOS ANTECEDENTES DE LOS IMPUESTOS.

Desde que el hombre logró organizarse en complejas estructuras sociales, llámese tribu, dictadura, monarquía, república, etcétera; ha existido la imperiosa necesidad de sostener económicamente dichas formas de gobierno por medio de los recursos de los individuos que voluntaria o involuntaria forman parte de las mismas, así fuese en su carácter de gobernado, conquistado, vasallo u oprimido.

Quienes ostentan la fuerza, el poder, dominio o gobierno en cualquiera de sus múltiples formas, allegándose de los medios necesarios para ello, de acuerdo a la época; inician o continúan una relación con el dominado que difícilmente puede calificarse de estable, puesto que al menos en el pasado más remoto, prácticamente son indistinguibles los límites entre lo que llamaríamos una relación armónica o ideal, de una tiránico bárbara (entendida en un sentido represor).

Esta relación siempre ha girado alrededor de un factor que considero económico, esto desde su sentido más primitivo con el pago del cuerpo, el trabajo, el tiempo y la vida misma (visto desde una perspectiva de explotación humana manifestada por la esclavitud), hasta evolucionar a un punto más humanizado, donde el dominador no termina con la fuente misma de la riqueza y el trabajo (hombre). Este cambio más respetuoso por la vida y la libertad, puede entenderse como un proceso largo de batallas que aún en día, se reflejan en la solicitud de observancia de derechos a los menores, a las minorías, los homosexuales, las mujeres, a las comunicaciones, entre otros.

Esta lenta evolución trajo como consecuencia, una institución jurídica que al parecer da una respuesta al problema de fondo, algo que aparenta razonabilidad, civilización y justicia: el tributo o impuesto.

La mencionada institución, objeto de estudio del Derecho Fiscal, desde el punto de vista de quien suscribe las presentes líneas, ha sido el impulsor de grandes cambios sociales a través de la historia. Esto es así, puesto que el ínfimo y delicado cordón de la relación entre el gobernante y gobernado, ha sido desde tiempos memorables un punto medular en la

evolución social de los pueblos. Dicha evolución ha tenido testigos íntimos en los haberes de la historia, tal y como nos relata una “mística” piedra de basalto negro, con 756 kilogramos de peso, de 1.14 centímetros de alto, 72 de ancho y 28 de grosor; encontrada el 15 de julio de 1799, en la localidad Egipcia llamada Roseta. Esta piedra tiene escrito un antiguo decreto promulgado por el faraón Ptolomeo V. El decreto fue escrito en tres distintas lenguas: jeroglíficos egipcios, escritura demótica y griego antiguo. Esta especial conjunción y el estudio del científico inglés Thomas Young, así como del lingüista francés Jean Champollion¹, fue suficiente para descifrar el pictórico lenguaje de los faraones, incomprendible hasta principios del siglo XIX. Curiosamente, la piedra que sirvió como llave para decodificar los antiguos escritos, hace referencia a un texto tributario, en específico al decreto de Menfis, del 27 de marzo de 196 a.C., mediante el cual, entre otras cosas, se promulgaba la derogación de la tasa de Marina y la reducción de dos terceras partes del impuesto sobre la tela que los templos pagaban a la corona².

Curioso es para quien tiene la voz, que una piedra antigua contenga un texto mayormente tributario y que esta, a su vez, sirviera como la clave medular para descifrar lo que hasta entonces eran solo bellos pictogramas incomprensibles.

1.2.- ANTECEDENTE NORTE AMERICANO

¹ Cfr. TÁPIA, Eduard. *El desciframiento de la piedra de rosetta*, en la dirección electrónica <http://www.portaleureka.com/accesible/linguistica/108-el-desciframiento-de-la-piedra-de-rosetta>

² Cfr. *The British Museum. The Rosetta Stone: translation of the demotic text*, en la dirección electrónica http://www.britishmuseum.org/explore/highlights/articles/r/the_rosetta_stone_translation.aspx

Ahora bien, para mayor comprensión con los acontecimientos históricos es necesario hacer mención a otro suceso ocurrido en el puerto de Boston, Massachusetts, con motivo de la aprobación por parte de la Gran Bretaña en 1773 del *Acta del Té*³, antecedente inmediato a la guerra de independencia de las entonces trece Colonias, hoy Estados Unidos de Norteamérica. Cabe recordar, que ese día martes 16 de diciembre de 1773, entrada la noche, Samuel Adams preparó lo que a la postre sería conocido como el Motín del té, mediante el cual un grupo de personas disfrazadas de indios norte-americanos autóctonos, lanzó al mar de la bahía todo el cargamento de té de los navíos *HMS Dartmouht*, *Beaver* y *Eleanour*. Dicha actuación fue una protesta en contra del trato preferencial que el gobierno británico había instaurado a favor de una empresa denominada Compañía Británica de las Indias Orientales (Honourable East India Company [HEIC]). La mencionada preferencia consistía en permitir a la Compañía vender té a las trece Colonias directamente, sin pagar arancel o impuesto de aduanas en Gran Bretaña, a cambio de pagar otro diverso conocido como el “arancel colonia”, que era mucho menor.

Siguiendo la historia de los Estados Unidos de Norte América, destaca una circunstancia curiosamente paradójica. Uno de los elementos detonantes de la llamada “Guerra Civil”, fue el llamado “arancel Morrill”, el cual favorecía mediante una práctica proteccionista a las industrias manufactureras del norte, en tanto que para los Estados del Sur, quienes tenían como mayor actividad económica la exportación de productos agrícolas a Europa y que importaban de allí mismo bienes

³ Cfr. *Boston Tea Party Historical Society. Significance of the Tea Act, 1773*, en la dirección electrónica <http://www.boston-tea-party.org/tea-act.html>

manufacturados, se veían perjudicados gravemente por dicha política tributaria.

Así fue que al sentirse agredidos los Estados del Sur decidieron separarse estableciendo un nuevo gobierno, cuya constitución era prácticamente idéntica a la Constitución general anterior, excepto que la misma declaraba ilegales los aranceles proteccionistas y las ayudas monetarias a las empresas⁴, y establecía el voto de una mayoría de dos tercios para todas las medidas que implicasen gastos.

1.3.- ANTECEDENTES EN MÉXICO

En nuestro país, la forma más conocida de estudiar al Tributo de manera documental son los llamados *tequiamatl*, que son Códices referentes a los tributos, ejemplo de este es el “Código Mendocino” o “Matrícula de tributos” que registra pictóricamente (en esa época nuestros antepasados no conocían otra forma) los tributos que los pueblos sujetos

⁴ La Constitución de los Estados Confederados establecía en la última parte del artículo I: (2) *No State shall, without the consent of the Congress, lay any imposts or duties on imports or exports, except what may be absolutely necessary for executing its inspection laws; and the net produce of all duties and imposts, laid by any State on imports, or exports, shall be for the use of the Treasury of the Confederate States; and all such laws shall be subject to the revision and control of Congress.*

(3) *No State shall, without the consent of Congress, lay any duty on tonnage, except on seagoing vessels, for the improvement of its rivers and harbors navigated by the said vessels; but such duties shall not conflict with any treaties of the Confederate States with foreign nations; and any surplus revenue thus derived shall, after making such improvement, be paid into the common treasury. Nor shall any State keep troops or ships of war in time of peace, enter into any agreement or compact with another State, or with a foreign power, or engage in war, unless actually invaded, or in such imminent danger as will not admit of delay. But when any river divides or flows through two or more States they may enter into compacts with each other to improve the navigation thereof.*

debían entregar en forma periódica a México-Tenochtitlan, centro de la Triple Alianza conformada por México, Tetzco y Tacuba.

Las autoridades de ese entonces, llamados *Calpixquis* (se identificaban de entre las demás personas porque portaban una vara en una mano y en la otra un abanico), quienes fueron los primeros recaudadores, notificadores, visitadores, auditores, en fin; llevaban un registro tributario pormenorizado de las personas, pueblos y ciudades, así como de la enumeración y valuación de las riquezas recibidas.

Ya una vez establecida la colonia española, los tributos cambiaron (es justo ver como quién ostenta el poder ajusta a sus intereses el tributo) para hacerse de un lado las flores, las plumas, los animales, las telas y las pieles, ahora los tributos consistían en alimentos, piedras y joyas. Es en esta parte de la historia mexicana, que ante la avaricia de los gobernantes, una división tribal mexicana llamada *Acolhua*, capta la atención de este quien suscribe las presentes líneas, puesto que para efectos prácticos del estudio del tema, la proporcionalidad será la piedra angular del mismo. Así, esta tribu elaboró un código⁵ en que se aborda la desproporcionalidad de los altos cobros, con lo cual se corrobora ese ínfimo cordón del cual hablamos con antelación⁶.

En razón de todo lo anterior, podemos observar el carácter fundamental que representan los tributos para las estructuras sociales, puesto que ayudan en gran medida a que una estructura social sea

⁵ Este estudio conocido como Código Vergara, cuenta la medida de las tierras de cultivo de cada familia y por tanto el monto que se debe pagar como impuesto.

⁶ Cfr. JORGE, María del Carmen, J. WILLIAMS, Bárbara, Garza-Hume, C.E. y Olvera, Arturo. *Mathematical accuracy of Aztec land surveys assessed from records in the Codex Vergara*. Revista electrónica de la *Proceedings of the National Academy of Sciences of United States of America*, en la dirección electrónica <http://www.pnas.org/content/early/2011/08/25/1107737108.full.pdf>

sostenible y perdure, o, en su caso son “detonantes” del nacimiento de una nueva forma de organización social.

2.- HISTORIA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD EN MÉXICO

2.1.- DE LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD, EN LA ÉPOCA DE LA CONSTITUCIÓN DE 1857 Y 1917.

Como hemos visto en el tema que antecede, por lo menos desde los tiempos de los *Acolhua*, el estudio de la proporcionalidad en las contribuciones era un principio demostrable mediante pruebas al alcance de los gobernados, y es así que en nuestra Constitución de 1857, influida en gran medida por las ideas de liberalismo económico y político de la época, se reconocen los principios de proporcionalidad, equidad y legalidad tributaria, ubicados en la fracción II del artículo 31, posteriormente recorridos a la fracción tercera del mismo artículo, cuyo texto es el siguiente:

“Es obligación de todo mexicano: (...) Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

Cabe mencionar, tal y como lo hace el exministro David Genaro Góngora Pimentel, que: “La redacción de la fracción II, y luego III, de artículo 31, de la Constitución de 1857, conservó su vigencia durante todo

ese periodo constitucional. Inclusive se adoptó íntegramente su redacción en la Constitución de 1917 y actualmente es vigente.”⁷

En este contexto, podemos observar que los principios de proporcionalidad, equidad y legalidad tributaria, fueron concebidos desde antes del nacimiento de la actual constitución política. No obstante lo anterior, se formularon ciertos criterios jurisdiccionales que a la luz de la razón de hoy en día, nos parecerían carentes de sustento lógico jurídico, o mejor aún, como nos menciona puntualmente el maestro Emilio Margáin Manautou:

“A pesar de la claridad de las disposiciones tanto de la constitución de 1857 como de la de 1917, la tradición fiscal de México ha sido una larga historia de conflictos entre la Federación y los Estados, originados por el propósito de cobrar impuestos para sus respectivas tesorerías, pero en un marco de primitivismo fiscal, producto de la escasa doctrina fiscal que existía en el siglo pasado y en la primeras décadas del presente.”⁸

Lo que nos menciona el Maestro Margáin, es la falta de estudio en la doctrina del derecho relacionado con las contribuciones en los siglos XIX y principios del XX, razonamiento que no se encuentra alejado de la realidad. Conjuntamente con las palabras del Maestro, el contexto político de dichos tiempos y la figura del renombrado jurista Ignacio L. Vallarta,

⁷ GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David. *La lucha por el Amparo Fiscal*. México, Porrúa, 1ªed, 2007, p. 17.

⁸ MARGAÍN MANAUTOU Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, México, Porrúa, 12ª ed., 1996, pp., 18-19.

fueron un obstáculo para el desarrollo de la doctrina del derecho fiscal. Esto redactado en letras del exministro de la Corte David Genaro Góngora Pimentel, quien menciona lo siguiente:

“Las opiniones que giran en torno a la figura de Ignacio L. Vallarta son distintas. Historiadores como Lucio Cabrera y Daniel Cosío Villegas manifiestan que durante la etapa de Vallarta como ministro, la Suprema Corte de justicia vio vulnerada su independencia ante la presidencia de Porfirio Díaz. tales opiniones son importantes, toda vez que aún cuando Vallarta justificó en más de una ocasión la importancia que tenía el gobierno del pueblo a través de sus órganos legislativos, lo cierto fue que el régimen de Porfirio ya asomaba los primeros reflejos de lo que más adelante sería una dictadura.”⁹

El criterio del prominente jurista de Guadalajara, seguía los pasos del razonamiento del juez Norte-Americano John Marshall, en el sentido de desconocer los principios de proporcionalidad y equidad como derechos impugnables en amparo, solamente pudiendo ser calificados estos principios por las legislaturas o por la autoridad que lo acordara. Toda vez, en ese entonces se consideraba que sólo este tipo de órganos político administrativos, podían comprender la situación económica y social, misma que servía como base para la creación del impuesto. El criterio imperante consistía en que el pueblo era el único que podría remendar la

⁹ GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David, *Ob. Cit.*, p. 34.

injusticia de un impuesto por medio del sufragio electoral, “castigando” con su voto a los servidores públicos¹⁰.

Para el que suscribe las presentes líneas, es desconcertante este tipo de criterios, toda vez considero que este razonamiento solo refleja una posición dictatorial de aquellos que ostentan el poder respecto de los gobernados, menospreciando la comprensión y el intelecto de aquellos que se duelen de una contribución que consideran “injusta”.

2.2.- DE LOS CRITERIOS DE PROPORCIONALIDAD

Podemos comprender el significado que en ese entonces (1883) se le otorgaba al principio de proporcionalidad, tomando como referencia una sentencia¹¹ de la Suprema Corte de Justicia, pronunciándose al respecto lo siguiente:

“... Que para resolver sobre la proporcionalidad del impuesto, sería necesario tener ciencia cierta de todas las contribuciones hoy vigentes en el Estado, y de las utilidades que cada industria, cada propiedad, cada propietario, cada contrato pudiera producir de las eventualidades a que

¹⁰ Como detalle histórico cabe mencionar que fue hasta 1923 en Yucatán y 1953 en todo el país, cuando la mujer pudo tener acceso a la facultad de votar y ser votada; por lo que a la mujer se le impedía de forma absoluta cualquier medio de defensa en contra de las contribuciones que considerara desproporcionales e inequitativas.

¹¹ El asunto se publicó en el semanario Judicial de la Federación, Segunda época, tomo VI, página 185.”

estuvieran sujetas, de su mayor o menor influencia en el progreso general, y otras varias circunstancias, para resolver entonces si el impuesto fijado no era proporcional...”

PROPORCIONALIDAD. En ese entonces se consideraba que la proporcionalidad se calificaba con relación al Estado (sujeto activo de la relación tributaria), siendo necesario tener ciencia cierta de todas las contribuciones vigentes, de las utilidades de cada industria, cada propiedad, cada contrato pudiera producir de las eventualidades a que estuvieran sujetas, de su mayor o menor influencia en el progreso general. En pocas palabras, la proporcionalidad se justificaba de acuerdo a las necesidades de los órganos del Estado que aplicaban el impuesto.

En tales condiciones, del contraste se haga del razonamiento empleado en la sentencia descrita líneas antecede con el empleado por los *Acolhua* en el Código Vergara, a pesar de su antigüedad y carencias económicas (tengo muy claro que cognoscitivas no eran); estos últimos tenían una visión más completa y desarrollada del principio de proporcionalidad en comparación con nuestros interpretes jurisdiccionales de aquella época.

2.3.- MODIFICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA DE LA CORTE, APARTÁNDOSE DEL CRITERIO VALLARTA PARA ESTABLECER LA COMPETENCIA DEL PODER JUDICIAL PARA ESTUDIAR LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA.

Fue hasta el 20 de octubre de 1925, después de una ardua lucha por parte de los gobernados que la Suprema Corte de Justicia funcionando en Pleno, resolvió el amparo en revisión 3173/22, promovido por el actor Aureliano Maldonado contra actos del Tesorero General y el Jefe de la Sección de Recaudación de la Tesorería General. Este asunto en particular es relevante toda vez, el poder judicial federal aceptó la posibilidad ser competente para estudiar los principios de proporcionalidad¹² y equidad en materia tributaria por la vía de amparo.

Cabe mencionar que al respecto el Ministro Salvador Urbina, ya se había pronunciado con anterioridad de la necesidad de modificar el criterio. Con relación a este punto el Ministro Genaro David Góngora Pimentel menciona: “De esta manera, en el asunto de Aureliano Maldonado encontramos que el Pleno del Tribunal aceptó las razones que el Ministro Urbina había desarrollado en el sentido de admitir la necesidad de modificar la jurisprudencia que no permitía que la proporcionalidad y equidad del impuesto se estudiara en la vía del juicio de amparo.”¹³

Así mismo, el Ministro Genaro en su faceta de historiador del derecho nos sintetiza la ejecutoria del “amparo Maldonado”, diciéndonos de una forma que consideramos acertada:

“... El estudio también señaló que si bien era cierto que todas las doctrinas defendían por unanimidad

¹²ORIGEN DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD SE PUEDE CONSULTAR JURISPRUDENCIA DE LA SÉPTIMA ÉCOPA, SALA AUXILIAR, TOMO: INFORME 1969, PÁGINA 45, RUBRO “IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. NATURALEZA.”, expone que la proporcionalidad e igualdad en materia tributaria, tienen sus antecedentes en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, en la Constitución de los Estados Unidos de America y de la Constitución de Cadiz.

¹³ GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David, *ob. Cit.*, p.140.

que los impuestos tenían que ser proporcionales y equitativos y este principio no tiene contradicciones, el problema era definir conforme a qué bases y métodos podía lograrse tal objetivo. De igual forma, la sentencia reconoció que la proporcionalidad y que la equidad de los impuestos son requisitos muy difíciles de satisfacer para lograr que las contribuciones sean justas, y más en un país desorientado y caótico en las bases y métodos de las contribuciones como México."¹⁴

La tesis comentada fue publicada en el Semanario Judicial de la Federación, bajo el registro 810759, rubro IMPUESTOS, el 20 de Octubre de 1925.

3.- HISTORIA DEL IMPUESTO SOBRE NÓMINAS.

Después de una reflexión, consideré adecuado colocar este apartado referente a la historia del impuesto sobre nóminas (que cabe mencionar, no tiene como principal cualidad el volumen) en este capítulo de historia, simplemente por la referencia histórica del tributo en comento, por lo tanto haré mención de principios legales aún no desarrollados en este estudio, sin embargo y por supuesto se irá desentrañando su significado con posterioridad a este apartado.

¹⁴ GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David, *ob. Cit.*, p., 144.

Para empezar este tema, hago uso de las palabras de la Licenciada en Economía, Rosa del Carmen, quien nos menciona:

“... Durante el desarrollo de la XIV Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales celebrada en Tuxtla Gutiérrez, Chiapas en 1981, el Estado de Colima, presentó una ponencia que pretendía se analizara la posibilidad de que se extendiera en todas las Entidades Federativas, como impuesto local, el gravamen a las nóminas, y sugería la posibilidad de que el gobierno Federal abandonara el Impuesto del 1% a las erogaciones por concepto de Remuneraciones al Trabajo Personal prestado bajo la Dirección y Dependencia de un Tercero. Como resultado de dicho documento se creó un grupo de trabajo que estudiaría la conveniencia de implementar esa propuesta...”¹⁵

Como fruto del estudio realizado por el grupo de trabajo, a partir del 1º de agosto de 1993¹⁶ se abrogó la Ley Federal del Impuesto sobre erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón, dando con ello la oportunidad de que las Entidades Federativas aplicaran dicho tributo. Este impuesto tiene como finalidad ampliar la restringida esfera de tributación por parte de las Entidades Federativas (este tema sobre los Estados será abordado con posterioridad).

¹⁵ BORRAYO G. Rosa del Carmen. “Impuesto Local Sobre Nóminas”, en *Revista INDETEC*. No. 115, año 1999. Guadalajara Jalisco, México, p., 115.

¹⁶ D.O.F. del 20 de julio de 1993. Tomo CDLXXVIII No. 14, pág. 62

Cabe mencionar que en la década de los ochenta, había alrededor de quince Estados que tenían vigente el Impuesto local sobre Remuneraciones al Trabajo Personal, es decir, desde ese tiempo ya existía el impuesto que hoy conocemos como el impuesto sobre nóminas que también es llamado en algunas otras entidades federativas: “impuesto sobre la prestación de un servicio personal subordinado” o con algunas u otras variantes sobre el nombre, pero siempre siguiendo el mismo objeto, la remuneración al trabajo subordinado (resulta pertinente aclarar que dependiendo la Entidad Federativa, el impuesto llega a abarcar prestaciones que no propiamente pueden ser calificadas como subordinadas, tal es el caso de gravar la indemnización por despido injustificado). En el año de 1999, prácticamente la mayoría de los Estados¹⁷ había implementado este impuesto, aún y cuando se le conocía con diferentes nomenclaturas como “Impuesto por Remuneraciones al Trabajo Personal”, “Impuesto por Erogaciones al Trabajo Personal Subordinado”, ó “Impuesto a las Nóminas”, con lo cual se consolidó dicho tributo.

De lo anterior, podemos concluir que desde sus inicios, el impuesto sobre nóminas se ha caracterizado por ser un gravamen indirecto al gasto o erogación al trabajo personal subordinado, mismo que las legislaciones de forma casuística definen, de devengo instantáneo y monofásico, esto último significa que se genera de forma instantánea en una sola fase, como se explicará con posterioridad.

Como podemos ver, el impuesto sobre nóminas no tiene un nacimiento peculiar, no obstante ello, de esa necesidad generalizada de

¹⁷ En ese año eran 23 los Estados que aplicaban el impuesto: Baja California, Baja California Sur, Campeche, Coahuila, Chiapas, Chihuahua, Distrito Federal, Durango, Guerrero, Hidalgo, Jalisco, Estado de México, Nayarit, Nuevo León, Puebla, Quintana Roo, San Luis Potosí, Sinaloa, Sonora, Tabasco, Tamaulipas, Tlaxcala y Yucatán.

los Estados por gravar servicios o valores y de esa forma ampliar su reducida cartera impositiva, se destaca la toma de acuerdos entre Estados y las facilidades del gobierno Federal respecto del impuesto que este mismo tenía vigente y después abrogó. No está por demás mencionar que la historia del impuesto que denomino de manera genérica: "sobre nóminas", tiene diferentes caminos de evolución según la entidad de la República se trate.

CAPÍTULO DOS

1.- POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO MEXICANO.

La potestad tributaria es la facultad que tiene el Estado de crear, modificar o suprimir unilateralmente contribuciones. La creación obliga al pago por las personas sometidas a su competencia, por lo tanto implica la facultad de generar normas mediante las cuales el Estado puede compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios para atender las necesidades públicas¹⁸.

Cuando hablamos de la potestad tributaria nos referimos a un poder que será ejercido discrecionalmente por el órgano legislativo, dentro de los límites que establece la propia Constitución; este poder se caracteriza y concluye con la emisión de la ley, en la cual, posteriormente, los sujetos destinados del precepto legal quedan supeditados para su debido cumplimiento. En el mandato legal se fundamenta la actuación de las

¹⁸ Cfr. Carrasco Iriarte, Hugo, "Derecho Fiscal Constitucional", Cuarta Edición, Oxford, México, 2000, pp. 249-259.

autoridades en materia tributaria, las cuales actúan con sujeción a lo dispuesto por la ley, de acuerdo con su competencia tributaria.

De lo anterior podemos reiterar que el Estado es quien se ostenta en la relación tributaria como el sujeto activo de esta, sin embargo es importante separar con sustento en nuestro orden constitucional las diversas competencias y alcances de los diversos entes que lo integran, delimitando sus facultades de la siguiente forma:

- a) La Federación. Es la ficción jurídica (ente) integradora de las entidades territoriales que comprenden la República Mexicana y representante de un pacto nacional soberano que engloba el mayor número de facultades (por supuesto dentro de ellas la materia fiscal).
- b) Las Entidades Federativas. Son la ficción jurídica (entes) integrantes de la Federación, dotadas de autonomía únicamente delimitada por lo establecido en el pacto Federal.
- c) Los municipios. Son la ficción jurídica elemental (entes) que inician la organización administrativa, territorial y política de las Entidades Federativas integrantes de la Federación.

Al tener tres entes distintos, podemos concluir fácilmente que existe la posibilidad de que cualquiera de los tres pueda convertirse en sujeto activo de una relación tributaria, con lo cual pueden desatarse diversas

situaciones controversiales como que la misma fuente de riqueza fuese gravada por los tres distintos sujetos activos.¹⁹

Esta contingencia que se ve agravada con el contenido del artículo 124 de nuestra constitución, mismo que tiene como origen la Décima Enmienda efectuada a la Constitución de los Estados Unidos de América, versa de la siguiente forma:

Artículo 124.- Las Facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.

El General Lázaro Cárdenas atinadamente intentó solventar esa concurrencia tributaria (que en ese entonces –años 1917 a 1936- pareciera más un desquicio tributario) por medio de un proyecto de decreto que intentaba fortalecer a los Estados entregándoles ingresos propios, como participaciones y contribuciones exclusivas que les aseguraran rendimientos regulares y bastantes a cambio de restringir la concurrencia tributaria.²⁰

¹⁹ Astudillo Moya, Marcela, El federalismo y la coordinación impositiva en México, UNAM-IEE, Porrúa, México, 1999.

²⁰ Cfr. Gil Valdivia, Gerardo, “El federalismo y la coordinación fiscal en México” en Retchkiman, Benjamín y Gerardo Gil Valdivia, El federalismo y la coordinación fiscal, UNAM, México. 1981. pp. 59-90.

Esas buenas intenciones del General Lázaro Cárdenas no fueron aprobadas por el Congreso de la Unión, por lo que una segunda iniciativa de proyecto (por supuesto también elaborada por el General) de reforma al artículo 73 en su fracción XXIX, formulada en el año 1940 y que entraría en vigor tres años después, nos establece hasta la fecha:

Sección III

De las Facultades del Congreso

Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

...

XXIX. Para establecer contribuciones:

1o. Sobre el comercio exterior;

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

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

4o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y 5o. Especiales sobre:

a) Energía eléctrica;

b) Producción y consumo de tabacos labrados;

c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;

d) Cerillos y fósforos;

- e) Aguamiel y productos de su fermentación; y
- f) Explotación forestal.
- g) Producción y consumo de cerveza.

Así por medio de esta reforma llena de buenas intenciones, se intentaba solventar el problema de la multiple imposición tributaria sobre un mismo hecho o acto generador. Sin embargo, como si de una omisión se tratase, la fracción VII del mismo artículo 73, quedó intocada, generando con su texto una amplitud tan grande en cuanto a facultades tributarias se refiere para con la Federación, que de poco sirvieron las buenas intenciones.

La redacción de la fracción VII mencionada líneas nos preceden, es del tenor siguiente:

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

Ahora bien, de la confrontación de las fracciones XXIX y VII, destacan dos situaciones que nos llevan aun mismo resultado, esto es:

1.- La fracción XXIX, expresa textualmente determinadas fuentes impositivas exclusivas de la Federación y por lo tanto excluidas de los Estados.

2.- La fracción VII, contiene una facultad textual de la Federación (Congreso Federal) para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.

De tal suerte que el resultado es: La Federación como quien tiene el poder, como el mayor depredador en la escala alimenticia, puede imponer cualquier contribución necesaria a cubrir el presupuesto, por lo que la fracción XXIX no tiene gran utilidad; consecuentemente las Entidades Federativas cuentan con una famélica libertad tributaria a pesar del artículo 124 de la Constitución Federal²¹.

Así podemos decir que la potestad tributaria de la Federación es omnipotente porque en todos los hechos o actos se puede manifestar.

Continuando con lo anterior, el artículo 117, fracciones IV, V, VI, VII y IX, y artículo 118 fracción I, contienen una serie de prohibiciones en materia tributaria a las Entidades Federativas, por lo que se ve robustecida la competencia de la Federación en cuanto a estas, mismas que versan al siguiente tenor:

Artículo 117. Los Estados no pueden, en ningún caso:

...

²¹ Cfr. ARRIOJA VIZCAÍNO Adolfo, *Derecho Fiscal*, Colección de Textos Universitarios, editorial Themis, México, 19ªed, 2007, pp. 160-164.

IV. Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio.

V. Prohibir ni gravar directa ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera.

VI. Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía.

VII. Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.

...

IX. Gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice.

Artículo 118. Tampoco pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión:

I. Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.

Cabe destacar que esta última prohibición tiende a guardar un orden entre las propias Entidades Federativas y, de estas a su vez con los demás países; al regular desde el ámbito administrativo-fiscal el comercio exterior y el interior.

1.1.- POTESTAD Y CONCURRENCIA TRIBUTARIA ENTRE LAS ENTIDADES FEDERATIVAS

Como vimos anteriormente las Entidades Federativas tienen la fámedica facultad de imponer cualquier tipo de contribución²², con lo cual nacen dos figuras: la concurrencia tributaria y la doble o múltiple tributación.

La concurrencia tributaria se actualiza cuando dos o más entes en este caso las Entidades Federativas tienen facultades para imponer contribuciones sobre la misma área económica, materia o simplemente podemos nombrarle fuente de riqueza.

²² Por supuesto que para ello debe observar en todo momento el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política y, que la Federación no se encuentre gravando la misma fuente de riqueza (hecho imponible, hecho generador).

La doble o múltiple tributación se actualiza cuando dos o más entes en este supuesto las Entidades Federativas, gravan una misma fuente de riqueza (el hecho generador y el hecho imponible son los mismos que en otra diversa contribución). Pues bien, ese fenómeno que califico como económico y que considero debe ser observado desde la perspectiva del contribuyente y no del ente de autoridad que grava, puesto que si lo hacemos de forma contraria regresaríamos al primer supuesto, esto es la concurrencia tributaria.

De los conceptos expuestos podemos crear el siguiente ejemplo:

Existe una empresa en el Distrito Federal que tiene trabajadores de ventas a su cargo, un trabajador de la empresa tiene su domicilio y familia en la Entidad Federativa de Tamaulipas, sin embargo como su trabajo así se lo exige, este trabajador viaja la mayor parte del tiempo y sólo visita dos días a la semana a su familia, por lo que sus pagos se realizan vía electrónica en la Capital de la República. Ahora bien, como ambas Entidades comparten el impuesto sobre nóminas, debemos dilucidar quién debería gravar, y todo pareciera indicar que es el Distrito Federal, pero lo cierto es que también Tamaulipas puede hacerlo²³, generando una doble imposición a la empresa.

El ejemplo anterior nos identifica plenamente el problema de la competencia tributaria de las Entidades Federativas entre sí, problema que

²³ Véase el artículo 45 párrafo primero de la Ley de Hacienda para el Estado de Tamaulipas, en la parte que menciona “o los perciban personas domiciliadas en el mismo”.

a consideración de este quien suscribe las presentes líneas, debería ser resuelto si se aplicara el texto del artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución Política que a la letra versa:

“Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

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

De una interpretación *contrario sensu* del precepto transcrito, podemos concluir que ningún mexicano está obligado a contribuir para los gastos públicos de los Estados y Municipios si NO es residente de alguno de ellos. De tal suerte que en el ejemplo anterior, sería el Distrito Federal quien tendría el derecho de gravar con el impuesto²⁴. De aplicarse esta interpretación pondríamos fin a un gran número de problemas de doble o múltiple imposición entre las entidades, dando certidumbre a los contribuyentes y terminando con las arbitrariedades que como en el ejemplo pasado suceden a diario.

Menciono de nueva cuenta que este trabajo tiene como finalidad desentrañar un conflicto existente en un impuesto local, en lo tocante a la figura garantista de la retención y la proporcionalidad, sin embargo como he considerado necesario pronunciarme sobre la potestad tributaria de las Entidades Federativas (al tratarse este estudio de un impuesto local), es

²⁴ No debemos pasar por alto que el impuesto sobre nóminas grava al contribuyente que lo paga (generalmente llamado patrón).

que me permito dar este tipo de opiniones sin intentar desarrollar más al respecto.

1.2.- LA COMPETENCIA TRIBUTARIA O CONTRIBUTIVA, ENTRE LAS ENTIDADES FEDERATIVAS Y SUS MUNICIPIOS.

Como se mencionó con antelación, la regla básica para la competencia tributaria entre la Entidades Federativas y sus municipios consiste en: de las contribuciones no empleadas por la Federación, las Entidades deciden libremente, por medio de sus legislaturas locales, cuáles pertenecen a la potestad contributiva de los municipios, con la salvedad de lo establecido en los incisos a, b y c del artículo 115 de nuestra Constitución Política. Por lo tanto las fuentes de recursos de los municipios, son las siguientes²⁵:

- 1.- La explotación de sus bienes patrimoniales.
- 2.- Las contribuciones que señalen las Legislaturas Locales.
- 3.- Los derechos derivados de la prestación de servicios públicos.
- 4.- Los recursos federales (participaciones)

²⁵ Cfr. Carrasco Iriarte, Hugo, Ob. cit. pp. 425-460.

De tal suerte que los municipios se encuentran al arbitrio de las legislaturas de la Entidades Federativas, con la excepción ya antes referida.

2.- DE LA CONTRIBUCIÓN.

La “contribución”, esa palabra que en materia fiscal es más usada como eufemismo de su sinónimo “tributo”, ello para no hacernos recordar viejas historias narradas en la parte inicial del primer capítulo de esta obra.

Mi primer acercamiento al concepto de contribución, implícitamente sugería un ánimo de voluntad casi caritativa para con un acto o hecho que no necesariamente repercutía en un beneficio material para quien contribuía.

Sin embargo, con el paso improrrogable del tiempo, la preparación profesional y las experiencias implícitas de la propia vida, ahora “contribución” me representa un pago imperioso.

La figura legal de la contribución, se encuentra en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, la cual se construye a base de una clasificación de figuras también definidas por el mismo artículo, siendo estos los impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

El autor Adolfo Arrijoa Vizcaíno en el tema del significado de contribución, ofrece la siguiente definición: "Ingreso tributario, tributo o contribución, entendiéndose por tales la prestación o prestaciones económicas que, dentro de la relación jurídico-tributaria, los ciudadanos están obligados a aportar al Estado con el objeto de sufragar los gastos públicos."²⁶

Ahora bien, una definición del concepto "tributo" según jurisprudencia del décimo quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, nos menciona: "El tributo es una prestación patrimonial de carácter coactivo y a título definitivo, que de manera unilateral fija el Estado a cargo de las personas que realizan determinada conducta lícita, definida legalmente mediante una hipótesis jurídica o de hecho que es reflejo de capacidad económica, y cuyo destino es financiar el gasto público." La jurisprudencia que establece dicho criterio obedece al rubro "TRIBUTO. EL HECHO IMPONIBLE, COMO UNO DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONSTITUYEN, ES LA HIPÓTESIS JURÍDICA O DE FACTO QUE EL LEGISLADOR ELIGE COMO GENERADORA DE LA OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA."²⁷

Es curioso el criterio de este Tribunal Colegiado, porque separa los hechos lícitos de los ilícitos. Si lo que debe perseguir el tributo es gravar la manifestación de la riqueza, puesto que si sólo se gravasen los hechos lícitos se estaría dando un trato preferencial a aquellas conductas antijurídicas, lo cual explicaría gran parte de la situación actual del país.

²⁶ ARRIJOA VIZCAÍNO Adolfo, ob. cit., p. 125.

²⁷ Cfr. SJFG, 9ª. Época, Tomo XXXI, Abril de 2010, p. 2675, Registro 164649.

Con base en lo anterior, se concluye: la contribución fiscal es una obligación tributaria impuesta de forma unilateral por el Estado, cuya mecánica estriba en que el sujeto pasivo (gobernado) sacrifica parte de su haber patrimonial a favor del sujeto activo (el Estado), con la finalidad de sufragar el gasto público.

3.- DEL IMPUESTO.

Este concepto de significado fuerte, entraña la voluntad imperiosa de un tercero sobre la propia, y es que aún cuando el artículo 2, del mismo Código Fiscal Federal liga a esta el eufemismo “contribución”, su fuerte significado no encuentra una digna representación en el artículo 2, fracción I del Código Fiscal Federal:

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.

Continuando con lo anterior, por ser los impuestos la fuente más importante de ingreso para el Estado, jurisconsultos especializados en la materia tributaria han elaborado tantas definiciones como tratadistas en Derecho Fiscal existen. Por su idoneidad, citamos y hacemos nuestra la definición utilizada por el autor Adolfo Arrijo Vizcaíno, mismo que narra y expone de la siguiente manera:

“... después de haber evaluado las múltiples definiciones existentes al respecto, hemos llegado a la conclusión de que de las más completas y adecuadas es la que establecía el Artículo 2º del Código Fiscal de 30 de diciembre de 1966 (vigente hasta el 31 de diciembre de 1982); definición que además ofrece una doble ventaja, a saber; en primer término, no constituye un concepto meramente doctrinario o teórico, sino que se trata de una disposición que formó parte de nuestro Derecho Positivo y que indebidamente a nuestro juicio, ha sido substituida por otra que, como lo veremos más adelante, resulta bastante deficiente; y en segundo lugar, en la misma se resumen diversas opiniones de destacados especialistas mexicanos como don Joaquín B. Ortega y don Guillermo López Velarde, este último Presidente durante muchos años del Tribunal Fiscal de la Federación. Tomando en cuenta estos antecedentes, procedemos pues al estudio de la invocada definición...

Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos.”²⁸

²⁸ ARRIOJA VIZCAÍNO Adolfo, ob. cit., p. 352.

Otra definición que robustece nuestro saber respecto del significado de la palabra, impuesto, nos la brinda el excelente tratadista Eusebio González García:

“... podemos definir el impuesto como una prestación coactiva, generalmente pecuniaria, que un ente público tiene derecho a exigir de las personas llamadas por ley a satisfacerla, cuando realizan determinados presupuestos reveladores de capacidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.”²⁹

Así, podemos concluir que el impuesto es el acto impositivo expresa e implícitamente coactivo, mediante el cual un ente público obliga a las personas causantes del mismo a proporcionarle una parte de su patrimonio, con la finalidad de satisfacer el gasto público.

4.- DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

En el apartado anterior pudo observarse que el tributo es empleado en la mayoría de los casos como sinónimo de la “contribución”, por lo que ahora es turno de desentrañar el significado de la palabra obligación.

²⁹ GONZÁLEZ GARCÍA Eusebio, PÉREZ DE AYALA José Luis, *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, España Salamanca, 1994, p.171.

La obligación por sí misma es una especie del género deber jurídico, por lo tanto toda obligación es un deber jurídico, pero no todo deber jurídico es una obligación; esto es, la ley se constituye como un deber abstracto (por la simple razón de que es abstracta y general) que contiene varias hipótesis, cuando una de estas hipótesis se actualiza en la realidad se vuelve una obligación.

Así, podemos decir que el deber jurídico consiste en que se respete voluntariamente una conducta establecida en una norma del Derecho positivo vigente. Mientras que la obligación entraña el cumplimiento voluntario de una prestación patrimonial a favor de un ente³⁰.

Hasta este punto todo parece sencillo, pero cuanto más nos acercamos a la ley tributaria (deber jurídico tributaria –estricto sentido-) y sus diversas hipótesis, el nacimiento de la obligación tributaria se vuelve complejo en cuanto a los elementos que la componen.

No es intención de este redactor decir que es difícil actualizar la hipótesis de pagar impuestos, en realidad es muy sencillo “caer” en alguna, sin embargo sí es mi intención aludir a las diversas partes y componentes que juntos integran la maquinaria llamada obligación tributaria

4.1.- ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

³⁰ Cfr. GUTIÉRREZ y GONZÁLEZ, Ernesto. Derecho de las Obligaciones. Editorial Porrúa. México, 2007. pp. 29-38.

La obligación tributaria se compone de distintos elementos, los cuales son: hecho imponible y hecho generador, causación, determinación, liquidación y por último la extinción de la obligación fiscal.

4.1.1.- HECHO IMPONIBLE

A este respecto el notable tratadista Español Eusebio González García, menciona:

“La ley tributaria, como toda norma jurídica, al establecer un mandato ha de ligar la producción del efecto jurídico deseado a la realización de un determinado hecho, que en la doctrina recibe el nombre de supuesto de hecho. Ese supuesto de hecho o supuesto fáctico (también denominado riqueza gravada u objeto material del tributo) constituye, naturalmente, un elemento de la realidad social, que conviene tener perfectamente diferenciado de la forma en que él mismo es contemplado por el legislador tributario y transportado a la norma, convirtiéndolo así en un supuesto normativo, esto es, en un hecho jurídico, que en esta rama del Derecho recibe, más específicamente, el nombre de hecho imponible.”³¹

³¹ GONZÁLEZ GARCÍA Eusebio, PÉREZ DE AYALA José Luis, *ob. cit.*, pp., 189-190.

Ahora bien, citaremos la misma jurisprudencia emitida por el Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito cuyo rubro versa "TRIBUTO. EL HECHO IMPONIBLE, COMO UNO DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONSTITUYEN, ES LA HIPÓTESIS JURÍDICA O DE FACTO QUE EL LEGISLADOR ELIGE COMO GENERADORA DE LA OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA.", para conocer un criterio al respecto de este tema por parte de nuestro poder judicial federal, omitiendo la referencia que hace a la "conducta lícita", puesto que volvemos a manifestar, consideramos en cuanto a la actualización del hecho imponible, no sólo los hechos lícitos pueden considerarse como hechos generadores, sino también los ilícitos, y no porque el Derecho Fiscal persiga un fin ético distinto a las otras ramas del Derecho, sino porque para tributar lo importante es sólo el aspecto económico, en cuanto sirve de manifestación de la capacidad contributiva, y, sobre todo, porque sería contrario al principio de equidad tributaria, por lo tanto, resultaría injusto que las personas con riqueza de fuente ilícita estuvieran en ventaja respecto de quienes cumplen con la ley y quedaran exonerados del pago del tributo; no obstante que ambos actualizan la hipótesis jurídica tributaria, por la sola razón de que uno lo hizo de forma lícita y otro ilícita. Una vez expresado lo anterior, procedemos a la transcripción en la parte nos interesa:

"... En otras palabras, el hecho imponible se constituye por las situaciones jurídicas o de facto previstas por el legislador en la ley cuya actualización causa la contribución relativa. Además, la creación del hecho imponible es, por excelencia, la forma por la cual se ejerce la potestad tributaria del Estado, por lo que la delimitación de su estructura queda al total arbitrio del legislador, siempre y cuando respete los principios constitucionales relativos..."

Expuesto lo anterior, podemos decir que el hecho imponible es un supuesto fáctico elevado a la calidad de hipótesis jurídica, en cuanto es una creación plasmada en ley e identificada como fuente de riqueza por el legislador.

Ejemplificando este presupuesto citaremos el artículo 204 del Código de la Hacienda Pública del Estado de Chiapas, el cual nos muestra el hecho imponible del impuesto en estudio.

TÍTULO SEGUNDO DE LOS IMPUESTOS

CAPÍTULO I

DEL IMPUESTO SOBRE NÓMINAS

DEL OBJETO DEL IMPUESTO SOBRE NÓMINAS.

Artículo 204.- El objeto de este impuesto son las erogaciones en efectivo o en especie por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado, independientemente de la designación que se les otorgue, prestado dentro del territorio del Estado.

Para los efectos de este Impuesto, se considerarán erogaciones destinadas a remunerar el trabajo personal subordinado, las siguientes:

I. Sueldos y salarios.

II. Tiempo extraordinario de trabajo.

III. Premios, primas, bonos, vales de despensa, estímulos, propinas e incentivos.

IV. Compensaciones.

V. Gratificaciones y aguinaldos.

VI. Participaciones de los trabajadores en las utilidades.

VII. Participación patronal al fondo de ahorros.

VIII. Primas de antigüedad.

IX. Comisiones.

X. Pagos realizados a administradores, comisarios o miembros de los consejos directivos de vigilancia o administración de sociedades y asociaciones.

XI. Pagos realizados a las personas por los servicios que presten a un prestatario, siempre que dichos servicios se lleven a cabo en las instalaciones o por cuenta de éste último, por los que no se deba pagar el Impuesto al Valor Agregado.

XII. Otros conceptos asimilados a salarios.

No serán objeto de este Impuesto, las erogaciones efectuadas por sueldos y salarios y demás prestaciones a discapacitados conforme al Reglamento de este Código; indemnizaciones por riesgo de trabajo que se concedan de acuerdo a las Leyes o contratos respectivos; pensiones o jubilaciones en los casos de invalidez, vejez, cesantía

y muerte; indemnizaciones por despido o terminación de la relación laboral, y pagos por gastos funerales.

4.1.2.- HECHO GENERADOR

Debemos tener presente la obligación de distinguir entre el hecho hipotético plasmado en ley al que hemos aludido -hecho imponible-, que sólo tiene una existencia ideal en la legislación tributaria, y el hecho físico, material y tangible, en otras palabras la acción que se realiza en la vida real, y que se formaliza reuniendo los elementos contenidos en la hipótesis, es decir si se actualiza lo descrito por la ley se genera la causación tributaria; para distinguir al hecho imponible del generador, identificamos a este último como el hecho físico, material y tangible.

Como hemos dicho, el hecho generador es la acción realizada en la vida real que formaliza la hipótesis descrita en la ley. Sin embargo lo anterior, suele generar confusiones al momento de distinguir entre el hecho imponible y el hecho generador, pues el primero ha sido tan desarrollado y descrito en la ley que casi absorbe al segundo.³²

El contenido del artículo 204 del Código de la Hacienda Pública del Estado de Chiapas, al cual remito párrafos nos anteceden, abarca de

³² Cfr. GONZÁLEZ GARCÍA Eusebio, PÉREZ DE AYALA José Luis, *ob. cit.*, pp., 192-193.

manera tan extensa al hecho imponible que casi nombra de manera casuística a todas las posibilidades del hecho generador.

Un ejemplo claro del hecho generador aplicable a la hipótesis del artículo 204 antes citado, es el simple pago del salario de un patrón hacia su trabajador.

4.1.3.- CAUSACIÓN

Como su propio nombre lo indica, la causación hace referencia a la causa. Para mejor comprender esta figura conviene emplear la legislación actual, en particular el Código Fiscal de la Federación, cuyo artículo 6º señala:

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

Así, la “causa” es la realización de la situación jurídica prevista en la ley fiscal. Cuando hace el artículo 6 la mención de “o de hecho”, el autor Adolfo Arrijo Vizcaíno, elabora una crítica al respecto, y expone: “... Si consideramos que desde el momento en el que una situación se encuentra prevista en una norma jurídica por esa sola razón deja de ser DE HECHO para convertirse en una hipótesis jurídica o supuesto normativo,

advertiremos la escasa técnica jurídica que emplearon los autores de este precepto legal. ...”³³

En este tenor de ideas, considero un tanto exagerada la crítica del Doctor Arrijoa hacia el artículo 6º, pues si bien concuerdo en lo raquítico de la definición que el Código Tributario Federal hace del concepto de “contribución”; también creo que la intención del legislador al abordar la “causación”, radica en la actualización de esta figura una vez que se formaliza la hipótesis jurídica llamada “hecho imponible” a través del “hecho generador”, esto es: el acto o hecho material en la vida real.

Por lo que concluyo que la “causación” es la conjugación del “hecho imponible” con el “hecho generador”; esto es, la conjugación de la hipótesis normativa prevista en el ordenamiento por medio de actos o hechos de la vida real.

En nuestro ejemplo del artículo 204 multicitado, parecería que el mismo “hecho generador” de pagar el salario al trabajador se vuelve a la vez causación, sin embargo, existe un momento tan pequeño y sutil que casi no es perceptible en el tiempo, y eso es a lo que llamamos conjugación del hecho imponible y hecho generador.

Así, es de colegirse, que en este punto ya existe relación jurídico-tributaria entre el sujeto pasivo y el activo, sin embargo aún no ha nacido una obligación fiscal.

³³ ARRIJOA VIZCAÍNO Adolfo, *ob. cit.*, p. 357.

4.1.4.- DETERMINACIÓN

Por determinación se entiende, según el autor Héctor Villegas: “el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar en cada caso si existe una deuda tributaria (*an debeat*), quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (*quantum debeat*)”

³⁴.

Considero que el anterior concepto tiene un nivel de dificultad más elevado que los anteriores, además que puede ser fácilmente confundido con otros, por lo que creo conveniente subdividirlo en diversos elementos:

Acto: la determinación tributaria puede estar integrada sólo por un acto del obligado o de la Administración. Por ejemplo, para el tributo derivado de un impuesto sobre rifas y sorteos, basta con constatar el hecho imponible, calificarlo e indicar la obligación de pago al Fisco.

Conjunto de actos: la determinación, como en la mayoría de los casos, es una operación compleja, tal es el ejemplo del artículo 204 del impuesto sobre nóminas en el Estado de Chiapas, cuya determinación requiere delimitar la naturaleza de los pagos a los trabajadores, puesto que no todas las retribuciones se encuentran gravadas (inmunidad tributaria), así mismo existe la figura de la retención y el acreditamiento dentro de la misma ley, por lo que es necesario leer e interpretar en su totalidad la hipótesis tributaria para poder elaborar una determinación.

³⁴ VILLEGAS, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 8ª ed., ASTREA, Buenos Aires.2002, p. 295.

En cada caso en particular: debido a que la norma tributaria no puede ir más allá de la enunciación abstracta de la hipótesis, tiene como consecuencia una operación posterior mediante la cual dicha norma se amolda a cada acaecimiento del supuesto. Ello significa que la determinación viene a concretar el supuesto hipotético de la norma creadora del tributo.

Si existe una deuda tributaria: para responder a esta pregunta es necesario cerciorarse de que el sujeto pasivo cuente o no con inmunidad tributaria por alguna circunstancia preestablecida por la ley, así como la valoración de diversos elementos contenidos o no en la ley impositiva y que puedan erosionar la base del tributo, por lo que es posible que se determine la existencia de una deuda, la no existencia de una deuda (igual a cero) o, un saldo a favor del sujeto pasivo.

¿Quién es el obligado?: punto muy importante en el presente estudio, considerando que existen los sujetos pasivos y la figura de la retención, pues no siempre el realizador del hecho generador, o destinatario del tributo, es aquel a quien el legislador coloca como el sujeto que debe ingresar el metálico a las arcas públicas.

Por lo que respecta al importe de la deuda, no concuerdo con el autor de la cita anterior, toda vez, el otorgar una cuantía fija a la deuda tributaria implica hacer una liquidación de la misma, por lo que desde la percepción de este quien suscribe las presentes líneas, la liquidación es un elemento distinto a la determinación, por cuanto hace a la posibilidad de que el ente recaudador del impuesto se encuentre en aptitudes de solicitar el pago del mismo.

De lo anterior podemos decir que la determinación fiscal, es una serie de actos y razonamientos dirigidos a demostrar si existe o no una deuda tributaria.

4.1.5.- LIQUIDACIÓN

La liquidación podría ser considerada una parte del elemento anterior (determinación), no obstante ello, pienso que nos encontramos frente a un elemento distinto, al menos por cuanto hace a la legislación nacional, puesto que nuestra norma así como criterios jurisdiccionales la definen en la medida de lo siguiente:

El artículo 14 fracción I de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, nos menciona:

ARTÍCULO 14.- El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas, actos administrativos y procedimientos que se indican a continuación:

I. Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación;

Por su parte el poder Judicial Federal expresa mediante tesis aislada con rubro "FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. EL ARTÍCULO 42, PENÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO VIOLA EL PRINCIPIO NON BIS IN IDEM."³⁵ que "... en virtud de que el Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que únicamente la resolución dictada en la fase de liquidación constituye una resolución definitiva, pues sólo hasta ese momento se determina la situación fiscal del contribuyente mediante una decisión firme...".

De lo anterior podemos observar con meridiana precisión, que tanto el legislador como el poder judicial consideran a la figura de la liquidación como una resolución de carácter definitivo en la cual se cuantifica una deuda tributaria, la liquidación comprende el procedimiento u operación matemática de convertir en una cifra concreta el impuesto a pagar por el contribuyente. En este punto ya existe una obligación tributaria.

Así, mientras que en la determinación puede o no llegar a existir una obligación fiscal, en esta fase de liquidación sí existe la misma con el carácter de definitivo y cuantificada.

En el ejemplo del impuesto sobre nóminas en Chiapas, la liquidación puede ser mediante la declaración bimestral, elaborada por el mismo contribuyente de forma voluntaria o por medio del ejercicio de facultades de comprobación de la autoridad fiscalizadora; en esta última situación

³⁵ Cfr. SJFG, 9ª. Época, Tomo XXXI, Abril de 2010, p. 409, Registro 164784.

cabe mencionar que la liquidación pierde el elemento de voluntariedad para el contribuyente, puesto que es la autoridad fiscal quien liquida.

4.1.6.- EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Como cualquiera otra obligación, la fiscal se extingue por el cumplimiento del objeto de la misma. Al respecto nos menciona el profesor Raúl Rodríguez Lobato: "La obligación fiscal se extingue cuando el contribuyente cumple con la obligación y satisface la prestación tributaria o cuando la ley extingue o autoriza a declarar extinguida la obligación. En el Derecho Fiscal sólo se admiten como formas de extinción de la obligación fiscal el pago, la prescripción, la compensación, la condonación y la cancelación."³⁶.

Conuerdo casi en su plenitud con la definición transcrita, con excepción de la limitación de admitir como formas de extinción de la obligación fiscal solo al pago, la prescripción, la compensación, la condonación y la cancelación, toda vez, de considerar cierto que sólo dichas figuras extinguen la obligación fiscal, estaríamos pasando por alto la figura del acreditamiento, la obligación solidaria o sustituta (como retenedor del impuesto), y la subrogación como una obligación *ex lege*, al momento de embargar cuentas por cobrar y solicitar el pago

³⁶ RODRÍGUEZ LOBATO Raúl, Derecho Fiscal, 2ªed, Oxford University Press, México, 2007, p. 167.

directamente a los deudores del embargado (art. 160 del C.F.F.). Califico como barbarismo el último método que mencioné, pero existe y por esa razón considero que debo mencionarlo.

5.- CONCEPTO ACTUAL DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y LOS CRITERIOS JURISDICCIONALES.

Actualmente el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política, establece que es obligación de los mexicanos:

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

Es preciso mencionar en este apartado, toda vez el estudio de marras se hace sobre un impuesto local, a la Constitución Política del Estado Libre y Soberano de Chiapas que en su artículo 8 fracción III, versa al tenor siguiente:

Artículo 8.- Son habitantes del Estado quienes residan de manera permanente o temporal dentro del territorio del mismo, sean mexicanos o extranjeros sin importar su Estado migratorio; sus obligaciones son:

III. Contribuir para los gastos públicos del Estado y de los municipios, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De lo anterior podemos constatar que tanto la Constitución Federal como la Estatal, mencionan al principio de proporcionalidad, por lo que las definiciones así como los antecedentes empleados, serán aplicables a ambas normatividades.

Por proporcionalidad, nos menciona la enciclopedia jurídica del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM³⁷:

“... la proporcionalidad radica en que, para que la imposición sea justa, debe fijarse de acuerdo con la capacidad económica del sujeto pasivo, de modo que las personas que obtengan ingresos elevados, tributen en forma cuantitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. La proporcionalidad es

³⁷ Enciclopedia Jurídica Mexicana, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Porrúa, 2ª ed. México. 2004, Tomo V, p., 875.

simplemente un criterio de determinación de un crédito fiscal basada en una cuota uniforme, idéntica para todos los contribuyentes, permaneciendo constante la alícuota proporcional al variar la base imponible, de tal suerte que la cuantía de la obligación aumenta en proporción constante al aumentar la base imponible. ...”

La definición proporcionada por la enciclopedia es bastante apegada a criterios del poder judicial, basta mencionar las jurisprudencias de rubros “PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.” y “PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES.”, para encontrar el origen de dicha basta con analizar la tesis jurisprudencial de rubro “PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.”³⁸.

A su vez, Arrijo Vizcaíno, nos menciona:

“... para cumplir, en primer término, con el principio constitucional de proporcionalidad, todas las leyes impositivas, sin excepción, deben:

³⁸ Cfr. SJFG, 7ª. Época, Apéndice 1917-1985, Tomo I, Primera Parte, p. 190, Registro 232309.

- a) Establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su verdadera capacidad económica;
- b) Afectar impositivamente una parte justa y razonable de los ingresos utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado; y
- c) Distribuir equitativamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles en el País, el impacto global de la carga impositiva, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular."³⁹

De las anteriores definiciones, desprendemos otro concepto fundamental para comprender la figura de la proporcionalidad, este concepto es *capacidad económica o contributiva*, que bien podría pensarse que se encuentra más vinculado con la materia económica que con el Derecho, pero en realidad no es así. La capacidad contributiva o económica a la cual refiere el principio de proporcionalidad, describe y tiene su razón de ser en la obligación de todo gobernado sujeto a un tributo, de contribuir con la finalidad de sufragar los gastos públicos que originan el vivir en sociedad, y esta contribución debe ser en proporción a su riqueza, toda vez, sólo existiendo esta proporción es como se debe pedir al gobernado que comparta con el Estado parte de su patrimonio.

Poco podemos aportar o decir que no haya sido dicho con anterioridad respecto de conceptos tan estudiados como este, no obstante tanto la doctrina como los criterios jurisdiccionales internos han omitido el hecho de que la capacidad económica del individuo es una, y

³⁹ ARRIOJA VIZCAÍNO Adolfo, *ob cit*, p., 358.

los tributos a los que se puede ver sometida pueden ser tantos y tan variados que la suma de todos pueda volverse desproporcional con relación a este. Para ejemplificar lo anterior:

Supongamos que usted compra un automóvil, el dinero que empleó para ello fue sujeto del impuesto sobre la renta, al comprarlo la enajenación fue gravada con el impuesto al valor agregado, la agencia de autos al vendérselo, le trasladó a usted el impuesto sobre los automóviles nuevos (aunque se disfrace como un impuesto directo es mentira que las agencias vendan carros para perder en el negocio), y por supuesto tendría que pagar el impuesto a la tenencia vehicular. Al final de cuentas su capital (dinero) representado por un vehículo, fue gravado en cuatro distintas ocasiones por cuatro distintos impuestos. Quizá en este ejemplo y en varios más de nuestra vida cotidiana sería válido preguntarnos ¿Cuántos impuestos es justo que graven al mismo capital sin que este se vea incrementado?

A la pregunta anterior no he encontrado una respuesta concreta que en lo personal me satisfaga, simplemente he tenido esbozos de ejemplos que podrían tomarse en consideración como lo es: asimilar una pensión alimenticia a un tributo (se otorga en proporción a quien la da y en relación a la necesidades de quien la recibe), siendo el acreedor alimentario el Fisco y los alimentos el gasto público, haciendo la anterior similitud no creo que sea descabellado aplicar el porcentaje máximo de

pensión alimenticia al contribuyente que tiene un mismo capital que no se ve incrementado (automóvil).⁴⁰

Ahora bien, es menester enfatizar que el principio de proporcionalidad sólo ha sido aplicado a impuestos en lo individual, y nunca a la colectividad de impuestos que impactan en la capacidad económica o contributiva del sujeto pasivo del tributo, por lo que la definición que emplearemos se limitará a considerar la teoría y los criterios jurisdiccionales citados.

En conclusión, el principio de proporcionalidad tributaria es un concepto jurídico, íntimamente ligado al concepto de capacidad económica o contributiva y por supuesto al patrimonio de los sujetos pasivos. Comprende la constante razón de afectar impositivamente el haber patrimonial de los gobernados, reflejando invariablemente en el pago del tributo, una justicia fiscal.

6.- DE LA RETENCIÓN.

Esta figura es de extrema importancia para nuestro estudio, de la cual podemos decir que existen varias teorías al respecto, no obstante lo anterior, con el afán de profundizar el estudio de la misma, haremos

⁴⁰ Por supuesto, esto que me he atrevido a escribir debe ser considerado como lo he mencionado, un esbozo de comentario.

mención al investigador jurídico Don Eusebio González García, quien desde el punto de vista del Derecho Español nos menciona lo que a la luz de su razón se entiende y comprende al respecto:

“Con toda la prudencia que exige pronunciarse sobre un tema, sobre el que aún hay que estudiar mucho, nos inclinamos por apuntar:

-Que, en virtud de cuanto queda indicado, es difícil, por no decir imposible, en un plano científico (cualquiera que sea la terminología legal) aceptar que el retenedor sea un sustituto del contribuyente a quien se le practica la retención o deducción. El retenedor no es un sustituto.

-Que, entonces, es preciso calificar lo que *sí* es. Y aquí, no parece que sirva ningún concepto conocido, sino que hace falta elaborar una *teoría nueva*. Por ejemplo: muchos de los autores que niegan que el retenedor sea un sustituto, opinan que la retención se puede configurar como una obligación que la ley impone al retenedor como *garantía* del cumplimiento de la obligación tributaria por parte del contribuyente. Así, se retiene una parte del sueldo, por el empresario al empleado, y aquel lo ingresa a la Hacienda Pública, para asegurar o garantizar a esta última el cobro del impuesto que, en su día, el empleado pudiera tener que pagar.”⁴¹

⁴¹ GONZALEZ GARCÍA, Eusebio y PÉRES DE AYALA, José Luis, *ob cit*, p., 225.

Desde la óptica nacional, la autora Gabriela Ríos Granados, nos menciona:

“La voz retención en la ciencia jurídica tiene un amplio campo de aplicación, verbigracia el derecho de retención en materia civil, la retención de los activos financieros en materia mercantil, la potestad de las asambleas de decidir la retención de dividendos, y si seguimos por este camino podemos encontrar un sinnúmero de ejemplos que nos llevan a afirmar que este concepto está muy extendido en la ciencia del derecho. *Grosso modo*, en un primer acercamiento, la retención tiene una esencia garantista, es decir, garantizar el cumplimiento de una obligación, una obligación principal.

La retención en materia tributaria es la recaudación de los sujetos que realizan pagos en el caso del impuesto sobre la renta, lo anterior en atención a la cercanía de la fuente de riqueza, ejemplo de ello son los patrones. En la doctrina jurídica tributaria una retención es entendida como el deber de colaboración del no contribuyente con la hacienda pública. Este deber de colaboración se concretiza en retener e ingresar en el

tesoro público una cantidad por la realización de determinados pagos."⁴²

De las dos opiniones anteriores podemos concluir:

1.- El retenedor, cumple con una obligación *ex lege*, en otras palabras, una obligación nacida de ley.

2.- En principio, el retenedor no tiene que ver afectado su haber patrimonial por la obligación garantista.

3.- El objeto de la figura, es la relación Tributaria entre el retenedor y el Estado, consistente en garantizar una parte o la totalidad de la obligación fiscal del sujeto pasivo e ingresarla a la hacienda pública (una obligación de hacer).

En estas condiciones, podemos definir a la figura en cuestión como la relación jurídica entre el Estado y un sujeto⁴³ obligado por la ley, con el objetivo de garantizar y enterar a la Hacienda Pública, una parte o la totalidad de la obligación tributaria de un tercero afín (tomando en cuenta la cercanía de la relación).

⁴² RÍOS GRANADOS, Gabriela. "La retención en el Derecho Tributario: Obligación *ex lege* de los patrones", En *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*. Universidad Nacional Autónoma de México. México, Distrito Federal. Enero – abril, año/vol. XXXIV, número 100, p., 213.

⁴³ Me gustaría llamar colaborador al retenedor, pero la verdad es que la colaboración implica un sentido de voluntariedad.

CAPÍTULO TRES

1.- DEL IMPUESTO SOBRE NÓMINAS EN LA ENTIDAD FEDERATIVA CHIAPAS.

Aún cuando este escueto impuesto podría catalogarse como simple y sencillo, el régimen fiscal hasta la fecha ha sido complicado en su aplicación práctica, toda vez se ha prestado a diversas polémicas en su interpretación y cuestionable apego a la constitución. Tal circunstancia lo ha colocado en diversos foros como un impuesto anticonstitucional, lo que motivó a un número considerable de contribuyentes a promover demandas de Juicio de Amparo solicitando la declaración de inconstitucionalidad del impuesto en comento.

Sin duda este impuesto desde su inicio ha generado controversia, por ese motivo es que se optó en este estudio a hacer una investigación

particularizada del impuesto sobre nóminas en el Estado de Chiapas, por cuanto al principio de proporcionalidad tributaria aplicado a su peculiar figura de retención.

Actualmente, la normatividad aplicable al Impuesto Sobre Nóminas en el Estado de Chiapas se encuentra establecida en el Código de la Hacienda Pública del Estado de Chiapas, artículos que transcribiremos a continuación, así mismo, haremos un breve comentario a los artículos señalando lo que a nuestra consideración son los elementos del tributo.

1.1.- DEL IMPUESTO SOBRE NOMINAS

(Reformado, p.o. 23 de diciembre de 2002)

Artículo 204.- El objeto de este impuesto son las erogaciones en efectivo o en especie por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado, independientemente de la designación que se les otorgue, prestado dentro del territorio del Estado.

Para los efectos de este impuesto, se consideraran erogaciones destinadas a remunerar el trabajo personal subordinado, las siguientes:

I.- Sueldos y salarios;

II.- Tiempo extraordinario de trabajo;

III.- Premios, primas, bonos, estímulos e incentivos;

IV.- Compensaciones;

V.- Gratificaciones y aguinaldos;

VI.- Participaciones de los trabajadores en las utilidades;

VII.- Participación patronal al fondo de ahorros;

VIII.- Primas de antigüedad;

IX.- Indemnizaciones por despido o terminación de la relación laboral;

X.- Comisiones;

XI.- Pagos realizados a administradores, comisarios o miembros de los consejos directivos de vigilancia o administración de sociedades y asociaciones, y

XII.- otros conceptos asimilados a sueldos.

No serán objeto de este impuesto, las erogaciones efectuadas por sueldos y salarios y demás prestaciones a discapacitados conforme al Reglamento de este Código; indemnizaciones por riesgo de trabajo que se concedan de acuerdo a las leyes o contratos respectivos; pensiones o jubilaciones en los casos de invalidez, vejez, cesantía y muerte; y pagos por gastos funerales. (reformado, p.o. 23 de diciembre de 2002)

De la lectura del anterior artículo, podemos desprender el objeto del tributo (hecho imponible y hecho generador), en este aspecto es de apreciarse que la norma intenta ser casuística al referir una serie de posibles actos y conceptos que en su conjugación con la ley nos llevarían por el camino de la causación tributaria. Así mismo, como buena ley fiscal, deja abierta la interpretación para la autoridad en la parte tocante a "otros conceptos asimilados a sueldos", un fenómeno muy frecuente en nuestro marco legal.

De la lectura consciente de los conceptos y actos enunciados en el artículo 204, podemos desprender que el impuesto de marras no únicamente grava la remuneración patrimonial naciente de una relación de supra-subordinación entre patrón trabajador, sino también retribuciones

como “indemnizaciones por despido o terminación de trabajo” y “pagos realizados a administradores, comisarios o miembros de los consejos directivos de vigilancia o administración de sociedades y asociaciones”. Por lo que el impuesto en estudio ya no debe ser catalogado como un tributo que grave de manera exclusiva las remuneraciones patrimoniales con origen en una relación de supra-subordinación.

Otro elemento del artículo en mención es el de la sujeción por territorialidad, lo cual es correcto en términos del artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución.

Continuando con la lectura del mencionado Código Estatal, nos encontramos con el artículo 205, el cual menciona a los sujetos pasivos del impuesto de marras, y que a la letra versa:

(Reformado, p.o. 17 de Diciembre de 2003)

Artículo 205.- Son sujetos de este impuesto, las personas físicas o morales, así como la Federación, el Estado, Municipio, sus dependencias y organismos descentralizados, desconcentrados de la administración pública Federal, Estatal y Municipal, y órganos autónomos que efectúen erogaciones a empleados que presten sus servicios dentro del territorio del Estado de Chiapas en los términos del artículo anterior.

Son responsables solidarios del pago de este impuesto quienes contraten o reciban la prestación del trabajo personal subordinado, en términos del artículo 204, de éste código.

El artículo anterior establece de forma contundente quién reúne las características de sujeto pasivo de la contribución, siendo *grosso modo*

toda persona que efectúe erogaciones a empleados que presten sus servicios dentro del territorio del Estado de Chiapas. Acto seguido, en su segundo párrafo nos establece la responsabilidad solidaria del pago del tributo, descargando dicha responsabilidad en a quienes contraten o reciban la prestación del trabajo personal subordinado.

Ahora bien, respecto a la obligación de retener el impuesto, nos establece el artículo 205-A, del Código en Comento que dicha obligación recaerá sobre las personas físicas o morales que otorguen contratos de obra privada, pública o de prestación de servicios, con personas físicas o morales, y que será hasta por el monto de dichas contribuciones, tal cual se muestra como sigue:

(Reformado, p.o. 17 de Diciembre de 2003)

Artículo 205-A.- Están obligados a efectuar la retención del impuesto, hasta por el monto de dichas contribuciones las personas físicas o morales, la Federación, el Estado, Municipio, sus dependencias y organismos descentralizados, desconcentrados y órganos autónomos que otorguen contratos de obra privada, pública o de prestación de servicios, con personas físicas o morales.

(Reformado, p.o. 21 de diciembre de 2005)

Se exime de esta obligación a las personas físicas que tributen para efectos del impuesto sobre la renta en el régimen de pequeños contribuyentes, las personas físicas y morales que no sean sujetos del impuesto sobre nominas, siempre y cuando no realicen contratos por prestación de servicios con contribuyentes con domicilio fiscal fuera del Estado y las personas físicas o morales que obtengan la prestación de servicios; siempre que por la característica del mismo, este se realice mediante su utilización discontinua.

N. de E. Para la entrada en vigor de la reforma, véase artículo segundo transitorio del decreto no. 176, publicado en el P.O. de 10 de Mayo de 2007)
(Reformado, p.o. 10 de Mayo de 2007)

Nos establecen en su conjunto los artículo 205-B, 205-C, 206 y 207, la determinación de la contribución a retener a los sujetos del impuesto, la tasa, el momento de la retención y del pago de la contribución.

Artículo 205-B.- El monto de las contribuciones a retener se determinará conforme lo establece el artículo 206, de este Código.

(Adicionado, p.o. 23 de Diciembre de 2002)(F. de E., P.O. 15 de Enero de 2003)

Artículo 205-C.- El retenedor efectuara la retención del impuesto en el momento en que se lleven a cabo los pagos de las estimaciones de ejecución o avance de obras o prestación de servicios a los sujetos del impuesto, y lo enterara mediante declaración, conjuntamente con los pagos provisionales que corresponda al periodo en que se efectuó la retención.

Los retenedores de este impuesto presentaran declaración anual, de la retención efectuada, a mas tardar en el mes de abril de cada año, mediante los formatos autorizados por la secretaria.

El retenedor verificará contra el finiquito de obra o prestación de servicio que la retención efectuada, cubra el impuesto sobre nominas conforme al mismo.

(Adicionado, P.O. 17 de Diciembre de 2003)

El impuesto retenido en los términos de este artículo, será acreditable contra el impuesto que resulte a pagar en la determinación de los pagos provisionales.

(Reformado, P.O. 23 de Diciembre de 2002)

Artículo 206.- Es base de este impuesto el monto de los pagos señalados en el artículo 204 de este Código, que se efectúen como consecuencia de una relación de trabajo, aun cuando no excedan del salario mínimo.

N. de E. Para la entrada en vigor de la reforma, véase artículo segundo transitorio del decreto no. 176, publicado en el P.O. de 10 de Mayo de 2007)
(Adicionado, P.O. 10 de Mayo de 2007)

Los contribuyentes del impuesto sobre nóminas determinarán y pagarán el impuesto aplicando la tasa del 2% sobre la base gravable señalada en este artículo.

(Reformado, P.O. No. 135 de 31 Diciembre de 2008)
Artículo 207.- El pago de este impuesto se efectuara mediante declaración bimestral en el área de recaudación de ingresos correspondiente, dentro de los primeros quince días de los meses de enero, marzo, mayo, julio, septiembre y noviembre. Se presentara la declaración anual del periodo del primero de enero al 30 de abril de cada año. Para realizar los pagos referidos se utilizaran las formas autorizadas por la secretaria.

El artículo 208, establece de manera limitativa los supuestos de inmunidad tributaria o exención del impuesto, al tenor siguiente:

Artículo 208.- Están exceptuados del pago de este impuesto, los siguientes:

I. Ejidos y comunidades.

II. Las uniones de ejidos y comunidades.

III. Las empresas sociales constituidas por avecindados e hijos de ejidatarios con derecho a salvo.

IV. Las asociaciones rurales de interés colectivo.

V. Las unidades agrícolas industriales de la mujer campesina.

VI. Derogada.

VII. Las personas morales con fines no lucrativos siguientes:

A) sindicatos obreros y los organismos que los agrupen.

B) asociaciones patronales.

C) cámaras de comercio, industria, agricultura, ganadería o pesca, así como los organismos que los agrupen.

D) colegios de profesionales y los organismos que los agrupen.

(Reformado P.O. No. 135 fecha 31 Diciembre 2008)

E) Las instituciones privadas de asistencia social reguladas por la ley de materia, cuyos servicios sean gratuitos.

(Reforma.- P.O.E. 336-2ª sección, miércoles 21 de Diciembre de 2005)

F) Sociedades cooperativas de consumo.

G) Organismos que conforme a ley agrupen las sociedades cooperativas ya sea de productores o de consumo.

H) Sociedades mutualistas que no operen con terceros, siempre que no realicen gastos para la adquisición de negocios, tales como premios, comisiones y otros semejantes.

I) Se deroga.

J) Las asociaciones y sociedades civiles organizadas con fines políticos, religiosos y culturales o deportivos.

K) Las instituciones o sociedades civiles constituidas únicamente con el objeto de administrar fondos o cajas de ahorro.

L) Asociaciones de padres de familias constituidas y registradas en los términos del reglamento de asociaciones de padres de familia de la ley general de educación.

De todo lo antes relatado, podemos concluir con meridiana claridad los elementos esenciales del tributo en comento, los cuales son:

1.- Objeto: Consistente en gravar las remuneraciones al trabajo personal subordinado, ya sean en efectivo o en especie, con la limitante de que el trabajo se hubiese realizado dentro del Territorio del Estado.

2.- Sujetos: Sujeto Activo que en materia tributaria no hay más que la propia autoridad, en este supuesto al tratarse de un impuesto estatal, el H. Estado de Chiapas.

2.1.- Como sujeto pasivo de la relación tributaria están todas aquellas personas o entes jurídicos que realicen erogaciones al trabajo personal subordinado.

2.2.- Considero pertinente hacer una diferencia dentro de los sujetos, toda vez, como hemos mencionado, la figura de la retención en este

impuesto cobra gran trascendencia en el estudio a realizar. Visto con anterioridad el retenedor, si bien es cierto no es el obligado directo, también lo es que se vuelve obligado pasivo de la relación tributaria al tener el deber jurídico de garantizar y ser solidario con la deuda tributaria.

3.- Tasa: Del 2 por ciento, respecto de la base gravable del impuesto.

4.- Temporalidad o tiempo de pago: pagos bimestrales a cuenta de un anual, dentro de los primeros quince días de los meses de enero, marzo, mayo, julio, septiembre y noviembre se presentan los pagos bimestrales, se realizará la declaración anual del primero de enero al 30 de abril de cada año.

Utilizaremos un ejemplo sencillo para ejemplificar la mecánica del impuesto de marras:

Elementos a considerar.

1.- Una empresa de limpieza cuenta con diez trabajadores.

2.- Como remuneración a los trabajadores la empresa paga \$100 (cien pesos), mensuales.

3.- Dentro de esos diez trabajadores existen dos que por circunstancias de la vida, sufren de alguna discapacidad física pero que pueden desempeñar el trabajo para el cual fueron contratados.

Aplicación numérica:

Empresa de Limpieza.

Número de trabajadores	10
Importe total de pago bimestral de salarios por los diez trabajadores.	\$200
Número de trabajadores con discapacidad	2
Importe total de pago bimestral de salarios a trabajadores con discapacidad.	\$40
Base gravable del impuesto sobre nóminas ⁴⁴	\$160
Tasa del impuesto	2%
Total del pago bimestral en los primeros 15 días de enero	\$3.2

Del ejemplo anterior si no existiera diferencias en el número de trabajadores o su salario por todo ese año hasta el siguiente mes de enero, obtendríamos como resultado en nuestra declaración anual la cantidad de \$19.2, misma que se obtiene como resultado de multiplicar \$3.2, por 6

⁴⁴ De conformidad con el mismo artículo 204, el pago de salarios a personas con discapacidad no integra la base gravable del impuesto.

(seis) que son los bimestres, de tal forma que al restar la cantidad de \$19.2 como resultado de todos los pagos bimestrales provisionales, a la cantidad obtenida de la declaración anual (que tendría que ser igual a la suma de todos los pagos provisionales), obtendríamos un total a pagar de cero.

Como hemos visto y ha quedado de manifiesto, la declaración anual confrontada con todos los pagos provisionales tiene un efecto de comprobación y control más que un económico ante el sujeto pasivo.

2.- DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL

Como vimos en el tema anterior, el impuesto sobre nóminas es una contribución estatal que genera a quienes actualizan la hipótesis, una obligación de pago operada mediante la forma de una declaración provisional bimestral a cargo de una anual, esto es, se hacen pagos cada dos meses que se sumarán para ser descontados del resultado del cálculo anual del mismo impuesto⁴⁵.

Ahora bien, cuando la autoridad fiscalizadora considera pertinente corroborar el ejercicio de la declaración por parte de los sujetos pasivos del tributo, esta tiene una serie de herramientas contempladas en la ley, de tal suerte que la autoridad fiscal en Chiapas, así como la Federación y

⁴⁵ A esta actuación del contribuyente se le conoce como el principio de autodeterminación tributaria, mismo que impera en nuestro sistema jurídico tributario.

las demás Entidades Federativas, tienen facultades que les permiten supervisar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales a cargo de los gobernados.

Estas herramientas legales o facultades de las autoridades fiscalizadoras las podemos dividir en tres:

- 1.- Revisar y rectificar documentos e información que ya se encuentra en su poder;
- 2.- Visitar el domicilio de los gobernados para revisar contabilidad, información y documentación, y;
- 3.- Requerir información y documentación para que sea exhibida y proporcionada.

La información y documentación referida en los tres puntos anteceden, por supuesto deben estar relacionados con el cumplimiento de obligaciones fiscales.

El razonamiento anterior se encuentra plasmado en el artículo 57⁴⁶ del antes mencionado Código para la Hacienda Pública del Estado de Chiapas.

⁴⁶ Artículo 57.- Las autoridades hacendarías a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones hacendarías, y en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades hacendarías estarán facultadas para:

I. Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades hacendarías podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.

(Se reforma mediante P.O. num. 346 de fecha 30 de Diciembre del 2011)

II. Practicar visitas en el domicilio fiscal de los contribuyentes, de los responsables solidarios o de los terceros con ellos relacionados para revisar la contabilidad y demás documentos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones fiscales, los que podrán asegurar dejando en calidad de depositario al visitado previo inventario que al efecto se formule.

(Se reforma mediante P.O. num. 346 de fecha 30 de Diciembre del 2011)

III. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, con el fin que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades hacendarías, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.

IV. Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que procedan con el motivo de sus funciones.

V. Hacer las verificaciones de los lugares, bienes o mercancías en la forma que para el control de los gravámenes determine la Secretaría.

VI. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales estatales de los contribuyentes en relación con las disposiciones previstas en este Código.

VII. Se deroga

VIII. Ejercer sus facultades de revisión y comprobación sobre el pago de impuestos y derechos estatales, así como los impuestos federales coordinados derivados del Convenio de Colaboración Administrativa.

IX. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes o retenedores a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales, por la obtención de ingresos; así como la presentación de solicitudes o avisos en materia de Registro Estatal de Contribuyentes, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 78-B de este Código.

(Se adiciona mediante P.O. num. 005 de fecha 31 de Diciembre del 2012)

X. Requerir a las personas físicas o morales que se dediquen a la venta de primera mano de vehículos que provengan de las ensambladoras; así como quienes importen vehículos nuevos para su venta en territorio nacional, información inherente a la venta de vehículos nuevos, la cual es obligatoria, debiendo atender las disposiciones que establezcan la propia Secretaría. La información, podrá ser requerida también a través de las asociaciones que representen a las personas que se indican en esta fracción.

(Se reforma mediante P.O. num. 346 de fecha 30 de Diciembre del 2011)

Las autoridades hacendarías podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción y actualización de sus datos en el citado registro, e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito.

Para los efectos de este Código se entiende por contabilidad los sistemas y registros contables, cuentas especiales, libros, registros sociales, equipos y sistemas de registros fiscales, así como la documentación comprobatoria y los asientos respectivos y los comprobantes del cumplimiento de las disposiciones hacendarías.

Las autoridades hacendarías podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.

Estas facultades o actuaciones de comprobación son efectuadas por la autoridad fiscal, respecto de realidades declaradas por los gobernados. En todos los procedimientos simplificados arbitrariamente en tres puntos por quien tiene la voz, existe la necesidad de una valoración racional del ente fiscalizador hacia los datos, informes y documentos proporcionados directamente por el gobernado u obtenidos de forma indirecta por la autoridad, tomando siempre como eje rector las normas aplicables⁴⁷.

Ahora bien, cuando se trata de descubrir realidades no declaradas, o se obstaculice las facultades de comprobación antes mencionadas, la actuación comprobatoria de la autoridad se vuelve de investigación, porque se basa en la búsqueda y obtención de elementos que no se encuentran de primera mano, tal y como lo ejemplifica el artículo 65⁴⁸ del mismo ordenamiento.

⁴⁷ Artículo 16 de la Constitución Federal.

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 de procedimiento.

⁴⁸ Artículo 65.- Para los efectos de la determinación presuntiva a que se refiere el artículo anterior, las autoridades hacendarías calcularán los ingresos brutos y las erogaciones por salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral de los contribuyentes, sobre los que proceda el pago de contribuciones para el ejercicio de que se trate, indistintamente con cualquiera de los siguientes procedimientos:

I. Utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente.

II. Tomando como base los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondiente a cualquier contribución, sea del mismo ejercicio o de cualquier otro, con las modificaciones que, en su caso, hubieran tenido con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.

III. A partir de la información que proporcionen terceros a solicitud de las autoridades hacendarías cuando tengan relación de negocios con el contribuyente.

IV. Con otra información obtenida por las autoridades hacendarías, en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

V. Utilizando medios indirectos de investigación económica o de cualquier otra clase.

Esta determinación presuntiva intenta mediante presupuestos establecidos en la propia ley, reflejar una realidad económica del gobernado para conseguir una base a la cual aplicar el tributo deseado, de tal suerte que aquellos sujetos pasivos del tributo que intenten evitar una óptima fiscalización o que por diversas circunstancias no sea posible realizarla (ya sea no proporcionando información y documentación, no llevando registros, omitiendo presentar su declaración, etc.⁴⁹), puedan ser sujeto de fiscalización como aquellos que si cumplen con las disposiciones fiscales.

3.- DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA Y LA DETERMINACIÓN DE LA BASE DEL IMPUESTO SOBRE NÓMINAS A RETENER.

Este punto es la razón de ser del presente estudio, y para conocer el mismo es preciso hacer mención al artículo 205-A del invocado Código de la Hacienda Pública para el Estado de Chiapas, el cual establece la figura de la retención en el sentido obligando de “efectuar la retención del impuesto, hasta por el monto de dichas contribuciones las personas físicas o morales, la Federación, el Estado, municipio, sus dependencias y organismos descentralizados, desconcentrados y órganos autónomos que otorguen contratos de obra privada, pública o de prestación de servicios, con personas físicas o morales”.

⁴⁹ Para una mejor referencia puede consultarse el artículo 64 y 66 del Código de la Hacienda Pública para el Estado de Chiapas, el último artículo mencionado es especial para la figura de la retención.

A su vez, el artículo 205-B, del mismo Código, menciona el monto de las contribuciones a retener, el cual se determinará conforme lo establece el artículo 206, a su vez el momento de la retención a los sujetos activos del impuesto, está contemplado en el artículo 205-C; pero ¿Cómo es eso?, la respuesta es muy sencilla, dado que el mismo artículo 206 nos menciona que la base del impuesto será el monto de los pagos señalados en el artículo 204. Por su parte el 205-C establece el quién y cuándo retendrá, por lo tanto, el monto a retener será igual a multiplicar por el 2% (dos por ciento) las erogaciones realizadas en especie o en efectivo por los sujetos pasivos del impuesto, por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado, independientemente de la designación que se les otorgue, prestado dentro del territorio del Estado, con quienes se haya celebrado contratos de obra privada, pública o de prestación de servicios.

En consecuencia la obligación de retener nace al momento de la determinación y se perfecciona al liquidar. Lo anterior es así, toda vez, para obligar a retener algo, es indispensable precisar su existencia y la totalidad de sus elementos, pues sin ello, no es razonablemente posible llevar a cabo la acción retener, y, su perfeccionamiento, depende de la manifestación cuantitativa de la obligación.

Ahora bien, debemos tener en cuenta que el “retenedor” no es el sujeto pasivo directo en la obligación tributaria, por lo que dentro de sus funciones propias en la mencionada obligación como garante que es, no se encuentra realizar “erogaciones en efectivo o en especie por concepto

de remuneración al trabajo personal subordinado, independientemente de la designación que se les otorgue, prestado dentro del territorio del Estado.", la única actuación que realizó para ser obligado a fungir como retenedor fue haber celebrado contratos de obra pública o privada o de prestación de servicios, puesto que el mismo artículo 205-A antes mencionado sólo establece esa hipótesis.

Para ejemplificar este supuesto de la "retención", supondremos que una persona, la cual no se encuentra en alguno de los presupuestos de inmunidad tributaria⁵⁰, contrata de manera continua los servicios de una empresa de limpieza para que esta aseé su casa cuando se encuentra trabajando. La empresa empleará personal para que este a su vez lleva a cabo la labor de limpiar la casa.

En el anterior caso la persona que contrata, tendría la obligación de retener el impuesto sobre nóminas a la empresa cada vez que realice el pago.

⁵⁰ Los presupuestos se encuentran en el mismo artículo 205-A segundo párrafo, el cual establece "... Se exime de esta obligación a las personas físicas que tributen para efectos del impuesto sobre la renta en el régimen de pequeños contribuyentes, las personas físicas y morales que no sean sujetos del impuesto sobre nóminas, siempre y cuando no realicen contratos por prestación de servicios con contribuyentes con domicilio fiscal fuera del Estado y las personas físicas o morales que obtengan la prestación de servicios; siempre que por la característica del mismo, este se realice mediante su utilización discontinua. ..."

4.- LOS PROBLEMAS DE PROPORCIONALIDAD DEL IMPUESTO SOBRE NÓMINAS A RETENER.

Sentadas las bases de lo anterior, pareciera que el monto a retener es tan sencillo a saber como identificar las erogaciones a las que alude el artículo 204. Sin embargo surgen algunas cuestiones a revisar:

1.- Si la retención es hasta por el monto de la contribución, ¿Cómo puede saber el retenedor, cuánto debe pagar por concepto de impuesto sobre nóminas el sujeto pasivo, si este último y solo él, sabe la cantidad de la erogaciones que realizó en términos del artículo 204?

Esta pregunta a nuestra consideración tiene dos respuestas:

I.- No tiene forma de saberlo, toda vez, carece de facultades para solicitar información al sujeto pasivo del impuesto.

II.- Que *motu proprio* el sujeto pasivo proporcione la información necesaria para determinar el impuesto a retener.

Con relación a la primera respuesta, debemos recordar que la única referencia que tiene el retenedor son los pagos de las estimaciones de

ejecución o avance de obras o prestación de servicios a los sujetos del impuesto. Lo cual exclusivamente demuestra un pago en relación a una obligación contractual, por lo tanto, el retenedor carece de datos imprescindibles para determinar la supuesta retención, tales como el número de trabajadores, el sueldo de cada uno de ellos, si reciben compensaciones, el monto de las mismas, la existencia de tiempo extra, premios, primas, bonos, comisiones y de otros conceptos asimilados a sueldos. Sería muy desafortunado, que la totalidad del pago hecho fuera utilizado por completo para el pago de lo que señala la ley como servicio personal subordinado, sin dar un margen al menos razonable al pago de contribuciones de seguridad social (IMSS e INFONAVIT), impuestos federales (ISR, IETU, IVA, etc.), derechos, servicios de energía, agua, telecomunicaciones, etc.

De pasar por alto lo anterior, llegaríamos al absurdo razonamiento que todas las empresas establecidas en ese Estado de Chiapas no tendrían ganancias, porque todos sus recursos se destinarían a pagar remuneraciones al trabajo personal subordinado.

Además de lo anterior, la redacción del artículo 205-C, establece un sistema de retención pluri-contractual, esto es, existirán tantas retenciones para el sujeto pasivo, como pagos por contratos de obra pública, privada o de servicios, celebre. Considero que esto arroja como resultado que el sistema de retención se aleje del hecho imponible del tributo (las erogaciones mencionadas en el artículo 204), puesto que la retención al efectuarse sobre los pagos, reconoce el incremento del patrimonio por medio de contraprestaciones surgidas de contratos, y no una erogación al

trabajo personal subordinado. Debemos recordar que el impuesto se causa hasta en tanto se realice el pago por los conceptos marcados por el artículo 204, y no antes, por lo tanto, como el retenedor no es el sujeto pasivo directo, entonces el impuesto se causa hasta en una segunda instancia, siendo este el momento en que el sujeto pasivo directo realiza las erogaciones por remuneración al servicio personal subordinado. No hay que perder de vista que la figura de la retención intenta cambiar el momento del devengo del impuesto, siendo que el sujeto pasivo causa el impuesto en el momento del pago a "personal" y el retenedor está obligado a efectuar la retención al momento del pago de la contra prestación al servicio.

En conclusión, si al momento de hacer la retención, se tomase como referencia para la determinación de la base del impuesto, el pago de contratos de obra pública, privada o servicios, se estaría violentando indefectiblemente el principio de proporcionalidad tributaria, toda vez, se introduciría en la base gravable del impuesto, elementos ajenos al mismo y que por lo tanto, no forman parte del hecho imponible. En consecuencia, la constante razón de afectar impositivamente el haber patrimonial del sujeto pasivo, bajo estos parámetros, no reflejaría en el pago del tributo una justicia fiscal.

Lo anterior puede ser ejemplificado de la siguiente manera:

Elementos del ejemplo.

1.- La empresa de limpieza mencionada en el ejemplo anterior, cuenta con diez trabajadores.

2.- De remuneración a los trabajadores la empresa paga \$100 (cien pesos), mensuales.

3.- La persona que contrata el servicio, tiene dos contratos con la misma empresa, porque ahora también quiere que asean el edificio de oficinas donde trabaja, y paga \$150 (ciento cincuenta pesos) de forma mensual y continua a la empresa.

Aplicación numérica.

SUJETO PASIVO

Número de trabajadores subordinados al sujeto pasivo	Remuneración a los trabajadores	Base del impuesto	Tasa del impuesto	Total a pagar
10	\$100	\$100	2%	\$2

RETENEDOR

Número de contratos celebrados con el mismo proveedor de servicio.	Cuantía total de los contratos.	Base determinada de la retención.	Tasa del impuesto a retener.	Total a pagar
2	\$150	\$150	2%	\$3

Ejemplo DOS:

Elementos del ejemplo.

David Sánchez quien tiene residencia en el Estado de Chiapas, se adhiere a un contrato de prestación de servicios con la Gran empresa telefónica, quien también tiene residencia en Chiapas. En dicho contrato la Gran empresa se obliga a brindar servicios de telefonía e internet en el domicilio que para tal efecto designó el Señor David.

El Señor David es un abogado Prestador de servicios profesionales que tiene su propio despacho de defensoría legal en general, quien tiene contratados y a su cargo a 4 abogados más.

Ejemplificación numérica.

Nombre del Sujeto Pasivo directo de la obligación Tributaria.	La Gran Compañía Telefónica.
Número de trabajadores por los cuales está obligada a pagar un salario. Art. 204.	4,000
Cuantificación de la base del impuesto sobre nóminas. Art. 204	\$60'000,000.00
Tasa del Impuesto	2%
Impuesto sobre nóminas a pagar.	\$120,000.00

Nombre del Retenedor	Señor David
Actividad que realiza.	Prestador de servicios profesionales. Contrata y tiene a su cargo 4 abogados.
Contrato celebrado.	Celebra contrato de adhesión a una prestación de servicios con la Gran empresa telefónica. En dicho contrato la Gran empresa telefónica se obliga a brindar el servicio de telefonía e internet al domicilio donde se encuentra el despacho del Señor David (retenedor). Así mismo, el Señor David se obliga a pagar por ello una contraprestación mensual en cantidad de \$500.00 pesos.

Monto de la contraprestación del servicio.	\$500.00, quinientos pesos mensuales.
Total a Retener. Art. 205 B.	\$120,000.00

De los ejemplos anteriores podemos advertir que el sujeto pasivo del tributo vía retención, tiene que enterar una cuantía mayor a la que se supondría está obligado a pagar como resultado de la obligación tributaria contemplada en el artículo 205 B.

Ahora bien, en lo tocante a la segunda respuesta: si fuese el caso que el sujeto pasivo proporcionase los elementos suficientes al retenedor para que este a su vez, pudiese determinar la base en términos de las erogaciones establecidas en el artículo 204 (sobre la cual se aplicaría la tasa del 2%), situación que acontecería en empresas o personas físicas que pertenezcan a un mismo grupo económico y entre las cuales pueda existir subordinación⁵¹. Aún con lo anterior, existe la posibilidad de un deterioro en el patrimonio del retenedor y del sujeto pasivo. Esto por las razones se vierten a continuación:

Como hemos analizado, el retenedor del impuesto no es el sujeto pasivo directo de la obligación tributaria, por lo tanto su haber patrimonial no debe verse menoscabado por el cumplimiento de la obligación *ex lege*. No obstante lo anterior, al obligarse a los sujetos a retener hasta el monto total de la contribución y enterarla a la Hacienda Pública del

⁵¹ Debe destacarse que ningún apartado de la ley del impuesto en estudio, regula dicha situación

Estado, nos encontramos con dos problemas: 1.- La cuantía a retener en gran parte de los casos sería mayor que la obligación amparada en el contrato. 2.- El patrimonio del retenedor podría verse superado por la cuantía a retener.

Ambos casos se ven sintetizados en el simple ejemplo de un contrato de servicios con la compañía telefónica.

El contrato ampara una obligación del servicio de la línea telefónica así como las llamadas realizadas durante cierto periodo de tiempo, si bien es cierto que el precio a pagar dependerá del uso de la línea, también lo es que las erogaciones al servicio personal subordinado realizados por el sujeto pasivo en este caso la empresa telefónica, económicamente no podrá ser comparable con la obligación líquida del contrato. En consecuencia se está obligando al retenedor a cumplir con una disposición que atenta contra su patrimonio, y, por supuesto no atiende a la cuantía del contrato celebrado. En este supuesto de obviedades, al ser obligado solidario el retenedor, tendría que afectar negativamente su patrimonio, con la única finalidad de garantizar una obligación tributaria, sin tener este, una acción para solicitar al sujeto pasivo directo la devolución de lo pagado por concepto del tributo.

Por cuanto respecta a la empresa telefónica, esta tendría tantas retenciones como contratos de servicios celebrados. En este supuesto, si bien es cierto la retención es una figura garantista de la obligación

tributaria, también lo es que no por ese hecho deba garantizarse en reiteradas ocasiones y de forma descontrolada la misma obligación, pues debemos de recordar, que estamos hablando de un impuesto al gasto, y no al consumo o al ingreso. De tal suerte que se ve afectado económicamente el sujeto pasivo.

5.- CONCLUSIONES

5.1.- CONCLUSIONES APLICADAS AL SUJETO PASIVO DIRECTO E INDIRECTO.

El reconocimiento del principio de proporcionalidad tributaria como figura jurídica protectora del patrimonio de los contribuyentes mexicanos, fue un logro de constancia y conocimiento superando viejas teorías.

Relacionado con este principio es que guardo un razonamiento que no fue planteado con antelación en este trabajo, y para revelarlo será necesario que transcriba nuestra anterior definición de proporcionalidad tributaria, siendo esta:

“el principio de proporcionalidad tributaria es un concepto jurídico, íntimamente ligado al concepto de capacidad económica o contributiva y por supuesto al patrimonio de los sujetos pasivos. Comprende la constante razón de afectar impositivamente el haber patrimonial de los gobernados, reflejando invariablemente en el pago del tributo, una justicia fiscal.”

Ahora bien, si comparamos las definiciones clásicas con la aquí plasmada se dará cuenta que falta un elemento, dicho elemento es “el contribuyente”.

Si nos preguntamos el porque de dicha omisión, la respuesta la encontraremos en la figura de “el retenedor”, y efectivamente estoy ampliando el principio de proporcionalidad tributaria al retenedor.

Lo anterior tiene sustento en las graves violaciones a los derechos de aquellas personas quienes tienen actualmente la desgracia y el deber legal de garantizar el pago de una obligación por medio de la “retención del mismo”, afectando su patrimonio como en el caso en estudio.

En relatadas circunstancias existirá quien piense que el principio de proporcionalidad tributaria no es aplicable al retenedor por no ser este el sujeto pasivo directo de la relación tributaria. Sin embargo no me es posible restringir mi pensamiento a la idea de que únicamente con el monetario se

puede contribuir al gasto público. Lo anterior es así, toda vez el retenedor si bien es cierto no es directamente el sujeto pasivo de la relación tributaria, también lo es que indirectamente contribuye al gasto público con la gestión de retener y enterar el monetario a la hacienda pública, estas acciones implican un esfuerzo ya sea administrativo, intelectual, y hasta económico para implementar un sistema de contabilidad y costeo del mismo, de tal suerte considero que el retenedor es un sujeto pasivo⁵² que sí contribuye al gasto público, puesto que no sólo con el monetario se contribuye a los gastos públicos.

No obstante lo mencionado en el párrafo antecede y con la finalidad de no caer en la controversia⁵³ de si el retenedor contribuye o no con su esfuerzo al gasto público, se elaboró la definición leída anteriormente con el objetivo de no distinguir entre contribuyentes o retenedores, y englobar a todas estas personas o vehículos económicos que intervienen en la relación tributaria para con el Estado como sujeto activo de la misma.

Bajo esta tesitura y todo lo antes expuesto, podemos concluir en el caso estudiado, respecto del retenedor:

1.- En este tributo sobre nóminas que es un impuesto al gasto en el Estado de Chiapas, se deja en un Estado de incertidumbre e inseguridad

⁵² Es sujeto pasivo puesto que tiene un deber legal impuesto unilateralmente por el Estado.

⁵³ Creo que sería más una trampa de interpretación que nos alejaría de la justicia tributaria.

jurídica⁵⁴ al retenedor toda vez no existe una base⁵⁵ justa para llevar a cabo la retención pretendida⁵⁶.

2.- El retenedor puede en algunos casos ver deteriorado su patrimonio al tener el deber jurídico de retener un impuesto mayor a la cuantía del acto jurídico que originó la relación.

3.- Los pagos de las estimaciones de ejecución o avance de obra o prestación de servicios a los sujetos pasivos directos del impuesto, no guardan relación directa con la base del impuesto ni con la mecánica en la integración de la misma (art. 204).

4.- Debe ampliarse la definición comúnmente usada del principio de proporcionalidad tributaria, para que incluya a este tipo de sujetos pasivos indirectos garantes de la contribución.

⁵⁴ La seguridad jurídica es un principio del Derecho, universalmente reconocido, que se entiende y se basa en la certeza del derecho, en el ámbito de su publicidad como en su aplicación. Representa la seguridad de lo conocido o puede conocerse, lo prohibido, mandado y permitido respecto de uno para con los demás y de los demás para con uno.

⁵⁵ Se sigue alegando esto puesto que la base del impuesto es la establecida en el artículo 204 tantas veces citado, no el precio de la contraprestación del servicio pagado y que no guarda relación directa con la naturaleza del impuesto ni su mecánica en la integración de la base gravable.

⁵⁶ Existirán casos en los cuales el retenedor sí conozca la base del impuesto, los cuales son extraordinarios y por supuesto los menos. Estos casos serán cuando exista relación entre empresas de un mismo grupo, o cuando exista dependencia económica o una misma dirección en un grupo de personas físicas, en estos dos supuestos estamos hablando de la existencia de un mismo ente económico conformado de distintas personas o vehículos económico-jurídicos. Esta observación se hace con base en realidades facticas sin base legal alguna puesto que no existe dicha hipótesis en la norma.

Por lo que respecta al sujeto pasivo directo del impuesto de marras, no tendremos la controversia de si es o no el contribuyente del impuesto, como en caso del retenedor, de tal suerte no existirá duda de la aplicación del principio de proporcionalidad tributaria.

En esta guisa, el deber jurídico de la retención se vuelve desproporcional, porque aún y cuando el artículo 204 multicitado determine como base de impuesto a retener las erogaciones mencionadas en el mismo artículo, se deja al libre albedrío del retenedor la cuantía a retener que corresponda hasta la totalidad de la contribución, toda vez como hemos analizado, este no tiene los elementos suficientes para determinarla.

De la misma forma, se garantiza por medio de la retención, tantas veces como contratos pueda celebrar el sujeto pasivo directo, impactando la retención un número indeterminado de veces sobre hechos que no son propios de actualizar la hipótesis jurídica contenida en el hecho imponible del impuesto. De tal suerte, la supuesta fuente de riqueza identificada y por lo tanto gravada por el legislador, en la figura de la retención, es distorsionada hasta llevarla al extremo de asemejarlo a un impuesto sobre ingresos o al consumo, y no al gasto, como es naturaleza del impuesto sobre nóminas.

En estas condiciones, podemos concluir en el caso en estudio respecto del sujeto pasivo directo de la relación tributaria:

1.- Se deja en un Estado de incertidumbre e inseguridad jurídica al sujeto pasivo directo, toda vez no existen parámetros⁵⁷ ciertos para que el o los retenedores efectúen la retención, por lo que el principio del físico alemán Werner K. Heisenberg respecto de la incertidumbre cuántica⁵⁸ se ve paralelamente reflejado en el presupuesto planteado.

2.- El número de retenciones que se pueden efectuar sobre “las erogaciones en efectivo o en especie por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado”, impactaría de forma negativa su capacidad económica, toda vez, la base de la retención es gravada y retenida, tantas veces como actos generadores de la retención existan.

3.- Como fue empleada la figura de la retención en el impuesto estudiado, se distorsiona la fuente de riqueza se pretende gravar, asemejándola a un impuesto sobre ingresos o al consumo, y no al gasto como es su naturaleza.

5.2.- CONCLUSIONES APLICADAS A LA AUTORIDAD FISCALIZADORA.

⁵⁷ Como se mencionó con anterioridad, existirán casos en los cuales el retenedor sí conozca la base del impuesto, los cuales son excepcionales y los menos. Dicha situación nace con base en realidades facticas sin base legal alguna puesto que no existe dicha hipótesis en la norma.

⁵⁸ El principio expone que no se puede conocer con exactitud y al mismo tiempo la posición y la velocidad de un cuerpo. Si determinas la velocidad lo más exacto posible, existe una basta incertidumbre en la posición y viceversa. En los términos que intentamos emplear, sería: el sujeto pasivo directo del tributo no puede conocer con exactitud y al mismo tiempo al número de retenedores y la base que sirvió como sustento de la retención. Si determina lo más exacto posible al número de retenedores, existirá una basta incertidumbre de la base que sirvió para que cada uno de ellos elaborará una retención particular, y viceversa.

Como vimos anteriormente, la autoridad fiscalizadora tiene una serie de facultades que le sirven en su labor de comprobación o investigación de las realidades de los sujetos pasivos del tributo.

Por lo que aún y cuando se podría calificar de desproporcional la base de la retención del impuesto, así como la tergiversación de lo que se pretende gravar por medio del sistema de retenciones, la autoridad fiscalizadora en el Estado de Chiapas tendría todo el “derecho” de llevar acabo la comprobación o investigación a la que hemos aludido.

De la comprobación o investigación efectuada por la autoridad hacia la figura del retenedor, pocos elementos podrá aportar este, puesto que el retenedor no cuenta con las mismas herramientas o facultades que la autoridad fiscal, por lo que el retenedor si acaso podrá proporcionar los comprobantes fiscales o contratos que amparen la contratación de un servicio, mas difícilmente la base de las contraprestaciones de todos y cada uno de los trabajadores de su proveedor.

Ahora bien, el poder fiscalizador de la autoridad no se ve limitado por la circunstancia de que el retenedor no tenga los elementos necesarios para efectuar una retención, puesto que cuenta con la facultad de determinar presuntivamente las contribuciones que a criterio del legislador local debieron haber retenido, cuando aparezcan omisiones en el entero mayores al 3% de las enteradas.

En razón de lo anterior la autoridad puede emplear lo establecido en el artículo 66⁵⁹ y 65⁶⁰ del Código de la Hacienda Pública para el Estado de Chiapas y determinar presuntivamente “las contribuciones que se debieron haber retenido”.

Así, podemos meridianamente concluir que la autoridad hacendaria local, bajo el principio que versa las autoridades sólo puede hacer aquello que la ley les faculte, tiene las herramientas necesarias para “determinar las contribuciones que se debieron de haber retenido”, puesto que dentro del procedimiento de fiscalización puede utilizar cualquier medio indirecto de investigación que considere necesario para reunir los elementos de lo que estime la base gravable del impuesto.

⁵⁹ Dicho artículo establece: Artículo 66.- Las autoridades hacendarias podrán determinar presuntivamente las contribuciones que se debieron haber retenido, cuando aparezca omisión en la retención y entero, por más del 3% sobre las retenciones enteradas.
(Se reforma mediante P.O. Num. 346 de fecha 30 de Diciembre del 2011)
Para efectos de la determinación presuntiva a que se refiere este artículo, las autoridades hacendarias podrán utilizar indistintamente cualquiera de los procedimientos previstos en el artículo 65 del presente Código.

⁶⁰ Artículo 65.- Para los efectos de la determinación presuntiva a que se refiere el artículo anterior, las autoridades hacendarias calcularán los ingresos brutos y las erogaciones por salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral de los contribuyentes, sobre los que proceda el pago de contribuciones para el ejercicio de que se trate, indistintamente con cualquiera de los siguientes procedimientos:

- I. Utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente.
- II. Tomando como base los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondiente a cualquier contribución, sea del mismo ejercicio o de cualquier otro, con las modificaciones que, en su caso, hubieran tenido con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.
- III. A partir de la información que proporcionen terceros a solicitud de las autoridades hacendarias cuando tengan relación de negocios con el contribuyente.
- IV. Con otra información obtenida por las autoridades hacendarias, en el ejercicio de sus facultades de comprobación.
- V. Utilizando medios indirectos de investigación económica o de cualquier otra clase.

6.- PROPUESTAS:

Las propuestas mencionadas a continuación son la culminación de este trabajo, por lo que considero adecuado hacer una pequeña precisión respecto de los puntos 2 y 2.1; puesto que fue la intención de este quien suscribe las presentes líneas dar dos opciones de solución al mismo problema, aclarando también que una excluye a la otra.

Una vez expuesto lo anterior, las propuestas son las siguientes:

1.- Se propone ampliar tanto en la teoría como en la práctica la definición del principio de proporcionalidad tributaria, para introducir en ella también a la figura del retenedor.

2.- Se propone derogar los artículos 205-A, 205-B y 205-C, del Código de la Hacienda Pública para el Estado de Chiapas.

2.1.- Esta propuesta íntimamente ligada con la anterior, intenta ser una alternativa al cuestionamiento expuesto de la retención, de tal suerte se cambia la figura de derogar por la de reformar, aclarando que desde

mi personal punto de vista, la retención en este tipo de impuestos indirectos al gasto no es la mejor forma de resolver el problema de una adecuada recaudación estatal, no obstante ello, con la finalidad de proporcionar una herramienta eficaz tanto a los sujetos pasivos como al activo, propondré una serie de adecuaciones a la Ley para generar un nuevo sistema de retención, con el cual se procura llevar a un plano de justicia fiscal a los sujetos que intervienen en la relación tributaria del impuesto de marras.

Se propone reformar los artículos 205-A, 205-B y 205-C, para quedar de la siguiente forma:

DE LOS SUJETOS OBLIGADOS A LA RETENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE NOMINAS.

Artículo 205-A.- Están obligados a efectuar la retención del impuesto, las personas físicas o morales, la Federación, el Estado, Municipio, sus dependencias y organismos descentralizados, desconcentrados y órganos autónomos que otorguen contratos de obra privada, pública o de prestación de servicios, con personas físicas o morales, por un monto total pactado superior a dos millones de pesos en moneda nacional.

El monto total pactado integra la contraprestación establecida en el contrato, y de ninguna forma podrá incluir el impuesto al valor agregado, impuesto general de importación o exportación, derechos o alguna otra contribución nacional conexas.

Cuando en el contrato no se establezca la cuantía de la contraprestación, y no sea posible identificar si esta rebasa los dos millones de pesos en moneda nacional, el retenedor tendrá la obligación de retener en todos los pagos que realice. Para estos efectos, se entenderá como monto total pactado el pago realizado en contraprestación, aún y cuando sea menor a dos millones de pesos.

Lo que se pretende en las adecuaciones al artículo 205-A, es la introducción de la figura del monto total pactado, que sirve como un sustento para excluir a sujetos que antes estaban obligados a retener, facilitando la identificación de las operaciones que actualizan la hipótesis de la retención.

Al establecer un límite del cual partir para efectuar la retención (más de dos millones), se engloba la exención que menciona la Ley respecto de los pequeños contribuyentes (actualmente régimen de incorporación) e implícitamente se refiere a la discontinuidad de las operaciones, puesto que no es una generalidad la celebración de contratos de obra privada, pública o de prestación de servicios superiores al límite establecido. Por lo que en este apartado damos base y exención⁶¹ al mismo tiempo.

El no incluir dentro del monto total pactado a las contribuciones que posiblemente establezcan las partes en los contratos, brinda proporcionalidad tributaria y certidumbre jurídica respecto de la base del impuesto, toda vez, estos conceptos de ninguna forma pueden ser objeto del impuesto en estudio.

Por último se establece la hipótesis de que no exista una cuantía líquida preestablecida como contraprestación en el contrato, por lo que se elimina el beneficio de la no retención para obligar a realizarla.

DE LA DETERMINACIÓN DEL MONTO DE LA RETENCIÓN.

Artículo 205-B.- La base del impuesto a
retener se determinará aplicando el

⁶¹ Al referirme en este apartado a exención, me refiero a no realizar la obligación de retener, y no a un supuesto de inmunidad tributaria.

coeficiente de veinte por ciento al monto total pactado.

Los retenedores determinarán y efectuarán la retención, de acuerdo al resultado del párrafo anterior aplicando la tasa del impuesto sobre nóminas.

En este artículo se establece el último elemento que conforma la base del impuesto sobre nóminas, tomando un 20%⁶² del monto total pactado, que intenta ser un reflejo razonablemente apegado a la realidad del costo que implica hacer los pagos de los salarios y asimilables a estos que refiere el artículo 204 del impuesto. De esta suerte, la aplicación de la tasa del impuesto se hace sobre una base que se aproxima más a una realidad económica de los sujetos pasivos del impuesto.

DEL MOMENTO EN EL QUE SE LLEVA A CABO LA RETENCIÓN.

Artículo 205-C.- El retenedor efectuará la retención del impuesto en el momento en que se lleve a cabo el pago de las estimaciones de ejecución o avance de obras o prestación de servicios a los sujetos del impuesto.

⁶² Se tomó el veinte por ciento para guardar concordancia respecto de las presunciones que establece el artículo 58 del Código Fiscal de la Federación, antes 90 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (hasta 2013).

Respecto de operaciones que requieran ser pagadas en más de una exhibición, la retención se hará por cada pago en lo individual, tomándose como monto total pactado, la cuantía del precio pagada.

La contribución se enterará mediante declaración, conjuntamente con los pagos provisionales que corresponda al periodo en que se efectúe la retención.

Los retenedores de este impuesto presentarán declaración anual, de la retención efectuada, a más tardar en el mes de abril de cada año, mediante los formatos autorizados por la secretaría.

El retenedor deberá proporcionar constancia de retención al contribuyente directo del impuesto, la cual deberá contener:

- 1.- Nombre y domicilio del retenedor.
- 2.- Número, código o identificación del Registro Estatal de Contribuyentes.

3.- Fecha en la cual se hace la retención.

4.- Descripción e identificación de las estimaciones de ejecución o avance de obras o prestación de servicios a los sujetos del impuesto, así como la forma en la que cálculo la base del impuesto, y

5.- El nombre del contribuyente al cual se le realizó la retención, su número, código o identificación del Registro Estatal de Contribuyentes. En caso de no contar con Registro Estatal se identificará por medio del Federal.

El impuesto retenido en los términos de este artículo, será acreditable contra el impuesto que resulte a pagar en la determinación de los pagos provisionales, siempre que se cumpla con los requisitos que este artículo establece.

En este artículo se establece el momento de la retención y el supuesto de que exista más de un pago respecto de un contrato, brindando con esto certeza y seguridad jurídica a los sujetos de la relación tributaria, puesto que la base intenta respetar en medida de lo posible la realidad económica siguiendo la mecánica del cálculo del monto total pactado.

No es desapersibido, la existencia del vicio consistente en cambiar el devengo del impuesto, como ya antes había mencionado este perdurará siempre que exista retención, puesto que es el resultado de la diferencia en los tiempos de las distintas erogaciones⁶³, sin embargo lo que cambia con esta nueva mecánica es la base más apegada a la realidad económica de los sujetos pasivos.

Las demás presiones son para identificar una adecuada retención y otorgar seguridad jurídica a los sujetos de la relación tributaria.

Por lo que respecta al acreditamiento del impuesto, la mecánica sigue siendo la misma que establece actualmente la ley, con la adición de eficacia y validez por cuestiones de carácter formal.

⁶³ Es distinto el tiempo en que se hace el pago del contrato, que sirve como base presunta, al pago que realiza el contribuyente directo del impuesto de los sueldos y asimilados a que refiere el artículo 204.

BIBLIOGRAFÍA

ARRIOJA VIZCAÍNO. Adolfo, *Derecho Fiscal*, Colección de Textos Universitarios, Themis, México. 2007.

ASTUDILLO MOYA, Marcela, El federalismo y la coordinación impositiva en México, UNAM-IEE, Miguel Ángel Porrúa, México. 1999.

BORRAYO G. Rosa del Carmen. "Impuesto Local Sobre Nóminas", en *Revista INDETEC*. No. 115, año 1999. Guadalajara Jalisco, México.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho fiscal constitucional*, OXFORD, México 2000.

CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz, En *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, Universidad Nacional Autónoma de México, septiembre-diciembre, año/vol. XXIV, número 72, Distrito Federal, México.

Código Fiscal de la Federación. Diario Oficial de la Federación, 31 de diciembre de 1981.

Código de la Hacienda Pública para el Estado de Chiapas. Decreto número 8, Periódico Oficial No. 66, Tomo I, del jueves 23 de diciembre de 1999.

Diario Oficial de la Federación, 20 de julio de 1993. Tomo CDLXXVIII No. 14.

Enciclopedia jurídica mexicana, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Porrúa, 2ª ed. México. 2004.

FIX ZAMUDIO, Héctor, "Ignacio Luis Vallarta. La incompetencia de origen y los derechos políticos", en Cuadernos del Instituto de Investigaciones Jurídicas. A cien años de la muerte de Vallarta, IJ-UNAM, México, 1994.

GIL VALDIVIA, Gerardo "El federalismo y la coordinación fiscal en México" en Retchkiman, Benjamín y Gerardo Gil Valdivia (1981), El federalismo y la coordinación fiscal, UNAM, México. 1981. pp. 59-90.

GÓMEZ MARTÍNEZ, Zósimo. "Consideraciones del Impuesto Sobre Nóminas", en *Revista Nuevo Consultorio Fiscal*. No. 254, año 14, marzo 2000. Distrito Federal México.

GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David, *LUCHA POR EL AMPARO FISCAL*, Porrúa. México. 2007.

GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio y PÉRES DE AYALA, José Luis, *DERECHO TRIBUTARIO I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca. 1994.

GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio y PÉRES DE AYALA, José Luis, *DERECHO TRIBUTARIO II*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca. 1994.

GUTIÉRREZ DOMÍNGUEZ, Fernando y LUCERO ESPINOZA, Mariel. "El impuesto sobre nóminas frente a las Instituciones de crédito y las sociedades de seguros", En *Revista ARS IUS*, No. 11, 1994, Distrito Federal, México.

GUTIÉRREZ y GONZÁLEZ, Ernesto. *Derecho de las Obligaciones*. Editorial Porrúa. México, 2007. pp. 29-38.

http://avalon.law.yale.edu/19th_century/csa_csa.asp

<http://www.boston-tea-party.org>

http://www.britishmuseum.org/explore/highlights/articles/r/the_rosetta_stone_translation.aspx

<http://www.portaleureka.com/accesible/linguistica/108-el-desciframiento-de-la-piedra-de-rosetta>

<http://www.pnas.org/content/early/2011/08/25/1107737108.full.pdf>.
Consultada los días 10 a 14 de agosto de 2011.

<http://www.rae.es/rae.html>. Consultada los días 10 a 14 de enero de 2011.

IBÁÑEZ M. Pablo, *et al.* "Impuesto Sobre Nóminas", en *Revista El Foro*. 8ª época, Tomo I, No. 3, 1988. Distrito Federal, México.

Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal Y administrativa. Diario Oficial de la Federación, 6 de diciembre de 2007.

MARGAÍN MANAUTOU Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Porrúa, 12ª ed., México, 1996.

RÍOS GRANADOS, Gabriela. "La retención en el Derecho Tributario: Obligación ex lege de los patrones", En *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*. Universidad Nacional Autónoma de México. México, Distrito Federal. Enero – abril, año/vol. XXXIV, número 100.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal Segunda Edición*, Oxford. México. 2007.

Semanario Judicial de la Federación. *IUS 2009*, DVD-ROM. Poder Judicial de la Federación 2009.

Varios Autores. "Impuesto Sobre Nóminas". En *Revista INDETEC*. Guadalajara Jalisco, México. No. 107, septiembre-octubre 1997.

VILLEGAS, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 8ª ed., ASTREA, Buenos Aires.2002.