

Impuesto sobre Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Personal. Análisis jurídico

Lic. Alejandro Martínez Bazavilvazo

Miembro de la Comisión Fiscal del Colegio de
Contadores Públicos del Estado de Veracruz

I. Introducción

Si bien es cierto que los impuestos federales tienen una mayor relevancia por su carácter nacional y el peso cuantitativo en las finanzas federales y estatales, tampoco podemos negar que las facultades o poderes tributarios de las entidades federativas han venido aumentando año con año, de tal suerte que las contribuciones estatales o municipales van adquiriendo un mayor peso en las finanzas públicas. Por esta y otras razones, los especialistas en la materia fiscal se ven obligados a entrar al análisis y estudio de las contribuciones que se encuentran vigentes en los Estados de la República, máxime cuando los mismos pueden tener un impacto en las finanzas de contribuyentes que habitan o tienen su domicilio fiscal en entidades federativas diferentes.

En la mayoría de las entidades del país se encuentra vigente un impuesto cuyo objeto es gravar las erogaciones por concepto de sueldos y salarios, denominando a dicha contribución como impuesto sobre nominas. Sin embargo, ante los diversos problemas financieros en que se encuentran diversas entidades federativas, se ha venido ejerciendo una mayor potestad tributaria por parte de los Estados, a fin de aumentar la captación de ingresos fiscales a través de un incremento en el número de contribuyentes obligados a pagar contribuciones estatales o municipales. Un ejemplo destacado de ese fenómeno lo encontramos en el Estado de Veracruz, en virtud de que a partir del 1º de enero de 2011 entraron en vigor diversas modificaciones al código financiero de dicho estado que tienen la finalidad de aumentar el universo de personas obligadas a pagar un impuesto que no se limita a gravar las erogaciones por sueldos y salarios, sino que también pretende gravar la mayoría de las erogaciones por remuneraciones al trabajo personal, sea o no subordinado.

En este número entramos al análisis de ese impuesto que si bien es cierto que sólo grava las erogaciones por los servicios prestados dentro del territorio del Estado de Veracruz, también puede tener repercusiones fiscales respecto de personas que tenga su domicilio fuera del Estado.

II. Antecedentes

El Impuesto sobre Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Personal (IERTP) tiene su antecedente inmediato en el impuesto sobre nominas en vigor en el Estado de Veracruz desde el 2001, el cual participaba de los mismos elementos esenciales y naturaleza que los impuestos sobre nominas o

erogaciones por remuneraciones al trabajo persona subordinado que se encuentran en vigor desde hace más de 15 años en la totalidad de los Estados del País.

Con motivo de las modificaciones al Libro Tercero, Título Primero (de los impuestos) del Código Financiero para el Estado de Veracruz (CFV) vigentes a partir del 1º de enero de 2011, el gravamen anteriormente denominado impuesto sobre nominas, pasó a denominarse como Impuesto sobre Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Personal. Sin embargo, la modificación a dicho ordenamiento no sólo produjo un cambio en la denominación del impuesto, sino que también se efectuaron profundas reformas (98, 100, 102) y adiciones (103 III, 104 III), a fin de aumentar el objeto de causación del gravamen, las obligaciones a cargo de los contribuyentes y los pagos o erogaciones que se encuentran exentos.

Ahora bien, el cambio de mayor trascendencia operó precisamente sobre el hecho imponible, ampliando el objeto de causación del impuesto, con el propósito de ampliar el universo de personas físicas y morales que se encuentra obligadas a pagar el impuesto, de tal suerte que el objeto de causación vigente hasta el 31 de diciembre de 2010 se dejó prácticamente sin modificación, pero se aumentaron nuevos hechos o situaciones jurídicas que dan nacimiento a la obligación de pagar el tributo. Por ello, podemos afirmar que si bien es cierto que conserva el hecho imponible del anterior impuesto sobre nominas, también es cierto que estamos frente a un nuevo gravamen, que incluye hipótesis de causación totalmente novedosas, las cuales deben analizarse como sumo cuidado a fin de poder precisar a los sujetos obligados a pagar el tributo.

III. Objeto del impuesto y su relación con la capacidad contributiva

1. Manifestaciones de la capacidad contributiva que pueden ser objeto del impuesto

Del artículo 31 fracción IV se desprende por un lado la obligación de todos los gobernados de contribuir a los gastos públicos, pero por otro lado también se desprende el derecho de los mismos gobernados para contribuir de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. El Constituyente, por tanto, dejó al legislador ordinario, sea federal o local, la facultad de determinar cómo y en qué forma deben los mexicanos contribuir al gasto público, siempre apegándose a los mencionados principios.

En este orden de ideas, cabe resaltar como importante en esta contradicción de derechos y obligaciones del gobernado, que el legislador tiene plenas facultades para seleccionar el hecho imponible a efecto de integrar un sistema impositivo que satisfaga los principios señalados por la Constitución. Es decir, nuestra carta magna le dio la libertad de gravar cualquier hecho que considere

indicador de una capacidad contributiva, siempre y cuando cumpla con los requisitos tributarios de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino a un gasto público y no infrinja ninguna otra garantía individual.

Para tal efecto, resulta aplicable la jurisprudencia del Tribunal Pleno, identificada con el número P./J. 17/90, consultable en la Octava Época del Semanario Judicial de la Federación, Tomo VI, Primera Parte, julio a diciembre de 1990, visible en la página 75, que es del tenor literal siguiente:

CONTRIBUCIONES, OBJETO DE LAS. EL LEGISLADOR TIENE LIBERTAD PARA FIJARLO, SIEMPRE QUE RESPETE LOS REQUISITOS QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN. Es inexacto que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, al otorgar al Estado el poder tributario, establezca que el objeto de las contribuciones quede limitado a los ingresos, utilidades o rendimientos de los contribuyentes, pues tan restringida interpretación no tiene sustento en esa norma constitucional, que otorga plena libertad al legislador para elegir el objeto tributario, con tal de que respete los principios de proporcionalidad, equidad y destino.

Precisado lo anterior, cabe destacar que no sólo los ingresos, utilidades o rendimientos constituyen indicadores de una capacidad contributiva, sino que existen múltiples indicadores o fenómenos económicos que pueden ser considerados dentro del hecho imponible de los impuestos. El Estado, al establecer las contribuciones, está gravando esos indicadores que conforme a la técnica fiscal pueden manifestarse a través de la obtención de ingresos, de la propiedad de un patrimonio o capital, o de la realización de gastos o erogaciones destinados a adquirir bienes o servicios. El objeto, la base y el sujeto pasivo son diversos en cada una de las tres especies de impuestos a que se ha hecho referencia. Para tal efecto, debemos de tomar en cuenta las siguientes diferencias:

- En el caso de los impuestos que gravan los ingresos, el impuesto grava los ingresos, el objeto del impuesto lo constituye el hecho o acto de obtener ingresos en dinero o en especie, la base son los ingresos percibidos menos las deducciones permitidas por la ley, y el sujeto pasivo lo son las personas físicas o morales que obtienen dichos ingresos. Como ejemplo, tenemos precisamente al Impuesto sobre la Renta.
- En los impuestos al capital o al patrimonio el objeto lo constituye el bien mueble o inmueble, la base es el valor del capital o del patrimonio, y el sujeto pasivo lo son las personas poseedoras o propietarias de dichos bienes. Como ejemplo, tenemos al impuesto sobre tenencia o uso de vehículos y al impuesto predial.
- Por último, tratándose de la imposición al gasto o al consumo, el objeto del tributo es la realización de una erogación, gastos o consumo, la base se conforma por el gasto o erogación que el legislador escoge de entre los que

efectúa el contribuyente, y el sujeto pasivo es la persona que realiza ese gasto, erogación o consumo de bienes o servicios. Como ejemplos, tenemos al impuesto al valor agregado, al impuesto sobre hospedaje y al impuesto sobre erogaciones por remuneraciones al trabajo personal.

Las anteriores consideraciones tienen como finalidad aclarar el sistema que poseen las tres categorías impositivas para gravar los indicadores de capacidad contributiva, ya que no resulta lo mismo gravar los ingresos o la propiedad de un patrimonio o un capital o los gastos o erogaciones de los particulares, en virtud de los elementos tributarios propios de cada forma de imposición.

Los impuestos sobre ingresos y la propiedad de un patrimonio o capital son los clásicos **impuestos directos**, pues recaen sobre las personas que perciben los primeros, o son propietarias o poseedoras del patrimonio o capital, y reciben esa denominación porque para efectos de la imposición, la capacidad contributiva se evidencia de manera directa. Por su parte, los impuestos al gasto o consumo constituyen los **denominados impuestos indirectos**, ya que son aquellos que gravan el uso de la riqueza, en la medida que su utilización a través del gasto o erogación refleja la capacidad contributiva indirectamente. Por lo tanto, podemos afirmar que el IERTP es un gravamen que al igual que el IVA son de naturaleza indirecta.

Es aplicable el criterio sustentado por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que a la letra dice:

GASTOS Y EROGACIONES DE LAS PERSONAS. EL ESTADO TIENE FACULTAD DE GRAVARLOS EN EJERCICIO DE SU POTESTAD TRIBUTARIA. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, otorga al legislador ordinario la facultad de determinar cómo y en qué forma los mexicanos deben contribuir al gasto público. El legislador tiene la facultad para seleccionar el objeto del tributo siempre que éste satisfaga los principios establecidos en la Constitución. El precepto constitucional señalado no establece como requisito que los gravámenes se impongan sólo a los ingresos, a los bienes o al capital. Al no existir restricción constitucional en este sentido el Estado está facultado para gravar erogaciones o gastos en dinero o en especie que revelen capacidad contributiva de quienes los efectúan y, por ende, sean susceptibles de ser objeto de imposición por parte del Estado." (Octava Época. Instancia: Pleno. Fuente: Apéndice de 1995. Tomo: I, Parte SCJN. Tesis: 148. Página 151).

Ahora bien, es conveniente puntualizar que, como ya se manifestó, el legislador tiene libertad para seleccionar el objeto del tributo, pero una vez que eligió el indicador de capacidad contributiva afecto al gravamen, así como sus elementos, esto es, objeto, sujeto y base, debe circunscribirse a tales límites

que él mismo se demarcó, en virtud de que su libertad impositiva no es arbitraria, sino que, como ya se anticipó, al establecer la mecánica integral de la contribución debe respetar los principios tributarios contemplados en el artículo 31, fracción IV, constitucional.

Cabe observar, por otra parte, que al escoger el índice de capacidad contributiva dentro del universo de materias a su alcance competencial, el legislador debe desarrollar los elementos propios del tributo de manera congruente y apegada a la naturaleza jurídica que es propia de la materia seleccionada. Lo antes señalado es de suma trascendencia, pues tal como lo analizaremos más adelante, el IERTP contraviene lo antes mencionado, pues se actualiza una incongruencia entre el objeto del gravamen y la base del impuesto.

2. Diferencia entre los impuestos al consumo y sobre las erogaciones y al consumo

Tal como lo señalamos en el punto anterior, el IVA y el IERTP son tributos de naturaleza indirecta. Sin embargo, ello no significa que tales impuestos sean idénticos, pues el primero es un impuesto al consumo, mientras que el segundo es un impuesto sobre las erogaciones. Para comprender lo anterior, nos debe quedar claro que los impuestos al gasto o a las erogaciones recaen sobre el empleo general de un bien económico para adquirir otros, o se utilizan para producir bienes o servicios, en donde el contribuyente es el titular del hecho imponible y de la capacidad contributiva que él mismo revela, por lo que no existe la figura de la traslación o repercusión jurídica. Por ejemplo, el IERTP grava los pagos en dinero o en especie que por concepto de remuneración al trabajo personal deben erogar las personas, de ahí que basta que la persona realice la erogación por un trabajo personal para que se genere el hecho imponible-, siendo que en estos impuestos indirectos, por antonomasia, no se hace referencia a la situación personal del contribuyente, es decir, son objetivos.

Por su parte, los impuestos al consumo se vinculan con la adquisición de bienes y servicios útiles para la subsistencia y desarrollo humanos, que les permite subjetivizarlos al incidir en la determinación de la cuota tributaria la valoración de hechos o circunstancias adherentes al tipo, clase y fin del consumo (tasas 0%, 11%, 16%), sin que por ello se trate de impuestos personales, además de que la persona que tiene la riqueza y soporta la carga fiscal no es el contribuyente, por lo que ese destinatario tiene una categoría legal atípica. Por ejemplo, en el caso del IVA por la figura de la traslación o repercusión jurídica, el contribuyente que causa el impuesto no es la persona que generalmente soporta la carga fiscal.

En este orden de ideas, si bien es cierto que ambos impuestos son de naturaleza indirecta, el IERTP es un impuesto objetivo, en el que la persona

que causa y paga el impuesto es el mismo contribuyente. En cambio, en el IVA la persona que causa el impuesto (contribuyente) no es la persona que debe pagar el impuesto y soportar la carga fiscal (consumidor final).

III. Objeto del IERPT

Del análisis del artículo 98 de la Ley del IERTP podemos advertir que el objeto de causación del impuesto es de naturaleza compleja, pues el legislador dispuso diversos hechos o situaciones que deben de actualizarse a fin de que nazca la obligación de pagar ese gravamen. En este orden de ideas, el objeto del impuesto se integra de los siguientes elementos que analizaremos a continuación.

1. Erogaciones en efectivo o en especie por concepto de remuneraciones al trabajo personal

De la interpretación conjunta de las fracciones I y II del artículo 98 de la ley antes invocada, podemos deducir que el legislador eligió como objeto del mismo las erogaciones, en dinero o en especie, que por concepto de remuneraciones al trabajo personal, pues así lo establecieron literalmente ambas fracciones, con la diferencia de que la fracción I aplica para los trabajos personales subordinados y la fracción II en forma general aplica para los demás trabajos personales que no encuadran dentro de la fracción I. Es decir, en ambos casos hacemos referencia a que el principal hecho o situación que causa el impuesto, es la realización de erogaciones por concepto de remuneraciones al trabajo personal, en donde la fracción I constituye una especie (de los trabajos personales subordinados) y la fracción II constituye el genero que engloba a los trabajos personales.

De hecho, la fracción I resulta innecesaria y sólo constituye un arrastre normativo respecto del antecedente inmediato que fue el impuesto sobre nominas, en donde el objeto de ese gravamen precisamente correspondía a la redacción de la fracción I. A mayor abundamiento, en el anterior impuesto sobre nominas vigente hasta el 31 de diciembre de 2010, el objeto del gravamen encuadraba dentro de la redacción de la fracción I, de tal suerte que el principal cambio que incorporó el legislador para el 2011 lo encontramos dentro de la fracción II del artículo 98 del CFV, en virtud de que el objeto del impuesto no se limitó sólo a los trabajos personales subordinados, sino a cualquier trabajo personal. Por ello, afirmamos que la fracción I resulta innecesaria, pues con la redacción de la fracción II se termina adsorbiendo también a los trabajos personales subordinados, al abarcar a todos los trabajos personales subordinados o no.

En este orden de ideas, los principales hechos o situaciones imposables que causan el pago del impuesto son las erogaciones por remuneraciones al trabajo personal, que coinciden perfectamente con la denominación del

impuesto. Por lo tanto, se causa el impuesto cuando se actualizan los siguientes hechos o situaciones:

A. Se realiza una erogación, entendiéndose como la acción y efecto de distribuir, repartir bienes o dinero. Es decir, la acción de gastar.

B. Para remunerar, entendiéndose como la acción de recompensar, retribuir o pagar a otra persona.

De ambos hechos o situaciones podemos deducir que el impuesto se causa cuando una persona realiza un gasto o erogación para retribuir o pagar a otra persona. Ahora bien, no se causa el impuesto sobre cualquier pago o retribución, sino sólo sobre aquellas que retribuyen o pagan por un trabajo personal. Si la retribución o pago no tiene su antecedente u origen en un trabajo personal, el impuesto no se causará. Se requiere necesariamente que el pago o retribución se haya originado o motivado porque una persona realizó un trabajo personal. Lo anterior nos lleva al análisis del tercer hecho o situación.

C. Un trabajo personal. Antes de entrar al análisis de esta hipótesis, es importante advertir que ninguna de las palabras empleadas por el legislador para precisar el objeto del impuesto, tales como erogación, remuneración, trabajo y personal, se encuentran definidas en alguna disposición de carácter fiscal. Por lo tanto, para definir su alcance, debemos en la mayoría de los casos acudir al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, a fin de conocer el significado gramatical de las palabras empleadas. Sin embargo, en el caso de las dos últimas palabras (trabajo personal), también podemos acudir a otros ordenamientos legales que nos permitan dilucidar su sentido y alcance.

Desde el punto de vista estrictamente gramatical, trabajar es la acción y efecto de ocuparse en cualquier actividad física o intelectual. Por lo que hace a personal, el diccionario lo define como perteneciente o relativo a la persona.

Así mismo, la Ley Federal del Trabajo nos define en su artículo 8º al trabajo como toda actividad humana, intelectual o material, independientemente del grado de preparación técnica requerida por cada profesión u oficio. En este orden de ideas, por trabajo personal debemos entender como toda actividad física, material o intelectual que realiza un individuo de la especie humana, lo cual en opinión nuestra excluye los servicios que realizan las personas morales, que en su calidad de personas jurídicas no pueden considerarse humanos.

A mayor abundamiento, ante el uso de diversas palabras o términos con un amplio significado, podría ser fácil concluir que dentro del objeto del impuesto, también se deben de incluir las erogaciones por los servicios de las personas morales, pues al hacer referencia al término “personal”, el legislador no

distinguió si se trataba de personas físicas o morales. Sin embargo, en opinión nuestra dicho término debe interpretarse acorde con lo siguiente:

- Con base en los antecedentes históricos del impuesto (impuesto sobre nominas), el legislador claramente dispuso que se gravará la erogación por los trabajos personales subordinados, entendiéndose por ello, las actividades físicas o materiales que realizan los trabajadores (personas físicas).
- De la interpretación conjunta del artículo 98 fracciones I y II, se advierte que una primer hipótesis de causación abarca específicamente las actividades físicas, materiales o intelectuales que realizan los trabajadores (personas físicas). En el caso de la fracción II, el objeto se abrió a las demás actividades físicas, materiales e intelectuales que realizan las personas físicas que no tienen la calidad de trabajadores. Es decir, con la incorporación de la hipótesis de la fracción II, la intención no fue abrir ese impuesto a las erogaciones por los servicios que prestan las personas morales, sino incluir a las personas físicas que no realizan un trabajo personal subordinado. Es decir, adicional a las personas físicas que no tienen la calidad de trabajadores.
- Conforme a lo dispuesto en la fracción III del artículo 103 del CFV, quedan exentos del pago del impuesto los pagos realizados a personas físicas por la prestación de su trabajo personal independiente, por el cual se deba de pagar y en su caso retener el Impuesto al Valor Agregado. Dicha exención tiene su justificación en el artículo 41 de la Ley del IVA, que obliga a los Estados que se adhieren al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal en no mantener impuestos locales o municipales, por los actos o actividades por los que se debe pagar el IVA o sobre las prestaciones o contraprestaciones que deriven de los mismos. La exención que establece el artículo 103 aplicable sólo a las personas físicas, era necesaria ya que de no haberse incluido, las erogaciones por los servicios personales independientes que realizan las personas físicas hubieran quedado gravados con el IERPT y el Estado de Veracruz hubiera contravenido el artículo 41 de la Ley del IVA, comprometiendo sus participaciones federales de impuestos. Ahora bien, si analizamos nuevamente el artículo 103 veremos que sólo aplica a las personas físicas, pero no a las personas morales por los servicios que prestan. La razón de que no se incluya dicha exención a favor de las personas morales, es precisamente porque las erogaciones por remuneraciones a los servicios que prestan las personas morales no entran dentro del objeto del IERTP. De tal suerte que resulta innecesaria su inclusión dentro de las hipótesis de exención. Suponer lo contrario, nos llevaría a la conclusión de que esas erogaciones quedan gravadas y que el Estado de Veracruz contraviene lo dispuesto en el artículo 41 de la Ley del IVA y el sistema de coordinación fiscal, lo cual consideramos que no fue la intención de los legisladores.

Con base en lo antes señalado podemos concluir que el objeto del IERTP grava todas las erogaciones que retribuyen o pagan a las personas físicas que realizaron (a cambio del pago o retribución) una actividad física, material o intelectual. Si el pago o retribución no tiene su origen en actividades físicas, materiales o intelectuales realizadas por una persona física, el impuesto no se causará. Es decir, deben constituir gastos efectuados por una persona física o moral que cubren las actividades intelectuales o materiales que realizó una persona física. Por ejemplo, si el pago o erogación a favor de una persona física tiene su origen en la distribución de remanentes o utilidades, dicho pago no causa el IERTP ya que no se remunera a la persona física por trabajos (actividades intelectuales o materiales) realizados.

2. Los trabajos o servicios deben de prestarse dentro del Estado de Veracruz

Para que se cause el impuesto, no basta que se efectúen erogaciones por trabajos personales, sino que también es necesario que esos trabajos o servicios se presten dentro del territorio del Estado de Veracruz. Por lo tanto, si entendemos al trabajo personal, como toda actividad física, material o intelectual que realiza una persona física, esa actividad debe realizarse dentro del Estado de Veracruz, aún cuando los que realizan esas actividades o los beneficiados por esas actividades, servicios o trabajos, tengan su domicilio fuera de Veracruz. Por lo tanto, lo importante no es donde se encuentra el domicilio del patrón, de la persona que se beneficia de los trabajos o servicios y la persona física que realiza los trabajos personales (las actividades). Lo importante, es definir el lugar en donde se prestan los servicios o realizan las actividades físicas o intelectuales, entendiéndose por ello el lugar en donde se ejecutan los trabajos o actividades.

Para tal efecto, no debemos de perder de vista que la carga de la prueba respecto del lugar en donde se ejecutan los trabajos o actividades siempre le corresponderá al contribuyente. Por lo tanto, si bien es cierto que la ley en comento no establece como criterio de causación el domicilio de la persona que realiza la erogación, lo cierto es que cualquier persona física o moral con domicilio en el Estado de Veracruz que realice una erogación por remuneraciones al trabajo personal, tendrá la carga de demostrar que el trabajo se ejecutó fuera del Estado de Veracruz, pues en caso contrario subsistirá la presunción a favor de las autoridades de que el trabajo se ejecuto en Veracruz y causo el pago del IERPT. Por lo tanto, cuando una persona física o moral realice el pago de remuneraciones por trabajos personales que no están exentos del pago del IERPT, deberán integrar pruebas documentales que demuestren el lugar en donde se ejecutaron los trabajos que no causaron el pago del impuesto, al haberse realizados fuera del Estado de Veracruz.

3. Las erogaciones se realicen en efectivo o en especie.

El artículo 98 fracciones I y II del CFV establece que dicho gravamen se causa por las erogaciones en efectivo o en especie, arrastrando en su redacción la anterior redacción que estuvo en vigor hasta el 31 de diciembre de 2010, que a su vez arrastra la redacción que para efectos de la integración del salario define el artículo 84 de la Ley Federal del Trabajo vigente desde 1970, en la que hace referencia a los pagos en efectivo. Sin embargo, si nos atenemos a una redacción gramatical del artículo 98, podríamos concluir que cualquier erogación que no se efectúa en efectivo o en especie, queda fuera del objeto del impuesto.

Es decir, conforme a lo establecido en el artículo 1995 del Código Civil del Estado de Veracruz, pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiera comprometido. Así mismo, el artículo 3º de la Ley Monetaria establece que los pagos se pueden hacer en efectivo o a través de medios distintos que no implican la entrega de efectivo. De hecho, la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo distingue a los depósitos en efectivo de otros medios como puede ser la transferencia electrónica, los traspasos o los títulos de crédito.

En este orden de ideas, cuando el CFV hace referencia a las erogaciones en efectivo, una interpretación agresivamente gramatical podría considerar que quedan fuera del objeto los pagos en dinero a través de medios diferentes a la entrega de efectivo. Es decir, la redacción de las fracciones I y II, en lugar de hacer uso de la palabra "efectivo", debió de utilizar la palabra dinero, moneda nacional o extranjera, a fin de no dejar duda de que se trata de cualquier erogación a través del cualquier medio de pago, como pueden ser las de entregar efectivo, cheque, transferencias electrónicas, etc.

Ahora bien, en opinión nuestra las fracciones I y II del artículo 98 del código antes invocada, deben interpretarse conjuntamente con lo dispuesto en el artículo 100 y 102 del mismo código, en el sentido de que el objeto del impuesto comprende cualquier erogación en dinero o en especie, no obstante que la misma lo limita al efectivo, pues la base del impuesto finalmente se integra por el monto total de las erogaciones realizadas por concepto de remuneraciones al trabajo personal, lo que abarca cualquier pago o entrega de dinero en efectivo o a través de cualquier otro medio distinto al efectivo.

Con base en lo señalado en los puntos anteriores (1, 2 y 3) podemos concluir que el objeto del impuesto son las erogaciones en dinero o en especie, por concepto de remuneraciones al trabajo personal (actividades físicas, materiales o intelectuales que realiza una persona física) que son ejecutados o prestados dentro del territorio del Estado de Veracruz.

La subordinación o la existencia de una relación obrero patronal (precisada en la fracción I del artículo 98) ya no es una cualidad o característica propia e

indispensable para la causación del impuesto, pues con la adición de la fracción II, cualquier clase de erogaciones por remuneraciones al trabajo personal que no están exentas, causan el pago del impuesto, de tal suerte que la subordinación constituye un elemento o característica secundaria del objeto del gravamen, que se ve absorbida con la redacción de la fracción II del artículo antes invocado.

En ese tenor de ideas, toda erogación en dinero o en especie que retribuye o paga un trabajo o actividad física, material o intelectual ejecutado o realizado por una persona física en Veracruz causa el pago del IERTP, salvo que por disposición expresa dicha erogación se encuentre exenta conforme al artículo 103 de la multicitada ley.

4. Conceptos o términos que quedan comprendidos dentro del objeto del impuesto

A título de aclaración o precisión, el legislador incorporó adicionalmente diversos hechos o situaciones que según ella, también quedan comprendidas dentro del objeto del impuesto. Es decir, de manera ejemplificativa pero no limitativa, el legislador estableció diversos hechos o situaciones que quedan comprendidas en el concepto de remuneraciones al trabajo personal, ya sea subordinado o no. Estos hechos o situaciones son las siguientes:

- Los sueldos y salarios, los cuales se integran con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria; gratificaciones, percepciones, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie. Lo antes señalado no tiene mayores comentarios, ya que constituye una fiel repetición del antecedente inmediato previsto en el impuesto sobre nominas, en donde quedan gravadas todas las erogaciones por remuneraciones al trabajo personal subordinado, entendiéndose por ello, los sueldos y salarios y demás pagos destinados precisamente a remunerar el trabajo personal subordinado.
- Los honorarios profesionales y emolumentos. Conforme a la Ley Reglamentaria del Artículo 5º de la Constitución Federal, mejor conocida como Ley de Profesiones, existen actividades o trabajos que sólo pueden ser realizados por personas físicas que cuentan con un título profesional expedido por instituciones del Estado o descentralizadas y por instituciones particulares que tienen reconocimiento de validez oficial de estudios. Toda persona a quien legalmente se le haya expedido un título profesional, puede obtener cédula de ejercicio con efectos de patentes, que le autoriza prestar sus servicios profesionales. En este orden de ideas, cuando hacemos referencia a los honorarios profesionales, debemos entender que se trata de la contraprestación que se le paga a una persona que realiza una actividad o trabajo que requiere título profesional y por la que ejerce su profesión, como es el caso de los médicos, licenciados en derecho, contador público e ingenieros. En todos estos casos, las personas realizan una actividad en la

que ejercen una profesión. La remuneración que cobran por su actividad o ejercicio, se denomina honorarios profesionales. Por lo que hace a los emolumentos, los mismos deben entenderse como la retribución adicional que corresponde a un cargo o empleo, siempre bajo el contexto o limitante que el propio artículo 98 establece. Es decir, no se trata de cualquier emolumento, sino sólo de aquellos que se reciben como consecuencia de la realización de una actividad física, material o intelectual. En el caso de los honorarios profesionales, los emolumentos los podemos entender como la remuneración adicional que cobran los profesionistas por el ejercicio de su profesión. Por ejemplo, cuando un licenciado en derecho cobra un porcentaje de la cuantía del asunto en controversia, cuando obtiene un resultado o sentencia favorable.

Ahora bien, no debemos de olvidar que conforme a lo establecido en el artículo 103 fracción III del CFV, se exentan del pago del impuesto, los pagos realizados a las personas físicas por la prestación de un trabajo personal independiente (profesional o no), por el cual se debe pagar y en su caso retener el IVA. En este orden de ideas, la mayoría de los honorarios profesionales en los que se expide un recibo de honorarios y se paga la contraprestación por los servicios profesionales, encuadrarían dentro de la hipótesis de exención, ya que la mayoría de los servicios profesionales prestados por personas físicas causan el pago del IVA. Por ejemplo, los honorarios profesionales que se le pagan a los contadores públicos y a los licenciados en derecho no darían lugar al pago del IERTP al encuadrar dentro de la exención. Sin embargo, en el caso de los honorarios profesionales que se pagan por los servicios profesionales de medicina, dichos pagos no encuadran dentro de la exención prevista en el artículo 103 fracción III del código antes invocado, pues conforme a lo establecido en el artículo 16 fracción XIV de la Ley del IVA, por dichos servicios no existe la obligación de pagar el IVA. Por ejemplo, en el caso de los hospitales y los centros médicos, todos los pagos realizados a las personas físicas por concepto de prestación de servicios profesionales de medicina darán lugar al pago del IERTP.

Ahora bien, si entramos al análisis del artículo 103 fracción I del CFV veremos que también se encuentra exentas las erogaciones por concepto de honorarios médicos, lo cual nos podría llevar a la conclusión de que las erogaciones por concepto de honorarios pagados a los médicos están libres del pago del impuesto. Sin embargo, en opinión nuestra dicha fracción no constituye una exención generalizada para todos los honorarios médicos, sino sólo para aquellos que son cubiertos por un patrón a favor de sus trabajadores como prestaciones de previsión social. Es decir, quedan exentos cuando los eroga un patrón a favor de sus trabajadores.

Por otro lado, no debemos de perder de vista que conforme al artículo 156 ter del Código Financiero de Veracruz, por los servicios prestados por la

Secretaría de Salud, se causará y pagará un derecho por concepto de cuota anual por alta de cada trabajador adscrito a una unidad prestadora de servicios médicos, de guarderías o de velación de 20 salarios mínimos o de 10 salarios para la baja o cualquier movimiento de personal. Ese derecho será 100% acreditable contra el pago del Impuesto sobre Erogaciones al Trabajo Personal.

- Contraprestaciones contractuales, cuando el contrato tenga como objeto la prestación de un servicio. Conforme a lo establecido en el Código Civil del Estado de Veracruz, pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida. En este orden de ideas, cuando derivado de la celebración de un contrato (verbal o por escrito) una persona se obliga a efectuar un pago (erogación) a cambio de la realización de un servicio (obligaciones de hacer), estamos ante el pago de una contraprestación por la prestación de un servicio. Ahora bien, en opinión nuestra no se trata de cualquier clase de servicios, sino sólo de aquellos en los que una persona física (prestador del servicio) realiza actividades físicas, materiales o intelectuales. Es decir, los conceptos o términos que se encuentran enlistados en el artículo 198 deben ser absolutamente congruentes con el objeto del impuesto que se deduce del artículo 98 fracciones I y II, de tal suerte que cuando se hace referencia a la prestación de un servicio, no se trata de cualquier servicio sino sólo de aquellos en los que se actualiza un trabajo personal. Es decir, en donde se realizan actividades físicas, materiales o intelectuales. Pretender una interpretación diferente generarían una clara contradicción o incongruencia entre el objeto del impuesto y los conceptos o términos que pretenden quedar comprendidos dentro de ese objeto.
- Los pagos a los administradores, comisarios o miembros de los consejos directivos, de vigilancia o de administración de sociedades o asociaciones como remuneración a dichos cargos. Esta hipótesis además de otras hipótesis podría considerarse como violatoria del principio de proporcionalidad tributaria, pues tales pagos que deberán considerarse dentro de la base del impuesto son incongruentes con el objeto del mismo impuesto.

A mayor abundamiento, en uso de su facultad impositiva, el legislador del Estado de Veracruz estableció el impuesto sobre erogaciones por remuneraciones al trabajo personal, determinando en el artículo 98 fracciones I y II del Código Financiero que el objeto de dicho gravamen está constituido por las erogaciones destinadas a remunerar el trabajo personal, precisando a continuación en el párrafo segundo diferentes conceptos o tipos de pagos que deberán considerarse incluidos como base del impuesto, entre ellos, los pagos a los administradores, comisarios o miembros de los consejos como remuneraciones a dichos cargos. Es decir, la remuneración no tiene su origen en que tales personas realicen un trabajo personal (actividades físicas, materiales o intelectuales). El pago se

realiza por que tales personas tienen un cargo dentro de las sociedades o asociaciones. En opinión nuestra, esta hipótesis resulta inconstitucional por violación al principio de proporcionalidad tributaria, pues el órgano legislativo ordinario no puede válidamente ampliar la base impositiva, sobre conceptos ajenos al objeto predeterminado por el mismo legislador, como sucede en el supuesto examinado, ya que los pagos a los administradores, comisarios o miembros del consejo como remuneraciones a dicho cargo, no son remuneraciones por un trabajo personal, sino que constituyen el pago por tener un cargo dentro de una sociedad o asociación. Es decir, en todos los casos anteriores, la ley establece conceptos o términos que conllevan el pago de una remuneración por un trabajo personal. En este caso, el pago no se vincula o relación con un trabajo sino con un cargo dentro de una sociedad o asociación, independientemente de que tales personas realicen o no trabajos personales.

- Los pagos realizados a fiduciarios como remuneración a sus servicios. Esta hipótesis al igual que la anterior resulta inconstitucional, al ser incongruente con el objeto del impuesto, en primer lugar porque el fiduciario puede llevar a cabo diversos servicios que no encuadran dentro del objeto de trabajo personal (actividades físicas, materiales o intelectuales), como son los servicios estrictamente financieros. Aunado a ello, si bien es cierto que un fiduciario puede ser una persona física o moral, en México el Fiduciario debe ser una persona moral autorizada para ser Fiduciaria en los términos de la leyes financieras en nuestro país, de tal suerte que no estamos frente a un trabajo personal que realiza una persona física, sino ante un servicio que generalmente presta una persona moral previamente autorizada y que puede tener una naturaleza jurídica que no se traduce en la ejecución de un trabajo personal, aunado al hecho de que al gravar la erogación por los servicios que presta se contravendría el artículo 41 de la Ley del IVA, lo que al mismo tiempo se traduciría en un tratamiento inequitativo respecto de la exención prevista en el artículo 103 fracción III del Código Financiero de Veracruz.
- Los pagos por concepto de servicios personales. Desde el punto de vista gramatical debemos entender por servicio, la acción de servir o estar sujeto a alguien por cualquier motivo haciendo lo que el quiere o dispone. Ahora bien desde el punto de vista de las modalidades de las obligaciones, al hacer referencia a servicios estamos ante una obligación de hacer por parte de una persona. Sin embargo, tal como lo señalamos al analizar lo referente a las contraprestaciones contractuales que tienen por objeto prestar un servicio, en opinión nuestra no se trata de cualquier clase de servicios, sino sólo de aquellos en los que una persona física (prestador del servicio) realiza actividades físicas, materiales o intelectuales. Es decir, los conceptos o términos que se encuentran enlistados en el artículo 198 deben ser absolutamente congruentes con el objeto del impuesto que se deduce del artículo 98 fracciones I y II, de tal suerte que cuando se hace referencia

a los servicios personales, no se trata de cualquier servicio sino sólo de aquellos en los que se actualiza un trabajo personal. Es decir, en donde se realizan actividades físicas, materiales o intelectuales. Pretender una interpretación diferente generarían una clara contradicción o incongruencia entre el objeto del impuesto y los conceptos o términos que pretenden quedar comprendidos dentro de ese objeto.

- Cualquier otra de la misma naturaleza que las anteriores, con independencia de la denominación que reciba. Lo antes señalado le imprime al párrafo segundo del artículo 98 del CFV su carácter ejemplificativo, pues los conceptos o términos que emplean los legisladores para aclarar o precisar el objeto del impuesto no se limitan estrictamente a los señalados en dicho párrafo, de tal suerte que lo realmente importante no es la lista de conceptos o términos, sino la naturaleza jurídica y los elementos del hecho imponible que se deducen de las fracciones I y II del artículo 98, en virtud de que todos esos términos o conceptos deben ser congruentes con el objeto del impuesto. Es decir, esos conceptos no funcionan de manera independiente o ajena a lo dispuesto en las fracciones antes señaladas, pues lo que pretenden no es ampliar el objeto, sino enlistar hechos o situaciones que encuadran dentro de ese objeto. Por lo tanto, mientras que nos quede claro el objeto del IERTP, podremos delimitar el alcance de los conceptos o términos enlistados en el párrafo segundo.

Con base en lo antes señalado, nos debe quedar claro que el objeto del impuesto son las erogaciones en efectivo o en especie que retribuyen o pagan los trabajos personales (actividades físicas, materiales o intelectuales) que se ejecutan en el Estado de Veracruz. Sobre esa base debemos interpretar lo dispuesto en el artículo 98 segundo párrafo del CFV, buscando en todo momento una congruencia entre el objeto del gravamen y los conceptos y términos que a nivel ejemplificativo describió el legislador.

No obstante lo antes señalado y ante las diversas lagunas que tienen las modificaciones al código financiero, sería conveniente que las autoridades fiscales estatales aclararán con toda precisión cual es el objeto del impuesto, pues lo comentado con anterioridad sólo constituye una interpretación del autor del presente artículo.

IV. Mecanismo para cumplir con la obligación de pagar el IERTP

Conforme a la garantía de legalidad tributaria que tutelan los artículos 14 y 31 fracción IV de la Constitución Federal, las leyes que crean los impuestos no sólo deben establecer con toda claridad el objeto, los sujetos, la tasa y la base del impuesto, sino que también deben de precisar como los contribuyentes o causantes del impuesto podrán cumplir con esa obligación de pago, debiendo existir una congruencia entre el mecanismo para cumplir la obligación y los elementos esenciales de tributación que el propio legislador estableció, a fin de

que los causantes tengan plena certeza de cómo deben de cumplir su obligación tributaria.

Sobre esa base, el legislador estableció un mecanismo o procedimiento a través del cual las personas físicas o morales que causan el impuesto procederán al pago del gravamen, efectuando una distinción cuando se trata de erogaciones que encuadran dentro de las fracciones I y II del artículo 98 del CFV, que analizaremos a continuación.

1. Consideraciones previas

Antes de entrar de lleno al análisis del tercer párrafo del artículo 98 del CFV, nos deben de quedar claro los siguientes puntos:

A. Conforme a lo dispuesto en los artículos 98 fracciones I y II, 99, 100 y 102 del CFV, el contribuyente o causante del impuesto (sujeto pasivo principal) es la persona física o moral que efectúa las erogaciones en efectivo o en especie.

Las personas físicas que realizan o prestan los trabajos personales (subordinados o no) no son los contribuyentes o causantes del impuesto. El único sujeto obligado principal o causante es la persona que realiza las erogaciones.

B. Con base en el objeto del IERTP, el impuesto no grava el ingreso de las personas que realizan o prestan los trabajos personales. El tributo grava las erogaciones no los ingresos que reciben las personas que realizan los trabajos personales.

C. Ninguna disposición legal que regula el Impuesto sobre Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Personal, establece que dicho gravamen pueda ser trasladado o repercutido a la persona que realiza o presta los trabajos personales. Es decir, el CFV no establece la posibilidad de que la persona que causa el impuesto (contribuyente) pueda trasladar o repercutir la carga impositiva en la persona que realiza los trabajos personales, a fin de que sea esa persona (sujeto repercutido o incidido por el impuesto). Por ejemplo, el Impuesto al Valor Agregado que es un impuesto al consumo expresamente señala en el artículo 1º que el contribuyente trasladará el impuesto, a las personas que adquieren los bienes, los usan o reciben los servicios. Por lo tanto, la persona que realiza los actos o actividades gravados no soporta económicamente la carga fiscal, pues la misma se traslada o incide en el consumidor de los bienes o servicios. La ley expresamente señala ese efecto de traslación e incidencia fiscal. En el caso del IERTP no se establece ningún efecto de traslación o incidencia del impuesto sobre las personas que realizan los trabajos personales.

D. La diferencia entre los impuestos al consumo de los impuestos a las erogaciones, es que si bien es cierto que ambos son impuestos de naturaleza indirectos, en los primeros (al consumo) se permite la traslación o repercusión de los impuestos, mientras que los segundos no.

E. Desde el punto de vista jurídico, las personas que retienen un impuesto no son las personas que causan el impuesto (no pueden ser contribuyentes del impuesto), pues técnicamente éstos son las personas a quienes la ley fiscal les impone el deber de descontar de los pagos que realicen a los contribuyentes o causantes de un impuesto, el monto del impuesto, como sucede en el caso de la retención de impuestos sobre. A mayor abundamiento, cuando hacemos referencia a la retención de impuesto, desde el punto de vista jurídico y doctrinal, se actualizan dos clases de sujetos pasivos:

- El sujeto pasivo principal, causante o contribuyente del impuesto.
- El sujeto pasivo responsable por sustitución, que puede ser retenedor o recaudador de impuestos. En el caso específico del retenedor, es generalmente la persona que realiza un pago a favor de una persona que le presta un servicio, le enajena un bien o le otorga el uso o goce temporal de bienes, pero antes de efectuar el pago o contraprestación, la ley fiscal expresamente lo obliga a descontar (retener) una porción del dinero (objeto del pago) para enterarlo a las autoridades fiscales. Por lo tanto, el retenedor y el causante o contribuyente de un impuesto nunca puede radicar en la misma persona.

Por ejemplo, el caso del Impuesto sobre la Renta, los trabajadores son los causantes del pago del impuesto (obtienen el ingreso) pero los patrones son los retenedores del ISR, pues antes de efectuar el pago de los salarios, procedente a retener o descontar al salario, la parte que corresponde por concepto de ISR. En el caso del IVA causado por las personas físicas que realizan los actos o actividades gravados, se actualiza la obligación de retención (1º-A LIVA) a cargo de la personas que se les traslado (repercutió) el impuesto. Es decir, a cargo de la persona que paga el Impuesto. Por ejemplo, cuando una persona física presta servicios profesionales a favor de una persona moral, la persona física causa (contribuyente) el IVA, pero lo repercute o traslada a la persona moral, la cual antes de pagar la contraprestación y el IVA trasladado, debe proceder a retener el IVA en los términos de las disposiciones fiscales.

Como vemos, tanto en el caso del ISR como del IVA, el retenedor nunca tiene el carácter de causante o contribuyente de los impuestos que fueron retenidos, pues la retención recae en un tercero que por disposición expresa de la ley le impuso esa obligación de retención.

2. Regla general para efectuar el pago

De la interpretación conjunta de los artículos 99, 100, 101 y 102 del CFV se puede deducir que como regla general, los causantes o contribuyentes del impuesto son las personas que realizan las erogaciones por remuneraciones al trabajo personal subordinado, las cuales determinarán el impuesto a su cargo, aplicando la tasa del 2% al monto total de las erogaciones. Estas mismas personas procederán al pago del impuesto mediante la presentación de la declaración mensual, a más tardar el día diecisiete del mes siguiente al de la causación del impuesto.

3. Regla especial aplicable a las erogaciones por trabajo personal subordinado (98 fracción I)

El tercer párrafo del artículo 98 del CFV establece que las personas físicas o morales que contraten la prestación de servicios con personas domiciliadas dentro o fuera del territorio del Estado, cuando ello implique la contratación de trabajadores y el servicio personal se preste en los términos de dicha fracción, estarán obligadas a retener y enterar el impuesto de conformidad con lo previsto en el capítulo primero que regula dicho impuesto. En este caso, se deberá proporcionar constancia de retención por parte de la persona que realizó la contratación.

Nosotros consideramos que si bien es cierto que la redacción de dicho párrafo es confusa y puede dar lugar a muchas interpretaciones (ampliando su sentido y aplicación), en opinión nuestra la misma resulta aplicable sólo cuando se presenta la figura de los intermediarios laborales, conforme a lo establecido en el artículo 12 de la Ley Federal del Trabajo y que en el lenguaje práctico también se les puede denominar como empresas outsourcing, de tal forma que conforme a dicho párrafo se presentan tres sujetos:

- A. La persona física o moral que contrata la prestación de servicios de un intermediario laboral, con o sin domicilio en Veracruz. Conforme a lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley Federal del Trabajo, dicha persona tendrá el carácter de patrón, no obstante que no realiza en forma directa la erogación por los trabajos personales prestados por los trabajadores.
- B. La persona física o moral que funge como intermediario laboral, en virtud de que en su calidad de tercero, realiza la contratación de trabajadores con el propósito de que le presten servicios a la persona precisada en el inciso A, con o sin domicilio en Veracruz. Dicha persona contrata a los trabajadores y recibe una contraprestación por los servicios prestados de la persona A. Dicha persona, a pesar de no tener la calidad de patrón (intermediario), es la persona que directamente efectúa el pago de los sueldos y salarios. Es decir, es la persona que directamente efectúa la erogación por los trabajos personales, pero no tiene la calidad de patrón.
- C. Los trabajadores, que son contratados por la persona del inciso B (intermediario laboral) para ejecutar trabajos personales subordinados en el Estado de Veracruz a favor de la persona del inciso A (patrón). Sin

embargo, la persona que directamente realiza la erogación por los servicios prestados por los trabajadores no es el patrón (A), sino el intermediario laboral (B), el cuál derivado del contrato celebrado con las personas del inciso A, recibe una contraprestación.

Como podemos constatar, en este caso la persona que causa el impuesto (realiza la erogación por los trabajos personales subordinados) es el intermediario laboral, el cual no tiene la calidad de patrón, pero recibe del patrón una contraprestación por los servicios prestados. En este supuesto, el artículo 98 tercer párrafo del CFV establece una obligación de retención y entero del impuesto causado por el intermediario laboral. Es decir, se pretende que antes de proceder a cubrir el monto de la contraprestación por parte del patrón (A) a favor del intermediario laboral (B), se proceda a retener o disminuir el monto del IERTP causado por el intermediario y enterarlo a las autoridades fiscales. Para tal efecto, dicho párrafo establece que dicha retención y entero se deberá de hacer conforme a las disposiciones legales previstas en el propio CFV. En opinión nuestra dicha obligación de retención y entero adolece de diversos vacíos y contradicciones, que hacen prácticamente inoperante ese párrafo. Al respecto, destacamos las siguientes:

- Si bien es cierto que el tercer párrafo del artículo 98 establece que dicha retención y entero deberá realizarse conforme a lo previsto en el capítulo Primero, Título Primero, Libro tercero, del Código Financiero de Veracruz, dicho código es omiso en establece el procedimiento para cumplir efectivamente con esa obligación.
- La persona que causa el impuesto es la que realiza la erogación. Por lo tanto, la que debería efectuar el calculo y pago del impuesto es el intermediario laboral. Sin embargo, el código establece que la persona que contrata al intermediario realice la retención y entero, sin precisar si la retención se hará sobre el monto de la contraprestación pactada, afectando el ingreso que recibe el intermediario, al tener que disminuir sobre el monto de la contraprestación una cantidad equivalente al 2% del impuesto causado. De igual forma, es omisa en precisar si respecto de la factura o comprobante que expide el intermediario laboral a favor del patrón por sus servicios, el intermediario deberá agregar al monto de la contraprestación el IERTP causado o si deberá disminuirse sobre el monto de la contraprestación (afectando el ingreso) y la forma en que se deberán expedir las facturas o comprobantes fiscales a fin de reconocer esa retención.
- Si la retención del impuesto no opera sobre el monto de la contraprestación a favor del intermediario laboral, el código tampoco precisa si ese impuesto podrá ser trasladado a la persona que paga la contraprestación (A). Es decir, el código no señala en forma expresa que el causante del impuesto (B) pueda trasladar o repercutir el impuesto a cargo del patrón (A), como

sucede con el IVA, a fin de que el patrón o contratista antes de efectuar el pago de la contraprestación más el IERTP trasladado, pueda proceder a la retención del impuesto, como sucede con el IVA cuando una persona moral recibe servicios personales independientes (1º-A, fracción II de la Ley del IVA). Por lo tanto, al no establecer la posibilidad de la traslación del impuesto, la persona que causa el IERTP (intermediario) no se lo puede trasladar a la persona que paga la contraprestación por los servicios, aunado al hecho de que el código es omiso en precisar que al facturar o emitir el comprobante fiscal, el intermediario deba de trasladar en forma expresa o no el impuesto causado.

En opinión nuestra, al ser un impuesto indirecto que no puede afectar los ingresos que perciben las personas que prestan los servicios de intermediación laboral, el legislador debió establecer la posibilidad de trasladar ese impuesto a fin de que la persona que realiza el pago de la contraprestación pudiera retener el impuesto y enterarlo. Sin embargo, ante esa y otras omisiones, las personas que encuadran dentro de la obligación de retener y enterar el impuesto se encuentran en una incertidumbre jurídica, en virtud de que la ley es omisa en establecer el procedimiento para dar cumplimiento a dicha obligación.

4. Regla especial aplicable a las erogaciones por los demás trabajos personales (98 fracción II)

El cuarto párrafo del artículo 98 del CFV establece que las personas morales que contraten la prestación de servicios con personas domiciliadas fuera del territorio del Estado, cuando el servicio personal se preste en los términos de la fracción II del artículo antes invocado, estarán obligadas a retener y enterar el impuesto de conformidad con lo previsto en el capítulo primero que regula dicho impuesto. En este caso, se deberá proporcionar constancia de retención por parte de la persona que realizó la contratación.

A diferencia de la hipótesis del tercer párrafo aplicable a las relaciones obrero patronales en donde se actualiza un intermediario laboral, en este caso no existe un trabajo persona subordinado, sino un trabajo persona que encuadra dentro de la fracción II del artículo 98 del CFV, como puede ser el caso de todas las personas físicas que conforme a lo establecido en el artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se les da el tratamiento de asimilados a salarios. Para que opere la obligación de retención y entero, se deben de presentar las siguientes situaciones:

- A. Una persona moral contrata la prestación de servicios con personas que realizan un trabajo personal y que tienen su domicilio fuera del Estado de Veracruz. Dicha persona es la que causa el pago del IERTP, ya que es la que efectúa la erogación, que consiste en la contraprestación por los servicios prestados por las personas que tienen su domicilio fuera del Estado de Veracruz.

- B. Una persona con domicilio fuera del Estado de Veracruz, que presta servicios (no subordinados) a favor de la persona precisada en el inciso A y que cobra una contraprestación por esos servicios. Dicha persona no causa el pago del IERTP.

Al igual que lo comentado en el punto anterior, en opinión nuestra dicha obligación de retención y entero adolece de diversos vacíos y contradicciones, que hacen prácticamente inoperante ese párrafo. Al respecto, destacamos las siguientes:

- Si bien es cierto que el cuarto párrafo del artículo 98 establece que dicha retención y entero deberá realizarse conforme a lo previsto en el capítulo Primero, Título Primero, Libro tercero, del Código Financiero de Veracruz, dicho código es omiso en establece el procedimiento para cumplir efectivamente con esa obligación.
- La persona que causa el impuesto es la que realiza la contratación de los servicios, pues será dicha persona la que realiza la erogación. Por lo tanto, resulta por demás contradictorio que la misma persona que lo causa (realiza la erogación) se lo retenga así mismo. Es decir, desde el punto de vista de técnica legislativa, resulta un error pretender que la persona que causa un impuesto sea al mismo tiempo la persona que se lo retiene, pues en una misma persona nunca puede recaer al mismo tiempo la calidad de contribuyente y retenedor del impuesto causado por esa misma persona. El retenedor siempre recae en un tercero que dentro de la relación jurídico tributaria no tiene la calidad de contribuyente. Pensemos en el ISR causado por los ingresos por salario, el contribuyente es el trabajador y el retenedor es el patrón. Pensemos en el IVA causado por una persona física que presta servicios profesionales a una persona moral. El causante es el prestador del servicio, el retenedor es la persona a la que se le traslada el impuesto.

Si nos acogemos a la redacción literal del artículo 98 cuarto párrafo del CFV, estamos ante un claro error de técnica legislativa que va en contra de la naturaleza y objeto del impuesto, pues de su redacción se deduce la obligación de retener a cargo de la misma persona que causa el impuesto.

- La persona con domicilio fuera del Estado de Veracruz que presta los servicios personales no es el contribuyente o causante del impuesto. Por lo tanto, la persona moral (que realiza la erogación) no puede efectuar ninguna clase de retención del impuesto que afecte el ingreso o contraprestación de la persona que presta el servicio, pues ello iría en contra del objeto y naturaleza del impuesto.
- El IERTP no establece la posibilidad de una traslación o repercusión del impuesto, de tal forma que la persona que lo causa (el que realiza la erogación) se lo pueda trasladar a la persona que presta el servicio, de tal forma que la persona moral proceda a la retención de ese impuesto. Ello

también iría en contra de la propia naturaleza del impuesto indirecto sobre erogaciones, que no es un impuesto al consumo que se pueda trasladar, pues el que causa el impuesto no es el que presta el servicio personal sino el que realiza la erogación. Por lo tanto, sería francamente absurdo pretender que la persona que realiza la erogación (causa el impuesto) se lo traslade al prestador del servicio, a fin de que el obligado a pagar (incidencia fiscal) no sea el causante sino el prestador del servicio, repercutiendo en los ingresos que finalmente recibiría la persona que presta el servicio.

Si leemos con sumo cuidado el cuarto párrafo del artículo 98 del CFV, nos quedamos con la impresión de que el legislador confundió el impuesto sobre erogaciones de naturaleza indirecta (grava la erogación) con el Impuesto sobre la Renta de naturaleza directa que grava el ingreso, de tal forma que pretende que la persona que realiza la erogación (causa el impuesto) retenga un impuesto a la persona que presta el servicio, afectando el ingreso del prestador de servicio. Esa obligación simplemente iría en contra del objeto y naturaleza del impuesto.

En opinión nuestra, al ser un impuesto indirecto sobre las erogaciones que no puede afectar los ingresos que perciben las personas que prestan los servicios personales y que la persona que causa el impuesto no puede ser al mismo tiempo la persona que lo retiene, la obligación que se deduce del cuarto párrafo resulta inoperante, al atentar contra el objeto y naturaleza del impuesto, engendrando incertidumbre jurídica respecto del correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales. Aunado a ello y en una posición más radical, los párrafos tercero y cuarto del artículo 98 del CFV, pueden generar una indefinición respecto del sujeto pasivo o causante del impuesto.

5. Base y tasa del impuesto e impuesto adicional para el fomento a la educación

Conforme a lo establecido en los artículos 100 y 101 del CFV, la base del impuesto es el monto total de las erogaciones por los trabajos personales, en los términos que establece el artículo 98 del código antes invocado. Sobre dicha base se aplicará la tasa del 2%, a fin de determinar el impuesto a pagar.

Si bien es cierto que en forma directa no se actualizó un aumento en la tasa del impuesto, en forma indirecta se produjo un aumento generalizado en todas las tasas de impuestos y derechos en el Estado de Veracruz. En efecto, conforme a lo dispuesto en el artículo 134 del CFV, se establece un impuesto adicional para el fomento de la educación, cuyo objeto gravado es la realización de pagos por concepto de impuestos y derechos, aplicándose al importe de los pagos por concepto de impuestos y derechos estatales, una tasa del 15%. Por ejemplo, si por concepto de sueldos, salarios y asimilados mensuales se tienen erogaciones de \$50,000.00, el contribuyente no sólo tendrá que pagar el 2%

sobre tales erogaciones ($\$100,000.00 \times 2\% = \$2,000.00$) sino que también tendrá que pagar un impuesto adicional del 15% sobre el impuesto pagado ($\$2,000.00 \times 15\% = \300.00). Por lo tanto, la tasa efectiva sobre el total de las erogaciones ya no es del 2%, sino del 2.30%, lo que representa un aumento de la carga fiscal del 30%. Es importante reiterar que esta tasa adicional del 15% aplica para todos los impuestos y derechos estatales.

V. Exenciones y obligaciones adicionales

Por lo que hace a las exenciones, se mantienen sin cambio las exenciones previstas en el anteriormente denominado impuesto sobre nominas, pero se adiciona una nueva hipótesis, aplicable a Los pagos realizados a personas físicas por la prestación de su trabajo personal independiente, por el cual se deba pagar y en su caso retener el Impuesto al Valor Agregado. En este caso, la erogación estará exenta del pago del IERTP. Por ejemplo, las erogaciones por concepto de los servicios profesionales prestados por contadores públicos o abogados (personas físicas) en los que se traslada el pago del IVA, estarán libres del pago del impuesto estatal. Sólo aquellas erogaciones a favor de las personas físicas por trabajos personales independientes, en los que no existe la obligación de pagar el IVA, no resultará aplicable la exención antes mencionada.

Por último, el decreto que modifica el CFV establece una nueva obligación a cargo de los contribuyentes del IERTP, consistente Dictaminar la determinación y pago del Impuesto por medio de contador público autorizado, en los términos y plazos del Código Fiscal de la Federación y de las demás disposiciones legales y tributarias aplicables, y de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto expidan las autoridades fiscales.

En opinión nuestra, dicha obligación sólo la deberán de cumplir aquellas personas que en los términos del artículo 32-A del CFF se encuentran obligados u optaron por dictaminar para efectos fiscales, sujetándose a los términos y plazos que el código federal establece. Es decir, para dilucidar el sentido y alcance de la nueva obligación, el propio CFV hace supletorio el CFF, de tal forma que no todos los contribuyentes del impuesto estatal deberán dictaminar, sino sólo aquellos que en los términos de la legislación federal están obligados u optaron por hacerlo.

VI. Conclusiones

Primera: Conforme a las modificaciones que sufrió el Código Financiero del Veracruz, se amplía el objeto del Impuesto sobre Erogaciones por Trabajos Personales, aumentando las situaciones o hechos que dan nacimiento a la obligación de pagar ese impuesto. Si bien es cierto que dicho impuesto sólo resulta aplicable en el Estado de Veracruz, no debe perderse de vista que el mismo lo pueden causar personas físicas o morales que no tienen su domicilio

fiscal en dicho estado, pues para determinar que trabajos personales causan o no el gravamen, se debe considerar el lugar en donde se ejecutaron los trabajos personales.

Segunda: Conforme al objeto y naturaleza jurídica del impuesto, las obligaciones en materia de retención y entero pueden resultar contradictorias e incongruentes, generando incertidumbre jurídica respecto de los posibles sujetos que deben de cumplir con dicha obligación, pues ante las múltiples deficiencias en la técnica legislativa empleada para redactar las obligaciones en materia de retención y entero del impuesto, se puede llegar al extremo de considerar que las mismas resultan prácticamente inoperantes.

Tercera: Con la entrada en vigor del Impuesto Adicional para el Fomento a la Educación, se produce en forma indirecta un aumento generalizado en todas las tasas de impuestos y derechos estatales, pues a través del mismo se produce un aumento en las tasas impositivas equivalente al 30%, pues al importe pagado por concepto de impuestos y derechos, se le deberá aplicar una tasa del 15% por concepto del impuesto adicional.

Cuarta: La situación financiera del Estado de Veracruz n constituye un hecho aislado en nuestro país, pues diversas entidades federativas tienen profundos problemas en sus finanzas públicas, los cuales se han visto agravados por el incremento en los niveles de endeudamiento. Dicha situación constituye el antecedente de un probable aumento en el ejercicio de las facultades o poderes tributarios de los Estados, los cuales no tendrán otra opción que incrementar las cargas impositivas, sin contravenir el sistema de coordinación fiscal.