



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA  
DE MÉXICO**

---

**FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN**

**INCONSTITUCIONALIDAD DE LA FRACCIÓN XVIII DEL  
ARTÍCULO 32 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA  
RENTA**

**TESIS PROFESIONAL  
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:  
LICENCIADO EN CONTADURÍA**

**PRESENTA:**

**ALEJANDRO EMMANUELL SÁNCHEZ LÓPEZ  
ANDRÉS SERRANO MOLINA**

**ASESOR:  
C.P. y E.D.F. MARTHA ANGELINA VALLE SOLIS**

**MÉXICO, D.F.**

**OCTUBRE, 2009**





Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

## **DEDICATORIAS**

### **De Andrés Serrano Molina:**

*A mi **Madre** por todo su apoyo y comprensión, por todo ese amor que me ha brindado durante todo este tiempo, sin ella a mi lado no se hubiera podido cumplir este sueño.*

*A mi **hermano Hugo**, por su compañía y enseñanza y comprensión.*

*A mi **hermano Carlos**, por enseñarme que la vida no es sencilla y que siempre hay que seguir adelante*

*A mi **hermana Susana**, por enseñarme que todo en esta vida es posible, siempre y cuando nos decidamos a realizar las cosas.*

*Y sobre todo gracias a **Dios** por darme la vida que tengo y como la tengo.*

*Sencillamente, ustedes son la base de mi vida profesional y toda la vida les estaré agradecido. Realmente no hay palabras que logren expresar lo mucho que les quiero agradecer.*

### **De Alejandro Emmanuel Sánchez López:**

*A mi **Madre** por haberme dado la vida su apoyo incondicional y el amor que solo ella me puede dar, sin ella a mi lado no sería lo que soy ahora y lo bueno que seré también a ella se lo debo.*

*A mi **Padre** por haberme dado la vida y por haberme apoyado.*

*A mis **hermanos Ricardo, Magdalena, Ángeles, Eduardo y Beatriz** por haberme acompañado y apoyado; este logro también es de ustedes.*

*A todos mis sobrinos, en especial a **Erika, Iván, Gerardo y Miguel**, a ustedes les dedico este logro por que sé que juntos cosecharemos muchos más.*

*A **Luis Villalobos** por todo su apoyo.*

*A **Gretel** por compartir conmigo parte de su vida y por todo el amor que me ha dado.*

### **Dedicatoria especial de Alejandro Emmanuel Sánchez López y Andrés Serrano Molina:**

*A **Martha Angelina Valle Solís**, por compartir sus conocimientos y experiencia, por su guía y su vocación universitaria.*

*A la **Universidad Nacional Autónoma de México** y en especial a la **Facultad de Contaduría y Administración** que nos dieron la oportunidad de formar parte de esta gran institución.*

*A los **profesores**, por el apoyo y conocimiento que nos transmitieron en el desarrollo profesional de la carrera.*

## ÍNDICE

Introducción, 3

### I. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA Y LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA NORMA, 6

#### I.1 Equidad Tributaria

- a) *Concepto aristotélico de equidad, 7*
- b) *El principio de equidad en la doctrina mexicana, 8*
- c) *El principio de equidad en la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 9*

#### I.2 Proporcionalidad Tributaria, 14

- a) *La capacidad contributiva en la doctrina del derecho tributario*
  - 1. *Griziotti y la Ciencia de la Hacienda, 16*
  - 2. *Capacidad contributiva en la doctrina del derecho tributario, 18*
- b) *El principio de proporcionalidad tributaria para la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 20*

#### I.3 La inconstitucionalidad de la norma, 27

- I.3.1 *Consecuencias jurídicas de la declaración de inconstitucionalidad, 32*

### II. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y LAS PERSONAS MORALES RESIDENTES EN MÉXICO, 33

#### II.1. Criterios de vinculación, 34

- a) *Residencia, fuente de riqueza y EP, 35*

#### II.2 El EP

- a) *Antecedentes del EP, 36*
- b) *Definición del EP, 39*
  - 1 *Elementos que integran al EP, 41*
    - 1.1. *Lugar de negocios, 42*
    - 1.2. *Lugar fijo y cualquier lugar, 43*
    - 1.3. *Actividad empresarial, negocios y prestación de servicios personales independientes, 44*
    - 1.4 *Permanencia, 45*
- c) *Otros supuestos de EP, 46*
  - 1. *Cláusula de Agente Independiente, 47*
  - 2. *Operaciones de maquila, 48*

#### II.3 La PM

- a) *Antecedentes de PM, 51*
- b) *Concepto de PM, 52*
- c) *Sociedades Mercantiles, 55*
- d) *Sociedades y Asociaciones Civiles, 55*

### III. TRATAMIENTO FISCAL DEL EP EN LA LEGISLACIÓN MEXICANA, 57

III.1 Origen de la obligación de los extranjeros para el pago del ISR, 58

III.2 Disposiciones Fiscales aplicables a los EP's, 60

a) *Atribución de ingresos*, 61

b) *Deducciones autorizadas*, 63

c) *Determinación del ISR*, 64

III.3 Cuenta de Remesas de Capital, 65

### IV. DEDUCCIONES EN GENERAL Y DE LOS EP'S, 69

IV.1. Concepto de deducción autorizada, 69

a) *En la doctrina mexicana*, 70

b) *En el Poder Judicial*, 71

IV.2 Situación actual de las deducciones autorizadas, 74

IV.3 Deducciones autorizadas para los EP's, 76

IV.3.1 Proceso legislativo del Artículo 30 de la Ley del ISR y sus precedentes en el Derecho Positivo Mexicano

a) *Ley del ISR de 1980*, 80

b) *Reforma de 1992*, 81

c) *Reforma de 2002*, 83

### V. TRATAMIENTO FISCAL DE LOS GASTOS A PRORRATA DE RESIDENTES EN MÉXICO Y PAGOS AL EXTRANJERO, 86

V.1 Tratamiento fiscal de los pagos al extranjero de una PMRM, 86

a) *Pagos al extranjero*, 87

1. *Ingresos por honorarios (servicios administrativos personas morales extranjeras)*, 89

2. *Regalías, asistencia técnica y publicidad*, 91

b) *Otras obligaciones de los Residentes en México que realicen pagos al extranjero*, 91

V.2 Tratamiento fiscal de los gastos a prorrata de los residentes en México, 93

### VI. INCONSTITUCIONALIDAD DE LA FRACCIÓN XVIII DEL ARTÍCULO 32 DE LA LEY DEL ISR VIGENTE, 98

VI.1 Afectación al principio de proporcionalidad tributaria, 98

VI.2 Afectación al principio de equidad tributaria, 105

VI.3 Comprobación de la hipótesis, 108

CONCLUSIONES, 110

BIBLIOGRAFÍA, 112

## INTRODUCCIÓN

Las contribuciones en el sistema fiscal mexicano, se rigen por principios plasmados en el máximo ordenamiento del derecho positivo, la Constitución.

Existen tres principios fundamentales que rigen a las contribuciones: legalidad, proporcionalidad y equidad; sin embargo, existen otros principios como: el de destino al gasto público y los de generalidad y obligatoriedad. Adicionalmente, la Constitución Política en su parte dogmática establece los siguientes principios generales: irretroactividad de la Ley, de la garantía de audiencia, del derecho de petición y de la no confiscación de bienes.

En México, la Ley del Impuesto Sobre la Renta (en lo sucesivo, Ley del ISR) es la encargada de establecer los lineamientos necesarios para que los sujetos pasivos de este impuesto cumplan con la obligación de contribuir al gasto público de acuerdo al artículo 31 constitucional. Por tal motivo, la Ley del ISR debe respetar los principios constitucionales de tal manera que, las personas que se encuentren en el hecho jurídico establecido en la misma, gocen de las garantías individuales que otorga nuestra Ley Suprema.

En razón a las mencionadas garantías, la Ley del ISR establece distintos tratamientos fiscales a los sujetos pasivos, considerando ciertas circunstancias tales como, la residencia, la actividad y el nivel de ingresos. De esta manera, la Ley establece tratamientos fiscales distintos a sujetos que se supone se

encuentran en realidades jurídicas diferentes; no obstante, cuando dos sujetos pasivos del impuesto se encuentran en situaciones jurídicas idénticas, la Ley no tendría que realizar diferenciación alguna en su trato, en virtud de los principios constitucionales mencionados con anterioridad.

La finalidad de esta tesis es demostrar que la fracción XVIII del artículo 32 de la Ley del ISR contraviene el contenido del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política, puesto que diferencia el trato de dos sujetos pasivos que la Ley presupone como similares. Consideramos que existen elementos suficientes para que sea revisada la fracción en comento por el poder legislativo, para su corrección.

En esta investigación se estudiará principalmente, el concepto de persona moral residente en México (en adelante PMRM) y establecimiento permanente de personas morales residentes en el extranjero (en lo sucesivo EP), así como los principios constitucionales de las contribuciones, el concepto y las particularidades de las deducciones autorizadas, los lineamientos para el cálculo del Impuesto Sobre la Renta (en adelante ISR), los ingresos acumulables, así como la afectación de la norma controvertida en este estudio, a las bases constitucionales.

Este trabajo no pretende profundizar en los conceptos de PMRM y EP, ni tampoco en el constitucionalismo mexicano, ya que para dicha meta se necesita un mayor grado de especialización; sin embargo, es indispensable abordar estos temas de

manera general en virtud de la necesidad de delimitar el objeto y la finalidad de la investigación.

Consideramos de gran importancia esta investigación ya que en la actualidad no existe información contundente que demuestre que la fracción XVIII del artículo 32 de la Ley del ISR está totalmente apegada a los principios constitucionales. No obstante, consideramos que en la doctrina mexicana y extranjera referente a la tributación sí existen elementos válidos que desvirtúan el contenido de la fracción en comento. Así, podemos decir que esta tesis es innovadora, en virtud de que trata de aspectos de fiscalización actuales poco estudiados.

## I. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA Y LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA NORMA

Las contribuciones en el Sistema Tributario Mexicano están regidas por principios constitucionales, los cuales se señalan en el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna. Son tres los principios más estudiados y analizados en la doctrina de nuestro país: legalidad, proporcionalidad y equidad.

La importancia de los principios constitucionales en las contribuciones, es de magnitud tal, que de no manifestarse cualquiera de ellos, dejaría sin efectos a la contribución misma, por estar consagrados en la norma fundamental.<sup>1</sup>

Además de los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad, existen otros, como el de generalidad, obligatoriedad y vinculación con el gasto público; sin embargo, en el presente capítulo nos avocaremos al estudio de los principios de Equidad y Proporcionalidad Tributaria.

---

<sup>1</sup> Para algunos expertos de la materia fiscal como Marco César García Bueno y Gabriela Ríos Granados, existen excepciones a estos principios en los casos de las contribuciones con fines *extrafiscales*, al comercio exterior y en el caso de suspensión de garantías, todo esto con fundamento en los artículos 25, 29 y 131 constitucionales (plan nacional de desarrollo, suspensión de garantías constitucionales y facultades del ejecutivo, respectivamente). Alvarado, Miguel de Jesús; Eusebio González, *Et. al., Manual de Derecho Tributario*, 2ª Edición, México, Editorial Porrúa, 2008, pp. 41-48 y 150.

## I.1 Equidad Tributaria

### a) Concepto aristotélico de equidad

El principio de equidad tiene sus antecedentes históricos en la antigua Grecia, en las ideas del filósofo Aristóteles, quien en su obra *Magna Moralia* comenta lo siguiente:

*La equidad, que asegura la rectitud del juicio, se aplica a los mismos casos de moderación, es decir, a los derechos pasados en silencio por el legislador, que no ha podido determinarlos con precisión. El hombre equitativo juzga de los vacíos que deja la legislación, y reconociendo estos vacíos, insiste en que el derecho que reclama es muy fundado. El discernimiento es, pues, lo que constituye al hombre equitativo. Y así, la equidad, que distingue exactamente las cosas, no puede existir sin la moderación; por que al hombre equitativo y de buen sentido corresponde juzgar los casos, y luego al hombre moderado obrar según el juicio formado de esta manera.<sup>2</sup>*

Para Aristóteles, la equidad era una especie de justicia, diferenciándose una de la otra, en que lo equitativo es aún mejor que lo justo, así lo describe en su obra *Ética Nicomaquea*:

*Por lo tanto, lo justo y lo equitativo son lo mismo; y siendo ambos buenos, es, con todo, superior lo equitativo.*

*Lo que produce la dificultad es que lo equitativo es en verdad justo, pero no según la ley, sino que es un enderezamiento de lo justo legal. La causa de esto está en que toda ley es general [...]<sup>3</sup>*

Así también para Aristóteles, la equidad se presenta como un correctivo del principio de generalidad presente en las leyes.

---

<sup>2</sup> Aristóteles, *Magna Moralia*, Editorial Losada, Buenos Aires, 2004, p. 107.

<sup>3</sup> Aristóteles, *Ética Nicomaquea*, 11ª Edición, Ed. Porrúa, México, 1985, p.71.

Con ello, se puede dilucidar que la equidad está constituida por el discernimiento del hombre de buen sentido, que en los casos particulares, en los que la generalidad de la ley ha callado, corresponde a éste juzgar, como si lo hiciera el legislador quien por legislar en términos absolutos, ha olvidado lo diverso. En general podemos decir, que para Aristóteles, la equidad es la justicia aplicada al caso concreto.

#### b) El principio de equidad en la doctrina mexicana

Los estudiosos en materia fiscal han definido y estudiado en repetidas ocasiones el principio de equidad; al respecto, Margáin Manautou considera “que un tributo sea equitativo, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación”.<sup>4</sup>

Por su parte, para el *Diccionario Jurídico* del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM), la equidad en las palabras de Lumia es “el juicio atemperado y conveniente que la ley confía al juez. La equidad constituye el máximo de discrecionalidad que la ley concede al juez en algunos casos, cuando la singularidad de ciertas relaciones se presta mal a una disciplina uniforme”.<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup> Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 5ª Edición, México, Editorial Universitaria Potosina, 1979, p. 121.

<sup>5</sup> Instituto de Investigaciones Jurídicas, *Diccionario Jurídico Mexicano*. Ed. Porrúa., 5ª Edición, México, 1992, p. 772.

Mientras que para el investigador Roberto Tamagno “la equidad es presentada como un correctivo de la generalidad de la ley”; en este sentido Maggiore señala que “la generalidad es ganada con el sacrificio de su concreción, ya que ella debe tener en cuenta los grandes promedios, y los medios en cuanto más vastos son, tanto más pobres de contenido, más miran lo idéntico, más olvidan lo vario”.<sup>6</sup>

Como se destaca, el principio de equidad aristotélico es en esencia el que ha conservado la doctrina mexicana, la cual sigue distinguiendo al principio constitucional, materia del presente capítulo, como un correctivo de la generalidad, como una discrecionalidad del juez, quien hace las veces del hombre equitativo del que hablaba Aristóteles en su obra *Magna Moralia*, al que le corresponde juzgar los vacíos que deja la ley como sacrificio de su generalidad.

#### c) El principio de equidad para la Suprema Corte de Justicia de la Nación

Para el máximo órgano de impartición de justicia de nuestra nación, el principio de equidad también ha sido motivo de estudio, así pues, en diversos pronunciamientos de la corte se ha expuesto que un impuesto: “es equitativo en cuanto se aplica en forma general a todos los que se encuentran en la misma situación tributaria”.

---

<sup>6</sup> Enciclopedia Jurídica OMEBA. Tomo X. Editorial Driskill, Argentina, 1989, p. 437.

Por su parte, el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el año de 1985, emitió la siguiente jurisprudencia<sup>7</sup>:

#### **IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.**

*El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. **El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.***

*(Énfasis añadido.)*

Se puede inferir que los pronunciamientos señalados del Poder Judicial de la Federación parecieran contradecir al principio aristotélico de equidad y también a la doctrina mexicana, ya que por un lado, en los apartados anteriores se dice que la equidad radica en corregir aquellos casos en los que la generalidad de la ley ha olvidado el caso concreto y singular, y por otro lado, el Poder Judicial habla de una

---

<sup>7</sup> Séptima Época. Instancia: Pleno. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación*. 199-204 Primera Parte. Página: 144. Jurisprudencia. Materia(s): Constitucional, Administrativa.

equidad en la que los sujetos pasivos, en condiciones de igualdad, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias; así mismo, para la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la Equidad Tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo tributo deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que los establece y regula.

A primera vista podría caber la incongruencia y contradicción, pero bajo un análisis concienzudo, podemos percatarnos que la definición del Poder Judicial de la Federación, integra a “la igualdad” como elemento indispensable, al referirse a la equidad como la situación de igualdad frente a la norma jurídica, por lo cual, consideramos pertinente para el correcto estudio del principio de equidad, desde la perspectiva de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, hacer uso de la siguiente tesis aislada<sup>8</sup> emitida en junio del 2008:

**PRINCIPIO GENERAL DE IGUALDAD. SU CONTENIDO Y ALCANCE.**

*El principio de igualdad tiene un carácter complejo en tanto subyace a toda la estructura constitucional y se encuentra positivizado en múltiples preceptos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que constituyen sus aplicaciones concretas, tales como los artículos 1o., primer y tercer párrafos, 2o., apartado B, 4o., 13, 14, 17, 31, fracción IV, y 123, apartado A, fracción VII. Esto es, los preceptos constitucionales referidos constituyen normas particulares de igualdad que imponen obligaciones o deberes específicos a los poderes públicos en relación con el principio indicado; sin embargo, tales poderes, en particular el legislador, están vinculados al principio general de igualdad, establecido, entre otros, en el artículo 16 constitucional, en tanto que éste prohíbe actuar con exceso de poder o arbitrariamente. Ahora bien, este principio, como límite a la actividad del legislador, no postula la paridad entre todos los individuos, ni implica*

---

<sup>8</sup> Novena Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. XXVII, Junio de 2008. Página: 448. Tesis: 2a. LXXXII/2008. Tesis Aislada. Materia(s): Constitucional.

*necesariamente una igualdad material o económica real, sino que **exige razonabilidad en la diferencia de trato**, como criterio básico para la producción normativa. Así, del referido principio derivan dos normas que vinculan específicamente al legislador ordinario: por un lado, **un mandamiento de trato igual en supuestos de hecho equivalentes, salvo que exista un fundamento objetivo y razonable que permita darles uno desigual y, por el otro, un mandato de tratamiento desigual, que obliga al legislador a establecer diferencias entre supuestos de hecho distintos** cuando la propia Constitución las imponga. De esta forma, para que las diferencias normativas puedan considerarse apegadas al principio de igualdad **es indispensable que exista una justificación objetiva y razonable, de acuerdo con estándares y juicios de valor generalmente aceptados**, cuya pertinencia debe apreciarse en relación con la finalidad y efectos de la medida considerada, debiendo concurrir una relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida.*

*(Énfasis añadido.)*

Una vez reunidos los elementos de equidad e igualdad, nos acercamos al concepto aristotélico, que si lo analizamos sólo desde la perspectiva de la Jurisprudencia citada, de rubro: “IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS”, tenemos que para la Suprema Corte de Justicia de la Nación la equidad radica medularmente en la razonabilidad, en la diferencia de trato ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos del mismo tributo.

Es importante destacar que ni en la Jurisprudencia, ni en las tesis aisladas antes citadas se hace un reconocimiento del principio de equidad como correctivo de la generalidad de la ley, a diferencia del concepto aristotélico que hace hincapié en ello, ni como la rectificación de la justicia de la que hablaba Aristóteles.

Aunque la equidad ha sido analizada por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no significa que éste concepto no sea objeto de confusas interpretaciones, como lo es aquella que pretende confundirla con la igualdad, cuando en realidad es ésta una manifestación de aquélla, como lo establece la

Suprema Corte al definir a la equidad como una de las facetas de la igualdad, en concreto la referida al ámbito tributario, como se observa en la siguiente jurisprudencia<sup>9</sup> y tesis<sup>10</sup> que la integra:

### Jurisprudencia

**EQUIDAD TRIBUTARIA. CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE NO CORRESPONDEN AL ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE AQUEL PRINCIPIO, LOS ARGUMENTOS RELATIVOS DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE IGUALDAD.**

*La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé diferentes facetas de la igualdad y se refiere a ella tanto en un plano general como en el contexto de un ámbito material específico, sin establecer casos de excepción en su aplicación. Así, el artículo 31, fracción IV, constitucional proyecta las exigencias del principio de igualdad sobre el ámbito impositivo, es decir, la garantía de equidad tributaria es la manifestación del principio de igualdad en materia fiscal, por lo que no tiene menor o mayor valor que la igualdad garantizada en otros preceptos constitucionales. Por otra parte, debe tenerse presente que este Alto Tribunal ha delimitado el contenido de la garantía de equidad tributaria, precisando que ésta radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de los sujetos pasivos de un mismo gravamen. En ese sentido, tratándose de disposiciones legales que no corresponden al ámbito específico de aplicación de la garantía de equidad tributaria -es decir, que no se refieren a contribuciones, exenciones o a la delimitación de obligaciones materialmente recaudatorias, así como en los casos de normas que tengan repercusión fiscal y sean emitidas por el Poder Ejecutivo- los argumentos que reclaman la existencia de un trato diferenciado o discriminatorio entre dos personas o grupos deben analizarse en el contexto más amplio, esto es, a la luz de la garantía de igualdad.*

*(Énfasis añadido.)*

### Tesis Aislada

**EQUIDAD TRIBUTARIA. ÁMBITO ESPECÍFICO DE SU APLICACIÓN.**

*La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé diferentes facetas de*

---

<sup>9</sup> Novena Época. Instancia: Primera Sala. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación* y su Gaceta. XXV. Enero de 2007. Página: 231. Tesis: 1a./J. 97/2006. Jurisprudencia. Materia(s): Constitucional, Administrativa.

<sup>10</sup> Novena Época. Instancia: Primera Sala. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación* y su Gaceta. XXII, Noviembre de 2005. Página: 39. Tesis: 1a. CXXXVI/2005. Tesis Aislada. Materia(s): Constitucional, Administrativa.

la igualdad, y se refiere a ella tanto en un plano general como en el contexto de un ámbito material específico, sin establecer casos de excepción en su aplicación. Así, se ha señalado que **el artículo 31, fracción IV, constitucional proyecta las exigencias del principio de igualdad sobre el ámbito impositivo**, debiendo apreciarse que la garantía de equidad no tiene menor o mayor valor que la de igualdad garantizada en otros preceptos constitucionales, en tanto que **la primera es una manifestación concreta de esta última**. En este contexto, debe tenerse presente que **este Alto Tribunal ha delimitado el contenido de la garantía de equidad tributaria, precisando que ésta radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de los sujetos pasivos de un mismo gravamen**. En tal sentido, la Suprema Corte ha precisado progresivamente su alcance y ha señalado que la referida garantía, a través de un texto formal y materialmente legislativo, resulta aplicable al establecimiento de las contribuciones, de las exenciones previstas con motivo de éstas, así como de las obligaciones materialmente recaudatorias vinculadas a la potestad tributaria. De manera que cuando las disposiciones analizadas no corresponden al ámbito específico de aplicación de la garantía de equidad tributaria -es decir, cuando se trata de disposiciones legales que no se refieren a contribuciones, exenciones o a la delimitación de obligaciones materialmente recaudatorias, así como en los casos de normas que tengan repercusión fiscal y sean emitidas por el Ejecutivo- los argumentos que reclaman la existencia de un trato diferenciado o discriminatorio entre dos personas o grupos deben analizarse en el contexto más amplio que corresponde a la garantía de igualdad.

*Nota: Este criterio ha integrado la jurisprudencia 1a./J. 97/2006, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, enero de 2007, página 231, con el rubro: "EQUIDAD TRIBUTARIA. CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE NO CORRESPONDEN AL ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE AQUEL PRINCIPIO, LOS ARGUMENTOS RELATIVOS DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE IGUALDAD.*

*(Énfasis añadido.)*

## I.2 Proporcionalidad Tributaria

Etimológicamente, proporcionalidad proviene del latín *proportionalitas*, *átis* que quiere decir “conformidad o proporción de unas partes con el todo o de cosas relacionadas entre sí”<sup>11</sup>, es decir, proporcionalidad es la relación de las partes individuales con el todo, o con la totalidad de las cosas y que están sujetas por vínculos definidos.

---

<sup>11</sup> Tomado de la página <http://buscon.rae.es/drae/> Diccionario de la Lengua Española, emitido por la Real Academia Española.

Es preciso comenzar nuestro análisis bajo la premisa de que tanto para la Suprema Corte de Justicia de la Nación como para un amplio sector de la doctrina nacional e internacional, la Proporcionalidad Tributaria “significa que las contribuciones deben estar en proporción a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos”<sup>12</sup>, de lo cual se desprende la importancia del principio de capacidad contributiva como sustancia y eje del principio de Proporcionalidad Tributaria, llegando a identificar dichos principios en repetidas ocasiones.

La mayor parte de las investigaciones realizadas por los estudiosos del Derecho Tributario y de la Ciencia de la Hacienda acerca de la Proporcionalidad Tributaria están enfocadas al análisis de la capacidad contributiva, por la razón mencionada en el párrafo que antecede.

Para un sector de la doctrina, basado en el análisis de la legislación española y mexicana, en la actualidad, el principio de Proporcionalidad Tributaria se identifica con el de capacidad contributiva; tal afirmación se fundamenta en los estudios, entre otros, de García Bueno, Ríos Granados y del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM<sup>13</sup>.

---

<sup>12</sup> Alvarado, Miguel de Jesús; Eusebio González, *Op. Cit.* p.51.

<sup>13</sup> *Ibídem* p.150.

## a) La capacidad contributiva en la doctrina del derecho tributario

### 1. Griziotti y la Ciencia de la Hacienda

“El origen del principio de la capacidad contributiva se encuentra en la Ciencia de la Hacienda Pública; disciplina considerada como el antecedente inmediato del derecho tributario”.<sup>14</sup> Para Griziotti, uno de los más destacados exponentes de la Ciencia de la Hacienda, existen tres manifestaciones complementarias de la capacidad contributiva a saber: la riqueza ganada, la riqueza gastada y los beneficios obtenidos de las obras del estado y de la actividad de la sociedad.<sup>15</sup>

Para el reconocido profesor italiano, la capacidad contributiva surge como la consecuencia del goce de los servicios públicos, a mayor goce de éstos, mayor revelación de capacidad contributiva; sin embargo, sus ideas han resultado inoperantes ante el inconveniente de la falta de parámetros que permitan medir o cuantificar el goce de los servicios públicos.

A pesar de lo anterior, la obra de Griziotti heredó grandes aportaciones al derecho tributario, al establecer distingos fundamentados en las diversas manifestaciones de la capacidad contributiva. Primeramente, diferencia su manifestación en los impuestos directos e indirectos y en el plano de los impuestos directos realiza una segunda clasificación.

---

<sup>14</sup> Benvenuto Griziotti, *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*, 2ª Edición, Madrid, Instituto Editorial Reus, 1958, p.144.

<sup>15</sup> *Ibídem*.

En su obra *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*, mediante la fijación de principios políticos y económicos, hace una clasificación de las manifestaciones de la capacidad contributiva en el plano de los impuestos directos, dicha clasificación se basa en las diversas manifestaciones de la riqueza imponible (aspecto material de la capacidad contributiva).

Bajo ésta perspectiva, clasifica las rentas en tres grandes grupos: a) rentas de capital y trabajo, b) rentas, súper rentas e incrementos de valor y c) riqueza gratuita. De esta forma, diferencia las rentas obtenidas del trabajo y capital, en virtud de que las primeras han sido ganadas con esfuerzo o como fruto del trabajo personal, ya sea físico o intelectual, y las segundas son ganadas, sin involucrar para su obtención, tales esfuerzos por parte del poseedor del capital. Y es así como justifica la diferencia de trato por parte del legislador cuando se gravan unas u otras manifestaciones de capacidad contributiva.

Por último, un elemento más de gran relieve en la obra de Griziotti, es la renta neta como elemento de la capacidad contributiva, al establecer que “la renta debe gravarse en su cuantía neta, es decir, deduciendo del producto obtenido los costos de producción.”<sup>16</sup> Para el citado autor, los costos de producción comprenden entre otros: compras de materias primas, pago de salarios y los gastos de ejercicio que deben renovarse en todo ciclo de producción.

---

<sup>16</sup> Benvenuto Griziotti, *Op. Cit*, p. 147.

El concepto de capacidad contributiva que se manifestaba en los estudios de la Ciencia de la Hacienda ha sufrido cambios substanciales hasta nuestros días, a pesar de esto, le debemos a los estudios de autores como Griziotti y Gaffuri las primeras aproximaciones al principio analizado en el presente subcapítulo.

## 2. Capacidad contributiva en la doctrina del Derecho Tributario

A lo largo del tiempo se ha tratado de perfeccionar la definición y alcance del principio de capacidad contributiva, aun en la actualidad los estudiosos de la materia continúan con el análisis de dicho principio con el fin de ajustarlo a la realidad económica, política y social de nuestros días.

Para Arrijoa Vizcaíno, la finalidad del principio de proporcionalidad en materia fiscal y constitucional es “que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas **capacidades económicas**, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus **ingresos**, utilidades o rendimientos [...]”<sup>17</sup>, es decir, para este autor, el principio de proporcionalidad se refiere a la capacidad contributiva, y ésta capacidad mide la riqueza que los particulares generan para la participación en el gasto público y como consecuencia, la proporcionalidad se refiere a la cantidad que deben pagar los contribuyentes por la riqueza generada, es decir, por su capacidad económica.

---

<sup>17</sup> Arrijoa, Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*. 15ª Edición, México D.F. Ed. Themis, Febrero del 2000, p. 256. (Énfasis añadido)

Para el economista Adam Smith<sup>18</sup>, la capacidad económica se refiere a la facultad que tienen las personas para la generación de riquezas, en su obra denominada *Riqueza de las Naciones* afirma que “los ciudadanos de cualquier estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, **en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal**”<sup>19</sup>. Con base en las ideas de Smith y en general de otros autores, la capacidad económica significa esa aptitud de acumulación y generación de riqueza de los particulares.

Por otro lado, García Bueno, estipula en su obra denominada *Manual de Derecho Tributario* que la capacidad contributiva “está apegada a los niveles de riqueza del contribuyente”<sup>20</sup>, como se observa, para García Bueno y para Arrijo Vizcaíno, la proporcionalidad está vinculada con la capacidad económica y de generación de riqueza de los particulares.

Por su parte, Enrique Calvo Nicolau, uno de los fiscalistas más reconocidos de la doctrina nacional, opina que los principios de equidad y proporcionalidad son garantías constitucionales que protegen al contribuyente de abusos de otros individuos. Así mismo, reconoce en su obra que la manifestación del Principio de Proporcionalidad Tributaria dependerá del tributo analizado, afirmando que

---

<sup>18</sup> A pesar de que los escritos del destacado economista no forman parte propiamente del derecho tributario, las aportaciones que sus ideas hacen a la doctrina tributaria respecto de la capacidad económica y proporcionalidad tributaria nos parecen importantes para el desarrollo del presente apartado.

<sup>19</sup> Smith, Adam. *Investigación Sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones*, México, Ed. Fondo de Cultura Económica, 1994 pp. 726-727. (Énfasis añadido).

<sup>20</sup> Alvarado, Miguel de Jesús; Eusebio González, *Op. cit.* p.30.

tratándose de tributos que graven la utilidad, será precisamente ésta, como objeto del impuesto la que determine la capacidad contributiva del contribuyente.<sup>21</sup>

En torno al principio de proporcionalidad tributaria Calvo Nicolau afirma que “la capacidad económica, traducida como capacidad contributiva es la que distingue objetivamente el poder de contribución de cada sujeto y que la tarifa progresiva es la forma en que se materializa esa distinción [...]”.<sup>22</sup>

Por lo tanto, para la doctrina mexicana, el principio de capacidad contributiva está estrechamente vinculado con el de capacidad económica; sin embargo, se debe tener cuidado en no confundirlos, ya que desde nuestro punto de vista, el segundo, es el objeto material del primero.

b) El principio de proporcionalidad tributaria para la Suprema Corte de Justicia de la Nación

A continuación presentaremos algunos de los criterios más importantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en torno a un principio que no se ha mantenido estático y que desde varias décadas ha sido materia de estudio por parte del máximo órgano de impartición de justicia.

Previo al análisis de la jurisprudencia mexicana, es conveniente citar a Luis Humberto Delgadillo, reconocido jurista de nuestra Máxima Casa de Estudios y

---

<sup>21</sup> Calvo Nicolau, Enrique; *Tratado del Impuesto Sobre la Renta: Tomo I*, México, Ed. Themis, 1995, p.120.

<sup>22</sup> *Ibíd*

actual magistrado del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, quien afirma que “[...] debe entenderse que la capacidad económica plantea un panorama muy amplio de todos los elementos que participan en las condiciones económicas de las personas, en tanto que la capacidad contributiva implica una depuración de estos elementos, a fin de fijar la parte en que el individuo puede participar para la cobertura de los gastos públicos”.<sup>23</sup>

En la siguiente jurisprudencia, el principio de Proporcionalidad Tributaria es vinculado con la capacidad económica de los causantes, como una aspiración de justicia en la tributación, mediante la cual, aquellos que obtienen ingresos elevados tributan en forma cualitativamente mayor que aquellos que los obtienen en menor cuantía. Como veremos, se desprende el carácter no sólo *cuantitativo* de dicho principio, sino el *cualitativo* a través del cual, el sacrificio observado en la disminución patrimonial del causante deberá ser mayor, tanto mayor sea la percepción de ingresos de éstos.

### **IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.**

*El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado*

---

<sup>23</sup> Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 4ª Edición, México, Limusa, 2007.

*en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.<sup>24</sup>*

*(Énfasis añadido)*

En la jurisprudencia citada, el cumplimiento del principio está relacionado con las tarifas progresivas, criterio que fue abandonado en la siguiente jurisprudencia emitida por el alto tribunal al definir al principio de Proporcionalidad Tributaria de la siguiente manera:

**PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.**

*El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público **en función de su respectiva capacidad contributiva**, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta **como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza**. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica*

---

<sup>24</sup> Registro No. 232197, Localización: Séptima Época, Instancia: Pleno, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación* 199-204 Primera Parte, Página: 144, Jurisprudencia  
Materia(s): Constitucional, Administrativa.

*por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.<sup>25</sup>*

*(Énfasis añadido.)*

En esta jurisprudencia se abandona la afirmación mediante la cual el cumplimiento del principio está condicionado a tarifas progresivas; así mismo, la capacidad económica deja de ser el elemento fundamental del principio de Proporcionalidad Tributaria para ser sustituido por la Capacidad Contributiva.

Posteriormente, la Suprema Corte respecto al problema de las Tasas y Tarifas Tributarias emitió el siguiente pronunciamiento, en el cual ya no se ocupa de definir si el eje toral del principio es la capacidad económica o contributiva del gobernado, sino de la dificultad que existe en el establecimiento de Tasas o Tarifas que se ajusten al principio de referencia.

**PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. EL LEGISLADOR CUENTA CON UN MARGEN AMPLIO DE CONFIGURACIÓN, AL DEFINIR LAS TASAS Y TARIFAS.**

***La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido que los gobernados deben concurrir al sostenimiento de las cargas públicas en función de sus respectivas capacidades, de lo cual se sigue que quienes más aptitud o capacidad reportan, deben contribuir de forma diferenciada y, específicamente, en mayor medida. No obstante, los principios constitucionales de la materia tributaria no permiten asumir que exista un sistema de tasas o tarifas justas per se. Lo anterior, porque la determinación de la justicia en la tributación debe considerar los siguientes elementos: a) Que la determinación de la tasa máxima forma parte del ámbito amplio de configuración política que el Tribunal Constitucional debe reconocer al legislador tributario; b) Que dicha determinación puede ser tomada considerando al sistema tributario en lo general, de tal manera que la tasa o tarifa máxima del impuesto sobre la renta puede obedecer a la definición de la tasa aplicable en otros gravámenes; c) Que el fenómeno financiero público no se agota en la propia recaudación, sino que su análisis puede abarcar***

---

<sup>25</sup> Registro No. 184291, Localización: Novena Época Instancia: Pleno Fuente: *Semanario Judicial de la Federación* y su Gaceta XVII, Mayo de 2003, Página: 144 Tesis: P./J. 10/2003 Jurisprudencia Materia(s): Administrativa. Cursivas y negritas añadidas.

*también el aspecto relativo a la forma en que se distribuye el gasto público; y, finalmente, d) Que el "sacrificio" que la tributación puede significar en cada caso es un elemento eminentemente subjetivo, con base en el cual podrían llegar a desprenderse postulados generales, mas no estructuras técnicas ni parámetros de medición que pretendan ser objetivos y aplicables en la práctica. En tal virtud, se concluye que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no otorga elementos definitivos que permitan a este Alto Tribunal emitir un pronunciamiento definitivo sobre la suficiencia o corrección del tipo tributario al que deba ajustarse el gravamen. Por ello, el juicio relativo a la proporcionalidad del gravamen debe limitarse a verificar si la tributación se ajusta a la capacidad contributiva de los gobernados, conforme a una banda -cuya apreciación y medida corresponde al propio legislador-, en la que el parámetro más bajo, en el cual no debe penetrar la tributación, es el mínimo existencial o mínimo vital que permite la subsistencia del causante como agente titular de derechos y obligaciones en un Estado social y democrático de Derecho; mientras que el parámetro máximo lo constituye la no confiscatoriedad del gravamen, de tal suerte que no se agote el patrimonio del causante o la fuente de la que deriva la obligación tributaria. Esta deferencia al legislador para la delimitación de los elementos integrantes de la tabla que contiene la tarifa obedece a la intención de otorgar plena vigencia al principio democrático, dado que las circunstancias que se han descrito reflejan la dificultad para lograr consensos en torno a quiénes deben recibir el mismo trato frente a la ley, y quiénes son lo suficientemente distintos para pagar mayores impuestos o recibir más beneficios. A juicio de este Alto Tribunal, son los procesos democráticos los competentes para establecer tales distinciones.<sup>26</sup>*

*(Énfasis añadido.)*

En las primeras líneas de esta tesis, la Suprema Corte de Justicia de la Nación no se ocupa de definir si es la capacidad económica o la contributiva la que define al principio aquí analizado, sino que se limita a mencionar que son las respectivas "capacidades" las encargadas del sostenimiento de las cargas públicas; sin embargo, subsiste la premisa de que: a mayor capacidad, mayor contribución.

Meses después, el máximo órgano de impartición de justicia, mediante la siguiente tesis, nuevamente hace uso del concepto de capacidad económica para definir al

---

<sup>26</sup> Registro No. 170652; Localización: Novena Época; Instancia: Primera Sala; Fuente: *Semanario Judicial de la Federación* y su Gaceta, XXVI; Diciembre de 2007; Página: 143  
Tesis: 1a. CCL/2007; Tesis Aislada; Materia(s): Constitucional, Administrativa.

principio de Proporcionalidad Tributaria, sin hacer uso de la Capacidad Contributiva, tal y como se señala a continuación.

**PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. SUS DIFERENCIAS.**

*No debe confundirse el principio de proporcionalidad entendido como herramienta de interpretación para establecer los límites en la relación de los principios constitucionales contendientes en caso de colisión, ya entre ellos o con algún bien jurídico constitucionalmente legítimo, con el concepto fiscal contenido en la fracción IV del artículo 31 constitucional. Efectivamente, el principio de proporcionalidad como instrumento de interpretación, sirve para hacer una ponderación sobre la idoneidad, fin legítimo y debida adecuación de la intervención estatal en los derechos fundamentales del gobernado. También supone una característica de necesidad e indispensabilidad de la intervención por una parte, al tiempo que de moderación por otra. En suma, la estructura argumentativa del principio de proporcionalidad es la siguiente: 1) determinar la importancia del derecho fundamental y el fin judicial o legislativo que se le opone; 2) comparar la relevancia de ambos, es decir, las intensidades en que éste se beneficia por la intervención en aquél; y 3) formular una regla de precedencia entre dichas posiciones, que disponga cuál de dichos intereses debe ceder frente al otro en el caso concreto, si el protegido por el derecho fundamental o el principio constitucional que apoya el fin judicial o legislativo; en cambio, **el principio de proporcionalidad tributaria se refiere a la capacidad económica de los contribuyentes, estableciendo una premisa de contribución conforme a la cual quienes cuentan con mayores posibilidades económicas tributarán en forma cualitativamente superior a la de quienes tienen posibilidades más reducidas.**<sup>27</sup>*

*(Énfasis añadido.)*

Si bien existen diferencias entre los criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la premisa que resalta es que aquellos que exhiben una mayor posibilidad económica deberán tributar en mayor medida respecto aquellos de menores posibilidades; esta premisa se ha mantenido desde los orígenes del estudio de dicho principio por parte del Alto Tribunal.

---

<sup>27</sup> Registro No. 168824, Localización: Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXVIII, Septiembre de 2008, Página: 1392, Tesis: I.4o.C.26 K, Tesis Aislada, Materia(s): Común.

En conclusión, los conceptos de equidad y proporcionalidad han sido ampliamente estudiados desde la antigüedad, hasta nuestros tiempos, lo cual facilita su análisis y comprensión.

Si bien el Principio Constitucional de Equidad no es idéntico a aquel planteado por el filósofo Aristóteles, en esencia, tanto para la doctrina mexicana como para el máximo órgano de impartición de justicia, refleja las exigencias que desde la antigüedad lo definían como la “dichosa rectificación de la justicia rigurosamente legal”, al ser el encargado de exigir la razonabilidad en la diferencia de trato ante las leyes tributarias y mediante criterios objetivos.

Es preciso señalar que en la legislación puede haber tratos que a primera vista pudieran parecer inequitativos; sin embargo, si dichos tratamientos están sustentados en características objetivas que ameriten diferenciación en su trato, no se estará violando el principio constitucional; así lo afirmaba Griziotti al establecer que cuando existieran condiciones desiguales entre los contribuyentes debieran corresponder también, diferenciaciones en su trato.<sup>28</sup>

La equidad en nuestro país, al ser un principio constitucional, es elemento indispensable para la validez de la obligación tributaria, siendo éste el responsable de corregir aquellos casos en los que la ley, por su generalidad, olvida el caso concreto que por características objetivas y fundadas exige diferenciación en su

---

<sup>28</sup> Benvenuto Griziotti, *Op. Cit*, p.179.

trato, por no ser equivalente para aquellos que están bajo el mismo supuesto establecido por la norma que los regula.

Con base en los textos analizados, la Proporcionalidad Tributaria es aquel principio constitucional en virtud del cual los contribuyentes, al amparo de la Constitución, no deben ser gravados con tributos ruinosos, excesivos o arbitrarios que atenten en contra de su patrimonio; asistiendo a la contribución en los gastos públicos, en función de su verdadera capacidad contributiva, entendida ésta como el elemento material del principio por el cual la manifestación de riqueza exhibida<sup>29</sup> por los contribuyentes los hace aptos para la tributación.

### **I.3 La inconstitucionalidad de la norma**

México, al ser una república federalista, rige su actuación y organización bajo un conjunto de normas fundamentales; a estas normas fundamentales se les llama Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ley primordial del país pues en ésta el Constituyente plasmó la voluntad y derechos de los mexicanos. Al ser la Constitución el ordenamiento fundamental, es de gran importancia plasmar los efectos que ocasiona su contravención.

---

<sup>29</sup> Es preciso señalar que no toda la manifestación de riqueza exhibida por los sujetos pasivos de la relación tributaria debe ser gravada de forma arbitraria, para un estudio mas amplio del tema sírvase consultar los estudios de García Bueno y de Manzoni, entre otros.

Es importante mencionar que este apartado no tiene las intenciones de profundizar en el tema referente al Constitucionalismo Mexicano<sup>30</sup>, ya que para ello se requiere de un estudio más profundo y especializado; sin embargo, es relevante plasmar de manera general los efectos que ocasiona la contravención de las normas particulares en la Constitución Política.

La Constitución Mexicana es en el Sistema Jurídico Mexicano, la norma primaria del sistema positivo, a la cual se deben subordinar las demás normas positivas que lo conforman, puesto que al considerarse suprema es la que establece el proceso de creación y contenido de las normas inferiores; en otras palabras, la Constitución Política es el conjunto de normas que establece un *sistema normativo* que regula la actuación del Estado. En palabras de Enrique Uribe, “la constitución será comprendida como el documento formal y solemne sancionado por el constituyente originario que contiene principios fundamentales y fines que el Estado debe cumplir”.<sup>31</sup>

Los preceptos establecidos en la Constitución Mexicana, como toda norma formal, producen efectos jurídicos obligatorios para aquellos que se circunscriban a su soberanía cuyo incumplimiento deberá ser sancionado al igual que cualquier conducta antijurídica.

---

<sup>30</sup> Al respecto recomendamos consultar los trabajos de Ignacio Burgoa, Jorge Carpizo, Miguel Carbonell, Benjamín Flores Mendoza, Carla Huerta Ochoa, María del Pilar Hernández Martínez, Gregorio Rodríguez Mejía, entre otros.

<sup>31</sup> Uribe Arzate, Enrique, *Principios Constitucionales y Reforma de la Constitución*, Boletín Mexicano de Derecho Comparado, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, nueva serie, XXXIX, núm. 115, enero abril de 2006, p. 240.

La supremacía constitucional se puede distinguir claramente de dos maneras: una formal y otra material; la primera se distingue al estudiar los procedimientos de creación y modificación de la norma en relación con las demás normas ordinarias y la segunda se refiere a “la obligación de adecuación o conformidad de la ley a la Constitución [...]”.<sup>32</sup>

Así, existen dos maneras en que una norma no se ajusta a lo establecido en Constitución Política: a una se le denomina formal y se refiere a la existencia de una “*incompatibilidad* de hecho con las normas que regulan el procedimiento previsto”<sup>33</sup> en la norma suprema; la otra, denominada material, es la que surge cuando existe una “colisión entre sus contenidos ya sea en el supuesto de hecho o en la consecuencia jurídica [...]”<sup>34</sup>; es decir, no se pueden cumplir las normas al mismo tiempo, puesto que la aplicación de una contraviene a la otra.

Es en el enfoque material en que observamos se encuentra conflicto, pues es el contenido de la fracción XVIII del artículo 32 de la Ley del ISR el que, como veremos, no se adecúa a los principios constitucionales de equidad y proporcionalidad tributaria.

Al respecto, como en toda organización existen distintos métodos en los que se puede exigir el control de la Constitucionalidad, la finalidad general de estos

---

<sup>32</sup>Huerta Ochoa, Carla. *Acción de Inconstitucionalidad como control abstracto de conflictos normativos*. Boletín Mexicano de Derecho Comparado, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, nueva serie, año XXXVI, núm. 108, Septiembre –Diciembre de 2003, p. 932.

<sup>33</sup>*Ibidem*, p.928.

<sup>34</sup>*Ibidem*, p.929.

métodos es asegurar el cumplimiento de los preceptos establecidos en la carta magna; en otras palabras, “en el ámbito jurídico el control se refiere al establecimiento de mecanismos tendentes a evitar el ejercicio abusivo o no conforme a derecho del poder, por lo que uno de sus principales objetivos es el control de las normas, tanto en los actos de creación como en los de su aplicación”.<sup>35</sup>

Los controles de la constitucionalidad dependen del caso práctico, es decir, se puede aplicar un control de la constitucionalidad cuando es incongruente la formalidad de creación de la norma y la contravención material del contenido de la norma con los preceptos de la Constitución Política; en este caso, y por los motivos expuestos en párrafos anteriores, mencionaremos de una manera general el control material de las normas constitucionales.

Existen distintos métodos de control material de las normas constitucionales, de las que destacan las siguientes:

- a) Control Abstracto *a priori*, el cual intenta evitar conflictos normativos o limitaciones excesivas de los derechos fundamentales y es atribuido al poder legislativo, es decir, el legislador esta facultado para revisar y comparar las normas contra la Constitución con la finalidad de encontrar desvíos que desvirtúen a la norma particular.

---

<sup>35</sup> Huerta Ochoa, Carla, *Op Cit.*, p. 930.

b) Control Abstracto *a posteriori*, es el que se lleva acabo por los particulares que son afectados por la norma, en este tipo de control podemos encontrar a la nulidad y al juicio de amparo.

Los controles *a priori* y *a posteriori* buscan someter a prueba el contenido material de la norma para que, en su caso, se declare inconstitucional. Una norma es inconstitucional cuando no ha sido desarrollada tanto formal y materialmente correcta en uno o en ambos sentidos, es decir, que no se cumple con las formalidades y con el contenido de la constitución, por lo que, se considera que una norma es constitucional cuando esta elaborada bajo los preceptos de la constitución.

Existen distintas maneras en que una norma inconstitucional puede corregirse, “una solución posible es introducir una cláusula de excepción que armonice las normas, pero esta posibilidad requiere que la autoridad esté facultada para integrar el sistema jurídico. La otra opción es eliminar la norma secundaria que es declarada inconstitucional ya que se ha suspendido su aplicabilidad para el caso, o bien, eliminándola del orden jurídico vigente, impidiendo así su futura aplicación”.<sup>36</sup>

---

<sup>36</sup> Huerta Ochoa, Carla, *Op Cit.*, p. 940

### I.3.1 Consecuencias jurídicas de la declaración de inconstitucionalidad

Cuando el contenido material de una norma es inconstitucional, ésta puede ser afectada de distintas maneras, ya que puede determinarse que deje de ser aplicada, o bien sea eliminada del orden jurídico.

Las consecuencias jurídicas de la inconstitucionalidad pueden ser: la nulidad de la norma, la declaración general de invalidez o declaración de invalidez parcial. La nulidad se refiere a que la norma en ningún momento es aplicable puesto que el grado de afectación y contravención al contenido de la Constitución es de un grado mayor que afecta las garantías individuales observando tanto los casos antes y después de la declaración de inconstitucionalidad, la declaración general se refiere a que se dicte la no aplicabilidad de la norma para todos los casos que la atienden a partir de que se dictó inconstitucional, la invalidez parcial, se refiere a que solamente se deje de aplicar la norma a casos específicos y concretos (juicio de amparo).

La invalidez parcial, específicamente el juicio de amparo, es uno de los procedimientos más socorridos por los individuos en materia tributaria, a través de éste, los contribuyentes buscan el reconocimiento de la Suprema Corte, respecto de la inconstitucionalidad de la norma que los afecta.

## II. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y LAS PERSONAS MORALES RESIDENTES EN MÉXICO

Los negocios internacionales se han convertido en una necesidad para los países emergentes debido al crecimiento de la demanda mundial. Esta situación ha propiciado que las naciones actualicen sus leyes en materia de impuestos.

En el ámbito de las operaciones mundiales, el derecho internacional y la normatividad doméstica se han allegado de instrumentos jurídicos que les permitan cumplir con esta tarea. Uno de ellos es el EP, el cual intenta vincular a un residente de un Estado con la legislación tributaria de otro, al tiempo que éste desarrolla actividades empresariales o presta algún servicio en el sitio en el que se establece. “En el ámbito impositivo, es potestad de todos los Estados determinar los supuestos de hecho que someterán a imposición en su territorio y, a su vez, especificar que los sujetos se someterán a dicha potestad de imposición, es decir, es posible que el mismo sujeto, por los mismos hechos, sea gravado en dos soberanías diferentes”.<sup>37</sup>

Por lo tanto, el EP es un concepto de carácter fiscal mundial pues sus lineamientos determinan la obligación de tributar en cierto Estado, con base en sus reglas específicas.

---

<sup>37</sup> Colegio de Contadores Públicos de México A.C., *Introducción a los impuestos internacionales*, México, Ed. IMCP, 2006, pp. 73.

Los países han tratado de homologar los criterios de interpretación sobre el EP a través de organismos tales como la Organización de las Naciones Unidas (ONU), el Fondo Monetario Internacional (FMI) y la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), los cuales, basados en estudios especializados, buscan conceptualizar y delimitar al EP para facultar a cada Estado a ejercer su potestad tributaria idóneamente.

En México, el EP es un concepto recientemente integrado en la legislación hacendaria y su interpretación depende, en la mayoría de los casos, de las observaciones, comentarios o disposiciones ofrecidos por los organismos dedicados al estudio de este concepto.

## **II.1 Criterios de vinculación**

Para lograr un enfoque más claro sobre el concepto y aplicación del EP, es necesario definir los procesos de vinculación fiscal, los cuales, según Germán Núñez López “son todos aquellos elementos o circunstancias, de tal relevancia que, al concurrir en la situación jurídica de una persona física o moral, provocan la sujeción de la misma a la potestad tributaria de un determinado Estado”<sup>38</sup>, es decir, son el elemento intermediario de la relación tributaria, aquello que hace que una persona, en concreto, sea contribuyente de un Estado en particular. En la Ley

---

<sup>38</sup> Segundo Congreso Interdisciplinario, *Globalización, Comercio Internacional y Empresas Mexicanas*, presentador, Germán Núñez López, p. 8.

del ISR existen tres criterios de vinculación fiscal: residencia, fuente de riqueza y el EP.

a) Residencia, fuente de riqueza y EP

En este apartado describimos de manera general los elementos que integran cada uno de los criterios de vinculación por la importancia que éstos tienen para la investigación.

Cuando una persona moral (PM, en adelante) establece en México la administración principal de su negocio o su sede de dirección efectiva, dicha persona estaría vinculada al pago del ISR por el criterio de residencia fiscal.<sup>39</sup>

Por otra parte, la fuente de riqueza, es un vínculo que establece la sujeción a la potestad tributaria de un Estado, simplemente por los ingresos que en él se generen, “este vínculo atiende al lugar en donde se obtiene, procede o genera el ingreso objeto del impuesto”.<sup>40</sup>

Mientras que el EP, grava a los sujetos, que sin ser residentes en nuestro país realizan actividades gravadas de manera habitual y con el carácter de permanentes.

---

<sup>39</sup> Cfr. *Código Fiscal de la Federación*, Artículo 9, Fracción II, vigente.

<sup>40</sup> Segundo Congreso interdisciplinario, *Op. Cit.*, p.13.

De tal forma, los residentes en el extranjero están obligados a pagar el ISR por lo estipulado en el artículo 31 fracción IV de la Constitución –como se analizará en el capítulo III de esta investigación– y por los nexos que puedan tener respecto a sus ingresos o a su permanencia en el país.

## II.2 EI EP

### a) Antecedentes del EP

En las últimas décadas las naciones han incrementado las actividades de comercio con sus similares alrededor del mundo para poder satisfacer la demanda de sus pobladores. En un principio, dichas operaciones eran difíciles de controlar y, más aún, de gravar la riqueza obtenida por los comerciantes extranjeros. De tal manera que la figura del EP “se crea ante la necesidad de definir las facultades impositivas de los Estados cuando sus residentes desarrollan actividades de negocios en otro estado distinto o bien residentes de otro estado realizan negocios en su territorio a través de un lugar fijo”.<sup>41</sup>

En general, la finalidad del EP es crear un vínculo jurídico entre un Estado y un extranjero que realiza operaciones de comercio en su territorio; de este modo y bajo este vínculo, los Estados pueden ejercer la territorialidad de su Ley y regular a los sujetos no residentes sobre la renta generada en su territorio.

---

<sup>41</sup> Quibrera Saldaña, Ricardo, *El tratamiento fiscal del EP y la Atribución de las Utilidades (análisis del caso mexicano)*, Estudio para el *International Fiscal Association (IFA)*, Agosto de 2005, p.4.

La evolución del EP ha sido constante. En varias épocas se han redefinido los componentes que lo conforman y se le ha dado un alcance más extenso a su definición. Esta serie de cambios logra que el EP sea menos subjetivo y que los Estados graven las actividades realizadas a través de esta figura con apego a los comentarios de la OCDE y a la ley doméstica. Es así como las necesidades de las personas físicas o morales dieron origen al EP.

Desde la segunda mitad del siglo XIX, Prusia intentó regular el comercio entre sus municipios; el término EP, en sus orígenes, se refería al espacio o territorio en el que se realizaban actividades comerciales o empresariales. Concretamente Prusia “buscó evitar la doble imposición entre sus municipios. El modelo Prusiano de regulación municipal establecía que el comercio con un lugar fijo de negocios debía ser gravado en aquella municipalidad, aún cuando su dueño viviera en otro municipio”.<sup>42</sup>

En el ámbito fiscal internacional, el EP surge como consecuencia de los *Tratados Internacionales*<sup>43</sup> celebrados para evitar la doble imposición. A principios del Siglo XX, derivado de la necesidad, que en su momento tenía el Imperio Austrohúngaro y el estado de Prusia, el “21 de junio de 1899 se celebró el Primer Tratado Internacional, en el cual se hace referencia a *un lugar fijo de negocios*, y además, se enlistan los supuestos que se consideran EP, destacando que las utilidades

---

<sup>42</sup> Colegio de Contadores Públicos de México A.C. *Op. Cit.* p. 74.

<sup>43</sup> Según la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, Un *Tratado* es un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido bajo el Derecho Internacional, ya sea en un documento único o en dos o más instrumentos conexos. Convención de Viena, *Convención de Viena Sobre el Derecho de los Tratados, Austria, 1969.*

derivadas de actividades comerciales a través de un EP en el otro Estado se gravarían en este otro Estado”.<sup>44</sup>

Así, la evolución del concepto de EP a través del tiempo contempló la realización de actividades comerciales, esto es, el vínculo de un lugar permanente y la realización de éstas. “En 1927, la Liga de las Naciones desarrolló el primer modelo de convenio para evitar la doble imposición y delimitar el contenido conceptual del EP, enunció los supuestos que podían configurarlo, entre ellos, a las empresas afiliadas. Este supuesto fue eliminado en 1928 con el segundo modelo de convenio”.<sup>45</sup>

De 1943 a 1946 la Liga de las Naciones, determina que:

*El EP es una condición para que un Estado grave las actividades comerciales realizadas en su territorio, pero sin que el EP per se sea considerado como el elemento de sujeción impositiva, pues éste era calificado como una ampliación de la facultad de los Estados para gravar las actividades comerciales, atendiendo al principio de la ubicación de la fuente de riqueza y, por lo tanto, no se llega a un concepto de EP como elemento de sujeción independiente.*<sup>46</sup>

El 14 de Diciembre de 1960, la OCDE a través de su comité fiscal, “elabora un modelo de convenio, que se convertiría, en 1963, en el Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y Patrimonio. En él se determinan tres líneas de pensamiento del EP (definición, establecimientos que se reputan como EP y casos de excepción)”.<sup>47</sup>

---

<sup>44</sup> Colegio de Contadores Públicos de México, *Op. Cit.* p.74.

<sup>45</sup> *Ibídem.*

<sup>46</sup> *Ibídem.*

<sup>47</sup> *Ibídem*, p. 75.

La propuesta del concepto del EP formulada por la OCDE, en su modelo de Convenio de 1977, estipula que un EP es un lugar fijo de negocios a través de los cuales, se llevan a cabo total o parcialmente las transacciones de una empresa, dicho modelo fue adoptado en México, tanto en su legislación interna como en los Tratados Internacionales que ha celebrado con otros Estados para evitar la doble imposición (con algunas excepciones).

“La primera referencia al concepto de EP en la legislación tributaria Mexicana la encontramos en el artículo 1 de la Ley del ISR, que entró en vigor en 1981”.<sup>48</sup> Se establecía por primera vez como criterio de sujeción al pago de dicho impuesto a los EP's sobre ciertos ingresos.

#### b) Definición del EP

El EP es una figura jurídica que se encuentran definida en la legislación nacional e internacional, derivado de esto, se ha llegado a decir que el EP es un concepto de carácter universal.<sup>49</sup>

El Derecho Tributario Mexicano define al EP de la siguiente manera: Se considera EP cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes.

---

<sup>48</sup> *Ibidem*

<sup>49</sup> Al respecto, Herbert Bettinger Barrios ha mencionado que “El EP es de carácter universal y además de que se contemplan las disposiciones territoriales de los estados, los convenios para evitar la doble tributación, recogen una política general que permiten a los contribuyentes tener una idea básica y global de lo que se debe entender por EP. Bettinger Barrios, Herbert, *Efecto impositivo del EP*, 4ª edición, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2004, p. 31.

Estos lugares son:

- a) Sucursales
- b) Agencias
- c) Oficinas
- d) Fábricas
- f) Talleres
- h) Instalaciones
- i) Minas
- j) Canteras
- k) Cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales<sup>50</sup>

Por su parte, el Derecho Público Internacional Tributario define al EP como “un lugar fijo de negocios a través de los cuales las operaciones económicas de una empresa se lleven acabo total o parcialmente, éste término incluye especialmente a:”<sup>51</sup>

- a) un lugar de dirección
- b) una sucursal
- c) una oficina
- d) una fábrica
- e) un taller

---

<sup>50</sup> Cfr. *Ley del Impuesto Sobre la Renta*, Artículo 2, 2009.

<sup>51</sup> *Article 5th, OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, condensed version, July 2008, Paris, Francia, p. 24.*

f) una mina, un pozo de gas o combustible o cualquier lugar de extracción de recursos naturales.

En ambos casos, los conceptos mencionados buscan de manera enunciativa, más no limitativa, ejemplificar la visión de la Ley del ISR y de la OCDE sobre el EP.

Como se observa, existen dos diferencias substanciales entre las definiciones, por un lado, la que se refiere al lugar en el que se llevan a cabo las actividades (lugar fijo y cualquier lugar) y por otro lado, la que se refiere a las propias actividades (actividades empresariales y prestación de servicios personales independientes), estas diferencias se abordarán más adelante.

## 1. Elementos que integran al EP

Las disposiciones domésticas mexicanas y las disposiciones normativas internacionales han establecido en sus respectivos apartados lo que se debe entender para efectos impositivos como EP.

Sin embargo, es preciso señalar que para entender este concepto es necesario analizar cada una de sus características y cualidades integrantes.

## 1.1. Lugar de negocios

La primera característica que conforma al concepto de EP se denomina *lugar de negocios*; en este sentido, la legislación mexicana tributaria no define ni precisa qué se debe entender como tal; sin embargo, la OCDE a través de los comentarios al Modelo Convenio precisa que este concepto se debe entender como un “local o instalaciones usadas para llevar a cabo los negocios de la empresa, con independencia de si los mismos son o no utilizados para ese fin”<sup>52</sup>, es decir, “el simple hecho de que una empresa tenga a su disposición un cierto espacio territorial conforma un lugar de negocios para la misma”.<sup>53</sup>

Como se mencionó anteriormente, la Ley del ISR indica que constituye EP cualquier lugar de negocios, cabe señalar que dicha ley no define qué se considera como *lugar de negocios*; sin embargo, los estudiosos de la materia han coincidido en sus interpretaciones, sosteniendo que éste es aquel lugar en el cuál se realizan actividades empresariales<sup>54</sup>; como podemos observar, dentro de dichas actividades no se comprenden el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles.

Así que la primera característica que conforma al concepto de EP, es el denominado *lugar de negocios*, el cual se refiere a un espacio territorial; sin

---

<sup>52</sup> OECD, *Op. Cit.*, comentario 4 al párrafo 1, p. 81.

<sup>53</sup> *Ibidem.*

<sup>54</sup> Cfr. Pérez de Acha, Luis M., *Establecimiento Permanente comentario 5*, Colección Tratados Internacionales en Materia Tributaria, Ed. Themis, 2006.

embargo, en la legislación doméstica (artículo 2 Ley del ISR) no está estipulado que este lugar de negocios debe ser fijo, asunto que sí está considerado en la normatividad internacional, ocasionando una diferencia substancial en el alcance del concepto del EP.

## 1.2. Lugar fijo y cualquier lugar

Según la normatividad internacional el EP es cualquier lugar fijo de negocios a través del cual se llevarán a cabo, total o parcialmente, actividades empresariales, mientras que la normatividad doméstica no incluye como un atributo al lugar de negocios el que éste sea *fijo*, estableciendo un concepto mucho más amplio al establecer como cualidad del EP a "cualquier lugar de negocios".

De acuerdo a la definición establecida en la normatividad internacional, el lugar de negocios debe de ser "fijo"; para estos efectos, la OCDE indica que se entiende que un lugar es fijo cuando existe una conexión entre el lugar de los negocios y un punto geográfico.

En lo que respecta a la normatividad interna, no se encuentra definido el alcance de "cualquier lugar de negocios", por lo que se considera que, si una persona residente en el extranjero realiza actividades empresariales en cualquier lugar del territorio nacional, estaría constituyendo un EP, sin importar si se encuentra en un punto fijo o si se desplaza constantemente.

### 1.3 Actividad empresarial, negocios y prestación de servicios personales independientes.

Según la normatividad doméstica, por *actividad empresarial*, se entienden las siguientes:<sup>55</sup>

1. Las comerciales, que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y no están comprendidas en los siguientes incisos.<sup>56</sup>
2. Las industriales como la extracción, conservación o transformación de materia primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.
3. Las agrícolas, que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.
4. Las ganaderas, que son las consistentes en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.
5. La pesca, que incluyen la cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas de agua dulce, incluida la acuicultura, así como la captura y la extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

---

<sup>55</sup> Código Fiscal de la Federación, Artículo 16, vigente.

<sup>56</sup> Cfr. Código de Comercio.

6. Las silvícola, que son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

Por lo que respecta a la normatividad internacional, un EP es aquel lugar en dónde una empresa realiza sus *negocios*; sin embargo, ni los comentarios ni el propio cuerpo del Modelo Convenio definen este concepto.

En cuanto a la actividad de prestación de servicios profesionales y el otorgamiento de uso o goce temporal de bienes inmuebles no se consideran como actividades comerciales, según las leyes y la normatividad fiscal domestica vigente; sin embargo, en la definición de EP del artículo 2 de la Ley del ISR, los “servicios personales independientes” también constituyen EP, como también lo advierte el artículo 5 del Modelo Convenio de la OCDE y sus comentarios.

#### 1.4 Permanencia

Un elemento más, que no se encuentra definido ni en la legislación doméstica ni en la Internacional, pero que es un elemento indispensable para que se constituya tal figura, es la *intención de permanecer*, es decir, es ese elemento

que permite identificar si el sujeto tiene intenciones de realizar operaciones de negocios en cierto territorio de una manera permanente.<sup>57</sup>

### c) Otros supuestos de EP

En este apartado, el tema será tratado de manera general solamente se mencionarán los principales supuestos de EP en la normatividad doméstica e Internacional.

La normatividad interna e internacional, con el propósito de delimitar el concepto del EP, han asimilado distintos supuestos de actividades que de realizarse constituirían un EP; al respecto, el artículo 2 de la Ley del ISR establece los siguiente:

[...]

*Quando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona física o moral, distinta de un agente independiente, se considerará que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, en relación con todas las actividades que dicha persona física o moral realice para el residente en el extranjero, aun cuando no tenga en territorio nacional un lugar de negocios o para la prestación de servicios, si dicha persona ejerce poderes para celebrar contratos a nombre o por cuenta del residente en el extranjero tendientes a la realización de las actividades de éste en el país, que no sean de las mencionadas en el artículo 3º de esta Ley.*

*En caso de que un residente en el extranjero realice actividades empresariales en el país, a través de un fideicomiso, se considerará como lugar de negocios de dicho residente, el lugar en que el fiduciario realice tales actividades y cumpla por cuenta del residente en el extranjero con las obligaciones fiscales derivadas de estas actividades.*

*Se considerará que existe establecimiento permanente de una empresa aseguradora residente en el extranjero, cuando ésta perciba ingresos por el cobro de primas dentro del territorio nacional u otorgue seguros contra riesgos situados en él, por medio de una persona distinta de un agente independiente, excepto en el caso del reaseguro.*

---

<sup>57</sup> Cfr. Comentarios al Artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE.

## 1. Cláusula de Agente Independiente

Si una persona residente en el extranjero actúa a través de un agente independiente que opera más allá de su actividad por la que se constituyó, se entiende que dicho residente tiene un EP en el país. Según el artículo 2 de la Ley del ISR, párrafo 5, se considera que un agente independiente no actúa en el marco ordinario de sus actividades cuando se ubique en cualquiera de los siguientes supuestos:

- I. Tenga existencias de bienes o mercancías, con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero.
- II. Asuma riesgos del residente en el extranjero.
- III. Actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del residente en el extranjero.
- IV. Ejercer actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades.
- V. Perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.
- VI. Efectúe operaciones con el residente en el extranjero utilizando precios o montos de contraprestaciones distintos de los que hubieran usado partes no relacionadas en operaciones comparables.<sup>58</sup>

Por su parte, el Modelo Convenio de la OCDE, estipula que:

---

<sup>58</sup> Artículo 2 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente.

*Cuando una persona distinta de un agente que goce de un estatuto independiente-actúe por cuenta de un residente de un Estado Contratante y ostente y ejerza habitualmente en el otro Estado Contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre del residente, se considerará que dicho residente tiene un EP en este otro Estado respecto de todas las actividades que esta persona realiza por cuenta del residente, a menos que las actividades de esta persona se limiten y que, de haber sido ejercidas por medio de un lugar fijo de negocios, no se hubiera considerado este lugar como un EP, de acuerdo con las disposiciones del modelo convenio.<sup>59</sup>*

## 2. Operaciones de maquila

Para efectos de la normatividad interna y derivado de estímulos para el desarrollo económico otorgados por el Poder Ejecutivo, se creó una figura denominada “Maquiladora”, en términos generales, la maquiladora es una unidad económica que cuenta con un programa de Maquila autorizado por la Secretaría de Economía y que desarrolla una actividad productiva con base en importaciones temporales, y que exporta directa o indirectamente sus productos manufacturados con insumos extranjeros importados.

Derivado de lo anterior, la Ley del ISR en el último párrafo del artículo 2 dispone:

*No se considerará que un residente en el extranjero tiene un EP en el país, derivado de las relaciones de carácter jurídico o económico que mantengan con empresas que lleven a cabo operaciones de maquila, que procesen habitualmente en el país, bienes o mercancías mantenidas en el país por el residente en el extranjero, utilizando activos proporcionados, directa o indirectamente, por el residente en el extranjero o cualquier empresa relacionada, siempre que México haya celebrado, con el país de residencia del residente en el extranjero, un tratado para evitar la doble imposición y se cumplan los requisitos del tratado, incluyendo los acuerdos amistosos celebrados de conformidad con el tratado en la forma en que hayan sido implementados por las partes del tratado.*

---

<sup>59</sup> OECD, *Op. Cit.*, comentarios al párrafo 5. p. 92.

Tanto la Ley del ISR como el modelo convenio manejan dos supuestos adicionales que se deben considerar como EP; estos son: la Cláusula de Construcción y el del Agente Dependiente. La primera le otorga la potestad de gravamen al país de la fuente, siempre que la construcción exceda de doce o de seis meses, según se acuerde; en consecuencia, las obras de menor duración sólo serán gravadas por el país de residencia de los inversionistas, mientras que la Cláusula del Agente Dependiente puede convertir a residentes del país de la fuente, personas físicas o morales, en EP's de los residentes del país de procedencia.

En el planteamiento del presente capítulo se destaca que el concepto de EP es de reciente creación en la legislación mexicana y a su vez en el Derecho Público Internacional, puesto que es un concepto con poco más de 100 años de historia en el ámbito Internacional y con menos de 30 años en la legislación mexicana.

El objetivo de dicha figura ha sido claro desde sus inicios; surge como vínculo jurídico entre el residente fiscal de un Estado y las facultades impositivas de otro Estado distinto al de su residencia.

Uno de los inconvenientes que surge en el estudio del EP es que, si bien hay coincidencias en la mayoría de los elementos integrantes de la definición, también hay discrepancias que no han sido resueltas por las autoridades competentes, tanto internacionales como domésticas.

Ahora bien, ya que han sido estudiados, tanto el concepto de la Ley del ISR y el concepto del Derecho Público Internacional, surge una interrogante, ¿A cuál concepto atender tratándose de EP's situados en territorio nacional? Para dar respuesta a tal interrogante, debe tomarse en cuenta que, si el residente en el extranjero que constituye un EP en México y éste reside en un país con el cual se tenga firmado un tratado vigente, para evitar la doble imposición se deberá atender al concepto de EP estipulado en el Tratado.

En el supuesto de que el EP proceda de un residente de un país con el cual no se tenga firmado un tratado para evitar la doble imposición, se deberá atender exclusivamente a la definición establecida en el artículo 2 de la Ley del ISR.

Es preciso señalar que en ambos casos, para la determinación del impuesto se deberá proceder conforme a la Ley del ISR, ya que la disyuntiva solamente surge en cuanto a la definición del sujeto; además, la finalidad de los convenios para evitar la doble tributación es indicar qué Estado contratante es el que grava la actividad comprendida en el mismo, por lo que los demás elementos de la relación tributaria (objeto, base, tasa y época de pago) están definidos de manera exclusiva en la Ley del ISR, tal y como se analizará en el capítulo siguiente.

### II.3 La PM

Existen distintas maneras en que una persona<sup>60</sup> puede ser objeto de derechos y obligaciones, ya sea de manera individual (Persona Física) o colectiva (PM), en este apartado se abordará de manera general el concepto de PM por la importancia que tiene esta figura en el tema de investigación.

#### a) Antecedentes de PM

El concepto de PM tiene sus orígenes en Europa, en particular en Roma, en este Estado por primera vez se distingue a las agrupaciones organizadas por un conjunto de seres humanos que compartían bienes para la realización de un fin común, de las demás organizaciones que no perseguían un fin determinado.

Posteriormente, en la época posclásica<sup>61</sup> surgieron las agrupaciones conocidas como “corpus o universitas” que eran creadas con fines puramente religiosos, en esa misma época aparecen en el Derecho Público, el concepto de “Municipio o Municipia”, que en algunos aspectos tenían un funcionamiento similar al de las personas morales actuales, pero sin ser consideradas como tales.

---

<sup>60</sup> Entiéndase persona, a los seres humanos por naturaleza

<sup>61</sup> Los datos correspondientes a los antecedentes de las Personas Morales, son tomados de las investigaciones realizadas por el Dr. Felipe de la Mata Pizaña y el Lic. Mario Pérez Salinas de su trabajo denominado *Derecho Civil y Derecho de las Personas*. Para mayor información visitar <http://civilypersonas.blogspot.com>

El Código Civil francés de 1800 estableció la normatividad y las reglas de las sociedades universales y particulares, pero no les otorgó personalidad jurídica. Estas sociedades únicamente formaban una comunidad entre los socios, respecto de los bienes que fueran objeto del contrato.

En México, en el año de 1870 se otorgó por vez primera en la legislación civil la personalidad jurídica a la Nación, los Estados y los Municipios, así como a las asociaciones y corporaciones temporales o perpetuas y a las sociedades civiles y mercantiles.

El Código Civil mexicano reformado en 1928, adicionó a la asociación civil y a algunas otras asociaciones de Derecho Público, como los sindicatos y las asociaciones de profesionales.

#### b) Concepto de PM

La PM es el conjunto de personas y/o bienes, a los que el Derecho otorga personalidad jurídica, creados para cumplir una finalidad. Se entiende por PM a los entes organizados para la realización de fines determinados y que las normas jurídicas le atribuyen capacidades de ser objeto de derechos y obligaciones.

Son tres los elementos que componen a la PM:

1. Son entes constituidos por conjunto de personas y/o de bienes.

2. Tienen personalidad jurídica<sup>62</sup> propia.
3. Son creados para la realización de un fin.

Las PM's pueden estar conformadas por personas físicas o incluso por otras PM's, pero en última instancia los miembros serán personas físicas agrupadas en torno a una finalidad común.

Las PM's tienen los siguientes atributos<sup>63</sup>:

- a) Existencia
- b) Capacidad:
  - De goce
  - De ejercicio
- c) Denominación o razón social
- d) Domicilio
- e) Nacionalidad
- f) Patrimonio
- g) Representación
- h) Reconocimiento

---

<sup>62</sup> "PERSONALIDAD. I. (Del latín personalitas-atis, conjunto de cualidades que constituyen a la persona). En derecho, la palabra personalidad tiene varias acepciones: se utiliza para indicar la cualidad de la persona en virtud de la cual se le considera centro de imputación de normas jurídicas o sujeto de derechos y obligaciones. Esta acepción se encuentra muy vinculada con el concepto de persona y sus temas conexos, como la distinción entre la física y la moral o colectiva, las teorías acerca de la personalidad jurídica de los entes colectivos y otros." Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas. Decimatercera edición, México 1999, Editorial Porrúa, p. 2400. P-Z.

<sup>63</sup> Chávez Iniestra, María, *Personalidad Jurídica para Efectos Fiscales*, Nuevo Consultorio Fiscal, no. 414, Facultad de Contaduría y Administración, México, pp. 35 y 36

## i) Inscripción

El artículo 27 del Código Civil establece que “las personas morales obran y se obligan por medio de los órganos que las representan, sea por disposición de la ley o conforme a las disposiciones relativas de sus escrituras constitutivas y de sus estatutos”.

Por su parte, la Ley del ISR en su artículo 8, establece que “cuando se haga mención a persona moral, se entienden comprendidas, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México”.<sup>64</sup>

Por su parte, el Código Civil Federal<sup>65</sup>, establece:

*Artículo 25.- Son personas morales:*

*I. La Nación, los Estados y los Municipios;*

*II. Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley;*

*III. Las sociedades civiles o mercantiles;*

*IV. Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal;*

*V. Las sociedades cooperativas y mutualistas;*

*VI. Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquiera otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la ley.*

---

<sup>64</sup> Artículo 8 de la Ley del ISR, vigente.

<sup>65</sup> Artículo 25 del Código Civil Federal, vigente.

*VII. Las personas morales extranjeras de naturaleza privada, en los términos del artículo 2736.*

### c) Sociedades Mercantiles

Las personas morales se clasifican de distintas maneras, atendiendo a la finalidad con la que fueron creadas, en primera instancia tenemos a las sociedades mercantiles, estas sociedades son constituidas con el objeto de especulación comercial, es decir, su finalidad es generar riqueza para sus propietarios.

La Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM) establece según la constitución y organización de las sociedades, la siguiente clasificación de las sociedades mercantiles<sup>66</sup>:

*Artículo 1o.- Esta Ley reconoce las siguientes especies de sociedades mercantiles:*

*I.- Sociedad en nombre colectivo;*

*II.- Sociedad en comandita simple;*

*III.- Sociedad de responsabilidad limitada;*

*IV.- Sociedad anónima;*

*V.- Sociedad en comandita por acciones, y*

*VI.- Sociedad cooperativa.*

*[...]*

### d) Sociedades y Asociaciones Civiles

---

<sup>66</sup> Artículo 1o, *Ley General de Sociedades Mercantiles*, vigente.

Las sociedades civiles, son aquellas sociedades creadas para la realización de un fin común no especulativo, el Código Civil Federal las define de la siguiente manera: “por el contrato de sociedad los socios se obligan mutuamente a combinar sus recursos o sus esfuerzos para la realización de un fin común, **de carácter preponderantemente económico, pero que no constituya una especulación comercial**”.<sup>67</sup>

Por su parte, las asociaciones civiles son aquellas organizaciones creadas para la realización de un fin específico sin ser preponderantemente económico, en donde sus integrantes son los que reciban los beneficios generados por dicha asociación, el Código Civil Federal, define el contrato de asociación de la siguiente manera: “cuando varios individuos convinieren en reunirse, de manera que no sea enteramente transitoria, para realizar un fin común que no esté prohibido por la ley **y que no tenga carácter preponderantemente económico**, constituyen una asociación”.<sup>68</sup>

Como se puede observar, los EP's y las PMRM son entes con características muy similares, ambas son un conjunto de recursos tanto materiales como intelectuales, diseñados para la obtención o la realización de actividades especulativas, aunque las primeras son ficciones jurídicas creadas por el derecho internacional, ambos son objeto de derechos y obligaciones.

---

<sup>67</sup> Artículo 2688, *Código Civil Federal*, vigente. (Énfasis añadido)

<sup>68</sup> Artículo 2670, *Código Civil Federal*, vigente. (Énfasis añadido)

### **III. TRATAMIENTO FISCAL DEL EP EN LA LEGISLACIÓN MEXICANA**

En el capítulo anterior hemos destacado que la figura jurídica del EP se regula con base en las disposiciones domésticas dictadas en el lugar (Estado) en dónde se realizan las actividades por la que se haya constituido; en el caso de México, la potestad tributaria otorgada por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se ejerce por medio de la Ley del ISR, la cual indica el tratamiento fiscal que se le debe dar a los EP's. Ésta ley es de carácter federal y es la encargada de establecer los supuestos de tributación en México sobre la renta generada por los particulares.

Así pues, los residentes en el extranjero que tengan un EP en el país están obligados al pago del ISR, por lo que deben atender a las disposiciones fiscales aplicables como lo son el objeto, la base y la tasa de dicho impuesto, por sus actividades gravadas.

La Ley del ISR indica qué se debe considerar como un ingreso y una deducción para efecto de los EP's, así como la manera de calcular el ISR a su cargo. En este capítulo se plantea un panorama de las obligaciones y derechos establecidos en la Ley del ISR que le son aplicables a los EP's para la determinación de la base del impuesto, con la finalidad de entender el tratamiento fiscal de estas personas. Para lograr este entendimiento, consideramos importante mencionar el origen de la obligación del pago del ISR de los residentes en el extranjero.

### III. 1 Origen de la obligación de los extranjeros para el pago del ISR

La obligación de contribuir al gasto público emana de la Carta Magna, particularmente en su numeral 31 fracción cuarta, la cual estipula que: “*es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público* de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes” (como se menciona y analiza en el capítulo I de ésta investigación); por lo que, mediante la aplicación estricta de la norma, se podría afirmar que solamente las personas consideradas de nacionalidad mexicana son sujetos de la obligación consagrada en el mencionado artículo. Atendiendo a tal interpretación, las personas de nacionalidad distinta no estarían sujetas a dicha disposición; sin embargo, consideramos que dicha norma nos indica que la obligación de contribuir al gasto público, no es un concepto exclusivo de los mexicanos, sino que dicho precepto tiene un alcance hacia los extranjeros por los nexos que éstos puedan tener respecto al territorio y a la ubicación de la fuente de riqueza (criterios de vinculación) según se mencionó en el capítulo II de ésta tesis y como lo han establecido varias interpretaciones de los estudiosos de la materia; como ejemplo, la siguiente tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

***EXTRANJEROS. GOZAN DE LOS DERECHOS PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, AL QUEDAR SUJETOS A LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO MEXICANO.***

*De los antecedentes constitucionales de la citada disposición suprema se advierte que la referencia que se hace solamente a los mexicanos, tratándose de la obligación de contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, obedece a que se incluyeron en el mismo precepto otros deberes patrios o de solidaridad social propios de quienes tienen la calidad de ciudadanos mexicanos, por lo que el hecho de que el texto del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no incluya expresamente a los extranjeros, no impide imponerles tributos por razones*

*de territorio o ubicación de la fuente de riqueza en México, además de que al quedar vinculados a la potestad tributaria nacional por cualquier nexo, también gozan de los derechos fundamentales que estatuye dicho numeral.*

*Amparo en revisión 341/2007. Silvia Arellano Ureta. 20 de junio de 2007. Cinco votos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Israel Flores Rodríguez.<sup>69</sup>*

Tal como lo expresa el máximo órgano de impartición de justicia, mediante la interpretación del texto legal de nuestra Carta Magna, la obligación tributaria no es únicamente de los mexicanos, si no que además atañe a las personas de nacionalidad distinta debido a que la intención del legislador fue la de incorporar al citado artículo otras obligaciones, que por su contenido se pueden considerar de carácter exclusivo de los mexicanos.

Así mismo, la obligación de los extranjeros a contribuir en el gasto público descansa en la premisa de que los intereses de éstos están tutelados y amparados por el estado mexicano, salvaguardando derechos fundamentales como la propiedad y el patrimonio de éstos.

De acuerdo a lo anterior, podemos decir que legalmente los extranjeros están obligados al pago del ISR en razón de que el estado mexicano está aplicando su potestad tributaria establecida en la Constitución Política, por lo que los EP's deberán aplicar las disposiciones fiscales, por ella dictadas para determinar la base gravable y el impuesto correspondiente.

---

<sup>69</sup> Localización: Novena Época, instancia: segunda sala fuente: *Semanario Judicial de la Federación* y su Gaceta XXVI, Agosto de 2007 Página: 637 Tesis: 2a. VI/2007 Tesis Aislada Materia(s): Constitucional, Administrativa.

### III. 2 Disposiciones fiscales aplicables a los EP's

Como consecuencia del apartado inmediato anterior, podemos decir que los residentes en el extranjero con EP en el país están obligados al pago del ISR por los *ingresos atribuibles a éste*<sup>70</sup>.

El artículo 4 de la Ley del ISR establece que los ingresos atribuibles a los EP's son los provenientes de la actividad empresarial que desarrollen, o los ingresos por honorarios, o en general, por la prestación de un servicio personal independiente; así como los que deriven de enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles en territorio nacional (fuente de riqueza) ya sea efectuados por los mismos EP's o por los realizados por la oficina central de la persona, por otro EP o directamente por el residente en el extranjero.

Adicionalmente este mismo artículo, señala que sobre dichos ingresos, los EP deberán pagar el impuesto en los términos de los títulos II y IV de la Ley del ISR<sup>71</sup>, según corresponda.

Como hemos venido mencionando, ésta investigación se enfocará en la situación de los EP's Personas Morales y no en las Personas Físicas, por lo que, los primeros deben pagar el impuesto en los términos del título II.

---

<sup>70</sup> Artículo 1 de la *Ley del Impuesto Sobre la Renta* "Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

I. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente."

<sup>71</sup> Estos Títulos se refieren al tratamiento fiscal de los sujetos pasivos Personas Morales y Personas Físicas.

Derivado de lo anterior, los EP's de residentes en el extranjero deberán aplicar el procedimiento para el cálculo y el pago del impuesto detallado en el artículo 10 de Ley del ISR vigente. Sin embargo; antes de abordar la determinación del impuesto, consideramos relevante analizar los ingresos y deducciones aplicables a los EP's; así como los que son aplicables a las PMRM, con la finalidad de determinar si existen diferencias entre los ingresos acumulables y las deducciones que éstas pueden realizar con respecto a los EP's.

#### a) Atribución de ingresos

A diferencia de las PMRM, las PM residentes en el extranjero que tengan EP en México, acumulan solamente los ingresos atribuibles<sup>72</sup> a las actividades por las que se constituyeron. Esta atribución de ingresos, como se observa, es de carácter territorial, a diferencia de los residentes en México que acumulan la totalidad de los ingresos, independientemente de donde provengan.<sup>73</sup>

Analizando las disposiciones hasta ahora mencionadas, podemos decir que, los EP's únicamente acumulan los ingresos obtenidos por la realización de las actividades indicadas en el artículo 4 de la Ley del ISR; sin embargo, el artículo 20 de este ordenamiento señala aquellos ingresos que se deberán acumular

---

<sup>72</sup> Cfr. Artículo 4 de la *Ley del Impuesto Sobre la Renta*, vigente.

<sup>73</sup> Artículo 1 de la *Ley del Impuesto Sobre la Renta*

[...]

"I. Los residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan."

adicionalmente de los que expresamente se señalen en otros artículos de la propia ley.

Uno de los ingresos al que hace referencia el artículo 20 de la Ley del ISR y que se presenta con frecuencia en el cálculo del impuesto, es el señalado en la fracción XI, que es el ajuste anual por inflación acumulable, el cual se deberá calcular considerando exclusivamente los créditos y deudas relacionados con los ingresos atribuibles al EP.

Adicionalmente, la Ley del ISR considera parte de los ingresos atribuibles al EP a aquellos que obtenga la oficina central de la sociedad o cualquiera de sus establecimientos en el extranjero en la proporción en la que el EP participe en las erogaciones incurridas para la obtención de dichos ingresos<sup>74</sup>.

Concluyendo respecto a los ingresos atribuibles a los EP's, deben acumularse los mismos ingresos que acumulan los residentes en territorio nacional, más los ingresos mencionados en el párrafo anterior.

---

<sup>74</sup> Artículo 4 de la *Ley del Impuesto Sobre la Renta*, último párrafo "También se consideran ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los que obtenga la oficina central de la sociedad o de cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, en la proporción en que dicho establecimiento permanente haya participado en las erogaciones incurridas para su obtención.

## b) Deducciones autorizadas

En lo que respecta a las deducciones autorizadas para el EP, el artículo 29 de la Ley del ISR establece los conceptos deducibles para contribuyentes del Título II. A diferencia de los ingresos atribuibles a los EP's, las deducciones no son limitadas a la atribución ni a la territorialidad, si no que, según este artículo, son las mismas que para las demás personas enmarcadas por el mencionado Título.

Sin embargo, el artículo 30 de la Ley del ISR contempla dos consideraciones especiales para los EP's:

- 1) Las personas morales residentes en el extranjero que tengan uno o varios EP's en el país, podrán efectuar las deducciones que correspondan a las actividades del EP, ya sea las erogadas en México o en cualquier otra parte.<sup>75</sup>
  
- 2) Cuando las personas morales residentes en el extranjero residan en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación y cuenten con un acuerdo de intercambio de información, podrán deducir los gastos a prorrata. Cabe mencionar que el análisis de

---

<sup>75</sup> El artículo 30 de la Ley del ISR estipula que para efectuar dichas deducciones se deben cumplir con los requisitos del reglamento de la Ley del ISR.

las deducciones de los EP's se realizará en el capítulo IV de ésta investigación.

### c) Determinación del ISR

Después de tener un panorama sobre los ingresos y las deducciones que le son aplicables a los EP's, es conveniente mencionar el procedimiento al que deben atender dichas figuras, para determinar y pagar el ISR.

El artículo 10 de Ley del ISR señala que las personas morales deberán pagar el ISR, aplicando al resultado fiscal, obtenido en el ejercicio, la tasa del 28%.

Dicho resultado fiscal se determina de la siguiente manera:

	Ingresos acumulables (atribuibles a las actividades realizadas de los EP's, artículos 4 y 20 de la Ley del ISR)
( - )	Deducciones autorizadas (artículos 29, 30, 31 y 32 de la Ley del ISR)
( = )	<hr/> Utilidad Fiscal
( - )	Participación de los trabajadores en las utilidades pagada en el ejercicio (artículo 16 de la Ley del ISR)
( - )	Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar (artículo 61 de la Ley del ISR)
( = )	<hr/> Resultado Fiscal

Los EP's de personas morales residentes en el extranjero utilizan el mismo procedimiento para calcular y pagar el impuesto que las sociedades residentes en el país.

### **III.3 Cuenta de Remesas de Capital**

Además de las disposiciones de la Ley del ISR que regulan los ingresos, deducciones y cálculo del ISR, existe otra disposición que regula las aportaciones que realiza la Casa Matriz a los EP's constituidos en México<sup>76</sup>, dicha disposición establece que las aportaciones efectuadas por la oficina central de los EP's se deben concentrar en una cuenta especial, denominada Cuenta de Remesas de Capital (CURECA), la cual es utilizada para controlar las aportaciones, en dinero o en bienes, que le son enviados por su Casa Matriz; así como las remesas efectuadas a la oficina central o a otro EP en el extranjero.

El concepto de *remesa* no se redefine en la Ley del ISR. El diccionario de la Real Academia de la Lengua Española advierte que es un vocablo proveniente del latín (*remissa*: remitida) como la remisión que se hace de una cosa, de una parte a otra, o como la cosa enviada en cada ocasión<sup>77</sup>. Por lo que, para efecto de los EP's se considera Remesa de Capital todos aquellos envíos de efectivo o bienes, o de cualquier otra cosa de naturaleza analógica recibidos por la Casa Matriz.

---

<sup>76</sup> Artículo 193 de la *Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente en 2009*.

<sup>77</sup> Colegio de Contadores Públicos de México A.C. *Op. Cit.* p. 85.

El artículo 193 de la Ley del ISR es el que regula a la CURECA, el cual establece lo siguiente:

*Artículo 193. En los ingresos por dividendos o utilidades y en general por las ganancias distribuidas por personas morales, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando la persona que los distribuya resida en el país.*

*Se considera dividendo o utilidad distribuido por personas morales:*

*I. Las utilidades en efectivo o en bienes que envíen los establecimientos permanentes de personas morales extranjeras a la oficina central de la sociedad o a otro establecimiento permanente de ésta en el extranjero, que no provengan del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta o de la cuenta de remesas de capital del residente en el extranjero, respectivamente. En este caso, el establecimiento permanente deberá enterar como impuesto a su cargo el que resulte de aplicar la tasa del primer párrafo del artículo 10 de esta Ley. Para estos efectos, los dividendos o utilidades distribuidos se adicionarán con el impuesto sobre la renta que se deba pagar en los términos de este artículo. Para determinar el impuesto sobre la renta que se debe adicionar a los dividendos o utilidades distribuidos, se multiplicará el monto de dichas utilidades o remesas por el factor de 1.3889 y al resultado se le aplicará la tasa del artículo 10 de la citada Ley.*

*Para los efectos del párrafo anterior, la cuenta de utilidad fiscal neta del residente en el extranjero se adicionará con la utilidad fiscal neta de cada ejercicio determinada conforme a lo previsto por el artículo 88 de esta Ley, así como con los dividendos o utilidades percibidos de personas morales residentes en México por acciones que formen parte del patrimonio afecto al establecimiento permanente, y se disminuirá con el importe de las utilidades que envíe el establecimiento permanente a su oficina central o a otro de sus establecimientos en el extranjero en efectivo o en bienes, así como con las utilidades distribuidas a que se refiere la fracción II de este artículo, cuando en ambos casos provengan del saldo de dicha cuenta. Para los efectos de este párrafo, no se incluyen los dividendos o utilidades en acciones ni los reinvertidos en la suscripción y aumento de capital de la misma persona que los distribuye, dentro de los 30 días naturales siguientes a su distribución. En la determinación de la cuenta de utilidad fiscal neta del residente en el extranjero, será aplicable lo dispuesto en el artículo 88 de esta Ley, a excepción del párrafo primero.*

***La cuenta de remesas de capital a que se refiere este artículo se adicionará con las remesas de capital percibidas de la oficina central de la sociedad o de cualquiera de sus establecimientos en el extranjero y se disminuirá con el importe de las remesas de capital reembolsadas a dichos establecimientos en efectivo o en bienes. El saldo de esta cuenta que se tenga al último día de cada ejercicio se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó la última actualización y hasta el último mes del ejercicio de que se trate. Cuando se reembolsen o envíen remesas con posterioridad a la actualización prevista en este párrafo, el saldo de la cuenta que se tenga a la fecha del reembolso o percepción, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó la última actualización y hasta el mes en que se efectúe el reembolso o percepción.***

*II. Los establecimientos permanentes que efectúen reembolsos a su oficina central o a cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, considerarán dicho reembolso como utilidad distribuida, incluyendo aquéllos que se deriven de la terminación de sus actividades, en los términos previstos por el artículo 89 de esta Ley. Para estos efectos, se considerará como acción, el valor de las remesas aportadas por la oficina central o de cualquiera de sus establecimientos permanentes en el extranjero, en la proporción que éste represente en el valor total de la cuenta de remesas del establecimiento permanente y como cuenta de capital de aportación la cuenta de remesas de capital prevista en este artículo.*

*El impuesto que resulte en los términos de esta fracción deberá enterarse conjuntamente con el que, en su caso, resulte conforme a la fracción anterior.*

*Para los efectos de las fracciones I y II de este artículo se considera que lo último que envía el establecimiento permanente al extranjero son reembolsos de capital.*

*(Énfasis añadido).*

Por lo tanto, el artículo 193 de la Ley del ISR nos indica que si un EP envía a su Casa Matriz una remesa de capital en bienes o efectivo, dicho EP tendría que realizar una comparación entre su capital contable y su CURECA, con la finalidad de determinar, si lo que se está enviando es una utilidad o se está reduciendo el capital; lo anterior, con el propósito de determinar el impuesto correspondiente.

En síntesis, podemos afirmar que la potestad que el estado ejerce sobre los residentes en el extranjero con EP's en el país, se hace con estricto apego a derecho, por consiguiente, están sujetos al pago del ISR, debiendo aplicar el procedimiento que la Ley establece para el pago del impuesto.

El tratamiento fiscal que la Ley del ISR establece para los EP's es el mismo que para las PMRM, existiendo ciertas consideraciones no en el procedimiento sino, en conceptos referentes a los ingresos acumulables y a las deducciones autorizadas, siendo estas últimas motivo de análisis en el capítulo siguiente, para

poder determinar si éstas afectan la proporcionalidad y equidad tributaria, con las cuales se rigen las normas fiscales en México.

## IV. DEDUCCIONES EN GENERAL Y DE LOS EP'S

La Ley del ISR es el ordenamiento que grava los ingresos de los contribuyentes, ya sean los percibidos en efectivo, en crédito o de cualquier otro tipo y que faculta al contribuyente para efectuar deducciones. Con ello se advierte la importancia de conocer los conceptos que pueden ser deducibles y la naturaleza de los mismos, así como los efectos fiscales de aplicarlos.

Como mencionamos en el capítulo IV del presente trabajo, los EP's deberán pagar el impuesto correspondiente a sus ingresos atribuibles en los términos del Título II de la Ley del ISR, para lo cual es necesario determinar su resultado fiscal conforme al artículo 10 de dicho ordenamiento, disminuyendo de sus ingresos acumulables las deducciones autorizadas por dicha Ley.

En el presente capítulo analizaremos, de lo general a lo particular, las deducciones autorizadas de los EP's, haciendo énfasis en sus deducciones especiales (*v. gr.* deducciones por gastos a prorrata), con el objeto de abordar en capítulos posteriores las consecuencias que, en materia constitucional, tienen dichas deducciones especiales.

### IV.1 Concepto de deducción autorizada

En el derecho positivo mexicano no existe ninguna definición de *deducción*, a pesar de que dicho concepto está presente en las dos contribuciones de mayor

relevancia (ISR e Impuesto Empresarial a Tasa Única), limitándose ambos gravámenes a enlistar una serie de conceptos que se considerarán como tales. No obstante, podemos encontrar múltiples estudios y análisis de un elemento tan importante como éste, vertidos tanto por el poder judicial, como por los estudios que conforman la doctrina mexicana.

a) En la doctrina mexicana

Para Enrique Calvo Nicolau, las deducciones analizadas bajo la perspectiva de la teoría de la función normativa de Kelsen, son parte de las Normas Permisivas de la ley.

La teoría de la función normativa de Kelsen consiste esencialmente en “decretar conductas a los sujetos adscritos a un determinado orden jurídico.”<sup>78</sup> Bajo este esquema, para Kelsen existen cuatro funciones de las normas jurídicas a saber: prescribir, permitir, facultar y derogar.

Las Normas Permisivas surgen como una excepción de la regla general, que en el caso particular del ISR, obliga al pago del impuesto sobre los ingresos (regla general), permitiendo aplicar sobre dichos ingresos, deducciones autorizadas (excepción a la regla general).

---

<sup>78</sup> Calvo Nicolau, Enrique, *Op. Cit*, p. 15.

Esta teoría ha servido de apoyo para cierto sector de la doctrina mexicana, que afirma que las deducciones son consideraciones o permisos otorgados por el estado al gobernado, con el fin de aminorar su carga tributaria.<sup>79</sup>

Ahora bien, para otro sector de esta doctrina, las deducciones, al formar parte de la base del impuesto deben ser determinadas por el legislador, con apego a los principios constitucionales<sup>80</sup>, convirtiéndose éstas, en el medio con que cuenta el tributo para ajustarse a la capacidad contributiva del gobernado.<sup>81</sup>

Este postulado se sustenta en la obligación inexcusable del legislador de crear tributos respondiendo a las exigencias constitucionales, atendiendo con especial énfasis en el caso de las deducciones, a los principios de proporcionalidad y equidad.

#### b) En el Poder Judicial

Dentro de las tesis emitidas por el Poder Judicial de la Federación, encontramos un amplio análisis de la procedencia de diversos elementos que la Ley del ISR contempla como deducibles, a pesar de ello son pocas las tesis, que definen o dan claridad al concepto analizado en el presente subcapítulo.

---

<sup>79</sup> Cfr. Quintan Valtierra Jesús. Rojas Yáñez Jorge; *Derecho Tributario Mexicano*, Ed. Trillas, 4ª Edición, México, 1997 y Calvo Nicolau, Enrique. *Tratado del Impuesto Sobre la Renta*: Tomo I, Editorial Themis, México 1995.

<sup>80</sup> Para sustento de tal afirmación, Cfr. Alvarado, Miguel de Jesús; Eusebio González, *Op. Cit.*

<sup>81</sup> Albiñana César. *Sistema Tributario Español y Comparado*. 2ª Edición, Ed. Tecnos, Madrid, 1992, p.87.

Al respecto, encontramos exclusivamente una tesis aislada del Semanario Judicial de la Federación del mes de julio de 1992, en la cual, se encuentra una definición de *deducción* para efectos del ISR.<sup>82</sup>

**LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DEDUCCIONES CONTEMPLADAS EN LA.**

*Las deducciones son aquellas partidas que permite la ley restar de los ingresos acumulables del contribuyente, para así conformar la base gravable sobre la cual el impuesto se paga, son los conceptos que el legislador considera intervienen en detrimento de la riqueza objeto del ingreso obtenido por el contribuyente. Estas pueden ser fijas, progresivas o demostrables, según la ley lo permita. Es nuestro sistema, la Ley del Impuesto sobre la Renta contempla gran variedad de tipos de deducción, dependiendo éstas del sujeto de que se trate. La ley vigente en 1985, establecía en sus artículos 22, 23 y 24 cuáles eran las deducciones que podían efectuar los contribuyentes, así como los requisitos que debían reunir. Si bien es cierto que se pueden considerar como una prerrogativa a favor del contribuyente, también lo es que las mismas deben cumplir con determinadas formalidades, pues el legislador incluyó en la ley diversos requisitos a los que se sujeta su procedencia, debido a que por medio de ellas podría disminuirse en forma indebida la utilidad fiscal del contribuyente, lo que acarrearía un perjuicio para el Estado. Entre los requisitos fiscales que las deducciones deben reunir se encuentran: El que sean estrictamente indispensables para los fines del negocio, que se encuentran registradas en la contabilidad, que los pagos que se hagan cumplan con los requisitos que marca la ley, etcétera. Existen deducciones que aun cuando cumplan con los requisitos que marca la ley están expresamente prohibidas por ésta; deducciones que el legislador consideró que van en contra de la esencia misma de la ley o que en la mayoría de los casos se hacía un uso indebido y exagerado para ver disminuido el pago del impuesto, entre otras de las deducciones no permitidas se encuentran: limitantes a honorarios de miembros del consejo, máximos de previsión social, máximos de gastos de intereses a residentes en el extranjero, gastos en inversiones no deducibles, pago de participación de utilidades, gastos de representación, gastos de viaje y viáticos dentro de determinado círculo de distancia del domicilio del contribuyente, sanciones, indemnizaciones y recargos, dividendos, crédito comercial, etcétera. Por ello, el particular únicamente podrá deducir de sus ingresos aquellas partidas que expresamente estén permitidas por la ley y cumplan con todos los requisitos que la misma exige.*

**TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.**

*Amparo directo 813/92. Banca Serfín, S.N.C. 29 de abril de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel.*

---

<sup>82</sup> A pesar de que la citada tesis corresponde a la legislación vigente en 1985, consideramos que el sistema de cálculo del impuesto y las características esenciales que lo definían, así como la naturaleza que las deducciones guardaban en ese contexto, son equiparables a las que guardan las deducciones de la legislación vigente, por lo que consideramos la definición vertida en dicha tesis se ajusta a las exigencias de nuestra investigación.

Secretaría: Guadalupe Margarita Ortiz Blanco.<sup>83</sup>

(Énfasis añadido)

La definición que nos proporciona esta tesis es, en cierta medida, congruente con la corriente de la doctrina que ve en las deducciones un reflejo de la obligación legislativa, apegada a los principios constitucionales; sin embargo, no es lo suficientemente clara, respecto a la obligación del legislativo, de crear tributos en consonancia con dichos principios; situación que se aclarará más adelante.

Por su parte, en la siguiente tesis aislada, el máximo órgano de impartición de justicia además de clasificar las erogaciones en dos grandes grupos, revela la obligación del legislador de reconocerlas como exigencia del principio de capacidad contributiva, así mismo, desvirtúa aquella corriente que sostiene que tales conceptos son “concesiones gratuitas” otorgadas a los gobernados, tal y como a continuación se señala.

***DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.***

*De la interpretación sistemática de la Ley del Impuesto sobre la Renta pueden observarse dos tipos de erogaciones: a) las necesarias para generar el ingreso del contribuyente, las cuales deben ser reconocidas por el legislador, sin que su autorización en la normatividad pueda equipararse con concesiones gratuitas, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria, en su implicación de salvaguardar que la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, se identifique con la renta neta de los causantes. Ello no implica que no se puedan establecer requisitos o modalidades para su deducción, sino que*

---

<sup>83</sup> No. Registro: 218.966. Tesis aislada. Materia(s): Administrativa. Octava Época. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación*. X, Julio de 1992. Tesis. Página: 382.

*válidamente pueden sujetarse a las condiciones establecidas por el legislador, debiendo precisarse que dicha decisión del creador de la norma se encuentra sujeta al juicio de razonabilidad, a fin de que la misma no se implemente de tal manera que se afecten los derechos de los gobernados; b) por otra parte, se aprecia que aquellas erogaciones en las que no se observe la característica de ser necesarias e indispensables, no tienen que ser reconocidas como deducciones autorizadas pues su realización no es determinante para la obtención del ingreso; no obstante ello, el legislador puede implementar mecanismos que permitan deducir cierto tipo de gastos que no sean estrictamente necesarios, ya sea en forma total o en parte -lo cual también suele obedecer a su aspiración de conseguir ciertas finalidades que pueden ser de naturaleza fiscal o extrafiscal-, pero sin tener obligación alguna de reconocer la deducción de dichas erogaciones, pues no debe perderse de vista que se trata del reconocimiento de efectos fiscales a una erogación no necesariamente vinculada con la generación de ingresos. Un ejemplo de este tipo de desembolsos son los donativos deducibles, las deducciones personales de las personas físicas, o bien, ciertos gastos de consumo, como acontece con los efectuados en restaurantes. La deducibilidad de dichas erogaciones es otorgada -no reconocida- por el legislador y obedece a razones sociales, económicas o extrafiscales.<sup>84</sup>*

*(Énfasis añadido).*

La Suprema Corte de Justicia de la Nación reafirma la obligación del legislador de reconocer a las deducciones en la determinación de la base gravable del ISR como exigencia del Principio de Proporcionalidad Tributaria, situación que compartimos ampliamente, así como el rechazo a la teoría que ve en las deducciones autorizadas un elemento de gracia, desconociendo a todas luces las exigencias emanadas del artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna.

## **IV.2 Situación actual de las deducciones autorizadas**

A continuación nos referimos de manera general, al papel que juegan las deducciones en el Sistema Tributario Mexicano, en particular en la Ley del ISR; sin

---

<sup>84</sup> No. Registro: 173,332, Tesis aislada Materia(s): Constitucional, Administrativa, Novena Época, Instancia: Primera Sala Fuente: *Semanario Judicial de la Federación* y su Gaceta. XXV, Febrero de 2007. Tesis: 1a. XXIX/2007 Página: 638.

pretender hacer un análisis a fondo, abordaremos a grandes rasgos sus características e importancia en la determinación de la base imponible.

Uno de los elementos más importantes en la determinación del ISR son las deducciones autorizadas, por ser éstas las encargadas de reflejar junto con los ingresos acumulables, la base gravable del impuesto, la cual, como ya lo mencionamos debe ser determinada con apego al Principio de Capacidad Contributiva.

En los últimos años, las deducciones autorizadas para el ISR se han visto reducidas considerablemente; adicionalmente, los requisitos para su aplicación han aumentado, haciendo más complicada su deducción. Lo anterior responde a la política económica del Ejecutivo Federal que, por medio de sus iniciativas ha conseguido la aprobación de importantes reformas, todas ellas encaminadas a incrementar la base imponible de los contribuyentes y a eficientar la respectiva recaudación.

Podemos encontrar claramente dos elementos utilizados por las autoridades fiscales para mermar las deducciones y de esta manera aumentar la base gravable:

- a) La disminución de las deducciones de manera directa, disminuyendo su monto, la tasa de deducción o la eliminación de los supuestos para su aplicación.

- b) Por otro lado, el aumento de requisitos para su deducción ya sean administrativos, de control, documentales, etc; este aumento es, a su vez, una muestra de desconfianza por parte de las autoridades para con los sujetos pasivos del tributo.

Esta tendencia es un rasgo característico de las economías emergentes, en las cuales los conceptos utilizados para gravar el ingreso son amplios, a diferencia de los conceptos deducibles, que en la mayoría de los casos son limitados y de difícil aplicación.

Haciendo una valoración general de lo hasta ahora comentado, podemos afirmar que las deducciones con las que actualmente cuenta la Ley del ISR son muy limitadas y de difícil aplicación, atentando en repetidas ocasiones en contra de los principios constitucionales a los que se deben ceñir, tal y como lo analizaremos en líneas subsecuentes.

### **IV.3 Deducciones autorizadas para los EP's**

Una vez considerados la importancia y el concepto de deducción autorizada, mencionaremos las deducciones a que tienen derecho los EP's, para determinar su utilidad fiscal para efectos del ISR.

Los EP's pueden deducir de sus ingresos acumulables las deducciones autorizadas que para las PMRM establece la Ley del ISR en el artículo 29,

además de ciertas deducciones especiales señaladas en el artículo 30 del mismo ordenamiento y un tratamiento especial para los EP's que se dediquen al transporte internacional aéreo o terrestre, en sustitución de las deducciones del referido artículo 29.

A continuación, citaremos textualmente los artículos 29 y 30 de la Ley del ISR, con el fin de no pasar por alto ninguna deducción o elemento de ésta, añadiendo un énfasis<sup>85</sup> en las deducciones particulares de los EP's con el fin de resaltar los conceptos que analizaremos a fondo en el siguiente capítulo.

**Artículo 29.** *Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:*

**I.** *Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio.*

*Fracción reformada DOF 01-12-2004*

**II.** *El costo de lo vendido.*

*Fracción reformada DOF 01-12-2004*

**III.** *Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.*

**IV.** *Las inversiones.*

**V.** *(Se deroga).*

*Fracción derogada DOF 30-12-2002*

**VI.** *Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos a los que se refiere el primer párrafo de la fracción II de este artículo.*

**VII.** *Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de esta Ley.*

**VIII.** *Las cuotas pagadas por los patrones al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluso cuando éstas sean a cargo de los trabajadores.*

**IX.** *Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno. En el caso de los intereses moratorios, a partir del cuarto mes se deducirán únicamente los efectivamente pagados. Para estos efectos, se considera que los pagos por*

---

<sup>85</sup> El énfasis de la numeración de los artículos, fracciones y reformas forma parte de la cita.

intereses moratorios que se realicen con posterioridad al tercer mes siguiente a aquél en el que se incurrió en mora cubren, en primer término, los intereses moratorios devengados en los tres meses siguientes a aquél en el que se incurrió en mora, hasta que el monto pagado exceda al monto de los intereses moratorios devengados deducidos correspondientes al último periodo citado.

**X.** El ajuste anual por inflación que resulte deducible en los términos del artículo 46 de esta Ley.

**XI.** Los anticipos y los rendimientos que paguen las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que entreguen las sociedades y asociaciones civiles a sus miembros, cuando los distribuyan en los términos de la fracción II del artículo 110 de esta Ley.

Cuando por los gastos a que se refiere la fracción III de este artículo, los contribuyentes hubieran pagado algún anticipo, éste será deducible siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 31, fracción XIX de esta Ley.

Párrafo reformado DOF 01-12-2004

**Artículo 30. Tratándose de personas morales residentes en el extranjero, así como de cualquier entidad que se considere como persona moral para efectos impositivos en su país, que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, podrán efectuar las deducciones que correspondan a las actividades del establecimiento permanente, ya sea las erogadas en México o en cualquier otra parte, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en esta Ley y en su Reglamento.**

**Cuando las personas a que se refiere el párrafo anterior, residan en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación, se podrán deducir los gastos que se prorateen con la oficina central o sus establecimientos, siempre que tanto la oficina central como el establecimiento, en el que se realice la erogación, residan también en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación y tenga un acuerdo amplio de intercambio de información y además se cumpla con los requisitos que al efecto establezca el Reglamento de esta Ley.**

No serán deducibles las remesas que efectúe el establecimiento permanente ubicado en México a la oficina central de la sociedad o a otro establecimiento de ésta en el extranjero, aun cuando dichas remesas se hagan a título de regalías, honorarios, o pagos similares, a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisiones por servicios concretos o por gestiones hechas o por intereses por dinero enviado al establecimiento permanente.

Los establecimientos permanentes de empresas residentes en el extranjero que se dediquen al transporte internacional aéreo o terrestre, en lugar de las deducciones establecidas en el artículo 29 de esta Ley, efectuarán la deducción de la parte proporcional del gasto promedio que por sus operaciones haya tenido en el mismo ejercicio dicha empresa, considerando la oficina central y todos sus establecimientos. Cuando el ejercicio fiscal de dichas empresas residentes en el extranjero no coincida con el año de calendario, efectuarán la deducción antes citada considerando el último ejercicio terminado de la empresa.

Para los efectos del párrafo anterior, el gasto promedio se determinará dividiendo la utilidad obtenida en el ejercicio por la empresa en todos sus establecimientos antes del pago del impuesto sobre la renta, entre el total de los

*ingresos percibidos en el mismo ejercicio; el cociente así obtenido se restará de la unidad y el resultado será el factor de gasto aplicable a los ingresos atribuibles al establecimiento en México. Cuando en el ejercicio la totalidad de los ingresos de la empresa sean menores a la totalidad de los gastos de todos sus establecimientos, el factor de gasto aplicable a los ingresos será igual a 1.00..<sup>86</sup>*

*(Énfasis añadido)*

Los EP's cuentan con deducciones de aplicación exclusiva adicionales a las deducciones a que hace referencia el artículo 29 de la Ley del ISR. La deducción exclusiva de los gastos a prorrata, será analizada en el siguiente capítulo, a la luz de los Principios Constitucionales de Proporcionalidad y Equidad.

Siendo la deducción de los gastos a prorrata de los EP's, respecto a la deducción de dichos gastos en relación a las PMRM, el tema que atañe esta investigación, consideramos importante mencionar el proceso legislativo del artículo que otorga la deducción de los gastos a prorrata antes mencionado (artículo 30 de la Ley del ISR), esto con la finalidad de entender y plasmar de manera general la intención del legislador por permitir dicha deducción a los EP's. Adicionalmente, en el siguiente capítulo abordaremos la situación fiscal de los gastos a prorrata de los residentes en México.

---

<sup>86</sup> [www.cddhcu.gob.mx/leyesBiblio/](http://www.cddhcu.gob.mx/leyesBiblio/)

#### IV.3.1 Proceso legislativo del artículo 30 de la Ley del ISR y sus precedentes en el Derecho Positivo Mexicano

##### a) Ley del ISR de 1980

El actual artículo 30 de la Ley del ISR otorga una deducción de aplicación exclusiva a los EP's e inicia su historia legislativa en la Ley del ISR de 1981, la cual fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1980.

Es preciso señalar que es en la legislación de 1981 donde se introduce por primera vez el concepto de EP y, por elemental congruencia, es también en este año cuando se establecen las reglas para la tributación de dicha figura.

En 1981, el numeral 23 de la Ley del ISR fue el encargado de regular las deducciones de los EP's, permitiendo que los residentes en el extranjero efectuaran las deducciones correspondientes a las actividades del EP, con la salvedad de que estas deducciones no fueran prorrateadas con alguna entidad extranjera, ya fuera su oficina central o algún EP ubicado en el extranjero, tal y como lo señala la exposición de motivos de dicha Ley:

**DIARIO DE LOS DEBATES  
DE LA CAMARA DE DIPUTADOS  
DEL CONGRESO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS**  
[...]

*En esta Sección se tratara el problema relacionado con sociedades mercantiles residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, las que podrán efectuar las deducciones que correspondan a las actividades del establecimiento permanente, siempre que no se prorrateen con la*

*oficina central o con sus establecimientos, cuando alguno de ellos se encuentre en el extranjero”.*<sup>87</sup>

A continuación, el texto del artículo 23 de la Ley del ISR de 1981, el cual refleja claramente la intención del legislador:

*Artículo 23.-Tratándose de sociedades mercantiles residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, podrán efectuar las deducciones que correspondan a las actividades del establecimiento permanente, ya sean las erogadas en México o en cualquier otra parte, siempre que no se prorrateen con la oficina central o con sus establecimientos, cuando alguno de ellos se encuentren en el extranjero, y se cumplan los requisitos establecidos por esta Ley y su reglamento.*<sup>88</sup>

El artículo mencionado de manera general expresa la intención del legislador de prohibir las deducciones que fueran prorrateadas con la oficina central o con algún EP, cuando una u otra figura residiera en el extranjero.

#### b) Reforma de 1992

Durante el sexenio salinista caracterizado por una política económica enfocada, de manera general, a estimular la inversión extranjera, tuvo lugar la siguiente modificación al entonces artículo 23 de la Ley del ISR.

En 1991, como parte de los trabajos de la LV legislatura, el entonces vigente artículo 23 de la Ley del ISR sufrió sustanciales modificaciones al ser reformado, tal y como a continuación se señala en el dictamen de la sección dictaminadora del congreso de la unión:

---

<sup>87</sup> Diario No. 28, Diario De Los Debates, LI Legislatura Primer Periodo De Sesiones Ordinarias Del Segundo Año Del Ejercicio (Agosto-Diciembre 1980).

<sup>88</sup> Diario Oficial de la Federación del Martes 30 de Diciembre de 1980, Tercera Sección, p.6.

## DICTAMEN

[...]

*La suscrita Dictaminadora después de estudiar y analizar el proyecto de reforma al artículo 23, ha considerado lo siguiente: respecto al párrafo primero, se juzga conveniente que **como una consecuencia de la apertura comercial, y buscando que la inversión en México sea aún más atractiva al otorgar un tratamiento más justo y equitativo a los establecimientos permanentes en el país de personas morales extranjeras, se les permita deducir ciertas erogaciones aun cuando sean prorrateadas con la oficina central o algún establecimiento. En el mismo párrafo y para efectos de darle a la norma mayor claridad, se ajusta la redacción en su última parte.***<sup>89</sup>

Fundamentado en el dictamen de la cámara de origen del congreso de la unión, la Cámara de Diputados propuso el siguiente texto como contenido del artículo 23 de la Ley del ISR:

*Tratándose de personas morales residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, podrán efectuar las deducciones que correspondan a las actividades del establecimiento permanente, ya sea las erogadas en México o en cualquier otra parte, aun cuando se prorrateen con la oficina central o sus establecimientos y alguno de ellos se encuentre en el extranjero, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en esta Ley y su Reglamento.*

*Los establecimientos permanentes de empresas residentes en el extranjero que se dediquen al transporte internacional aéreo o terrestre, en lugar de las deducciones establecidas en el artículo 22 de esta Ley, **efectuarán la deducción de la parte proporcional del gasto promedio que por sus operaciones haya tenido en el mismo ejercicio dicha empresa, considerando la oficina central y todos sus establecimientos. Cuando el ejercicio fiscal de dichas empresas residentes en el extranjero no coincida con el año de calendario, efectuarán la deducción antes citada, considerando el último ejercicio terminado de la empresa.***

[...] <sup>90</sup>

(Énfasis añadido.)

---

<sup>89</sup> Diario No. 17. Diario De Los Debates, LV Legislatura Primer Periodo De Sesiones Ordinarias Del Primer Año Del Ejercicio (Octubre-Diciembre 1991).

<sup>90</sup> *Ibidem*

La reforma a dicho artículo fue aprobada por el legislativo, sin mayor discusión y publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 20 de diciembre de 1991.

### c) Reforma de 2002

El 29 de diciembre del 2001, la LVIII Legislatura, expuso lo siguiente:

*Asimismo, se establece en el presente Capítulo, la posibilidad para que las personas morales residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país, puedan efectuar la deducción de los gastos que prorrateen con la oficina central o sus establecimientos.*

*No obstante lo anterior, se considera conveniente que se contemplen medidas de control más efectivas, que permitan evitar prácticas de evasión y elusión fiscales, por lo que se está proponiendo establecer requisitos adicionales para que el contribuyente pueda efectuar la deducción de los gastos a prorrata.*

*En este sentido, la que Dictamina conviene en señalar que las oficinas y establecimientos con los que se prorrateen los gastos residan también en países con los que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación, así como un acuerdo amplio de intercambio de información, estableciéndose adicionalmente que se debe de cumplir con los requisitos que al efecto establezca el Reglamento, eliminando así, la referencia que se hacía a las reglas de carácter general que expediera el SAT, lo que dará seguridad jurídica al contribuyente”.<sup>91</sup>*

Esta reforma fue publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 1 de enero de 2002. A la fecha el artículo 30 de la Ley del ISR no ha sufrido modificación alguna, y después de su última reforma en el 2002, quedó como sigue:

***Artículo 30. Tratándose de personas morales residentes en el extranjero, así como de cualquier entidad que se considere como persona moral para efectos impositivos en su país, que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, podrán efectuar las deducciones que correspondan a las actividades del establecimiento permanente, ya sea las erogadas en México o en cualquier otra parte, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en esta Ley y en su Reglamento.***

***Cuando las personas a que se refiere el párrafo anterior, residan en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación, se podrán deducir los gastos que se prorrateen con la oficina central o sus***

---

<sup>91</sup> Diario No. 6. Diario De Los Debates, LVIII Legislatura Primer Periodo Extraordinario Del Segundo Año Del Ejercicio (Diciembre 2001).

**establecimientos, siempre que tanto la oficina central como el establecimiento, en el que se realice la erogación, residan también en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación y tenga un acuerdo amplio de intercambio de información y además se cumpla con los requisitos que al efecto establezca el Reglamento de esta Ley.**

**No serán deducibles las remesas que efectúe el establecimiento permanente ubicado en México a la oficina central de la sociedad o a otro establecimiento de ésta en el extranjero, aun cuando dichas remesas se hagan a título de regalías, honorarios, o pagos similares, a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisiones por servicios concretos o por gestiones hechas o por intereses por dinero enviado al establecimiento permanente.**

*Los establecimientos permanentes de empresas residentes en el extranjero que se dediquen al transporte internacional aéreo o terrestre, en lugar de las deducciones establecidas en el artículo 29 de esta Ley, efectuarán la deducción de la parte proporcional del gasto promedio que por sus operaciones haya tenido en el mismo ejercicio dicha empresa, considerando la oficina central y todos sus establecimientos. Cuando el ejercicio fiscal de dichas empresas residentes en el extranjero no coincida con el año de calendario, efectuarán la deducción antes citada considerando el último ejercicio terminado de la empresa.*

*Para los efectos del párrafo anterior, el gasto promedio se determinará dividiendo la utilidad obtenida en el ejercicio por la empresa en todos sus establecimientos antes del pago del impuesto sobre la renta, entre el total de los ingresos percibidos en el mismo ejercicio; el cociente así obtenido se restará de la unidad y el resultado será el factor de gasto aplicable a los ingresos atribuibles al establecimiento en México. Cuando en el ejercicio la totalidad de los ingresos de la empresa sean menores a la totalidad de los gastos de todos sus establecimientos, el factor de gasto aplicable a los ingresos será igual a 1.00<sup>92</sup>.*

*(Énfasis añadido)*

Podemos decir que durante el sexenio de Carlos Salinas de Gortari se tuvo la intención de incrementar la inversión extranjera, con la finalidad de estimular el desarrollo económico y que, en aspectos fiscales, las autoridades competentes buscaron realizar reformas adecuadas para el cumplimiento de la política económica adoptada por Carlos Salinas, ocasionando un trato preferencial a las compañías extranjeras.

---

<sup>92</sup> Diario Oficial de la Federación del 1 de enero de 2002, Segunda Sección, pp. 14 y 15

En resumen, la historia legislativa del artículo 30 de la Ley del ISR muestra cambios sustanciales desde su publicación en 1980, hasta la fecha<sup>93</sup>. En los siguientes capítulos analizaremos con más detalle la reforma de 1991 a este artículo, cuyos efectos están vigentes hasta nuestros días, a la luz de los Principios Constitucionales de Equidad y Proporcionalidad Tributaria.

---

<sup>93</sup> A pesar de que en estricto sentido, el Artículo 30 de la Ley del ISR surge propiamente con la entrada en vigor de la actual Ley del ISR publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 1 de enero de 2002, para un mejor entendimiento del análisis vertido en el presente capítulo, solicitamos se dispense la falta de puntualidad al analizar, indistintamente, el Artículo 23 de la derogada Ley del ISR, con el Artículo 30 de la Ley del ISR vigente.

## **V. TRATAMIENTO FISCAL DE LOS GASTOS A PRORRATA DE RESIDENTES EN MÉXICO Y PAGOS AL EXTRANJERO**

La finalidad de este capítulo es analizar la situación fiscal de las erogaciones realizadas a prorrata por una PMRM con un no contribuyente del título II ó IV de la Ley del ISR, abordándolo de una manera general, haciendo énfasis en puntos de trascendencia para esta investigación, como lo es la limitación de la deducción de los gastos prorrateados y otros aspectos como los pagos al extranjero y su correspondiente deducibilidad.

### **V.1 Tratamiento fiscal de los pagos al extranjero de una PMRM**

Ha quedado establecido que la Ley del ISR otorga a los contribuyentes la posibilidad de realizar ciertas disminuciones (deducciones) a los ingresos gravados por la misma, como exigencia para el cumplimiento del principio de capacidad contributiva.

La misma Ley establece ciertos señalamientos y requisitos que el contribuyente tiene que atender para poder realizar dichas disminuciones; por ejemplo, el sujeto del impuesto tiene que demostrar que dichas erogaciones son estrictamente indispensables para los fines de su actividad; otro ejemplo, es aquel en el que alguna de las personas a las que se refiere el Título II de la Ley del ISR (PMRM y EP's, así como otras figuras jurídicas estipuladas en el artículo 8 de la Ley del ISR) realice pagos al extranjero, tendrá que cumplir con las obligaciones dispuestas en el artículo 86 de dicha Ley, es decir, si una PMRM paga honorarios

a una PM residente en el extranjero, tendrá que presentar declaración informativa por dichos pagos y retener el correspondiente impuesto. Es importante señalar que cuando se realizan operaciones con residentes en el extranjero, dichas operaciones podrían ser objeto de aplicación de beneficios de tratados para evitar la doble tributación; sin embargo, la finalidad de esta investigación no es analizar dicha situación.

Adicionalmente existen conceptos particulares estipulados en la Ley del ISR que el legislador consideró como erogaciones *no deducibles* por la naturaleza de las mismas, es decir, de la misma manera que otorga la posibilidad de deducir ciertos gastos, también establece la no deducibilidad de otros.

A continuación analizaremos brevemente la aplicación y los aspectos fiscales de los pagos al extranjero, bajo las disposiciones de la Ley del ISR.<sup>94</sup>

#### a) Pagos al extranjero

Respecto de los pagos al extranjero realizados por una PMRM, podemos resaltar que existen distintos ingresos para las personas (físicas o morales) residentes en el extranjero sin EP que a la vez serían erogaciones (deducciones)

---

<sup>94</sup> Podría haber ciertos lineamientos de otras leyes que quizá causarían alguna repercusión en el tema; sin embargo, este apartado está dirigido al tratamiento fiscal establecido en la Ley del ISR.

para las personas sujetas al Título II de la Ley del ISR (PMRM); dichos ingresos, entre otros, son los siguientes:<sup>95</sup>

1. Ingresos por salarios (artículo 180 la Ley del ISR).
2. Ingresos por honorarios (artículo 183 de la Ley del ISR).
3. Ingresos por arrendamientos de inmuebles (artículo 186 de la Ley del ISR).
4. Ingresos derivados de arrendamientos de bienes muebles (Artículo 188 de la Ley del ISR).
5. Ingresos por enajenación de inmuebles (artículo 189 de la Ley del ISR).
6. Ingresos por dividendos, utilidades y ganancias distribuidas (Artículo 193 de la Ley del ISR).
7. Ingresos por intereses (artículo 195 de la Ley del ISR).
8. Ingresos por arrendamiento financiero (artículo 196 de la Ley del ISR).
9. Ingresos por regalías, asistencia técnica y publicidad (artículo 200 de la Ley del ISR).
10. Otros ingresos gravables (artículo 206 de Ley del ISR).

Son muchos los ingresos que un residente en el extranjero sin EP puede obtener de fuente de riqueza en territorio nacional; sin embargo, son los más comunes los ingresos por honorarios, las regalías, asistencia técnica y la publicidad.

---

<sup>95</sup> Cfr. *Ley del Impuesto Sobre la Renta*, Título V, vigente.

## 1. Ingresos por honorarios (servicios administrativos personas morales extranjeras)

Para fundamentar este apartado consideraremos brevemente el tratamiento fiscal tanto de las personas que reciban ingresos por honorarios (contribuyentes residentes en el extranjero), como el tratamiento fiscal aplicable a las personas residentes en México que paguen dichos conceptos (deducción de gastos); esto con la finalidad de plasmar una idea general sobre los pagos por dichos conceptos y sustentar, más adelante, los efectos fiscales que pudiesen tener los gastos a prorrata que se mencionan en el párrafo introductorio a este capítulo.

Para los fines fiscales, cuando una persona extranjera preste un servicio profesional independiente<sup>96</sup> a un residente en México, se considera que aquella está obteniendo un ingreso de fuente de riqueza en territorio nacional y, por tal motivo, la ley lo obliga al pago del ISR por los ingresos que obtenga<sup>97</sup> por la realización de dicha actividad, tal y como lo establece el artículo 183 de la Ley del ISR:

*Artículo 183. Tratándose de ingresos **por honorarios** y en general por la prestación de un servicio personal independiente, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando el servicio se preste en el país.*

---

<sup>96</sup> Artículo 210 de la Ley del ISR. “Para los efectos de este Título, se considerarán ingresos por: II. Honorarios y en general por la prestación de un servicio profesional, los indicados en el artículo 120 de esta Ley.”

<sup>97</sup> Artículo 179 de la Ley del ISR. “Están obligados al pago del impuesto sobre la renta conforme a este Título los **residentes en el extranjero que obtengan ingresos** en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito aún cuando hayan sido determinados presuntivamente por las autoridades fiscales, en los términos de los artículos 91, 92 215 y 216 de esta Ley, proveniente de fuente de **riqueza situadas en territorio nacional**, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo, los ingresos no sean atribuibles a este. Se considera que forman parte de los ingresos mencionados en este párrafo, los pagos efectuados con motivo de actos o actividades a que se refiere este Título, que beneficien al residente en el extranjero, inclusive cuando le eviten erogación”. (Énfasis añadidos).

***Se presume que el servicio se presta totalmente en México cuando se compruebe que parte del mismo se presta en territorio nacional, salvo que el contribuyente demuestre la parte del servicio que prestó en el extranjero, en cuyo caso, el impuesto se calculará sobre la parte de la contraprestación que corresponda a la proporción en que el servicio se preste en México.***

*(Énfasis añadido)*

Bajo esta disposición, si una persona residente en el país realiza el pago de honorarios a un residente en el extranjero (Persona Física o PM) tendría la opción de deducir dichas erogaciones siempre y cuando cumpla con los requisitos establecidos en la misma Ley del ISR<sup>98</sup>; adicionalmente, como lo indica el artículo 31 fracción V de la supracitada Ley del ISR, cuando una PMRM o un EP realice este tipo de erogaciones tendrá que retener el impuesto correspondiente<sup>99</sup> para estar en condiciones de deducirlo.

Con base en lo anterior podemos decir que las PMRM pueden deducir las erogaciones por concepto de honorarios, siempre y cuando cumplan con los requisitos establecidos en la Ley de ISR, atendiendo al fin general de la misma, es decir, gravar la generación de riqueza.

---

<sup>98</sup> Artículo 31. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:  
V. Cumplir con las obligaciones establecidas en esta Ley en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos. Tratándose de pagos al extranjero, éstos sólo se podrán deducir siempre que el contribuyente proporcione la información a que esté obligado en los términos del artículo 86 de esta Ley.

<sup>99</sup> Artículo 183.

[...]

El impuesto se determinará aplicando la tasa del 25% sobre el total del ingreso obtenido, sin deducción alguna, debiendo efectuar la retención del impuesto la persona que haga los pagos si es residente en el país o residente en el extranjero con un establecimiento permanente en México con el que se relaciones el servicio. En los demás casos, el contribuyente enterará el impuesto correspondiente mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los quince días siguientes a aquel en el que se obtenga el ingreso.

## 2. Regalías, asistencia técnica y publicidad

Si un residente en el extranjero recibe un pago por concepto de regalías, asistencia técnica o publicidad<sup>100</sup>, se considera que tiene ingreso de fuente de riqueza en territorio nacional cuando los bienes o derechos por los cuales se reciben dichos ingresos se aprovechen en México o cuando no aprovechándose en nuestro país, un residente en México o un EP realice dichos pagos. La PMRM tiene la posibilidad de deducir dichos pagos, siempre y cuando cumpla con los requisitos de retención y entero del impuesto generado por el residente en el extranjero.<sup>101</sup>

### b) Otras obligaciones de los residentes en México que realicen pagos al extranjero

De acuerdo al tipo de operación que se realice y la deducción que se pretenda llevar a cabo, los residentes en el país que realicen el pago de alguno de los conceptos antes mencionados, además tendrán que cumplir con las siguientes obligaciones:

1. Enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido en la fecha de exigibilidad, al momento en que efectúe el pago o al momento en que se extinga la obligación de que se trate, lo que suceda primero.<sup>102</sup>

---

<sup>100</sup> Cfr. Artículo 14-B del *Código Fiscal de la Federación*. Vigente.

<sup>101</sup> Cfr. Artículo 200, *Ley del ISR*, vigente.

<sup>102</sup> Artículo 179, cuarto párrafo de la *Ley del ISR*, vigente

2. En el caso de que los pagos o contraprestaciones se efectúen en moneda extranjera, el impuesto se enterará haciendo la conversión en moneda nacional.<sup>103</sup>
3. Cuando la persona que haga pagos a residentes en el extranjero, cubra por cuenta de ellos el impuesto, el importe del mismo se considerará como ingreso obtenido por estos contribuyentes. No se considerará como ingreso del residente en el extranjero, el impuesto al valor agregado que traslade conforme a la ley.<sup>104</sup>
4. Presentar ante el Servicio de Administración Tributaria declaración informativa de pagos efectuados a residentes en el extranjero, mediante el sistema Declaración Informativa Múltiple ya sea por Internet, por medios magnéticos o de manera impresa, según el caso, a más tardar el 15 de febrero de cada año.<sup>105</sup>
5. Entregar a los residentes en el extranjero constancia de pagos y retenciones efectuadas.<sup>106</sup>

---

<sup>103</sup> *Ibíd.*

<sup>104</sup> Artículo 179, tercer párrafo, vigente.

<sup>105</sup> Artículo 86, fracción IX, inciso a, vigente.

<sup>106</sup> Artículo 86, fracción III de la Ley del ISR, vigente.

## V.2 Tratamiento fiscal de los gastos a prorrata de los residentes en México

En este apartado abordaremos el tema de los gastos a prorrata pagados por una PMRM a un no contribuyente del Título II ó IV de la Ley del ISR.

En el caso de las PMRM, las deducciones por gastos a prorrata realizados con no residentes en el país, son conceptos no deducibles para efectos del ISR, esto en virtud de lo establecido en el artículo 32, fracción XVIII:

*Artículo 32. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:  
[...]*

*XVIII. Los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta en los términos de los Títulos II o IV de esta Ley.*

La primer evidencia de la no deducibilidad de los gastos a prorrata en comento, la encontramos en el año de 1958, cuando mediante iniciativa de reformas y decreto, se modifican los artículos 2, 11, 15, 29, 30, 56, 64, 71, 81, 93, 94, 128, 182, 188, 193 y 219, con la finalidad de “resolver situaciones surgidas en la aplicación de este gravamen (ISR, dato añadido) durante los últimos tres años”<sup>107</sup> anteriores a 1958.

De las reformas mencionadas en el párrafo anterior, la efectuada al artículo 29 es la que nos atañe y, dentro de éste, la fracción XIX que a la letra establecía:

---

<sup>107</sup> Iniciativa de reformas publicada el día 19 de diciembre de 1958 en México, D.F.

*XIX. Los gastos que se hagan en el extranjero, siempre que no se trate de gastos hechos a prorrata con empresas que no sean causantes del impuesto en las cédulas I, II o III (que en la actualidad son los Títulos II y IV, datos añadidos).*

De acuerdo a la exposición de motivos de dicha reforma, la finalidad de esta adición fue dar certeza jurídica a los contribuyentes del ISR, en virtud de que “se delimiten los requisitos de validez de las deducciones autorizadas por la Ley de ISR”.<sup>108</sup>

Posteriormente a esta reforma, no existieron cambios relevantes hasta el año de 1961<sup>109</sup>, fecha en que por primera vez se derogan las cédulas de tributación y entran en vigor los Títulos I y II referentes a PMRM y Personas Físicas. Posteriormente se realizaron varias reestructuras y reformas, no siendo de mayor importancia para el tema que nos ocupa.

Ya entendido el origen y el motivo de la fracción en comento, procedemos a analizar el alcance y la intención que el legislador quiso establecer en dicha disposición; para esto, regresemos nuevamente a la fracción XVIII del artículo 32 de la Ley del ISR vigente, en la cual podemos observar lo siguiente:

1. La disposición en comento inicia estipulando que “para efectos de este Título no serán deducibles [...] los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata”. Al respecto, la propia Ley del ISR en ningún momento define ni delimita el alcance de lo que se debe entender como un gasto a prorrata, ni

---

<sup>108</sup> Secretaría de Hacienda y Crédito Público, *Legislación del Impuesto Sobre la Renta, 2000*, p.180

<sup>109</sup> Cfr. Calvo Nicolau, Enrique. *Tratado del Impuesto sobre la Renta* Tomo I. México, Editorial Themis, 1995.

prorrateado, creando así una incertidumbre al contribuyente, al no determinarse el objeto de dicha disposición.

2. Posteriormente, la misma disposición indica que “con quienes no sean contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta en los términos de los Títulos II o IV de esta Ley”, en este punto, observamos que existirían por lo menos tres supuestos:

a) Cuando se efectúen gastos en el extranjero y éstos sean prorrateados con las personas morales con fines no lucrativos, a que se refiere el Título III de la Ley del ISR.

b) Gastos erogados en el extranjero y prorrateados con contribuyentes del Título V de la Ley del ISR.

c) Aquel mediante el cual se efectúen gastos en el extranjero y estos sean prorrateados con residentes en el extranjero no contribuyentes de la Ley del ISR (sin fuente de riqueza en territorio nacional).

De esta forma, existirían tres supuestos de interpretación de la fracción XVIII del artículo 32 de la Ley del ISR: el primero prohibiría la deducción de los gastos realizados en el extranjero y prorrateados con no contribuyentes del ISR en los términos del Título III de la mencionada Ley.

El segundo supuesto sería, el que impide deducir los gastos realizados en el extranjero y prorrateados con un no residente en territorio nacional contribuyente del título V de la Ley del ISR, sobre este tema, algunos autores como Enrique Vargas Aguilar y Enrique Calvo Nicolau advierten que:

*“entenderíamos la disposición (artículo 25, fracción XIX del a Ley del ISR de 2001, dato añadido) si la prohibición se estableciera únicamente en función de gastos originados en el extranjero y que se absorbieran conjuntamente con un residente en el extranjero, pues en esa circunstancia se dificultaría el que las autoridades fiscales pudieran en un momento dado determinar la procedencia de la deducción, ya que no tendría competencia para llevar a cabo una revisión al residente en el extranjero en su país de residencia”.*<sup>110</sup>

Al respecto, consideramos que en virtud de que México tiene acuerdos amplios de intercambio de información, dichos acuerdos; si bien, no facultarían a las autoridades mexicanas para que realizasen revisiones al residente en el extranjero, si les daría evidencia de la procedencia de la deducción, en consecuencia, las facultades de comprobación de las autoridades mexicanas podrían ser ejercidas, sin ningún problema sobre los residentes en territorio nacional respecto del monto prorrateado que pretendieran deducir, desvirtuándose así el argumento de los autores referidos en el párrafo anterior.

El último supuesto compartiría las mismas características del anterior con la salvedad de que el gasto sea prorrateado con un no contribuyente de la Ley del ISR; así mismo, los argumentos planteados respecto de las facultades de

---

<sup>110</sup> Calvo Nicolau, Enrique y Vargas Aguilar, Enrique. *Estudio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Empresas)*, 1ª Edición, Ed. Themis, México, 1986. p 984.

comprobación de las autoridades fiscales mexicanas son aplicables a este último supuesto.

Por lo tanto, podemos decir que, los gastos realizados en el extranjero por una PMRM son deducibles, siempre y cuando cumplan con los requisitos estipulados en la Ley del ISR y su reglamento; sin embargo, si se realizasen los mismos gastos pero se prorratearan entre varias personas no contribuyentes de los Títulos II ó IV, dichos gastos serían no deducibles de conformidad con la fracción XVIII del artículo 32 del ordenamiento citado.

Adicionalmente consideramos que la norma fiscal señalada en el artículo 32 fracción XVIII, no esclarece, si la limitante es solamente para un residente en el país que realiza erogaciones en el extranjero o, si el alcance de dicha disposición también abarca a un residente en el extranjero que realiza erogaciones por concepto de servicios, bienes o costos (i.e. gastos erogados por concepto de publicidad) de los cuales, el residente en México fue beneficiario y se le asignan de acuerdo al beneficio a un residente en territorio nacional.

## **VI. INCONSTITUCIONALIDAD DE LA FRACCIÓN XVIII DEL ARTÍCULO 32 DE LA LEY DEL ISR VIGENTE**

Retomando los conceptos vertidos en capítulos precedentes destacamos, para la utilidad de este apartado, la importancia que los principios constitucionales mantienen en el sistema tributario, al ser estos los encargados de su regulación, evitando la imposición de tributos ruinosos, indiscriminados o arbitrarios y protegiendo así derechos fundamentales como la propiedad y la justicia.

A lo largo del presente capítulo analizaremos la fracción XVIII del artículo 32 de la Ley del ISR vigente a la fecha de la presente investigación, con el fin de demostrar que dicho precepto viola los principios de Proporcionalidad y Equidad Tributaria establecidos en la norma fundamental.

### **VI.1 Afectación al principio de Proporcionalidad Tributaria**

El ISR, al ser un gravamen directo de renta neta<sup>111</sup>, permite realizar juicios contundentes respecto al principio de Proporcionalidad Tributaria que constitucionalmente debe legitimarlo.

La principal característica de los impuestos de renta neta se encuentra en las deducciones que éstos permiten con el objeto de determinar una base apegada al

---

<sup>111</sup> Es importante señalar, que en algunos casos la Ley del ISR grava la renta bruta de los causantes, como en el caso de los premios, los intereses y salarios obtenidos por personas físicas, sin embargo, el título II de la Ley del ISR, tiene la finalidad de gravar la renta neta del sujeto pasivo.

principio de Proporcionalidad Tributaria; de aquí la importancia que las deducciones autorizadas guardan en este tipo de tributos.

Así, una deducción es una partida que la Ley del ISR permite disminuir de los ingresos acumulables con la finalidad de determinar la riqueza generada por los sujetos pasivos del tributo, la cual es la base del gravamen mencionado. A lo largo de la historia legislativa de la Ley del ISR, las deducciones han reclamado su lugar al amparo de los principios fundamentales de legalidad, proporcionalidad y equidad tributaria, al grado de representar en el actual sistema tributario una de las exigencias fundamentales del principio de capacidad contributiva.

Es preciso señalar que no todas las erogaciones efectuadas por los contribuyentes, por sí mismas, pasarán a formar parte de la determinación de la base tributaria, en virtud de que el legislador rechaza la deducción de aquellas que por su naturaleza no están relacionadas de manera directa con la obtención de ingresos, o estándolo, no reflejarían la verdadera capacidad contributiva del obligado al pago.

No obstante, el rechazo que el legislador haga de una deducción debe estar fundamentado en criterios objetivos y razonables que demuestren que al prescindir de tales conceptos no se violentan los principios constitucionales tributarios.

La exposición de motivos de la reforma de la Ley del ISR del año de 1958, es de escaso contenido en cuanto a los argumentos que llevaron al legislador, en aquel entonces a prohibir la deducción de erogaciones efectuadas en el extranjero, cuando éstas fueran prorrateadas con no contribuyentes del ISR. Ante tal escasez de contenido, algunos autores<sup>112</sup> han afirmado que tal prohibición descansa en la dificultad que en aquel entonces existía respecto de la fiscalización de tales erogaciones.

Tras cincuenta y un años de historia, tales argumentos han sido rebasados por la firma de acuerdos amplios de intercambio de información y el establecimiento de sistemas de fiscalización cada vez más eficientes, respecto a erogaciones realizadas en el extranjero; así mismo es incongruente que, por una parte, la Ley del ISR permita en la actualidad deducir los gastos efectuados con residentes en el extranjero y prohíba deducir éstos, por el solo hecho de ser prorrateados entre otras personas no contribuyentes de tal impuesto.

El legislador, al no permitir la deducción de erogaciones efectuadas en el extranjero, por el solo hecho de ser prorrateadas con no contribuyentes de la Ley del ISR en los términos de los Títulos II o IV, violenta el principio de Proporcionalidad Tributaria al reflejar capacidad económica en donde no la hay, o la hay en un grado menor al reflejado.

---

<sup>112</sup> Cfr. Calvo Nicolau, Enrique y Vargas Aguilar, Enrique. *Op. Cit.*

Ahora bien, es cierto que las deducciones autorizadas deben ceñirse a lo dispuesto en el derecho positivo mexicano y su interpretación por regla general debe ser de orden restrictivo; sin embargo, aquellas que son legítimas y estrictamente indispensables deben ser reconocidas bajo el amparo del Principio Constitucional de Proporcionalidad Tributaria, así lo señala la siguiente tesis emitida por el Poder Judicial de la Federación:

**DEDUCCIONES. CRITERIO PARA SU INTERPRETACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

*La regla general para la interpretación de las deducciones en el impuesto sobre la renta debe ser de orden restrictivo, en el sentido de que únicamente pueden realizarse las autorizadas por el legislador y conforme a los requisitos o modalidades que éste determine; sin embargo, ello no implica que no pueda efectuarse un juicio constitucional sobre la decisión del legislador, pues **existen ciertas erogaciones cuya deducción debe reconocerse, ya no por un principio de política fiscal, sino en atención a la garantía constitucional de proporcionalidad tributaria** prevista en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.<sup>113</sup>*

*(Énfasis añadido).*

A continuación citaremos algunos casos en los que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en atención al Principio Constitucional de Proporcionalidad Tributaria, ha reconocido la inconstitucionalidad en la no deducibilidad de ciertas erogaciones. Con lo siguiente no pretendemos establecer una analogía entre el caso concreto violatorio del principio constitucional aquí analizado y el reflejado en las jurisprudencias, sino demostrar el reconocimiento que la Suprema Corte ha hecho de aquellas erogaciones que al impactar negativamente en el patrimonio del

---

<sup>113</sup> No. Registro: 173.333. Jurisprudencia. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Novena Época. Instancia: Primera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XXV, Febrero de 2007. Tesis: 1a./J. XXVIII/2007. Página: 638.

particular y representar gastos necesarios o deducciones lícitas deben ser reconocidas al determinar la base del ISR.

**RENTA. DEDUCCIÓN DE PÉRDIDAS POR ENAJENACIÓN DE ACCIONES. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XVII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.**

*El mencionado principio previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, implica que los sujetos pasivos de la relación tributaria deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas. Al respecto, el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria atiende a la potencialidad real de éstos para contribuir a los gastos públicos, la cual es atribuida por el legislador al sujeto pasivo del impuesto, por lo que resulta necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable (capacidad contributiva) a la que se aplica la tasa de la obligación. En concordancia con lo anterior, se concluye que el artículo 32, fracción XVII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1o. de enero de 2002, viola el referido principio constitucional, al disponer que sólo serán deducibles las pérdidas financieras que provengan de operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios, en la medida en que no excedan del monto de las ganancias que, en su caso, obtenga el contribuyente en el mismo ejercicio o en los cinco siguientes, derivadas de la enajenación de acciones y otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en términos del artículo 9o. de esa ley, o en operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios. **Lo anterior en razón de que la limitante a dicha deducción imposibilita la determinación del gravamen atendiendo a la capacidad contributiva real del causante, pues dichas pérdidas constituyen un concepto que efectivamente impacta negativamente el patrimonio del particular** y que, por ende, no debe ser considerado para efectos de la determinación del gravamen a su cargo, máxime si se aprecia que la deducción de las pérdidas sufridas es demandada por la lógica y la mecánica del tributo, toda vez que se incurre en dichas pérdidas por la realización de actividades que producen ingresos, o bien, cuando menos, por actividades que son orientadas a producirlos.<sup>114</sup>*

*(Énfasis añadido.)*

**RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN XV, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE EL MOMENTO EN QUE SE EFECTUARÁN LAS DEDUCCIONES TRATÁNDOSE DE LA ADQUISICIÓN DE BIENES SUJETOS A IMPORTACIÓN TEMPORAL, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002 Y 2003).**

*El precepto citado, al establecer como requisito que cuando se trate de la adquisición de bienes sujetos al régimen de importación temporal, éstos se deducirán hasta el momento en que retornen al extranjero en términos de la Ley*

<sup>114</sup> No. Registro: 180.271. Jurisprudencia. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Novena Época. Instancia: Primera Sala. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación* y su Gaceta. XX, octubre de 2004. Tesis: 1a./J. 87/2004. Página 249.

Aduanera, transgrede el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que tratándose del impuesto sobre la renta, **la capacidad contributiva se presenta en función de los ingresos que los sujetos pasivos perciben, así como del reconocimiento legal de los gastos necesarios en que tienen que incurrir para la generación de los ingresos que modifiquen su patrimonio**, por lo que el requisito que prevé el artículo 31, fracción XV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para que proceda la deducción de la adquisición de los bienes sujetos al régimen de importación temporal, no atiende al hecho imponible de la contribución, pues difiere su aplicación y la condiciona a un elemento ajeno al objeto gravable, como lo es el relativo al momento en que los bienes retornan al extranjero.<sup>115</sup>

(Énfasis añadido.)

**RENTA. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXV, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN DOS MIL DOS, AL ESTABLECER LA NO DEDUCIBILIDAD DE LA PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.**

Al establecer el citado precepto que no serán deducibles las cantidades que tengan el carácter de participación en las utilidades de las empresas, viola el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en tanto que afecta la base gravable para efectos del impuesto sobre la renta, ya que al no comprender en su totalidad la efectiva capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación tributaria, **no se le permite efectuar una deducción lícita que, dada su naturaleza, resulta necesaria para efectos de calcular la base de dicho gravamen**. Ello es así en virtud de que el artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta conmina a contribuir al gasto público de conformidad con una situación económica y fiscal que no necesariamente refleja la capacidad contributiva real del sujeto obligado, toda vez que se le impone determinar una utilidad que realmente no reporta su operación, en el entendido de que los pagos realizados por la empresa por concepto de participación de utilidades a los trabajadores, al igual que los salarios, **constituyen un impacto negativo en la utilidad bruta de aquélla, de ahí que se afecte su capacidad económica y, por ende, la contributiva**. Lo anterior se robustece si se toma en cuenta que el reparto de utilidades es un sistema obligatorio para el patrón por mandato constitucional y legal, el cual no se vincula necesariamente al aumento en la productividad, sino sólo a la generación de dichas utilidades, por lo que la erogación correspondiente no tiene un propósito adicional a la conservación de los factores de la producción, a saber, el trabajo.<sup>116</sup>

(Énfasis añadido.)

---

<sup>115</sup> No. Registro: 176.150. Jurisprudencia. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Novena Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XXIII, Enero de 2006. Tesis: 2a./J. 179/2005. Página: 1119.

<sup>116</sup> No. Registro: 178.337. Jurisprudencia. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Novena Época. Instancia: Primera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XXI, Mayo de 2005. Tesis: 1a./J. 47/2005. Página: 386.

La tendencia de la Suprema Corte es la de reconocer aquellas deducciones que a pesar de estar señaladas en la Ley del ISR como no deducibles, ya sea de manera expresa en el artículo 32, o bien mediante su reglamentación en el artículo 31 de dicho ordenamiento, cumplan, con al menos, las siguientes características:

- Tener un impacto negativo en el patrimonio del contribuyente.
- Ser lícitas.
- Ser necesarias.
- Estar vinculadas con la obtención de ingresos objeto del ISR.

Es claro que si los gastos a prorrata que nos ocupan impactan negativamente en el patrimonio del contribuyente, son lícitos, necesarios y, están vinculados con la obtención de ingresos, deberían ser conceptos deducibles para efectos de dicho impuesto.

Por lo tanto, consideramos que la fracción XVIII del artículo 32 de la Ley del ISR vigente a la fecha de esta investigación vulnera el principio de Proporcionalidad Tributaria al distorsionar la base gravable de dicho impuesto en perjuicio del contribuyente al prohibirle deducir conceptos lícitos, estrictamente indispensables

y directamente relacionados con la obtención de ingresos gravados para el ISR, sin una justificación objetiva y razonable.<sup>117</sup>

## **VI.2 Afectación al principio de equidad tributaria**

Tanto los expertos en el tema como las autoridades fiscales han llegado a la conclusión de que la Equidad Tributaria radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera; debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, además, la equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que los establece y regula.<sup>118</sup>

Como se señaló anteriormente, los EP's son ficciones jurídicas instituidas en el Derecho Público Internacional y en la Ley del ISR que tienen por objeto establecer la potestad tributaria de un Estado sobre determinados ingresos, mediante la

---

<sup>117</sup> Al respecto, Marco Aurelio González Maldonado apoyado en las ideas de Cárdenas García Jaime de su obra *La argumentación como derecho* del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, establece que "Cuando nos referimos a la razonabilidad, significamos que ella viene dada por la calidad justificatoria de las decisiones. Es "la consistencia, coherencia y el uso de argumentos consecuencialistas[...] en la argumentación realizada como justificación de la de la decisión adoptada." González Maldonado, Marco Aurelio. *La discrecionalidad*. Biblioteca jurídica virtual del instituto de investigaciones jurídicas de la UNAM, [www.juridicas.unam.mx](http://www.juridicas.unam.mx), p. 242.

<sup>118</sup> *Cfr.* Capítulo I, Tesis aislada Suprema Corte de Justicia de la Nación.

sujeción al Título II o IV de dicha ley, dependiendo de la personalidad jurídica que les dio origen.

Tal y como señalamos en apartados anteriores, los EP's y las PMRM, están obligados a tributar bajo el esquema establecido en el Título II de la Ley del ISR, tal y como lo establece el artículo 4 del ordenamiento de referencia, con lo cual en primer término, ambos contribuyentes tendrían un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera.

Remitiéndonos a datos históricos, en el año de 1980, mediante las reformas a la Ley del ISR, se instituye en el derecho positivo mexicano la figura del EP; en ese mismo año, al establecerse las reglas para la tributación de tales figuras, se les prohíbe la deducción de erogaciones cuando se prorratearan con la oficina central o con sus establecimientos y alguno de ellos se encontraran en el extranjero, con lo cual tanto los EP's y las PMRM se encontraban en una situación de injusticia que, como vimos, atenta en contra de su capacidad contributiva.

Posteriormente, el 10 de diciembre de 1991 en el dictamen de la Reforma a la Ley del ISR de aquel año, el legislador reconoció la situación de injusticia en la que se encontraban los EP's, al no poder deducir las erogaciones realizadas en los supuestos antes señalados, motivo por el cual fue aprobada la reforma que permite, hasta la fecha, que tales figuras puedan deducir los gastos que se prorrateen con la oficina central o sus establecimientos, siempre que estos residan

en un país con el que se tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación y tengan un acuerdo amplio de intercambio de información.

Si bien es cierto que con tal reforma los EP's se vieron beneficiados al tributar de una manera más justa y equitativa, según lo establece el dictamen de la Cámara de Senadores antes citado, también es cierto que las PMRM permanecieron en la misma situación de injusticia e inequidad, ya que mientras los primeros tributaban ahora con apego a su capacidad contributiva, los segundos permanecieron bajo la observancia de la fracción XVIII del artículo 32 de la Ley del ISR, estableciéndose así, una diferenciación en su trato.

Ahora bien, dicha diferenciación según lo señala el dictamen antes citado y analizado en capítulos anteriores, responde a aspiraciones de equidad, justicia y como una consecuencia de la apertura comercial de aquellos años. Vale la pena reiterar que compartimos los ánimos de justicia tributaria reflejados en el proceso legislativo; sin embargo, consideramos que los elementos vertidos en tal proceso no son lo suficientemente objetivos y razonables como para justificar un trato diferencial entre PMRM y los EP's.

Es importante recordar que la equidad admite tratos desiguales, siempre y cuando éstos se fundamenten en criterios objetivos y razonables, mediante la utilización de argumentos que justifiquen de manera coherente y consistente la decisión adoptada por el legislador. Todo trato desigual en materia tributaria debe aspirar a

preservar la justicia que por la generalidad de la Ley ha afectado a cierto grupo de contribuyentes.

Ahora bien, tratándose de contribuyentes que la Ley ubica dentro del mismo supuesto de hecho, concerniente a la hipótesis de causación y mecánica de determinación, no cabría diferenciación alguna por tratarse de supuestos de hecho equivalentes, tal es el caso de los EP's y las PMRM, según lo establece el artículo 4 de la Ley del ISR.

Con lo hasta aquí comentado, podemos afirmar que la fracción XVIII del artículo 32 de la Ley del ISR viola el principio de equidad tributaria, al no establecerse criterios objetivos y razonables que justifiquen la diferenciación en el trato de contribuyentes, que desde 1981 con su inclusión en el derecho positivo fueron considerados ambos bajo el esquema del Título II de la Ley del ISR, y que desde su origen recibían un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera.

### **VI.3 Comprobación de la hipótesis**

Derivado de los argumentos previamente expuestos, podemos afirmar que la hipótesis establecida al inicio de esta investigación consistente en la inconstitucionalidad de la fracción XVIII del artículo 32 de la Ley del ISR vigente, se ha comprobado, puesto que se ha podido demostrar de manera clara y

suficiente las violaciones que en ella existen, ocasionando que no se cumplan los principios existentes en el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, referentes a la Proporcionalidad y Equidad Tributaria.

## CONCLUSIONES

Son muchas las ideas que se han expuesto en el presente trabajo, con lo cual aspiramos inducir a la argumentación y debate que mejore o controvierta las conclusiones que a continuación se presentan.

La fracción XVIII del artículo 32 de la Ley del ISR es desproporcional, en virtud de que no permite que las PMRM deduzcan los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del ISR en los términos de los Títulos II o IV del ordenamiento referido, a pesar de ser gastos lícitos, necesarios, estar vinculados con la obtención de ingresos del contribuyente e impactar de manera negativa en su patrimonio.

La reforma al artículo 23 de la Ley del ISR, publicada el 10 de Diciembre de 1991, en el Diario Oficial de la Federación durante el sexenio salinista, subsanó la desproporcionalidad en la que los EP's se encontraban, al estar impedidos al igual que las PMRM a deducir los gastos señalados en la fracción XVIII del artículo 32 de la Ley del ISR, motivada en una aspiración de justicia y apertura económica.

Al estar los EP's legitimados para poder deducir los gastos que de manera expresa están prohibidos para las PMRM que tributan conforme al Título II de la Ley del ISR y al no existir una justificación razonable y objetiva para tal diferenciación, se vulnera el principio de equidad tributaria.

La fracción XVIII del artículo 32 de la Ley del ISR, contraviene en su contenido a lo dispuesto en el artículo 31 fracción IV de la Carta Magna, ocasionando que se creé un conflicto normativo entre ambos ordenamientos, en virtud de que el cumplimiento de uno es incompatible con el cumplimiento del otro y como todo acto antijurídico debe ser sancionado por los órganos correspondientes.

## BIBLIOGRAFÍA

### Documentos bibliográficos

Albiñana, César, *Sistema Tributario Español y Comparado*, 2ª Edición, Ed. Tecnos, Madrid, 1992.

Alvarado, Miguel de Jesús; Eusebio González. Et. al., *Manual de derecho tributario*, 2ª Edición, México, Editorial Porrúa, 2008.

Aristóteles. *Ética Nicomaquea*. 11ª Edición, México, Editorial Porrúa, 1985.

Aristóteles. *Magna Moralia*, Editorial Losada, Buenos Aires, 2004.

Bettinger Barrios, Herbert. *Efecto impositivo del EP*, 4ª Edición, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2004.

Calvo Nicolau, Enrique. *Tratado del Impuesto sobre la Renta Tomo I*, México, Editorial Themis, 1995.

Calvo Nicolau, Enrique y Vargas Aguilar, Enrique. *Estudio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Empresas)*, 1ª Edición, Ed. Themis, México, 1986.

De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*. 18ª Edición, Editorial Porrúa, México, 2000.

Delgadillo Gutiérrez, Luís Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 4ª Edición, México, Limusa, 2007.

Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero. Volumen I*, 7ª Edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires Argentina, 2001.

Griziotti, Benvenuto. *Principios de Política, Derecho y Ciencia de La Hacienda*, 2ª Edición, Madrid, Instituto Editorial Reus, 1958.

Kelsen, Hans, *Teoría General de las Normas*, Traductor Hugo Carlos Delory México, Editorial Trillas, 1994.

Margain Manatou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 5ª Edición. México, Editorial Universitaria Potosina, 1979.

Pérez de Acha, Luis M., *Establecimiento Permanente: Comentario 5*, Colección Tratados Internacionales en Materia Tributaria, Ed. Themis, 2006.

Pérez Royo, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. 14ª Edición, Madrid, Editorial Thomson, 2004.

Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yañez Jorge, *Derecho Tributario Mexicano*. 4ª Edición, México, Editorial Trillas, 1997.

Sánchez Piña, José de Jesús, *Nociones de Derecho Fiscal*. 3ª edición, México, Editorial Pac, 1985.

Sánchez León, Gregorio; *Derecho Fiscal Mexicano*, 13ª edición, Tomo I, Cárdenas Editor y Distribuidor, 2003.

Sellerier Carbajal, Carlos M. y Cevallos Esponda Carlos, *Análisis de los Impuestos Sobre la Renta y al Activo*. 16ª Edición, Editorial Themis, México, 1996.

Smith, Adam. *Investigación sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones*. 1ª ed., 8ª reimpresión, México, Ed. Fondo de Cultura Económica, 1994.

### **Diccionarios y enciclopedias**

Instituto de Investigaciones Jurídicas, *Diccionario Jurídico Mexicano*, Ed. Porrúa, 5ª Edición, México, 1992.

Enciclopedia Jurídica OMEBA. Tomo X. Ed. Driskill, Argentina 1989.

IUS 2008.

### **Tesis y Documentos institucionales**

Colegio de Contadores Públicos de México A.C., *Introducción a los impuestos internacionales*, México, Ed. IMCP, 2006.

*Convención de Viena Sobre el Derecho de los Tratados*, firmado el 23 de Mayo de 1969.

Germán Núñez López [orador] *Segundo Congreso Interdisciplinario, Globalización, Comercio Internacional y Empresas Mexicanas*.

Huerta Ochoa Carla. Acción de Inconstitucionalidad como control abstracto de conflictos normativos. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, nueva serie, año XXXVI, núm. 108, Septiembre –Diciembre de 2003.

Instituto de Investigaciones Jurídicas, *La Argumentación Como Derecho*, 2ª reimpresión, México, 2007.

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital, condensed version*, July 2008, Paris, Francia.

Quibrera Saldaña, Ricardo, *El tratamiento fiscal del EP y la Atribución de las Utilidades (análisis del caso mexicano)*, Estudio para el International Fiscal Association (IFA), Agosto de 2005.

Uribe Arzate, Enrique, Principios Constitucionales y Reforma de la Constitución, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, nueva serie, XXXIX, núm. 115, enero abril de 2006.

## **Leyes y Reglamentos**

Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2009.

Código Fiscal de la Federación, 2009.

Código Civil Federal, 2009

Ley General de Sociedades Mercantiles, 2009

## **Revistas**

Facultad de Contaduría y Administración (UNAM), *Nuevo Consultorio Fiscal*, No. 457

Facultad de Contaduría y Administración (UNAM), *Nuevo Consultorio Fiscal*, No. 414

## **Páginas electrónicas**

[www.scjn.gob.mx](http://www.scjn.gob.mx)

<http://buscon.rae.es/drael/>

[www.cddhcu.gob.mx/leyesBiblio/](http://www.cddhcu.gob.mx/leyesBiblio/)

<http://www2.scjn.gob.mx/leyes/Default.htm>

<http://civilypersonas.blogspot.com>

[www.juridicas.unam.mx](http://www.juridicas.unam.mx)