

## **CAPITULO V**

### **CASOS PRACTICOS**

#### **5.1 ANÁLISIS A DIVERSOS CASOS QUE DENOTAN ELEMENTOS DE DOBLE TRIBUTACIÓN.**

En éste ultimo capitulo del presente trabajo de investigación se analizarán alguno ejemplos en los cuales encontramos elementos que denotan una doble tributación<sup>1</sup>, esto es, en nuestra legislación en las esferas federal, estatal y municipal, existe una concurrencia impositiva la cual resulta gravosa para los gobernados. Debido a que es el tema central de esta investigación y resulta de gran importancia hacer mención que serán analizados algunos de los múltiples ejemplos que generan la doble tributación

Para este análisis únicamente tomaremos en cuenta el objeto<sup>2</sup> y el hecho imponible<sup>3</sup> de cada uno de los tributos.

Tal es el caso del artículo 155 de la ley del impuesto sobre la renta referente al impuesto sobre la adquisición de bienes, que es de carácter federal y el

---

<sup>1</sup>: "Como ya se mencionó en el Capítulo IV la Doble Tributación es cuando diversos sujetos activos gravan un mismo objeto."

<sup>2</sup> "El objeto del tributo es sobre lo que recae el tributo.

<sup>3</sup> "EL HECHO IMPONIBLE es el supuesto jurídico que realiza el sujeto para generar la obligación tributaria, los hechos imponibles son creados por el legislador.

impuesto municipal de adquisición de bienes para el estado de Quintana Roo. Ambos impuestos recaen sobre los mismos hechos imponibles.

Otro ejemplo sujeto a nuestro análisis será el que recae sobre la adquisición de automóviles, empezando con el impuesto al valor agregado, el impuesto sobre automóviles nuevos, el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos. Un que en este caso considero un fenómeno que a pesar de la multigravación que genera esta actividad, el consumo de vehículos aumenta.

Así mismo resulta importante analizar el impuesto sustitutivo al crédito al salario, que, aunque ya fue derogado por considerarse inconstitucional, desde nuestra óptica generaba una doble tributación con el impuesto sobre nominas que es de carácter estatal.

## **5.2 IMPUESTOS A LA ADQUISICIÓN DE BIENES.**

El primer ejemplo que abordaremos es el que se localiza en el capítulo V del título cuarto de la ley del impuesto sobre la renta vigente que a la letra dice:

### **Ley del Impuesto Sobre la Renta**

#### **Título IV.- De Las Personas Físicas Disposiciones Generales**

#### **Capítulo V.- De Los Ingresos Por Adquisición De Bienes**

**Artículo 155.** Se consideran ingresos por adquisición de bienes:

I. La donación.

II. Los tesoros.

III. La adquisición por prescripción.

IV. Los supuestos señalados en los artículos 153, 189 y 190, de esta ley.

V. Las construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en bienes inmuebles que, de conformidad con los contratos por los que se otorga su uso o goce, queden a beneficio del propietario. El ingreso se entenderá que se obtiene al término del contrato y en el monto que a esa fecha tengan las inversiones conforme al avalúo que practique persona autorizada por las autoridades fiscales.

Tratándose de las fracciones I a III de este artículo, el ingreso será igual al valor de avalúo practicado por persona autorizada por las autoridades fiscales. En el supuesto señalado en la fracción IV de este mismo artículo, se considerará ingreso el total de la diferencia mencionada en el artículo 153 de esta ley.

De la lectura del artículo anterior podemos determinar el objeto y los hechos impositivos de este tributo. El objeto que este impuesto señala es el ingreso que se obtiene por la adquisición de bienes, los hechos impositivos son aquellos que en las fracciones se señalan, tomando algunos ejemplos como la donación, la adquisición por prescripción etc, desde mi punto de vista algunos de los hechos impositivos de

este tributo no genera una riqueza o un elemento que genere capacidad contributiva, tal vez incrementa capacidad económica, pero por ningún motivo incrementa la capacidad contributiva del sujeto que adquiere los bienes.

En la esfera municipal encontramos en Ley De Hacienda De Los Municipios Del Estado De Quintana Roo, en el capítulo tercero, artículo 29, el Impuesto Sobre Adquisición de Bienes Inmuebles, el que como hemos señalado genera concurrencia impositiva, el cual me permito transcribir:

### **Capítulo III**

#### **Impuesto Sobre Adquisición De Inmuebles, Objeto, Sujeto, Base Y Tasa Del Impuesto.**

**Artículo 29.-** Es objeto de este impuesto:

La adquisición de bienes inmuebles que consistan en terreno, construcciones adheridas a él, ubicados en el Territorio del Municipio, así como los derechos relacionados con el mismo.

La celebración de contratos que impliquen la compra-venta con reserva de dominio o sujeta a condición.

La adquisición de propiedad en virtud de remate judicial, o administrativo y por adjudicación sucesoria.

La permuta, cuando a través de ella se transmita la propiedad.

La transmisión de la propiedad de bienes inmuebles, que realice el fideicomitente en la constitución del fideicomiso traslativo de dominio o la aportación de estos a un fideicomiso.

La transmisión de la propiedad de bienes inmuebles, que haga la fiduciaria en cumplimiento del fideicomiso.

La cesión de derechos de fideicomitentes o fideicomisarios, se considerará que exista ésta, cuando haya sustitución de un fideicomitente o de un fideicomisario, por cualquier motivo.

La transmisión de la propiedad por herencia o legado.

La cesión de derechos en los contratos de arrendamiento financiero, sobre inmuebles, así como, la adquisición de los bienes materia del mismo, que se efectúe por una persona distinta al arrendatario por cesión o cualquier otro título.

El impuesto se calculará aplicando la tasa del 2% al valor del inmueble.

El valor del inmueble podrá ser el valor de adquisición del mismo disminuido con el valor que se tomó como base para calcular el impuesto al que se refiere esta Ley, en su última adquisición, siempre que la misma se hubiere efectuado dentro de los tres años anteriores a la adquisición por las que se calcula el impuesto.

De la lectura del impuesto de carácter municipal, podemos advertir que en ambos impuestos el objeto es el ingreso que resulta por la obtención de un bien, el impuesto de carácter municipal es más explícito en cuanto a los hechos imponible, los cuales son los generadores de la obligación tributaria.

Los hechos imponible, como hemos mencionado en capítulos anteriores, son la situación jurídica o de hecho generadora de la obligación tributaria. En ambos casos los sujetos pasivos de la obligación son las personas físicas que adquieren un bien, en el caso del impuesto municipal señala expresamente que son bienes inmuebles, en el caso de la ley del impuesto sobre la renta, en el título de personas físicas, deja abierta la posibilidad a que los bienes sean muebles o inmuebles.

**Artículo 31.-** El valor del inmueble que se considerará para efectos del artículo 29 de esta Ley, será la cantidad que resulte de actualizar el precio pactado por el factor que se obtenga de dividir el índice de precios al consumidor del mes inmediato anterior a aquel en que sea exigible el pago, entre el índice del mes anterior en que se efectuó la adquisición.

Las autoridades fiscales están facultados para tomar en cuenta el valor del inmueble a la fecha de adquisición, el valor catastral con una antigüedad no mayor de 180 días a la fecha de adquisición o el

avaluó practicado por la Institución bancaria con una antigüedad no mayor de 180 días a la fecha de adquisición.

Cuando no exista precio pactado, o la operación sea declarada como donación, el impuesto se calculará eligiendo el valor mayor del inmueble, entre el avaluó catastral, el bancario, el elaborado por corredor público, el practicado u ordenado por la Tesorería Municipal o el practicado por personas que cuenten con cedula profesional de valuadores expedida por la Secretaría de Educación Pública y que se encuentren escritos en el Registro Estatal de peritos valuadores. En la constitución, adquisición o extinción de usufructo o de la nuda propiedad y en la adquisición de bienes en remate, no se tomará en cuenta el precio pactado, sino el valor a que se refiere este párrafo.

IMPUESTO	SUJETO ACTIVO	TASA	SUJETOS PASIVO	OBJETO	BASE
ISR. PERSONAS FÍSICAS INGRESOS POR ADQUISICIÓN DE BIENES	FEDERAL	33%	PERSONAS FÍSICAS	INGRESO POR LA ADQUISICIÓN DE BIENES	EL MONTO DEL AVALUO PRACTICADO AL BIEN
IMPUESTO SOBRE ADQUISICIÓN DE INMUEBLES	MUNICIPAL	2%	PERSONAS FÍSICAS Y MORALES	LA ADQUISICIÓN DE UN BIEN INMUEBLE	VALOR DEL INMUEBLE

### **5.3 EJEMPLO VEHICULAR**

El segundo caso de análisis es aquel que resulta de algo tan simple y tan común como es la adquisición de un vehículo, del cual se desprenden, diversos tributos, el primer impuesto que genera es el IVA, el cual cuenta con un objeto diverso, pero para el caso concreto es el consumo (enajenación), el segundo impuesto es LISTUV mejor conocido como la tenencia vehicular, del cual analizaremos el objeto, como tercer impuesto encontramos el IFSAN, del cual su objeto es la adquisición de un auto nuevo.

A continuación se transcriben los diversos artículos en los cuales encontraremos el objeto y los hechos impositivos de estos tributos, analizados desde nuestra óptica como generadores de concurrencia impositiva.

#### **CAPITULO I.**

##### **Impuesto al valor agregado**

##### **Disposiciones generales**

**Artículo 1.-** Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

I.-Enajenen bienes.

II.-Presten servicios independientes.

III.-Otorguen el uso o goce temporal de bienes.

#### IV.-Importen bienes o servicios.

El impuesto se calculará aplicando los valores que señala esta Ley, la tasa del 15%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores. El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el

Contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley, inclusive cuando se retenga en los términos de los artículos 1o.-A o 3o., tercer párrafo de la misma.

El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiere retenido.

El traslado del impuesto a que se refiere este artículo no se considerará violatorio de precios o tarifas, incluyendo los oficiales.

## **Ley del Impuesto sobre Tenencia o uso de vehículos**

### **CAPITULO I**

#### **Disposiciones generales**

**Artículo 1** Están obligadas al pago del impuesto establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales tenedoras o usuarias de los vehículos a que se refiere la misma.

Para los efectos de esta Ley, se presume que el propietario es tenedor o usuario del vehículo.

Los contribuyentes pagarán el impuesto por año de calendario durante los tres primeros meses ante las oficinas autorizadas, salvo en el caso de vehículos nuevos o importados, supuesto en el que el impuesto deberá calcularse y enterarse en el momento en el cual se solicite el registro del vehículo, permiso provisional para circulación en traslado o alta del vehículo. El impuesto se pagará en las oficinas de la entidad en que la autoridad federal, estatal, municipal o del Distrito Federal autorice el registro, alta del vehículo o expida el permiso provisional para circulación en traslado, de dicho vehículo. Para aquellos vehículos que circulen con placas de transporte público federal, el impuesto se pagará en las oficinas correspondientes al domicilio fiscal que el contribuyente tenga registrado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Los contribuyentes de este impuesto no están obligados a presentar, por dicha contribución, la solicitud de inscripción ni los avisos del registro federal de

contribuyentes. No obstante lo dispuesto en este párrafo, los contribuyentes que se encuentren inscritos en el citado registro para efectos del pago de otras contribuciones, deberán anotar su clave correspondiente en los formatos de pago de este impuesto.

Los importadores ocasionales efectuarán el pago del impuesto a que se refiere esta Ley, correspondiente al primer año de calendario en la aduana respectiva en el momento en que los vehículos queden a su disposición en la aduana, recinto fiscal o fiscalizado o en el caso de importación temporal al convertirse en definitiva. Por el segundo y siguientes años de calendario se estará a lo dispuesto en el párrafo anterior.

Las personas físicas o morales cuya actividad sea la enajenación de vehículos nuevos o importados al público, que asignen dichos vehículos a su servicio o al de sus funcionarios o empleados, deberán pagar el impuesto por el ejercicio en que hagan la asignación, en los términos previstos en el tercer párrafo de este artículo.

En la enajenación o importación de vehículos nuevos de año modelo posterior al de aplicación de la Ley, se pagará el impuesto correspondiente al año de calendario en que se enajene o importe, según corresponda. El impuesto para dichos vehículos se determinará en el siguiente año de calendario bajo el criterio de vehículo nuevo.

Para los efectos de esta Ley, también se consideran automóviles, a los omnibuses, camiones y tractores no agrícolas tipo quinta rueda.

En caso de que no puedan comprobarse los años de antigüedad del vehículo, el impuesto a que se refiere esta Ley, se pagará como si éste fuese nuevo.

Cuando la enajenación o importación de vehículos nuevos se efectúe después del primer mes del año de calendario, el impuesto causado por dicho año se pagará en la proporción que resulte de aplicar el factor correspondiente:

Mes de Adquisición	Factor aplicable al impuesto causado
Febrero	0.92
Marzo	0.83
Abril	0.75
Mayo	0.67
Junio	0.58
Julio	0.50
Agosto	0.42
Septiembre	0.33
Octubre	0.25

Noviembre	0.17
Diciembre	0.08

## **LEY FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE AUTOMÓVILES NUEVOS**

**Artículo 1.-** Están obligados al pago del impuesto sobre automóviles nuevos establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que realicen los actos siguientes:

I.- Enajenen automóviles nuevos de producción nacional. Se entiende por automóvil nuevo el que se enajena por primera vez al consumidor por el fabricante, ensamblador o por el distribuidor autorizado.

II.- Importen en definitiva al país automóviles. Los automóviles a que se refiere esta fracción son los que corresponden al año modelo posterior al de aplicación de la Ley, al año modelo en que se efectúe la importación, o a los 10 años modelo inmediato anteriores.

Del análisis realizado a los tributos antes mencionados, en los cuales el legislador pretende desviar la atención de los contribuyentes al considerar que tienen objetos diversos, como son el consumo, la adquisición de un auto nuevo y la posesión o tenencia, a fin de cuentas el objeto es el mismo al entenderse que para que se den todos esos supuestos se presume una propiedad del vehículo que es el generador de este tributo, los hechos imponibles en IVA es el que se

encuentra en la fracción primera del artículo primero en el caso de la enajenación.

IMPUESTO	SUJETO ACTIVO	TASA	SUJETO PASIVOS	OBJETO	BASE
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	FEDERAL	15%	PERSONAS FÍSICAS O MORALES	CONSUMO	MONTO DEL BIEN
IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS	FEDERAL	TASA PROGRESIVA	PERSONAS FÍSICAS O MORALES	TENENCIA O POSESIÓN DE UN VEHÍCULO	VALOR TOTAL DEL VEHÍCULO INCLUYENDO EL IVA.
IMPUESTO SOBRE AUTOS NUEVOS	FEDERAL	TASA PROGRESIVA MÁS CUOTA FIJA	PERSONAS FÍSICAS Y MORALES	ADQUISICIÓN DE UN AUTOMÓVIL NUEVO	VALOR DEL VEHÍCULO SIN INCLUIR EL IVA.

#### **5.4 IMPUESTOS POR LA REMUNERACIÓN AL TRABAJO PERSONAL Y SUBORDINADO**

El tercer y último caso de análisis que refuerza nuestra posición, es el impuesto que ya ha sido derogado para este año, es el impuesto sustitutivo al crédito al salario, y en el ámbito estatal encontramos el impuesto sobre erogaciones al trabajo personal.

**Impuestos por la remuneraciones al trabajo personal.**

**Artículo 1°.-** Es objeto de este impuesto la realización de pagos por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado a un patrón, prestado dentro del territorio del estado de Puebla.

a.- Para efectos quedan comprendidos los pagos que se realicen por los siguientes conceptos:

Cuota diaria

Gratificaciones

Percepciones

Alimentación

Habitación

Primas

Comisiones

Prestaciones en especie

Cualquiera otra contraprestación que se entregue al trabajador por sus servicios

Para el calculo del impuesto es necesario el siguiente articulo.

**Artículo 4°.-** El impuesto sobre erogaciones por remuneraciones al trabajo personal, se calculará aplicando la tasa del 1% sobre la base a que refiere la ley de hacienda del estado.

El siguiente articulo fue publicado en las disposiciones transitorias la Ley del Impuesto Sobre la Renta para el ejercicio fiscal del 2002, el cual imponía el impuesto sustitutivo del crédito al salario de la siguiente manera:

**Artículo Tercero.** Del impuesto sustitutivo del crédito al salario.

**Único.** Están obligadas al pago del impuesto sustitutivo del crédito al salario establecido en este artículo, las personas físicas y las morales que realicen erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional, conforme a lo siguiente:

Se consideran erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones en efectivo o en especie que sean pagadas por la persona física o moral a quienes les presten un servicio personal subordinado. Para estos efectos, también se considerarán erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado aquellas erogaciones que para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta se consideran ingresos asimilados a salarios.

El impuesto establecido en este artículo se determinará aplicando al total de las erogaciones realizadas por la prestación de un servicio personal subordinado, la tasa del 3%.

El impuesto establecido en este artículo se calculará por ejercicios fiscales y se causará en el momento en que se realicen las erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado.

El impuesto del ejercicio, deducidos los pagos provisionales del mismo, se pagará en el año de 2003 mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, en las mismas fechas de pago que las establecidas para el impuesto sobre la renta.

Los contribuyentes de este impuesto efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquél en el que se realicen dichas erogaciones. El pago provisional se calculará aplicando la tasa establecida en el párrafo tercero de este artículo sobre el total de las erogaciones efectuadas en el mes al que corresponda el pago.

Los contribuyentes a que hace referencia este artículo podrán optar por no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario a que se refiere el mismo, siempre que no efectúen la disminución del crédito al salario pagado a sus trabajadores establecida en los artículos 116, 117 y 120 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Cuando el monto del crédito al salario pagado a los trabajadores en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta sea mayor que el impuesto causado en los términos de este artículo, los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere el párrafo anterior podrán disminuir del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, únicamente el monto en el que dicho crédito exceda del impuesto causado en los términos de este artículo, siempre y cuando, además, se cumplan los requisitos que para tales efectos establece el artículo 120 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Para los efectos de este artículo, se considera como una sola persona moral el conjunto de aquellas que reúna alguna de las características

que se señalan a continuación, caso en el cual cada una de estas personas morales deberá pagar el impuesto establecido en este artículo por la totalidad del monto erogado por la prestación de un servicio personal subordinado:

a) Que sean poseídas por una misma persona física o moral en más del 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto de las mismas.

b) Cuando una misma persona física o moral ejerza control efectivo de ellas, aun cuando no determinen resultado fiscal consolidado. Se entiende que existe control efectivo, cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:

1.-Cuando las actividades mercantiles de la sociedad de que se trate se realizan preponderantemente con la sociedad controladora o las controladas.

2.-Cuando la controladora o las controladas tengan junto con otras personas físicas o morales vinculadas con ellas, una participación superior al 50% en las acciones con derecho a voto de la sociedad de que se trate. En el caso de residentes en el extranjero, sólo se considerarán cuando residan en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información.

3.-Cuando la controladora o las controladas tengan una inversión en la sociedad de que se trate, de tal magnitud que de hecho les permita

ejercer una influencia preponderante en las operaciones de la empresa.

Para los efectos de este numeral, se consideran sociedades controladoras o controladas las que en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta se consideren como tales.

Como se puede observar, ambos impuestos de diversas esferas recaen sobre el hecho imponible que es la erogación por la prestación de un servicio personal, esto es que gravan los gastos que se efectúan por el pago de un servicio personal subordinado. El impuesto estatal tiene por objeto claramente el señalado y expreso en el artículo que señala la realización de pagos por concepto de remuneración, mientras tanto el ISCAS señala como objeto las erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado. Esto es que ambos impuestos tienen los mismos objetos, sumando las cargas tributarias de ambos nos arrojan la cantidad de 5% al monto de erogaciones, desde mi punto de vista el erogar por una prestación de un servicio personal subordinado no genera capacidad contributiva, no hay una verdadera riqueza gravable que pueda o deba ser sujeto de un tributo.

IMPUESTO	SUJETO ACTIVO	TASA	SUJETO PASIVO	OBJETO	BASE
IMPUESTO SUSTITUTIVO AL CREDITO AL SALARIO	FEDERAL	3%	PERSONAS FÍSICAS O MORALES	REALIZAR EROGACIONES POR LA PRESTACION DE UN DE UN SERVICIO	TOTALIDAD DEL MONTO EROGADO.

				PERSONAL SUBORDINADO	
IMPUESTO POR LA REMUNERACIO N AL TRABAJO PERSONAL SUBORDINADO	ESTATAL	1%	PERSONA S FÍSICAS O MORALES	REALIZAR PAGOS POR CONCEPTO DE REMUNERACIÓ N AL TRABAJO PERSONAL SUBORDINADO	TOTALIDA D DEL MONTO EROGADO.