



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
CUAUTITLÁN**

**“DEDUCCIONES Y RECURSOS LEGALES EN UNA
EMPRESA MEDIANTE LA EFICIENCIA DE RECURSOS”.**

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE :
LICENCIADO EN CONTADURÍA
P R E S E N T A :
ALVARO RIVERA CORONEL

ASESOR : L.C. FRANCISCO ALCANTARA SALINAS.

CUAUTITLAN IZCALLI, EDO. DE MEX. 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.

AGRADEZCO A...

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO:

Por el privilegio de formar parte de su comunidad y darme la oportunidad de servir profesionalmente.

Por brindarme el enorme tesoro del conocimiento.

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLÁN:

Por ser mí casa durante todo este tiempo, haber encontrado aquí a mis profesores que me han transmitido sus conocimientos y experiencias.

Por los momentos compartidos dentro de sus aulas.

A MIS PADRES ROSA Y ÁLVARO:

Por todo el apoyo que de su parte he recibido, por creer en mí, esta meta es de ustedes.

A MIS HERMANAS GUADALUPE E HILDA:

Por su apoyo, a Guadalupe por ser siempre mi ejemplo a seguir.

A SUSANA, DIANA Y DIEGO:

A Susa gracias por su amor y por compartir su vida conmigo, a Diana y Diego por dar la alegría a la vida y ser el motivo de seguir adelante.

A MI JURADO:

Por su apoyo, paciencia y educación.

Al Profesor Francisco Alcántara y al Profesor Fermín, por apoyarme en esta meta por su dedicación hacia mi y mis compañeros de la Facultad.

ÍNDICE:

	Página
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO 1 ESTRUCTURA LEGAL	
1.1 Constitucionalidad	3
1.2 Concepto y clasificación de las contribuciones	4
1.3 Concepto y clasificación de Persona Moral	5
1.4 Personas morales para efectos del Impuesto Sobre la Renta	7
CAPÍTULO 2 OBLIGACIONES	
2.1 Obligaciones del pago de Impuestos	9
2.2 Sujeto y Objeto	11
2.3 Elementos del impuesto	12
2.4 Resultado Fiscal	12
CAPÍTULO 3 DEDUCCIONES AUTORIZADAS	
3.1 Deduciones autorizadas	14
3.2 No deducibles y requisitos de los comprobantes	19
3.3 Practicas Fiscales indebidas	20
CAPÍTULO 4 MEDIOS DE DEFENSA FISCAL	
4.1 Conocimiento y ejercicio	24
4.2 Juicio de Amparo y Principios de legalidad tributarios	25
4.3 Recursos ante la autoridad fiscal emisora del acto	29
4.4 Medios de defensa ante la autoridad jurisdiccional, Juicio de nulidad, requisitos de la demanda, garantía del interés fiscal, sentencias del TFJFA.	31

4.5	Tesis seleccionadas	34
CAPÍTULO 5	INTERPRETACIÓN DE LAS DISPOSICIONES FISCALES	
5.1	Hecho Imponible	37
5.2	Interpretación Jurídica	38
5.3	Presunciones	39
5.4	Interpretación y aplicación Estricta	39
CAPÍTULO 6	SIMULACIÓN DE ACTOS JURÍDICOS PARA EFECTOS FISCALES	
6.1	Simulación de actos jurídicos y procedimientos para su determinación	42
6.2	Fuente de riqueza	44
6.3	Partes relacionadas	47
6.4	Facultad de comprobación de las autoridades fiscales	48
	CASO PRÁCTICO	52
	CONCLUSIONES	59
	BIBLIOGRAFÍA.	60

INTRODUCCIÓN:

La obligación fiscal en nuestro país es manifiesta para todos los mexicanos en nuestra Constitución Federal, es entonces para las empresas de gran importancia y supervivencia el cumplir con este principio constitucional. Eficientar los recursos legales disponibles en nuestras leyes. El estudio en los efectos fiscales de algunas operaciones financieras que se presentan dentro de las empresas, optar por las situaciones jurídicas y fiscales más convenientes, permitiendo efficientar y administrar los recursos de la organización, temas que los abordaremos durante los capítulos 1 y 2.

Prever las combinaciones fiscales relacionadas con la operación que se llevará a cabo, reuniendo la información necesaria para su soporte legal.

Lo que lleva a minimizar costos fiscales aprovechando la operación normal de la empresa y tomando al máximo las ventajas que conceden las leyes fiscales.

Tradicionalmente es el contador quien ha tomado esta parte de la administración, sin embargo el profesionista muy ocupado en sus labores diarias. El especialista es quien debe estudiar conocer y aplicar las disposiciones fiscales, auxiliado de los especialistas jurídicos.

En México las imposiciones fiscales son de difícil aplicación e interpretación, durante el capítulo 5 estudiaremos las interpretaciones de las disposiciones fiscales. Desprenderemos que no es entonces el contador que tiene a su cargo otras áreas de la empresa (finanzas, costos, tesorería, etc.), quien va a lograr aprovechar las oportunidades que ofrecen las leyes fiscales. Se requiere del especialista y de su actualización en la materia, lo que representa una inversión adicional.

En el presente estudio abordare el tema durante el capítulo 3 de las deducciones que nos proporcionan la oportunidad de aprovechar las ventajas ya mencionadas.

Acelerar o diferir deducciones, canalizar inversiones a rubros que tengan tratamientos fiscales preferentes, elegir métodos favorables de depreciación y amortización, cumplir con requisitos fiscales obteniendo el total de deducciones por lo erogado.

Apegarse a Juicios legales que puedan permitir la defensa de alguna deducción que la empresa por su operación que por su derecho pudiera tomar y que sin embargo la Ley no contemple, lo que nos lleva al conocimiento de los medios de defensa para el contribuyente abordados en el Capítulo 4.

Señalar que dentro de esta eficiencia de recursos no debe ser consideradas las contingencias fiscales, ya que el pago de actualización, multas y sanciones, no son deducibles para efectos del Impuesto Sobre la Renta.

Otro punto a considerar es cuantificar el monto de los gastos que originará la aplicación de cada opción. El beneficio a obtener debe ser mayor al costo administrativo, herramientas que podemos aplicar durante el desarrollo de los casos prácticos.

CAPÍTULO 1

ESTRUCTURA LEGAL

1.1 CONSTITUCIONALIDAD

La existencia de una obligación fiscal descansa sobre principios Constitucionales, El artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), en su texto vigente, señala lo siguiente:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos: (...) IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Este principio de legalidad que consagra la CONSTITUCION FEDERAL, se traduce en que la carga tributaria de los gobernados debe estar contenida en una Ley formal y material.

Esto no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar del Poder Legislativo, sino fundamentalmente significa que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria deben estar consignados de manera expresa en la Ley, de tal modo que no quede margen para la voluntad de las autoridades para la determinación de impuestos, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos.

1.2 CONCEPTO Y CLASIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES

El artículo 2 del CFF, señala que las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

Impuestos. Son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las siguientes señaladas.

Aportaciones de seguridad social. Son las contribuciones establecidas en la Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Contribuciones de mejoras. Las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

Derechos. Las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contra prestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

1.3 CONCEPTO Y CLASIFICACION DE PERSONA MORAL

Las personas morales son aquellas asociaciones o corporaciones que se crean con algún fin o motivo de utilidad pública o privada y a quienes el derecho reconoce una personalidad distinta de la que tiene cada uno de sus integrantes. Las personas morales no tienen una existencia real, ya que son una ficción de derecho, quien les atribuye una personalidad por necesidades de orden práctico y jurídico.

La personalidad jurídica de estas corporaciones les permite multitud de actos jurídicos: comprar, vender, contratar servicios, demandar en juicio, ser demandadas, etc.

Las personas morales obran y se obligan por medio de sus órganos representativos que son: Gerentes, comisarios, directores, apoderados, etc.

El Código Civil lista las personas morales en su 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;
- IV. Las sociedades cooperativas y mutualistas;

V. 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.

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

El mismo Código Civil en sus artículos del 26 al 28 enuncia derechos, obligaciones:

Las personas morales pueden ejercitar todos los derechos que sean necesarios para realizar el objeto de su institución.

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.

Las personas morales se regirán por las leyes correspondientes, por su escritura constitutiva y por sus estatutos.

Las personas morales tienen como atributos:

El nombre: Esta formado por las palabras propias de su denominación

El domicilio: En el lugar donde se halle establecida su administración. Se consideraran domiciliadas en el Distrito Federal o en los territorios aquellas que ejecuten actos jurídicos en tales circunscripciones, aunque tengan su administración fuera de las mismas. Las sucursales ubicadas en lugares distintos

de la casa matriz, tendrán su domicilio en dichos lugares para cumplimiento de las obligaciones contraídas por las mismas sucursales.

La nacionalidad. Determinará que sean mexicanas o extranjeras, siendo personas morales de nacionalidad mexicana las que se constituyan conforme a las leyes de la República y tengan su domicilio en esta misma.

El patrimonio. Esta formado por los bienes de todo genera como dinero, muebles, inmuebles, créditos, obligaciones, etc., que estén destinados al cumplimiento de las finalidades para las que fueron creadas.

Capacidad jurídica.

Esta se establece en el artículo 26 del Código Civil. Las personas morales pueden ejercitar todos los derechos que sean necesarios para realizar el objeto de su institución.

1.4 PERSONAS MORALES PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

La Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 8 menciona:

Cuando en esta Ley 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.

LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES

La Ley General de Sociedades Mercantiles 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.

CAPÍTULO 2

OBLIGACIONES

2.1 OBLIGACIÓN DEL PAGO DEL PAGO DE IMPUESTOS

Constitucionalmente surge la obligación del pago de impuestos, el artículo 31 fracción IV, señala como obligaciones de los mexicanos: Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

La misma Constitución Política de los Estado Unidos Mexicanos artículo 73, fracción VII, indica las facultades del congreso para imponer las contribuciones necesarios a cubrir el presupuesto.

En orden descendente y en jerarquía continúan el Código Fiscal de la Federación y la Ley de Ingresos de la federación.

Las disposiciones de las leyes fiscales especiales y reglamentos, aquí se contemplan las leyes caseras o domesticas en cada uno de los impuestos federales: ISR, IVA, IMPAC, etc., y sus respectivos reglamentos. Considerando también los tratados Internacionales donde se regulan tasas de retención para dividendos, intereses y regalías para evitar la doble tributación con los países que se han celebrado estos convenios.

Continuando en este orden las siguientes leyes son los criterios y las misceláneas emitidos por las autoridades fiscales, validez que otorga el Código Fiscal de la Federación en su artículo 33 fracción I inciso g) del Código Fiscal de la Federación, resoluciones que establecen disposiciones de carácter general

publicadas anualmente, agrupadas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes.

Que en este ordenamiento se agrupan aquellas disposiciones de carácter general aplicables a impuestos y derechos federales, excepto a los relacionados con el comercio exterior, el cual, para fines de identificación y por el tipo de leyes que abarca, es conocida como la Resolución Miscelánea Fiscal.

Es publicada con motivo de las modificaciones realizadas a las diversas leyes fiscales, y de diversas medidas instrumentadas, se hace necesario expedir las disposiciones generales que permitan a los contribuyentes cumplir con sus obligaciones fiscales en forma oportuna y adecuada, el Servicio de Administración Tributaria.

Finalmente, el derecho federal común en un momento dado son las leyes a que podemos recurrir para regular lo supuestos no contemplados en las leyes anteriormente mencionadas.

A continuación se diagrama las obligaciones del pago de impuestos con sus diversas leyes aplicables:

OBLIGACION DEL PAGO DE IMPUESTOS

CONSTITUCION	
ART. 31-IV	ART. 73-VII
CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION	LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION
LEY FISCAL ESPECIAL Y REGLAMENTO	
CRITERIOS (MISCELANEA)	
DERECHO FEDERAL COMUN	

2.2 SUJETO Y OBJETO

Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

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

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

Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste

2.3 ELEMENTOS DEL IMPUESTO

RESULTADO FISCAL. Para Ley de ISR, representa la base para cálculo de impuesto sobre la renta al cual se aplica una tasa del 28%.

Para tener una base de renta gravable debemos tener una modificación patrimonial, donde:

$$\text{RENTA GRAVABLE} = \text{MODIFICACIÓN PATRIMONIAL}$$

Patrimonio para estos efectos se puede definir como: conjunto de bienes, derechos, obligaciones y cargas, susceptibles de ser valuados en dinero.

Contablemente: es la diferencia entre los activos y los pasivos de una persona.

2.4 RESULTADO FISCAL

DETERMINACIÓN DEL RESULTADO FISCAL

Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este

Título. Al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

De esta manera tenemos:

DETERMINACION DEL RESULTADO FISCAL

INGRESOS ACUMULABLES

MENOS

DEDUCCIONES AUTORIZADAS

UTILIDAD FISCAL

MENOS

PERDIDA DE EJERCICIOS ANTERIORES

RESULTADO FISCAL

RESULTADO FISCAL

TASA X 28%

IMPUESTO

CAPÍTULO 3

DEDUCCIONES

3.1 DEDUCCIONES AUTORIZADAS

A continuación se describe el Artículo 29 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en cada una de las fracciones se analizarán las deducciones en ellas mencionadas, como parte de la eficiencia de recursos de que es objeto esta investigación.

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.

Por un lado se acumulará el total de los ingresos, por otro lado restaremos las devoluciones, descuentos y bonificaciones. Este punto toma gran importancia al hacer los pagos provisionales, al considerar el total de ventas brutas.

El artículo 26 del RISR en su fracción I permite la opción de restar del total de los ingresos acumulables, el total de las devoluciones, descuentos o bonificaciones, en el ejercicio en que se efectúen, en lugar de hacerlo en el ejercicio en el que se acumuló el ingreso del cual derivan.

La Fracción II permite tener el mismo efecto de restar el total de las devoluciones, descuentos, o bonificaciones pero referidas a sus adquisiciones en el ejercicio que se lleven a cabo en lugar de hacerlo en el ejercicio en que se efectuó la deducción del cual derivan, en esta fracción señala algunas condiciones para poder ejercer esta opción.

De aquí partimos en la administración de recursos, dado que la empresa tendrá la opción de tomar lo que más convenga, ya sea tomar esta deducción en el ejercicio que se genera la misma o en el ejercicio que se acumula el ingreso del cual se deriva. Y para la fracción II disminuir las deducciones cuando se realizan o en el ejercicio que se toma la deducción.

II. El costo de lo vendido.

Para el ejercicio de 2005 se permite nuevamente deducir el costo de lo vendido, el cual fue utilizado hasta 1986, desde 1987 ya no se permite la deducción del costo de ventas, sino únicamente las compras que se realicen en el ejercicio, deducción que se permite hasta el ejercicio del 2004.

El hecho de que durante el ejercicio de 2004 las empresas ya tomaran como deducibles las compras de ese ejercicio, genera que los inventarios al 31 de Diciembre del 2004 sean no deducibles al pasar a formar el costo de ventas durante 2005 y años posteriores de ser el caso.

En este punto la transición en la deducción de las compras a la deducción del costo de lo vendido, es contemplada como una opción que se señala en un artículo transitorio (Artículo Tercero fracción IV y V).

Entonces aquí debemos considerar la conveniencia de tomar este artículo transitorio, que permite acumular este inventario (con sus diversas limitantes y reglas), durante los siguientes 4 ó 12 años siguientes, dependiendo de su rotación de inventarios, y deducir al 100% el costo de ventas que en los mejores de los casos podremos venderlo durante el ejercicio del 2005 y tener en su totalidad esta deducción.

Otra ventaja que se observa en esta transición es poder deducir las pérdidas de ejercicios anteriores sin necesidad de esperar a generar utilidad fiscal.

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

Se podrán deducir todos aquéllos gastos necesarios para realizar su objeto social.

IV. Las inversiones.

Son considerados como inversiones los activos fijos, los gastos y los cargos diferidos, así como las erogaciones realizadas en periodos preoperativos. La misma Ley de ISR, señalados porcentajes máximos de deducciones, deducción conocida como deducción y amortización.

Esta deducción permite tener un recurso para diferir o acelerar deducciones.

Por una parte diferir en el momento de tomar una deducción menor al máximo permitido por la LISR. El artículo 39 de la citada Ley señala estos porcentajes, teniendo la oportunidad de poder cambiar la tasa de deducción cumpliendo con lo señalado en el Reglamento de ISR en el artículo 66.

Por otra parte el acelerar una deducción y tomar sino el 100% , dado que el artículo 220 considera la depreciación inmediata pero penalizando con una menor deducción.

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.

Aquí mencionare parte del artículo 31 y que forma parte de los requisitos que deben tener las deducciones autorizadas, es de considerar el hecho que considera que existe notoria imposibilidad práctica de cobro, los casos de los créditos cuya suerte principal al día de su vencimiento no exceda de \$20,000.00 cuando en el plazo de un año contado a partir de que incurra en mora, no se hubiera logrado su cobro. Considerándose incobrables en el mes en que se cumpla un año de haber incurrido en mora.

Esta alternativa representa la posibilidad de demostrar la imposibilidad de cobro sin recurrir a elementos externos como abogados donde se incurre necesariamente en costos adicionales, por tanto esta alternativa significa ahorros para la empresa en los casos que caigan en estos supuestos.

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.

Representa la oportunidad en este caso de ofrecer a los trabajadores un beneficio de dejar de tener una deducción que finalmente no le significara al trabajador pagar un impuesto adicional al no considerar un ingreso, si no una disminución o eliminación de una deducción, que al final al trabajador representa un beneficio económico.

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 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.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta considera la pérdida adquisitiva por efectos inflacionarios que por el transcurso del tiempo pierden las cuentas por derecho, o a la ganancia generada de las cuentas a pagar y que por el transcurso del tiempo se obtiene un beneficio al pagar en termino de pesos adquisitivos un valor menor en relación a la inflación, de la fecha en que estas cuentas se generan y hasta que se realiza el cobro o pago.

Tener en cuenta este funcionamiento o mecánica nos da a conocer el beneficio de un mayor saldo promedio anual de los créditos por encima de los promedios de las deudas, se traducirá en un beneficio por el efecto de inflación como: ajuste anual por inflación deducible.

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 la citada Ley.

3.2 NO DEDUCIBLES Y REQUISITOS DE LOS COMPROBANTES

Dentro del artículo 32, encontramos el rubro de los No deducibles, partida especialmente importante dentro de la eficiencia de recursos, no solo es gastas lo que el negocio requiere para su funcionamiento, sino que no dejemos permitir la fuga de gastos y que se conviertan en no deducibles. Cada una de las empresas estará limitado a un giro comercial o industrial específico.

Dentro de los Principios básicos y generales para aplicar la deducibilidad: Lo que la empresa pretenda deducir cuente con factura original del proveedor con requisitos fiscales, y los pagos que realice arriba de \$2,000 (dos mil pesos 00/100 MN), sean hechos con cheque nominativo para abono en cuenta del beneficiario, o transferencia electrónica al beneficiario.

Requisitos fiscales de la factura:

- Factura original
- Nombre el cliente
- Domicilio del cliente
- RFC del cliente
- Folio
- Fecha (debe coincidir con ejercicio fiscal que se aplica, salvo régimen flujo efectivo
- Cedula Fiscal
- IVA desglosado

- Descripción del bien
- Vigencia de la factura
- Leyenda impresa
- Domicilio, Nombre y RFC de quien expide el comprobante

Importante señalar que sean estrictamente indispensables para la actividad.

3.3 PRÁCTICAS FISCALES INDEBIDAS

Las autoridades fiscales han dado a conocer, a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria (SAT), diversos criterios considerados como prácticas fiscales indebidas.

Aunque no esta prevista en nuestra legislación esta forma de difusión, es necesario conocer los puntos de vista de las autoridades fiscales, cuyo objetivo es alertar a los contribuyentes sobre prácticas detectadas consideradas ilegales, de esta manera considerar una posible corrección evitando las contingencias económicas y legales consideradas en nuestras leyes fiscales.

La primera publicación de dichos criterios se llevó a cabo en el mes de mayo de 2004. Posteriormente, en el mes de junio del mismo año se adjudicaron nuevos criterios y la publicación del 14 de Marzo, las autoridades fiscales han incluido nuevos criterios, de los cuales se enumeran a continuación los concernientes a la materia de estudio de esta tesis:

IMPUESTO SOBRE LA RENTA (ISR), PERSONAS MORALES

Compras. Se pronuncia el criterio sobre el tratamiento a cierto tipo de adquisiciones, como sigue:

Los contribuyentes que deduzcan en forma indebida los pedidos, dándoles el tratamiento de adquisiciones cuando no tienen tal carácter, contravienen las disposiciones fiscales, al no reunir los requisitos de deducibilidad correspondientes.

Al respecto, las autoridades fiscales deben precisar el alcance de ese criterio, pues por un lado, el término “pedidos” puede tener varias connotaciones y, por otro, no es un término definido por la Ley, al igual que el término “adquisición”.

Resulta indispensable hacer la pregunta de una simetría fiscal en el momento de acumulación por el vendedor, y de la deducción por el comprador, debido a que los pedidos podrían llegar a considerarse acumulables bajo ciertas características, pero para éstos, debe obtenerse toda la documentación que evidencie las adquisiciones en 2004 para que no sean consideradas como no deducibles; es decir, que sean específicamente consideradas como compras.

Regalías por activos intangibles originados en México, pagadas a partes relacionadas residentes en el extranjero. Una postura que, sin duda, motivó a las autoridades fiscales a promover cambios en la legislación para 2005, es la que tiene que ver con cierto tipo de transacciones relacionadas con el uso o goce de activos intangibles. El criterio publicado es el siguiente:

Se considera que no son deducibles las regalías pagadas a partes relacionadas residentes en el extranjero por el uso o goce temporal de activos

intangibles, que hayan tenido su origen en México, hubiesen sido anteriormente propiedad del contribuyente o de alguna de sus partes relacionadas residentes en México, y su transmisión se hubiese hecho sin recibir contra prestación alguna o a un precio inferior al de mercado.

Tampoco se consideran deducibles las inversiones en activos intangibles que hayan tenido su origen en México, cuando se adquieran de una parte relacionada residente en el extranjero o esta parte relacionada cambie su residencia fiscal a México; salvo que dicha parte relacionada hubiese adquirido esas inversiones de una parte independiente, y compruebe haber pagado efectivamente su costo de adquisición.

Asimismo, no considerarán deducibles las inversiones en activos intangibles, que hayan tenido su origen en México, cuando se adquieran de un tercero que, a su vez, los haya adquirido de una parte relacionada residente en el extranjero.

En materia de sociedades cooperativas, el criterio es el siguiente. Las sociedades cooperativas que presten servicios a terceros, a través de sus socios y trabajadores, constituidas con la única finalidad de disminuir, entre otras contribuciones, el impuesto sobre la renta por concepto de salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, y de aplicar exenciones y deducciones que no cumplen con los requisitos y límites previstos en Ley del impuesto sobre la renta, contravienen lo previsto en la misma, en materia de salarios y de previsión social, al de disminuir el impuesto y aplicar exenciones y deducciones en forma impropia.

Esta práctica también se realiza por algunos contribuyentes a través de la sociedad en nombre colectivo y en comandita simple, en contravención a lo dispuesto en la Ley.

En casos de pagos por reclamaciones a instituciones de fianzas, el criterio es como sigue. Para efectos del Impuesto Sobre la Renta, las compañías de fianzas no deben considerar deducibles los pagos por concepto de reclamaciones de terceros, que tengan su origen en fianzas otorgadas sin observar las disposiciones precautorias de recuperación que le son aplicables, al no ser estrictamente indispensables para los fines de su actividad. Este criterio ha sido avalado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver la contradicción de tesis.

CAPÍTULO 4

MEDIOS DE DEFENSA

4.1 CONOCIMIENTO Y EJERCICIO

En un Estado de Derecho se perfila como la primera exigencia para su constitución, el que los particulares cuenten con instrumentos legales para la defensa de sus derechos, incluso frente al proceder de las autoridades.

Lo anterior es vinculado con otro principio total, denominado "principio de legalidad", el cual representa la columna vertebral de las funciones estatales, y por el cual la autoridad solo puede hacer aquello que la Ley le faculta.

Esto, en relación a la regulación de las obligaciones tributarias, nos dan como resultado el que la autoridad sea vinculada con lo anterior, y tenga la obligación, además, de acatar los llamados principios tributarios de legalidad, equidad, proporcionalidad y destino al gasto público.

Sin embargo, y pese a que los particulares tienen derecho a la legalidad en el actuar de la autoridad, así como al acatamiento de los principios antes citados, es fundamental precisar que el respeto a este derecho debe ser defendido o instado por el propio contribuyente, haciendo menester que éste conozca los medios que establece la Ley para vía de su defensa, que no sólo le reditará beneficios al propio particular, sino que además en vía indirecta a la sociedad en la que se encuentra inmerso.

Así, porque como se comentará mas adelante, por medio de la defensa de sus derechos, los órganos jurisdiccionales pueden llegar a dictar jurisprudencias que sirvan como base para la defensa de otros contribuyentes, así como para que

las autoridades fiscales y legislativas se den cuenta de que no pueden ir en contra de los derechos que se establecen en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) en favor de los particulares.

De hacerlo, los ciudadanos ya no se quedarán callados, y demandarán el cumplimiento de sus derechos.

Lo anterior, tomando en consideración de las diferentes disposiciones fiscales, donde surgen varias inconstitucionalidades que pueden ser impugnables por el contribuyente, después de que evalúe el costo-beneficio que le representaría el acudir a los medios de defensa previstos por la Ley.

Por lo que a efecto de cumplir con el objetivo antes citado, y dado que se establecen diferentes vías para la defensa de los intereses de los contribuyentes, se partirá primeramente del juicio de amparo contra leyes fiscales, para proseguir con la defensa del particular contra actos de la administración pública, por medio de los recursos ante la propia autoridad, y por último, la defensa en la vía jurisdiccional.

4.2 JUICIO DE AMPARO Y PRINCIPIOS DE LEGALIDAD TRIBUTARIOS

Es nuestra propia CPEUM, en su artículo 103 fracción I, en donde se establece un medio de defensa para que el particular pueda demandar la expedición y/o primera aplicación de normas generales que violen las garantías individuales que le son concedidas por la propia Carta Magna, estableciendo en el artículo 114 fracción I, que se pedirá ante el juez de Distrito dicho amparo.

Consecuentemente, para efectos del juicio de amparo indirecto es posible impugnar un ordenamiento formal y materialmente legislativo (que es el emanado

por el Poder Legislativo) o bien uno formalmente ejecutivo y materialmente legislativo (como los emitidos por el Poder Ejecutivo), que contradiga lo dispuesto por la CPEUM, estableciéndose para la oportunidad en la interposición de dicha demanda de amparo indirecto dos momentos a saber, basados en cuando la Ley causa el perjuicio al particular, si es por su sola entrada en vigor (caso de una Ley auto aplicativa) o con motivo del primer acto de aplicación (caso de las leyes heteroaplicativas).

Siendo así, jurisprudencialmente se determinó que son leyes auto aplicativas las que desde el momento en que entran en vigor vinculan a los gobernados, cuya situación jurídica se prevé en la hipótesis normativa, obligándolos a su cumplimiento espontáneo, en virtud de que crean, transforman o extinguen situaciones jurídicas concretas, sin que tal vinculación se condicione al dictado de un diverso acto de autoridad, debiendo impugnarlo si se estima que le causa un perjuicio o le afecta de alguna manera a su interés jurídico, conforme lo establece la Ley de Amparo dentro de los 30 días hábiles siguientes a su entrada en vigor.

Por su parte se estimó también, jurisprudencialmente, que serán leyes heteroaplicativas las que establecen obligaciones al particular que no surgen en forma automática con su sola entrada en vigor, sino que requieren, para actualizar el perjuicio, de un acto diverso que condiciona su individualización, siendo impugnables dentro de los 15 días hábiles, contados a partir de su primer acto de aplicación.

Ahora bien, tratándose de la impugnación de leyes de carácter tributario, los conceptos de violación hechos valer redundarán principalmente en la violación de los llamados principios tributarios, consagrados por la fracción IV del artículo 31 de la Carta Magna, los cuales se pueden resumir de la siguiente manera:

PRINCIPIOS DE LEGALIDAD TRIBUTARIOS

Significa que la Ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria. Esto es, los hechos imposables, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad que servirá de base para calcular la contribución; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa.

Principio de proporcionalidad tributaria.

Significa 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, pero nunca una cantidad tal, que su contribución represente prácticamente el total de los ingresos netos que haya percibido, redundando en que pague más el que tiene más.

Principio de equidad tributaria.

El común denominador del citado principio está constituido por la igualdad. Esto significa que las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos colocados en el supuesto del hecho generador del impuesto; apunta a la igualdad ante la misma Ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo.

Esto se traduce en un tratamiento idéntico en lo que concierne a la hipótesis de causación del ingreso gravable, las deducciones permitidas, plazos

de pago, etc.; debiendo variar únicamente lo que concierne a las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente.

Principio del destino al gasto público.

Significa que el producto de las contribuciones no puede destinarse para otro fin que no sea cubrir el gasto público.

Bajo la luz de los anteriores principios, los contribuyentes pueden analizar las leyes tributarias y estimar si las mismas les causan perjuicio, por vulnerables cualquiera de los anteriores principios, pudiendo buscar el amparo y protección de la justicia federal.

Debido a lo anterior, tienen la posibilidad de obtener una sentencia cuyo efecto será la de que se le restituya en el goce de la garantía individual violada; lo que conforme se ha establecido jurisprudencialmente en materia de leyes fiscales, implica que se desincorpore la obligatoriedad de la norma de la esfera jurídica del particular; es decir, que no le sea aplicable dicha disposición normativa en tanto no sea reformada o sustituida, trayendo como consecuencia que le sean devueltas las cantidades que hubiera enterado en aplicación de la misma.

Sin embargo, debe tenerse presente que la sentencia que concede el amparo únicamente surte efectos para la persona o personas que lo promovieron, sin hacer una declaración general de la inconstitucionalidad del acto reclamado (el llamado principio de relatividad de la sentencia), por lo que es necesaria que cada contribuyente, en lo particular, busque ampararse.

No obstante, se reitera que no solo se ve beneficiado el que acude al amparo, sino que permite que se vayan creando precedentes por medio de la

jurisprudencia (que se puede definir, en palabras coloquiales, como la interpretación que de la Ley efectúa el Poder Judicial), que sirvan como base para futuros amparos, recordando que conforme al artículo 192 de la Ley de Amparo, la aplicación de dicha jurisprudencia sería obligatoria para los órganos jurisdiccionales, de acuerdo a las reglas que se establecen en dicho artículo.

4.3 RECURSOS ANTE LA AUTORIDAD FISCAL EMISORA DEL ACTO

El ejercicio de las funciones del Estado es realizado por sus órganos, mediante diversos actos que afectan la esfera jurídica de los particulares, por lo que indudablemente las autoridades se encuentran obligadas a sujetarse al procedimiento establecido en Ley para la emisión del acto.

Además, conforme al artículo 16 de la CPEUM, deben manifestar el fundamento legal y las razones o motivos de su actuación, constando en el oficio o documento que para el efecto emitan, la firma autógrafa del funcionario facultado para emitir siendo acto.

En este sentido, el acto de autoridad debe entenderse como debidamente motivado cuando se señalan con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del mismo; siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, pues en materia administrativa, para poder considerar un acto autoritario como correctamente fundado, es necesario que en él se citen:

a) Los cuerpos legales y preceptos que se estén aplicando al caso concreto; es decir, los supuestos normativos en que se encuadra la conducta del gobernado para que este obligado al pago, que serán señalados con toda

exactitud, precisándose los incisos, sub incisos, fracciones y preceptos aplicables, y

b) Los cuerpos legales y preceptos que otorgan competencia o facultades a las autoridades para emitir el acto en agravio del gobernado.

Los anteriores requisitos, al ser elevados al rango de garantías individuales en favor de los particulares por nuestra propia Carta Magna, obliga a los legisladores a prever el acatamiento de los mismos por medio de su señalamiento en leyes secundarias (como se marca en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación (CFF)), así como a implantar los medios de defensa necesarios para la tutela de dichos derechos.

En este sentido, en la legislación fiscal se establecen recursos ante la propia autoridad emisora del acto. Dichos recursos, aparte de tener como fin otorgar un medio de defensa al contribuyente, tienen su origen de la necesidad de que la administración cuente con un medio que le permita revisar su actuación.

Es decir, este medio de control de la legalidad de la actuación de la autoridad es lo que la doctrina francesa a llamado "justicia retenida", y que encomienda el control a órganos ubicados dentro de la estructura jerárquica de la administración pública mediante recursos administrativos, resueltos por departamentos o áreas jurídicas.

Este medio de auto tutela se pone en favor del contribuyente, para hacerle ver a la autoridad fiscal las fallas o deficiencias legales de su actuación y, de esta manera, darle oportunidad de optar por una resolución que se encuentre apegada a la Ley, reduciendo costos.

Bajo esta tesitura, en nuestra legislación fiscal se prevé el recurso de revocación, estableciéndose que su interposición deberá ser efectuada dentro de

los 45 días hábiles siguientes a aquél en que surtió efectos la notificación del acto administrativo (en el caso de cuotas del Instituto Mexicano del Seguro Social, el recurso es denominado de inconformidad, y el plazo de su interposición se reduce a 15 días), mediante escrito donde se manifieste la resolución o acto que se impugna; los agravios que le causa; los hechos que precedieron al acto o resolución, y las pruebas que se ofrezcan.

Ahora bien, para fomentar la interposición de dicho recurso (dado que el mismo es optativo antes de acudir al juicio de nulidad), se establece en la Ley como un tipo de beneficia, el que en caso de interponer en tiempo y forma el recurso de revocación, el plazo para garantizar el interés fiscal será de cinco meses (artículo 144 del CFF).

Es importante puntualizar que, en este tipo de recursos, se admitirá toda clase de pruebas excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones, estableciéndose que la autoridad tendrá tres meses para tramitar, dictar la resolución y notificar la al contribuyente; dicha resolución será impugnable por medio del juicio de nulidad.

4.4 MEDIOS DE DEFENSA ANTE LA AUTORIDAD JURISDICCIONAL, JUICIO DE NULIDAD, REQUISITOS DE LA DEMANDA, GARANTÍA DE INTERÉS FISCAL, SENTENCIAS DEL TFJFA.

La defensa de los particulares frente a la administración pública se puede realizar de diferentes normas y ante distintos órganos jurisdiccionales.

En este sentido, en México se lleva un sistema mixto, porque se puede acudir ante un órgano materialmente jurisdiccional y formalmente judicial, o a un

órgano formalmente administrativo, pero autónomo, y materialmente jurisdiccional.

Es así que el contribuyente, en algunas ocasiones, podrá optar por ocurrir al juicio de amparo o al juicio de nulidad, según se aleguen violaciones constitucionales o violaciones de mera legalidad, pero deberá tomar en cuenta que en caso de optar por interponer el juicio de nulidad, habrá de agotar todas las instancias, a efecto de llegar al amparo y cumplir el principio de definitividad que se requiere para el efecto.

Bajo esta tesitura, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA) se erige como un órgano materialmente jurisdiccional, autónomo, y que tiene como finalidad el buscar el mantenimiento de la legalidad en la actuación de la administración pública, representando un medio de defensa para el contribuyente en contra de actos de autoridad que sean contrarios a derecho, con la intención de determinar y resolver la validez y legalidad de dichos actos y, en su caso, obtener la nulidad de los mismos mediante la interposición del llamado juicio de nulidad o contencioso administrativo.

INTERPOSICIÓN DEL JUICIO DE NULIDAD

Dicho juicio de nulidad deberá ser interpuesto dentro de los 45 días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación del acto impugnado, en la Sala Regional del domicilio de la autoridad que emitió el acto impugnado, teniendo dicho Tribunal competencia en resoluciones en que se determine la existencia de una obligación fiscal; se niegue la devolución que procede, conforme a las leyes fiscales; imponga una multa por infracción a normas administrativas federales; entre otras cuestiones que se establecen en el artículo 11 de la Ley Orgánica del TFJFA.

REQUISITOS DE LA DEMANDA

Los requisitos fundamentales de la demanda son: el nombre y domicilio del demandante; la resolución que se impugna; el nombre de los demandados (que conforme al CFF será la autoridad emisora del acto, el titular de la dependencia o entidad de la administración pública y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público) y su domicilio; los hechos que originaron la demanda; las pruebas que ofrezca; los agravios; nombre y domicilio del tercero interesado, en su caso; debiendo adjuntara la demanda, copias para las partes, las pruebas de su personalidad, el documento que comprueba la existencia del acto impugnado, y su notificación ,en su caso; los cuestionarios de peritos, y las pruebas documentales que se ofrezcan.

GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL

Por otro lado, el contribuyente deberá garantizar el interés fiscal en cualquiera de las formas previstas por el artículo 141 del CFF ó, en su caso, solicitar la suspensión de la ejecución del acto impugnado ante el propio TFJFA, en los términos marcados por el artículo 208 bis de dicho ordenamiento legal.

La creación de los anteriores medios de defensa tiene, en términos generales, la idea de la justicia administrativa, que se ha concretado a la jurisdicción administrativa; al sistema de control de la legalidad de la actuación de la administración; con el consiguiente sometimiento del Estado al ordenamiento jurídico, implicando que el ejercicio del poder público necesariamente debe realizarse conforme a las disposiciones legales que lo regulan, estableciéndose en este mismo orden, los medios para que los particulares afectados por una

actividad ilegal o inconstitucional de las autoridades, sea prontamente reparada o se exija responsabilidades, en su caso.

Sin embargo deberá ser el propio contribuyente quien se procure la administración de la justicia, instando ante la autoridad competente los medios de defensa previstos.

Esto, sin pasar desapercibido el hecho de que en muchas ocasiones estos contribuyentes tienen temor a posibles "represalias" por parte del fisco o temen que las sentencias le sean adversas, por tener como demandado a una autoridad.

No obstante, poco a poco se ha estado constatando en la mayoría de los casos, la eficacia de la interposición de los multicitados medios de defensa; certeza que parte de las propias declaraciones efectuadas por la autoridad, en relación a los juicios tramitados en diferentes instancias y años, que son publicados en distintos medios de información.

4.5 TESIS SELECCIONADAS

Cada contribuyente debe entonces por principio constitucional contribuir al gasto público, así de la federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Respecto a la capacidad contributiva, la corte ha sostenido la siguiente tesis jurisprudencial:

“CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se refiere al hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimientos de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación ente el hecho imponible y la base a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto”

Novena época Instancia: Pleno Fuente: Semanario de la Federación y su Gaceta Tomo: X, Noviembre de 1999 Tesis: P./T. 109/99 Página:22

“NADIE ESTÁ OBLIGADO A LO IMPOSIBLE. Como el tributo implica una obligación a cargo de los particulares, el caso fortuito o de fuerza mayor liberan al causante del cumplimiento de la obligación tributaria, de acuerdo con el principio general de derecho que establece que a lo imposible nadie está obligado. No es exacto que los principios generales de derecho no son aplicables en materia fiscal, ya que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, consagra expresamente el principio de equidad en el pago de los impuestos al declarar que los particulares tienen la obligación de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Por otra parte, es importante observar que la doctrina no tiene, en ninguna rama del derecho, la

finalidad de concretar injusticias, toda vez que el derecho pretenda llegar a la mayor equidad.”

Novena época Instancia: Sala auxiliar Fuente: Apéndice 2000 Tomo: III, Administrativa, P,R SCJN Tesis: 190, Tesis aislada, Página:179.

CAPÍTULO 5

INTEPRETACIÓN DE LAS DISPOSICIONES FISCALES

5.1 HECHO IMPONIBLE

El hecho generador de la obligación fiscal surge cuando la conducta descrita por la norma es realizada por el sujeto previsto en ella. Se requiere, por tanto, la previa existencia de una norma, la realización de una conducta específica y, la exacta adecuación de ésta, a la hipótesis de aquélla. La reunión de estos tres elementos en los ámbitos materiales, temporales, personales y espaciales, permiten configurar tanto el deber impositivo, como el titular del derecho a exigirlo, y lugar donde debe cumplirse.

Suele confundirse al hecho imponible con el objeto económico del impuesto, pero no debe ser así. El hecho imponible es un hecho jurídico y, por tanto, posterior a una Ley; el objeto del impuesto es la realidad económica que se pretende someter a tributación, que existe antes de la Ley y que sirve de fundamento para explicar por qué nace el tributo, en cuanto esta realidad económica es reveladora de una capacidad contributiva.

Los elementos enunciados deben ser analizados para determinar el alcance de la obligación tributaria. Se "califica" el acto cuando se determina la naturaleza jurídica de la conducta desplegada por el contribuyente; se fija el sentido jurídico de la norma cuando se interpreta y, se aplica la norma al someter aquel acto a este mandato.

5.2 INTEPRETACIÓN JURÍDICA

Todas las obras del hombre son objeto de interpretación, para lo cual se hace uso de métodos y herramientas propias. La interpretación jurídica no es la excepción, mediante ella se descubre el sentido jurídico de la norma, no de la voluntad del legislador, sino la de la Ley, como expresión objetivada del derecho; tampoco se interpretan los signos utilizados por el legislador, ni sus palabras, frases, oraciones, sintaxis ni demás elementos lingüísticos usados para redactar el precepto; éstos son el punto de partida del intérprete, no su objetivo. Aun los textos "claros" requieren interpretación, derivado de la complejidad de los aspectos regulados.

Dado que los supuestos a los que se aplica cualquier norma, están sujetos a la dinámica del derecho, es imposible que el texto más claro no se interprete. Al encontrarse inserta en un texto legal, la norma, por regla general, permanece inalterable en el tiempo, lo variable es el acto o hecho al que se aplica, éstos por naturaleza son cambiantes. Sin embargo, como consecuencia de la labor interpretativa, la norma también muda de sentido, aunque sus signos o palabras permanezcan inalterables. A pesar de que la interpretación que realizan los contribuyentes carece de obligatoriedad, ello no impide su realización, cuyos frutos alimentan el trabajo jurisdiccional que, por excelencia, es el medio idóneo de interpretación del derecho.

También debe atenderse al sitio en donde se ubica la norma dentro de un texto determinado, pues esto también posee un significado jurídico específico.

Además de dichas libertades, el derecho ha creado instituciones jurídicas para facilitar el quehacer legislativo, entre ellas se encuentran las ficciones, las presunciones y los conceptos jurídicos indeterminados, que explicaré a continuación.

5.3 PRESUNCIONES

Las presunciones legales son instituidas por el mismo quien hace el razonamiento y establece la presunción, de modo que una vez que se prueban ciertos eventos, el juzgador debe tener por ciertos los hechos. Las presunciones legales son las que están relacionadas por una Ley especial con ciertos actos o hechos. Hay presunción legal cuando la Ley la implanta en forma expresa; cuando la consecuencia nace inmediata y directamente de la Ley. Este tipo de presunciones están redactadas en términos generales para todos los casos análogos, se imponen a la apreciación del juzgador, y salvo en el caso de intentar destruirlas cuando sea posible por no estar prohibido el contrariarlas, más que un problema de prueba hay en ellas una declaración de derecho.

La presunción legal crea un mandato legislativo en el cual se ordena tener por establecido un hecho, siempre que otro hecho, indicador del primero haya sido comprobado suficientemente. Toda vez que el legislador no pretende que la presunción entre en colisión con los derechos fundamentales de los individuos ignorando en forma absoluta la realidad del sujeto al que se le impute, todas las presunciones admiten prueba en contrario, salvo que exista norma expresa que lo prohíba. Por esto es que el derecho adjetivo federal consagra este principio.

5.4 INTERPRETACION Y APLICACIÓN ESTRICTA

Lo mencionado antes resulta esencial para fundamentar que la interpretación de las normas fiscales no está sujeta a reglas únicas o diferentes de las que son aplicables en otras materias. Lo que sí es diferente es que la aplicación de la norma ya interpretada, es estricta. Lamentablemente el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación se encuentra redactado confusamente, lo

que ha contribuido a suponer equivocadamente la existencia de un método de interpretación estricta.

Para estos efectos conviene revisar el contenido de este fundamental precepto:

Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base y tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. "A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Conviene hacer algunas observaciones sobre este precepto. La primera, sus antecedentes. En el Código Fiscal de la Federación de 1967 se aceptaba la interpretación restrictiva, la cual, según la Comisión Redactora de ese código, obligaba a que en caso de duda, se resolviera a favor del contribuyente; así, lo estricto es lo contrario de lo restrictivo: lo que se inclina a favor de una de las partes, ya sea extendiendo o restringiendo el significado o la aplicación de la norma. Convencida dicha Comisión de que no se justificaba dicho sistema, se convino por adoptar el actual. Una segunda observación se desprende de la redacción del precepto, pues aunque aplicar e interpretar suelen ser diferentes, (la norma, primero se interpreta y luego se aplica), el legislador usó ambas expresiones como sinónimos, conclusión que sustenta mi afirmación de que toda norma fiscal debe ser interpretada conforme a cualquier método, tal y como lo establece el segundo párrafo del precepto. Por último y toda vez que la aplicación del derecho federal común no debe ser contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal, y que la precedente conclusión también está gobernada por este

criterio, esto me permite afirmar que cualquier interpretación realizada no debe ser contraria a dicha naturaleza.

En conclusión, la interpretación de las normas fiscales debe hacerse utilizando cualquier método, el resultado interpretativo debe ser aplicado estrictamente. Así, puede adelantarse, que no existe método de interpretación estricta, la interpretación "letrista" realmente no es interpretación.

CAPÍTULO 6

SIMULACIÓN DE ACTOS JURÍDICOS PARA EFECTOS FISCALES

6.1 SIMULACION DE ACTOS JURÍDICOS Y PROCEDIMIENTOS PARA SU DETERMINACIÓN

No caer en la simulación y permitir que las operaciones dentro de la empresa, se lleven de manera normal, sin embargo aprovechar todas las operaciones que tengan el beneficio de ser administrados y lograr los beneficios requeridos para la empresa, en forma monetaria o en flujo de dinero.

La definición de tal concepto se relaciona a continuación.

Simulación es toda "alteración aparente de la causa, la índole o el objeto verdadero de un acto o contrato". El artículo 2180 del Código Civil Federal (CCF) establece que "es simulado el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas".

Así, acto simulado es aquel que guarda una apariencia contraria a la realidad, puesto que no existe en absoluto, o debido a que es distinto de como aparece. De ahí la distinción legal contemplada en el artículo 2181 del propio Código Civil, que establece que existe simulación absoluta cuando el acto simulado nada tiene de real, y simulación relativa cuando a un acto jurídico se le da una falsa apariencia, con el propósito de ocultar su verdadero carácter.

Dicho ordenamiento civil (artículo 2182) establece que la simulación absoluta no produce efectos jurídicos; mientras que en el caso de la simulación relativa, una vez descubierto el acto real, dicho acto no será nulo en tanto no haya una Ley que lo declare como tal.

La legislación en materia común, que ha regulado de forma irrestricta la simulación de actos jurídicos, establece como medio de defensa en contra de dichos actos la llamada acción de simulación. El artículo 2183 del CCF dispone que los terceros perjudicados con la simulación y el Ministerio Público, en caso de que la misma se haya cometido en transgresión de la Ley o en perjuicio de la Hacienda Pública, son los sujetos facultados a pedir la nulidad del acto simulado en la vía judicial.

No obstante lo anterior, a partir de la reforma al artículo 213 de la LISR, se ha establecido un procedimiento alternativo al contemplado en la vía civil para determinar la existencia de un acto simulado. Dicho procedimiento consiste en la facultad que tienen las autoridades fiscales de determinar unilateralmente que un acto es simulado para efectos exclusivamente fiscales, siempre que se cumplan los requisitos señalados en el artículo

213 de la LISR, a saber:

a. Que se trate siempre de operaciones entre partes relacionadas; y

b. Para los siguientes efectos:

1. Para efectos del Título VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta;

2. Para los efectos de la determinación de los ingresos de fuente de riqueza en el país.

Sin embargo, es importante considerar que el hecho de que a partir de la reforma al artículo 213 de la LISR, se prevea un procedimiento alternativo al contemplado en la vía judicial para determinar la existencia de actos simulados, no cambia de forma alguna el concepto de acto simulado, ni las consideraciones establecidas en el CCF, pues en el texto derivado de dicha reforma no se

contemplan de forma alguna elementos tendientes a establecer la definición, características y consecuencias de la simulación de actos jurídicos.

6.2 FUENTE DE RIQUEZA

El derecho fiscal está compuesto por derechos y obligaciones que tienen los particulares, en términos de las leyes fiscales, derivados del ejercicio de una potestad tributaria por parte del Estado sobre ellos. Para determinar la existencia de dicha potestad, se han establecido ciertos criterios vinculativos entre los particulares y el Estado. Uno de estos criterios es el de fuente de riqueza.

El criterio de fuente de riqueza se refiere a la obtención de ingresos generados, originados o causados por hechos o actos jurídicos, cuya ejecución y efectos se ocasionan en el territorio sobre el cual el Estado ejerce su potestad legislativa.

Lo anterior comprende la utilización directa o indirecta de la infraestructura y los servicios públicos del país en que se desarrollaron actividades tendientes a la obtención de determinados ingresos, pues innegablemente existe una contribución por parte del Estado a la capacidad económica del receptor del ingreso.

Bajo estas consideraciones, la fuente de riqueza constituye un criterio mediante el cual el particular se encuentra obligado con el Estado a cumplir ciertas cargas tributarias en virtud de la participación directa o indirecta por parte de dicho Estado en la obtención de ingresos.

La aplicación del criterio vinculante de fuente de riqueza ha dado lugar a numerosas interpretaciones; sin embargo, se han convenido algunos criterios de aplicación, que a continuación se detallan:

En caso de ingresos producto del trabajo personal, se considerará como fuente de riqueza al país en donde se desarrolla la actividad.

Para ingresos provenientes de capital, la fuente de riqueza será el lugar en que se emplea el capital que produce los rendimientos.

Cuando coexistan capital y trabajo, la fuente de riqueza será el país en el que la empresa desarrolla la actividad para la cual fue organizada.

Respecto a otros conceptos, se considerará fuente de riqueza el lugar donde se encuentre el bien respectivo, o donde se efectúe la actividad correspondiente.

En materia de doble tributación, existen criterios divergentes en cuanto a la aplicación del concepto de fuente de riqueza. Por un lado, el Modelo de Convenio para Evitar la Doble Tributación de la Organización de las Naciones Unidas (ONU), se considera que el país de la fuente de riqueza generalmente goza de primacía sobre el país de residencia de la persona que obtiene el ingreso. Por otra parte, el Modelo de Convenio para Evitar la Doble Tributación de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), limita el uso del criterio vinculativo de fuente de riqueza.

En materia impositiva en México, la fuente de riqueza es uno de los principales criterios de vinculación entre los contribuyentes y el Estado, y se constituye como uno de los supuestos de aplicación normativa de la facultad

analizada en el presente escrito, por lo que su estudio y comprensión resultarán indispensables para determinar los alcances de dicha facultad.

En este sentido, es necesario hacer referencia al artículo 31, fracción IV de la Constitución Política Mexicana, que establece las garantías constitucionales en materia tributaria, indicando que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De lo anterior, resulta evidente que en tanto no exista Ley alguna que determine una contribución específica y los requisitos esenciales de la misma (sujeto, objeto, base y tasa o tarifa), no se puede atribuir, en términos del principio de legalidad tributaria, ninguna carga fiscal a los particulares.

Así las cosas, si se pretende establecer el pago de un impuesto en México a cargo de residentes en el extranjero, empleando el criterio vinculante de fuente de riqueza, resulta necesario que exista una Ley que expresamente prevea dicho supuesto.

Esto significa que el criterio de fuente de riqueza será inoperante para todos aquellos casos en que la Ley impositiva no lo considere de manera expresa, toda vez que se estaría violentando de forma clara el principio de legalidad mencionado, al omitir establecer a qué sujetos y en qué supuestos resulta aplicable el tributo en cuestión.

6.3 PARTES RELACIONADAS

Los párrafos quinto y sexto del artículo 215 de la LISR, establecen los distintos supuestos en los cuales se considera que existen partes relacionadas, a saber:

Cuando una entidad participa directa o indirectamente en la administración, control o capital de otra, o cuando una persona o grupo de personas participe de forma directa o indirecta en la administración, control o capital de dichas personas.

En el caso de asociaciones en participación, serán partes relacionadas sus integrantes y las personas que se consideren partes relacionadas de dicho integrante, de conformidad con lo dispuesto en el primer supuesto mencionado.

Se considerarán partes relacionadas de un establecimiento permanente, la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma, así como las personas mencionadas en los dos supuestos anteriores y sus establecimientos permanentes.

Asimismo, el artículo 106 de la LISR, tratándose de personas físicas, establece que dos o más personas son partes relacionadas cuando exista vinculación entre ellas de acuerdo a la legislación aduanera. Para efectos de la Ley Aduanera (artículo 68) hay vinculación entre personas en los siguientes supuestos:

Cuando una de ellas ocupe cargos de dirección o responsabilidad en una empresa de la otra.

Cuando estén legalmente reconocidas como asociadas en negocios.

Cuando exista una relación de patrón y trabajador.

Cuando una persona tenga directa o indirectamente la propiedad, el control o la posesión del 5% o más de las acciones, partes sociales, aportaciones o títulos en circulación y con derecho a voto en ambas.

Cuando una de ellas controle directa o indirectamente a la otra.

Cuando ambas personas estén controladas directa o indirectamente por una tercera persona.

Cuando juntas controlen directa o indirectamente a una tercera persona.

Cuando sean de la misma familia.

Finalmente, el séptimo párrafo del artículo 215 de la LISR, genera la presunción de que las operaciones entre residentes en México y sociedades o entidades sujetas a regímenes fiscales preferentes, son realizadas entre partes relacionadas.

6.4 FACULTAD DE COMPROBACION DE LAS AUTORIDADES FISCALES EN MATERIA DE SIMULACION DE ACTOS JURIDICOS

El Estado, con el propósito de ejercer la facultad que tiene al actuar como sujeto activo en materia de contribuciones, puede llevar a cabo acciones tendientes a comprobar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los particulares. Estas facultades de comprobación han sido delegadas a las autoridades fiscales, de acuerdo a lo previsto en la legislación de dicha materia.

En el caso en específico que se analiza, las autoridades fiscales se encuentran expresamente facultadas por el artículo 213 de la LISR, a ejercer actos de comprobación en materia de simulación de actos jurídicos. Sin embargo, dada la naturaleza preponderantemente civil que guardan dichos actos, resulta imprescindible aclarar la competencia de las autoridades fiscales para declarar que un acto jurídico es simulado.

Como se mencionó en el apartado correspondiente, la reforma al artículo 213 de la LISR no establece, de forma alguna, elementos que nos lleven a definir qué es y en qué casos se da la simulación de actos jurídicos.

En virtud de lo anterior y con el propósito de establecer los alcances de la facultad analizada en el presente trabajo, resulta necesario hacer referencia al artículo 1 del Código Fiscal de la Federación (CFF), que establece que dicho ordenamiento es aplicable en defecto de las leyes especiales de carácter fiscal.

Atendiendo a lo establecido por dicho precepto, resulta aplicable al caso en concreto el artículo 5 del mismo ordenamiento, que establece que "a falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal".

Del análisis conjunto de los preceptos anteriormente citados, resulta evidente que en presencia de fenómenos jurídicos que no hayan sido regulados por las leyes fiscales, el derecho federal común suplirá dichas deficiencias. Para tales propósitos, las autoridades fiscales se encuentran facultadas a interpretar y aplicar las disposiciones del derecho común que sean necesarias, a efecto de dar certeza jurídica a sus actuaciones.

En este sentido, las autoridades fiscales están debidamente facultadas a realizar pronunciamientos relacionados con la simulación de actos jurídicos, siguiendo lo establecido por la legislación civil, al no encontrarse regulados este tipo de actos por las disposiciones de carácter fiscal, siempre y cuando dichos pronunciamientos no sean de naturaleza contraria a las disposiciones legales en materia impositiva.

Sin embargo, es importante mencionar que el texto del artículo 213 de la LISR es muy claro al señalar que las facultades en comento sólo podrán ser ejercidas para efectos fiscales. Esto tiene relevancia en el sentido de limitar las facultades de las autoridades fiscales, evitando en principio que la determinación de simulación de actos jurídicos realizada por las mismas, trascienda a cualquier otro ámbito, causando perjuicio a los particulares.

Al respecto, cabe hacer la consideración de que a pesar de que se pretende limitar el alcance de la facultad analizada para efectos exclusivamente fiscales, en términos de lo dispuesto por el CFF, existiría la posibilidad de incurrir en alguno de los supuestos previstos dentro del capítulo referente a los delitos fiscales, con lo cual, y derivado del ejercicio de la facultad mencionada, podrían devenir también consecuencias de carácter penal.

Lo anterior es así, pues si bien no es posible incurrir en el supuesto comprendido en el artículo 109, fracción IV del CFF, que establece que será sancionado quien simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, pues derivado del aparente límite explicado en los párrafos anteriores, la determinación de acto simulado que hagan las autoridades fiscales no tendrá efectos estrictamente declaratorios que establezcan la certeza de la existencia de un acto simulado, como sí lo tendría la declaración de nulidad comprendida en la legislación civil, sí sería posible incurrir

en el supuesto general de defraudación fiscal comprendido en el artículo 108 del mismo código tributario, por las siguientes consideraciones:

Establece el artículo 108 del CFF que comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. En el caso de existir simulación de actos jurídicos, aun cuando no haya declaración expresa por la vía judicial en dicho sentido, se estaría en presencia de una determinación de la existencia de un engaño perpetrado por las partes involucradas en la simulación, al declarar o confesar falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido, situación que podría quedar comprendida en la definición del delito de defraudación fiscal.

Lo anterior podría resultar así, pues en el momento en que las autoridades fiscales determinen la existencia del acto simulado (sin consecuencias declarativas para efectos de lo dispuesto por el artículo 109 del Código Fiscal), finalmente dichas autoridades estarán comprobando el incumplimiento de las disposiciones fiscales y la existencia del engaño que da lugar al delito de defraudación fiscal, resultando aplicables las sanciones que las leyes punitivas dispongan.

De esta forma, es posible afirmar la existencia de un procedimiento alternativo a aquél proveído por la legislación civil para efectos de determinar la simulación de actos jurídicos, aunque siempre dependiente de lo dispuesto por el derecho común, mismo que a nuestro parecer, y de forma contraria a lo que dispone el texto del artículo 213 de la LISR, no sólo tiene consecuencias fiscales, sino que como se ha expuesto, podría generar también ciertas consecuencias penales, específicamente en lo referente a delitos fiscales.

CASO PRÁCTICO

CASOS DE APLICACIÓN MEDIOS DE DEFENSA

Ejemplo 1. La empresa X, S.A. de C.V., que realiza la mayoría de sus ventas a crédito sufre la falta de deducciones en el ejercicio para efecto de los pagos provisionales, dado que utiliza el coeficiente de utilidad generado en el o los ejercicios anteriores, y no cuenta con perdidas por amortizar.

Administración Fiscal. Para las empresas de ventas a crédito, se convierte en una problemática la falta de liquidez, debido a que el artículo 17 de la Ley de ISR señala se acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo.

	Ingresos Nominales (incluidas las ventas a crédito)
(X)	Coeficiente de Utilidad
(=)	Utilidad gravable estimada
(-)	Perdidas fiscales Ejercicios anteriores
(=)	Base Impositiva
(X)	Tasa 28%
(=)	Pago provisional acumulado
(-)	Pagos provisionales efectuados con anterioridad
(-)	Retenciones de ISR

De aquí que la empresa sin haber cobrado o tener el efectivo necesario deba cumplir con un pago provisional, esto se puede llegar a declarar inconstitucional ya que no existe un incremento patrimonial y sin embargo la empresa esta obligada al pago de los pagos provisionales correspondientes a la venta a crédito.

Lo aconsejable es recurrir al juicio de amparo “nadie esta obligado a lo imposible”.

Como se menciona en el punto 4.5 Tesis seleccionadas del Capítulo 4.

“NADIE ESTÁ OBLIGADO A LO IMPOSIBLE. Como el tributo implica una obligación a cargo de los particulares, el caso fortuito o de fuerza mayor liberan al causante del cumplimiento de la obligación tributaria, de acuerdo con el principio general de derecho que establece que a lo imposible nadie está obligado. No es exacto que los principios generales de derecho no son aplicables en materia fiscal, ya que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, consagra expresamente el principio de equidad en el pago de los impuestos al declarar que los particulares tienen la obligación de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Por otra parte, es importante observar que la doctrina no tiene, en ninguna rama del derecho, la finalidad de concretar injusticias, toda vez que el derecho pretenda llegar a la mayor equidad.”

Novena época Instancia: Sala auxiliar Fuente: Apéndice 2000 Tomo: III, Administrativa, P, R SCJN Tesis: 190, Tesis aislada, Página: 179.

CASOS DE APLICACIÓN LEY DE ISR

Ejemplo 1. La empresa se encuentra determinado las cifras base para el ISR del ejercicio, el resultado es un fuerte pago de impuestos que significa un desequilibrio en las finanzas de la empresa.

Administración Fiscal. La oportunidad de lograr una menor utilidad fiscal, se encuentra en un mayor importe de las deducciones, una opción es efectuar diversas deducciones relacionadas con el pago de servicios, como lo señala el artículo 31, fracción XIX, en su segundo párrafo y que puede tratarse de:

- Renta de computadoras
- Seguros anticipados
- Honorarios pagados por anticipados
- Mantenimiento pagado por anticipado
- Aportaciones complementarias a la cuenta de retiro, cesantía y vejez de los trabajadores.

Otra de las alternativas es recurrir al señalado en el artículo 32 en su fracción VII, que aunque nos habla de las provisiones como no deducibles, indica la excepción en este artículo las gratificaciones a los trabajadores correspondientes al ejercicio. Significa que si la compañía tiene gratificaciones del ejercicio pendientes de cubrir a los trabajadores, es necesario aprovisionar y estar en posibilidad de deducirlas.

Ejemplo 2. Se esta analizando el caso de la Cia X., que se encuentra con la problemática de perder el derecho a amortizar perdidas fiscales generadas con una antigüedad de 10 años anteriores cumplidos en el presente ejercicio y de no

amortizarla perder el derecho según lo señalado en el Artículo 61, segundo párrafo, señalar que cuenta con una deducción importante de inversiones.

Administración Fiscal. La deducción de inversiones permitida en el artículo 31 de la LISR, y que establece sus procedimientos en el artículo 37 párrafo tercero de la misma Ley, permite diferir o disminuir la deducción tomada durante el ejercicio, ya que los por cientos señalados son los máximos, el tomar una mínima deducción permitirá probablemente, generar utilidad y por tanto no perder la oportunidad de amortizar pérdidas fiscales.

EROGACIONES VINCULADAS CON LA ACTIVIDAD PREPONDERANTE, REQUISITO DE REDUCIBILIDAD.

Dentro de los requisitos de las deducciones como lo señala el artículo 31 en su fracción primera, lo primero que nos muestra como requisito tal artículo es “ser estrictamente indispensable”, sin embargo existe la siguiente jurisprudencia a la Ley del ISR.

LA PROCEDENCIA DE LAS DEDUCCIONES EN EL IMPUESTO RELATIVO NO ESTÁ CONDICIONADA AL HECHO DE QUE LAS EROGACIONES RESPECTIVAS SE VINCULEN NECESARIAMENTE CON LA ACTIVIDAD PREPONDERANTE DEL CONTRIBUYENTE.

La lógica que siguen nuestras leyes tributarias de justificación de las erogaciones frente a la generación de ingresos por parte del contribuyente, como lo sostiene la primera sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis 1a. XXIX/2007, de rubro: "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.”

Sin embargo, el postulado que indica que la erogación respectiva debe vincularse necesariamente con la generación del ingreso no implica que de las erogaciones efectuadas para generar ingresos, únicamente serán deducibles las que correspondan a la actividad preponderante del contribuyente, considerando que sólo éstas tienen el carácter de "estrictamente indispensables". En efecto, si bien la Ley del Impuesto sobre la Renta señala que las deducciones deben ser estrictamente indispensables para los fines de "la actividad del contribuyente", ello no debe entenderse en el sentido de que cada contribuyente solamente puede dedicarse a un único giro, pues al ser el objeto del gravamen la obtención de ingresos, es evidente que los gastos en que se incurre para su obtención deben ser deducibles (sujeto a las condiciones y limitantes legales), independientemente de que el causante tenga más de una actividad. Ello es así, pues aunque no es dable sostener que la realización de una actividad no preponderante siempre se realiza para posibilitar las actividades que principalmente realiza el causante, tampoco puede afirmarse que aquélla sea un simple pasatiempo o que no tiene relevancia para quien la realiza, cuando se trata de una actividad lícita que se inscriba entre las que puede llevar a cabo el quejoso en el desarrollo de su objeto social, las cuales, de reportar ganancias, estarían gravadas, y que, aun si finalmente no generan ingresos, cuando menos se trata de operaciones en las que se involucran los causantes con la intención de generarlos. De aceptarse lo contrario, el contribuyente quedaría expuesto a la incertidumbre de no conocer bajo qué criterio se decidiría cuál es su actividad preponderante. Además, al limitar la posibilidad de deducir costos o gastos que no corresponden a lo que se identificaría como la actividad preponderante del contribuyente, se coartaría la posibilidad de diversificar, pues para las deducciones que correspondería al rubro no preponderante tendría que constituirse una nueva persona moral o, en su

caso, liquidar la empresa activa, lo cual no debería tener cabida en tiempos de turbulencia económica o de poco crecimiento.

Amparo en revisión 297/2008. Servicios Administrativos Grupo Casa Saba, S.A. de C.V. 3 de septiembre de 2008. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Nota: La tesis 1a. XXIX/2007 citada, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, febrero de 2007, página 638.

REQUISITOS FISCALES EN LAS DEDUCCIONES

Para tal efecto presento la siguiente jurisprudencia, tema abordado durante el capítulo 3.2 del presente trabajo, muestra de que los recursos legales utilizados o a utilizar por la empresa pueden tener los beneficios de administrar eficientemente los recursos, en este caso particular los recursos legales. Para ello recurriremos a las resoluciones que nos muestran un criterio en determinado juicio.

REQUISITOS DE PROCEDENCIA PARA LAS DEDUCCIONES QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 24 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA RELATIVO.

De los artículos 31 fracción III, 24 y 125 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se prevén dos presupuestos para que sea procedente la deducción: que la documentación que ampara las deducciones reúna los requisitos fiscales relativos a la identidad y domicilio de quien los expida, así como de quien adquirió el bien o recibió el servicio de que se trate: que los sujetos que se ubiquen en el supuesto

acrediten haber efectuado el pago con cheque nominativo del propio contribuyente. Por tanto, si se exige como presupuesto que el bien adquirido o el servicio de que se trate se pague mediante cheque nominativo, emitido a nombre de la persona que realizó la venta o prestó el servicio, ello, constituye un verdadero imperativo legal en tanto que contiene una obligación, expresa, clara y precisa, no sujeta a interpretación alguna, cuya omisión no sólo da lugar a una infracción sino al rechazo de la deducción, porque se trata de un requisito previsto en la norma cuyo incumplimiento genera la improcedencia de la deducción.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 2230/05-13-01-4.- Resuelto por la Primera Sala Regional del Golfo del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 16 de junio de 2006, por mayoría de 2 votos a favor y 1 voto con los puntos resolutivos.-Magistrada Instructora: Erika Elizabeth Ramm González.- Secretaria: Lic. María Antonieta Rodríguez García.

CONCLUSIONES

Respondiendo al trabajo de investigación desarrollado hay diversas conclusiones sobre la eficiencia en deducciones y recursos legales que a las empresas en México pueden lograr, es muy específico para cada entidad los recursos que debemos aprovechar y los recursos legales a los cuales podemos recurrir.

Por una parte las deducciones que dentro de la empresa aparecen tomando su parte funcionamiento de la misma, tomando su lugar dentro de una estructura legal y evitando caer en una práctica fiscal indebida y fuera de un marco legal, evitando las contingencias que puedan presentarse dentro de la empresa.

El conocimiento de los medios legales que puede disponer una empresa en el ejercicio de su defensa viene a dar certidumbre a las operaciones realizadas o a realizar en la operación diaria de la entidad, formando parte de una interpretación o de un medio para defender las acciones encausadas dentro de la organización.

EL contador público en su función dentro de la empresa debe eficientar todos estos recursos y proveerlos dentro de sus funciones para convertirse en parte medular dentro de la empresa.

Sin embargo es determinante el proceso a seguir en la implementación de determinado recurso legal y del procedimiento en tal implementación dependerá el éxito como resultado, es decir debe tratarse de profesionales en la materia con un total conocimiento de los eventos presentados en las organizaciones, por ello la presencia del contador u administrador es necesaria por ser la persona que conoce todos los eventos realizados en la empresa.

BIBLIOGRAFÍA BÁSICA:

LIBROS DE TEXTO

Fresco, Juan Carlos. Organización y Estructura. 4a. Ed., Editorial Macchi, Buenos Aires Argentina, 1993 .

Lara Flores, Elias. Primer Curso de Contabilidad. 12a. Ed., Editorial Trillas México, 2000.

Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. 5a.Ed.,Editorial Harla, México, 1999.

Hernández Samperi, Roberto. Metodología de la Investigación.2a. Ed., Editorial McGraw Hill, México 1998.

LEYES Y NORMAS

Código Fiscal de la Federación. Dofiscal Editores, S.A. de C.V., México 2007.

Compendio de Jurisprudencia Fiscal, Editorial Taxx, México 1999.

Constitución Política de los Estado Unidos Mexicanos. 117a. de., Editorial Porrúa, México 2000.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. Dofiscal Editores, S.A. de C.V., México 2007.

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Dofiscal Editores, S.A. de C.V., México 2007.

Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.16Ed. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, AC 16 Ed., México, D.F. 2003.

Puntos Prácticos. Varios Autores. Dofiscal Editores, S.A. de C.V.

Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Dofiscal Editores, S.A. de C.V., México 2007.

PAGINAS WEB

<http://www.sat.gob.mx>