

Inconstitucionalidad del artículo 2o.-C de la Ley del IVA vigente en 2005

De acuerdo con el artículo 1o. de la Ley del IVA, están obligadas al pago de este impuesto las personas físicas y las morales que en territorio nacional realicen los actos o actividades siguientes:

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

Según el artículo 5o.-D de esta ley, el impuesto se calcula por cada mes de calendario, y será la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades realizadas en el mes por el que se efectúe el pago, a excepción de las importaciones de bienes tangibles, y las cantidades por las que proceda el acreditamiento; además, el contribuyente disminuirá del impuesto que corresponda al total de sus actividades, el impuesto que en su caso se le haya retenido en ese mes.

No obstante, en el artículo 2o.-C de la Ley del IVA se establece una mecánica especial para determinar el impuesto de las personas que tributan en el régimen de pequeños contribuyentes. Actualmente, en los dos primeros párrafos de dicho artículo se señala lo siguiente:

2o.-C. Las personas físicas que reúnan los requisitos a que se refiere el artículo 137 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pagarán el impuesto al valor agregado en los términos generales que esta Ley establece, salvo que opten por hacerlo mediante estimativa del impuesto al valor agregado mensual que practiquen las autoridades fiscales. Para ello, dichas autoridades obtendrán el valor estimado mensual de las actividades por las que el contribuyente esté obligado al pago de este impuesto, pudiendo considerar el valor estimado de dichas actividades durante un año de calendario, en cuyo caso dicho valor se dividirá entre doce para obtener el valor de las actividades mensuales estimadas. Para los efectos del cálculo mencionado anteriormente, no se deberá considerar el valor de las actividades a las que se les aplique la tasa del 0%. Al valor estimado mensual de las actividades se aplicará la tasa del impuesto al valor agregado que corresponda. El resulta-

do así obtenido será el impuesto a cargo estimado mensual.

El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto estimado a su cargo determinado en los términos del párrafo anterior y el impuesto acreditable estimado mensual. Para ello se estimará el impuesto acreditable mensual a que se refiere el artículo 4o. de la presente Ley, pudiendo estimar el que corresponda a un año de calendario, en cuyo caso dicha estimación se dividirá entre doce para obtener el impuesto acreditable estimado mensual.

.....

El texto del artículo citado ha estado vigente desde el 1o. de enero de 2006, ya que hasta antes de esta fecha su texto completo era otro; en el primer párrafo del artículo 2o.-C de la Ley del IVA vigente en 2005 se disponía lo siguiente:

2o.-C. Las personas físicas que tributen conforme al régimen de pequeños contribuyentes de acuerdo con lo previsto en el Título IV, Capítulo II, Sección III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pagarán el impuesto al valor agregado mediante estimativa del valor de las actividades que practiquen las autoridades fiscales, en lugar de hacerlo en los términos generales que esta Ley establece. Para ello, se aplicará la tasa que corresponda a la cantidad que resulte de aplicar el coeficiente de valor agregado que señala este artículo, al valor estimado de las actividades por las que estén obligados al pago de este impuesto. Las autoridades fiscales tomarán en cuenta los ingresos reportados por los contribuyentes en la declaración informativa que deben presentar para los efectos del impuesto sobre la renta, correspondiente al ejercicio inmediato anterior. La estimativa que se obtenga se dividirá entre doce para obtener el valor de las actividades mensuales estimadas. Para los efectos del cálculo mencionado anteriormente, no se deberá considerar el valor de las actividades a las que se les aplique la tasa del 0%. Los contribuyentes no tendrán derecho al acreditamiento del impuesto al valor agregado.

Según lo anterior, las personas físicas que tributaban en el régimen de pequeños contribuyentes de la Ley del ISR pagaban el IVA mediante estimativa del valor de las actividades que practicaran las autoridades fiscales; para ello, se aplicaba el procedimiento siguiente:

Valor estimado de las actividades¹

- (x) Coeficiente de valor agregado, conforme al artículo 2o.-C de la Ley del IVA
- (=) Base para el cálculo del IVA
- (x) Tasa correspondiente (10 o 15%)
- (=) IVA a cargo²

Notas

1. Las autoridades fiscales tomaban en cuenta los ingresos reportados por los contribuyentes en la declaración informativa que debían presentar para los efectos del ISR, correspondiente al ejercicio inmediato anterior. La estimativa que se obtenía de esta forma se dividía entre doce para obtener el valor de las actividades mensuales estimadas; además, no se consideraba el valor de las actividades a las que se les aplicaba la tasa de 0%.

2. Los contribuyentes no tenían derecho al acreditamiento del IVA.

Al no haber una razón objetiva de por qué la autoridad tomaba en cuenta la estimativa de los ingresos de los sujetos del régimen de pequeños contribuyentes para determinar la cuota que se debía cubrir para efectos del IVA, pues no había una vinculación entre el hecho imponible y la base gravable, la Primera Sala de la SCJN emitió una tesis aislada en la que sostiene que el artículo 2o.-C referido transgrede el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM.

Algunas de las razones para llegar a esta conclusión son las siguientes:

1. El monto por enterar no se determina atendiendo al impuesto causado y trasladado, disminuido en la medida del impuesto acreditable, sino en atención a la manifestación de riqueza o al incremento patrimonial del contribuyente determinado como si se tratara de un impuesto directo.
2. El IVA es un impuesto indirecto en el que la carga del mismo repercute en el consumidor final, por lo que el incremento o detrimento que se muestre en el patrimonio del sujeto directo del impuesto no debe influir de igual manera para la determinación de la base gravable, pues se trata de un impuesto traslativo que impacta a quien adquiere el bien o recibe el servicio.
3. La estimativa del valor de las actividades que practican las autoridades fiscales se determina conforme a los ingresos del contribuyente, los cuales no guardan relación alguna con el objeto del impuesto.
4. Al aplicar la mecánica para determinar el pago del impuesto de acuerdo con el artículo 2o.-C de la Ley del IVA, el mismo no se paga conforme a una situación económica real, sino con base en un presunto ingreso y conforme a elementos derivados de un periodo anterior.

En este sentido, la tesis aislada emitida por la Primera Sala de la SCJN es la siguiente:

VALOR AGREGADO. EL ARTICULO 2o.-C DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE PREVE EL MECANISMO DE CALCULO DEL GRAVAMEN PARA QUIENES TRIBUTAN CONFORME AL REGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACION VIGENTE EN 2005). El artículo 2o.-C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 2005, al establecer que las personas físicas que tributen conforme al régimen de pequeños contribuyentes pagarán el impuesto al valor agregado mediante estimativa del valor de las actividades que practiquen las autoridades fiscales, en lugar de hacerlo en los términos generales que establece dicha Ley, para lo cual, se aplicará la tasa que corresponda a la cantidad que resulte de aplicar el coeficiente de valor agregado que señala el citado artículo, al valor estimado de las actividades por las que estén obligados al pago de este impuesto, transgrede el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ello es así, porque el monto a enterar no se determina atendiendo al impuesto causado y trasladado, disminuido en la medida del impuesto acreditable, sino en atención a la manifestación de riqueza o al incremento patrimonial del contribuyente determinado normativamente, como si se tratara de un impuesto directo, sin considerar que la imposición indirecta debe soportarse por el patrimonio del consumidor contribuyente de facto, aunado a que si la estimativa mencionada se determina conforme a los ingresos del contribuyente, los cuales no guardan relación alguna con el objeto del impuesto y considerando un periodo distinto al corriente, se desvincula al tributo que se calcula de las operaciones que efectivamente resulten relevantes para efectos del impuesto al valor agregado. Es decir, el referido artículo 2o.-C establece una mecánica para determinar el pago del impuesto que no guarda estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que debe aplicarse la tasa correspondiente, toda vez que el cálculo de la base tendrá que determinarse conforme a una estimativa de valor que realizarán las autoridades fiscales, de manera que el impuesto no se paga conforme a una situación económica real, sino con base en un presunto ingreso y conforme a elementos derivados de un periodo anterior.

Amparo en revisión 463/2006. Guillermo Martínez y Benítez, su sucesión. 19 de abril de 2006. Cinco votos. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretario: Juan Carlos de la Barrera Vite. Amparo en revisión 1996/2006. Benjamín Fernández Galindo. 7 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Andrea Nava Fernández del Campo.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, tomo XXV, marzo de 2007, página 269.

Por otra parte, en cuanto a los efectos de la concesión del amparo respecto del artículo 2o.-C de la Ley del IVA, la Primera Sala de la SCJN indicó lo siguiente:

VALOR AGREGADO. EFECTOS DE LA CONCESION DEL AMPARO RESPECTO DEL ARTICULO 2o.-C DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, POR TRANSGREDIR EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACION VIGENTE EN 2005). *La protección constitucional contra el citado precepto legal por transgredir el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al establecer una mecánica para determinar el pago del impuesto que no guarda estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que debe aplicarse la tasa correspondiente, tiene como efectos desincorporar de la esfera jurídica de los quejosos las obligaciones derivadas del artículo 2o.-C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y en caso de que los causantes previamente hubieren optado por tributar en el régimen general de ley, tendrán expedito el derecho a solicitar la devolución de las cantidades respectivas.*

Amparo en revisión 1996/2006. Benjamín Fernández Galindo. 7 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Andrea Nava Fernández del Campo.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, tomo XXV, marzo de 2007, página 268.

Como podrá observarse, los efectos del amparo otorgado consisten esencialmente en desincorporar de la determinación del IVA la estimativa efectuada por las autoridades fiscales, ya que al tomar en cuenta dicha estimativa sería como dar efectos de impuesto directo a un IVA que no tiene ese carácter.

Para concluir, es de destacar lo siguiente.

1. El artículo 2o.-C de la Ley del IVA en vigor durante el ejercicio fiscal de 2005 regula la mecánica para el pago el impuesto para las personas físicas del régimen de pequeños contribuyentes, independientemente de que se trate de personas que inicien actividades o que ya hayan venido tributando en este régimen.
2. Al ser el IVA un impuesto que grava las actividades, y que es trasladable e indirecto, no puede ser determinado con base en los ingresos estimados de un contribuyente, ya que no hay una vinculación entre el objeto del impuesto y la estimación que hace la autoridad sobre los ingresos posibles o manifestados del contribuyente.
3. Los efectos de la concesión del amparo aplican sólo a las personas que interpongan el juicio en contra de esta disposición normativa; además, con las tesis citadas no se garantiza que la promoción fructifique, porque las mismas no tienen el carácter de jurisprudencia.