



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

“ANÁLISIS DEL SISTEMA DE DEDUCCIÓN COSTO DE LO VENDIDIO”

T E S I S

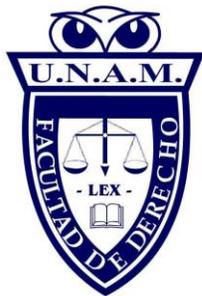
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA

MARIO ARTURO CARBAJAL ROQUE

NO. DE CUENTA: 401019018

ASESOR: LIC. JUVENAL LOBATO DÍAZ



DIRECTOR DEL SEMINARIO DE DERECHO FISCAL.
LIC. MIGUEL ANGEL VAZQUEZ ROBLES

MEXICO, D.F.

2012



Universidad Nacional
Autónoma de México



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.

*“A Dios quien junto con mi familia ha sido el motor de mí vida,
A mí familia, quien es parte de mi existencia y de lo que soy.
A mis amigos, que han sido los hermanos que he escogido
A la máxima Casa de Estudios y
Maestros por los conocimientos adquiridos.”*

“ANÁLISIS DEL SISTEMA DE DEDUCCIÓN COSTO DE LO VENDIDO”

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO 1. POTESTAD TRIBUTARIA

1.1 CONCEPTO.....	1
1.2 CARACTERÍSTICAS.....	5
1.3 CLASIFICACIÓN.....	8
1.4 FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL.....	17

CAPÍTULO 2. DE LAS CONTRIBUCIONES

2.1 DEFINICIÓN.....	28
2.2 ELEMENTOS DE LAS CONTRIBUCIONES.....	32
2.2.1 SUJETO.....	32
2.2.1.1 SUJETO ACTIVO.....	33
2.2.1.2 SUJETO PASIVO.....	33
2.2.2 OBJETO.....	40
2.2.2.1 HECHO IMPONIBLE.....	41
2.2.2.2 HECHO GENERADOR.....	43
2.2.3 BASE.....	45
2.2.4 CUOTA, TASA, TARIFA.....	45
2.2.5 OBLIGACIONES.....	48
2.3 CLASIFICACIÓN DE LA CONTRIBUCIONES.....	50
2.3.1 IMPUESTOS.....	51
2.3.2 APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.....	51
2.6.3 CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.....	52
2.6.4 DERECHOS.....	52
2.6.5 ACCESORIOS DE LAS CONTRIBUCIONES	
2.6.5.1 APROVECHAMIENTOS.....	52
2.6.5.2 PRODUCTOS.....	52
2.4 CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS.....	53
2.4.1 DIRECTOS E INDIRECTOS.....	53
2.4.2 REALES Y PERSONALES.....	55
2.4.3 GENERALES Y ESPECIALES.....	56
2.4.4 ESPECIFICOS Y AD-VALOREM.....	56

2.5	PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.....	57
2.5.1	PRINCIPIO DE LEGALIDAD	59
2.5.2	PRINCIPIO DE JUSTICIA TRIBUTARIA	62
2.5.2.1	PRINCIPIO DE EQUIDAD	63
2.5.2.2	PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.....	65
2.5.3	VINCULACIÓN CON EL GASTO PÚBLICO.....	67

CAPÍTULO 3. IMPUESTO SOBRE LA RENTA

3.1	MARCO HISTÓRICO.....	72
3.1.1	IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1982.....	93
3.1.2	REFORMAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN 1988.....	97
3.2	REFORMA DE LA LISR DE 2005.....	105
	REGIMEN GENERAL DE LAS PERSONAS MORALES	
3.2.1	SUJETO.....	109
3.2.2	OBJETO.....	110
3.2.3	BASE.....	111
3.2.3.1	DEDUCCIONES.....	112
3.2.3.2	OBLIGACIONES.....	117
3.2.4	TASA.....	124
3.2.5	HECHO IMPONIBLE.....	125
3.2.6	HECHO GENERADOR.....	125

CAPÍTULO 4. COSTO DE LO VENDIDO

4.1	CONCEPTO DE COSTO DE LO VENDIDO.....	127
4.2	INTEGRACIÓN DEL COSTO DE LO VENDIDO.....	129
4.3	INSTRUMENTACIÓN DEL COSTO DE LO VENDIDO.....	139
4.4	OBJETO DEL COSTO DE LO VENDIDO.....	153
4.5	POSICIÓN DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN...	154

CONCLUSIONES.....	167
--------------------------	------------

BIBLIOGRAFÍA.....	174
--------------------------	------------

INTRODUCCIÓN

El presente estudio, surge de la inquietud que nace en un servidor a partir de la enorme controversia y polémica desatada por la reforma fiscal presentada por el Poder Ejecutivo a la Cámara de Diputados en el año 2004 en materia fiscal y en específico a la reimplantación de un método de deducción de gastos realizados por las personas morales.

La función del Licenciado en Derecho y en general de cualquier individuo siempre debe ir encaminada a la búsqueda del entendimiento y de una mejor comprensión del entorno que lo rodea, lo cual, le permitirá establecer una correcta armonía y desarrollo de forma social, económica, cultural, y profesional; y en específico desde un punto de vista legal una mejor relación entre el Estado y gobernados.

Una de las características inherentes que debe tener todo individuo de la norma jurídica es el tener la inquietud de analizar de manera clara y objetiva la ordenanza que regula el actuar en el Estado Mexicano con el objeto de poder desarrollar con argumentos basados en un correcto análisis e interpretación de la norma los principios generales que toda ley debe contener, buscando el equilibrio social y político.

Como sabemos una ley no se crea de un día para otro, esta surge mediante un proceso legislativo (iniciativa, discusión, aprobación, sanción, promulgación e iniciación de su vigencia), en la cual intervienen diversos puntos de vista que tratan de buscar una adecuación y evolución del Estado Mexicano mediante la observación de principios generales de derecho los Poderes de la Unión buscan la estabilidad y bienestar social, no sin dejar delineado el establecimiento del orden y disciplina que debe existir en toda sociedad. Sabemos que no toda norma causa beneplácito en la sociedad y más tratándose en materia tributaria, por lo cual,

considero oportuno el presente análisis y entendimiento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en particular su fracción II del artículo 29, permitiéndome advertir las posibles discrepancias e irregularidades que puede envolver toda reforma legal.

El costo de lo vendido, tema de nuestro presente estudio, es una reforma que se realiza a la Ley antes citada, artículo 29 fracción II, en correlación con los artículos 45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E, 45-F, 45-G, 45-H, 45-I, así como con el artículo tercero fracciones IV, V y IX relativo a las disposiciones transitorias, disposiciones que fueron señaladas en el “Decreto por el que se Reforman, Adicionan, Derogan y Establecen Diversas Disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Activo y establece los Subsidios para el Empleo y para la Nivelación del Ingreso”, publicado en el Diario Oficial el miércoles 1° de diciembre de 2004, con entrada en vigor a partir del primero de enero de dos mil cinco.

Para lograr lo anterior, comenzaremos por señalar que nuestro presente trabajo, se encuentra dividido por 4 capítulos que tiene como fin alcanzar el objetivo de comprender el sistema de deducción “*costo de ventas*”; cada capítulo explica los factores que intervienen tanto en el establecimiento del supuesto normativo de una forma lógica que nos permita alcanzar el fin planteado.

Así, el capítulo I del presente estudio tiene como premisa el comprender la Potestad Tributaria, esto es, el Poder encargado de establecer las contribuciones en nuestro sistema político mexicano, las características que revisten la misma, su clasificación y su fundamento legal.

El capítulo II tendrá como fin, el analizar y comprender de forma clara y precisa las contribuciones; ¿El cómo surge, cual es su fundamento legal y la facultad del Estado Mexicano para establecer una carga tributaria a sus gobernados?; asimismo en ese orden de ideas, toca el turno de entender a la carga tributaria en sí misma (contribuciones), los elementos que intervienen en ella (sujeto, objeto,

base, tasa o tarifa), clasificación, así como, los principios que deben ser observados al momento de su implementación.

Por otra parte, el capítulo III tiene el objetivo de comprender a la Ley del Impuesto Sobre la Renta desde un punto de vista histórico, lo cual nos permitirá conocer el contexto político, económico y social de alguno de los cambios que ha sufrido una de los ordenamientos más importante en materia tributaria. Se buscará realizar una pequeña semblanza histórica de forma cronológica de la evolución que ha sufrido en nuestro Estado la presente ley, sin dejar de observar la de otros países que han influido en el actual sistema tributario mexicano.

Por último, el capítulo IV tendrá por objetivo el definir el costo de ventas, su objeto, integración e instrumentación del mismo, lo cual nos servirá para entender si existe o no problemática en uno de los actuales métodos de deducción prevista por la ley, así como su correcta aplicación en la práctica profesional, sin dejar de lado el señalar el posicionamiento de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el presente tema.

CAPITULO I

POTESTAD TRIBUTARIA

1.1 Definición

Para tratar de llegar a un punto específico en el estudio de una obligación o carga tributaria, es necesario entender de dónde emana él mismo, las condiciones que dan origen a tal supuesto, así como las facultades que tiene el Estado para imponer una determinada contribución.

De ahí la importancia que resulta explicar de dónde emana las facultades que tiene el Estado para imponer una carga o tributaria; es cierto, que desde los orígenes de la civilización el hombre es un ser enteramente sociable, asimismo busca que la convivencia con sus congéneres sea de una manera proporcional y equitativa, allegándose de los medios necesarios que le permitan un crecimiento y una estabilidad que conlleve por sí misma un pleno desarrollo de su *roll* social. Para lograr lo antes señalado, el hombre como parte de una secuencia lógica determina el sistema o forma de gobierno que deberá tener como obligación principal el bien común y el estableciendo de las condiciones necesarias para un correcto equilibrio social.

El Estado haciendo uso de su soberanía crea organismos públicos que le permitan realizar una adecuada administración del poder y de sus funciones, y así poder lograr gobernabilidad en la sociedad. Es a través de órganos de gobierno, que el Estado tendrá que allegarse de los elementos y recursos necesarios que considere pertinentes para poder garantizar un entorno social saludable, con plena satisfacción del gasto público, llegando a este punto surge la primera pregunta ¿Hasta dónde resulta correcto el actuar del Estado al momento de imponer una carga o condición a los gobernados?

Para poder contestarnos esta pregunta empezaremos por definir al Estado: *“como la organización jurídica de una sociedad bajo un poder de dominación que se*

*ejerce en determinado territorio.*¹ De la anterior definición, se desprenden la existencia de tres elementos inherentes al estado: el territorio, la población y el poder.

Elementos que en términos del Maestro García Máynez, ha definido de la siguiente manera: *“como territorio la porción del espacio en que el Estado ejercita el poder”*²; *“por población entenderemos como al grupo de hombres que pertenecen a un Estado Mexicano”*³; y al poder *“como la facultad que tiene una o un grupo de personas de obligar a otra u otras a realizar una determinada conducta”*.

Una vez definido el Estado desde el punto de vista jurídico, surge el siguiente cuestionamiento en cuanto a ¿Qué se debe entender por Soberanía y Poder y la diferencia entre ambas?

Entenderemos por soberanía como: *“un atributo esencial del poder político”*⁴ la instancia última de decisión. La soberanía es la libre determinación del orden jurídico”, o como afirma Hermann Heller, *“es aquella unidad decisoria que no está subordinada a ninguna otra unidad decisoria universal y eficaz”*⁵. De lo anterior, podemos concluir que la soberanía es el poder más alto y supremo, que tiene como características principales el ser independiente e ilimitado, y que a lo largo de la historia, desde el nacimiento de nuestra nación independiente ha sido contemplada por nuestra ley suprema, ya sea en la Carta Magna de 1824, 1857 y en la actualidad por nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual establece en su artículo 39, que *“la soberanía nacional reside esencial y originariamente en el pueblo. Todo poder público dimana del pueblo y se instituye para beneficio de este. El pueblo tiene en todo tiempo el inalienable derecho de alterar o modificar la forma de su gobierno”*. Por otro lado, entenderemos por Poder de acuerdo a lo señalado con antelación por el Maestro Máynez, como: *“la facultad que tiene una o un grupo de personas de obligar a otra u otras a realizar una conducta”*.

¹ García Máynez, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, 53ª Ed., Editorial Porrúa, México 2002, p. 98.

² Ídem.

³ Ibídem, p. 100.

⁴ Ibídem, p. 103.

⁵ Carpizo, Jorge, citado en *“Diccionario Jurídico Mexicano”*, Editorial Porrúa y Universidad Nacional Autónoma de México, 11ª Ed., México, 1988, p. 2936.

Trasladado esto a la realidad, tenemos que el Estado, es una entidad pública de carácter administrativo, político, social y económico que tiene la facultad e imperio de obligar a sus subordinados a realizar determinadas conductas.

Conforme a lo señalado con antelación, comprendemos que el pueblo es el origen de la soberanía, y que a través de un Congreso Constituyente, y por la voluntad del mismo, se instituye el Estado, el cual gobierna, legisla, dirige sus controversias y se reforma por voluntad y en nombre del pueblo a través de sus poderes.

Por lo tal, concluyo, que la soberanía es la facultad de imperio que posee el Estado Mexicano que no está subordinada a ninguna otra entidad, la cual emana del pueblo, pero que no la ejerce el pueblo, sino la delega en sus representantes (Poder Ejecutivo, Legislativo y Judicial), siendo así como se establece la forma de gobierno en una república representativa, democrática, federal, compuesta de estados libres y soberanos; los cuales se encuentran unidos en una Federación establecida según los principios de esta ley fundamental; y es la república, que para beneficio de sus gobernados establece su actuar, auto limitándose a través de un ordenamiento jurídico, delimitando su propio poder.

A diferencia de la anterior figura jurídica, el poder no es otra cosa, si no la atribución y facultad de imperio que da el pueblo al Estado, para que éste ejerza a través de los Poderes de la Unión y demás instituciones públicas su soberanía, teniendo como cualidad el imperio para poder ejecutar lo establecido por el ordenamiento jurídico y así poder obtener su fin último.

Trasladando lo anterior al tema de la Potestad Tributaria, concluimos que el Estado, en beneficio de sus gobernados, establece a través del ordenamiento jurídico una carga u obligación tributaria, para que estos transfieran o den parte de sus riquezas para la manutención del sistema que los rige, y éste, se encuentre en condiciones de satisfacer el gasto público, y estar apto para lograr sus cometidos cumpliendo las necesidades esenciales y generales de la población, tales como la defensa, la integridad del estado, seguridad interior, la hacienda, justicia; cometidos en general como el transporte, el agua, energía, o de carácter social salubridad, asistencia y seguridad social, entre otros. De ahí el surgimiento de la interdependencia entre el Estado y sus gobernados.

Una vez marcado la diferencia que existe entre soberanía y poder, y en ese orden de ideas estamos en actitud de poder definir la potestad tributaria o poder tributario.

Para tales efectos se retoma el estudio realizado por el Maestro Sergio Francisco de la Garza, el cual señala que existe una diversidad en la terminología para referirse a una misma figura jurídica, tal es el caso de Beliri habla de *“poder fiscal o potestad tributaria”*, Sáinz de Bujanda *“poder o soberanía financiera”*; Ingresso, Blumenstein *“poder de Imposición”*, entre otros⁶.

En lo particular considero la definición de Beliri, como la más adecuada, al denominar a la presente figura jurídica como “Potestad Tributaria”, con el fin de evitar incertidumbre al denominar esta facultad del Estado, en virtud de que denominaciones como poder en vez de potestad, da entender la existencia de un poder más en nuestro sistema de gobierno, siendo que los únicos contemplados en la Ley Suprema son: el Poder Ejecutivo, Legislativo y Judicial; por lo que para los efectos conducentes de nuestro estudio utilizaremos únicamente el término de potestad.

Continuando con nuestro estudio y de acuerdo a la doctrina jurídica, retomaremos la definición del Maestro Francisco de la Garza en su libro de Derecho Financiero Mexicano para definir a la Potestad Tributaria como *“la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas”*⁷.

Asimismo y para efectos de la presente exposición conviene no limitarnos a una sola definición por lo que citamos al Maestro Narciso Sánchez Gómez, el cual la define como *“la atribución legal que le confiere la Constitución Política para establecer las contribuciones necesarias que se requieren dentro de su espacio territorial para cubrir el gasto público y que debe ejercitarse bajo los principios de generalidad, equidad, proporcionalidad, legalidad y ámbito de competencia físico geográfico”*.⁸

⁶ De la Garza, Sergio Francisco, *“Derecho Financiero Mexicano”*, 25° Ed., Editorial Porrúa, México, 2005, p. 209.

⁷ *Ibíd*em, p. 207.

⁸ Sánchez Gómez, Narciso, *“Derecho Fiscal Mexicano”*, 3° Ed., Editorial Porrúa, México, 2003, p. 92.

En mi opinión, opto por la definición del Maestro Narciso Sánchez Gómez, toda vez, que establece los elementos básicos que debe contener toda norma en materia tributaria, mismas que analizaremos más adelante, asimismo tal enunciación, señala de manera clara como el Estado tiene como limitante de su actuar la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Como podemos observar, la potestad tributaria es la facultad de imperio que tiene el Estado de exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias con respecto a personas y bienes que se hallen en su jurisdicción; y este, resulta ser un actuar indeleble y de carácter irrenunciable que tiene como finalidad allegarse de los recursos necesarios para satisfacer el gasto público y así poder establecer a través de su imperio, una forma superior de organización social de manera equilibrada y proporcional. Así, específicamente en materia fiscal, entenderemos a la Potestad Tributaria como la facultad que tiene el Estado para crear e instrumentar las obligaciones tributarias que considere necesarias mediante leyes formales y materiales para la satisfacción del gasto público; siendo sin duda alguna un concepto inherente e inseparable de la soberanía.

1.2 Características

Una vez definida la Potestad Tributaria como la atribución legal que confiere la Constitución Política para establecer las contribuciones necesarias que se requieren dentro de su espacio territorial para cubrir el gasto público y el cual debe ejercitarse bajo los principios de generalidad, equidad, proporcionalidad, legalidad y dentro de un ámbito de competencia físico geográfico determinado; pasaremos a analizar cuáles son las características que reviste a esta figura jurídica.

De las definiciones señaladas podemos desglosar que la Potestad Tributaria tiene los siguientes caracteres esencialmente: abstracto, irrenunciable, indelegable. En lo personal me aventuro a agregar como características a la potestad los siguientes elementos: general, coercitiva, permanente y heterónoma.

Lo anterior se deriva en virtud de que si bien es cierto que estas últimas son características esencialmente de la norma, también lo es que el actuar del Estado se encuentra regulado por éstas, y que de acuerdo a una secuencia lógica la expedición

de leyes que regulan a la potestad tributaria da como resultado que la misma tenga que revestir indiscutiblemente estas particularidades.

Llegando a este punto, retomando lo previsto por el Maestro García Máynez, al dar una definición de cada una de estas características para tener un mayor entendimiento sobre el presente estudio.

a) Carácter Abstracto. Se define como *“aquella característica de la norma que se puede es aplicar a un número ilimitado de situaciones concretas”*⁹ podemos definir como atribución de la norma jurídica, que no se refiere a una persona en particular o en concreto, si no que el Estado a través del Poder Legislativo se encarga de dictar las leyes dirigidas a una colectividad en general, sin distinguir condición o situación jurídica alguna, la cual se encuentra dentro de un determinado territorio y bajo su imperio. En el caso a tratar el Estado expide, haciendo valer su facultad de imperio, un sin número de normas jurídicas las cuales van dirigidas a una colectividad, así la potestad del mismo se encuentra dirigida a la colectividad.

b) Carácter Irrenunciable.- Esta atribución de la norma consiste principalmente, en que *“el Estado no puede y ni debe de desprenderse de ésta facultad o atribución que le confiere la norma suprema, pues sin esta la subsistencia del mismo no sería posible, toda vez que renunciaría al poder de establecer los tributos necesarios para realizar sus funciones”*.

c) Carácter Indelegable.- Atribución que consiste en que el Estado *“no puede transferir o ceder la facultad conferida en la ley suprema a ningún tercero, ni de forma parcial, temporal o permanente, a ningún órgano u Estado”*. Sin embargo, la propia Constitución establece casos de delegación de la potestad tributaria, lo anterior se explica cuando la Federación por mandato Constitucional transfiere el ejercicio o parte de su potestad a favor de las entidades federativas, condicionando su actuar a ciertas reglas y por tiempo determinado.

d) Carácter Coercitivo.- Estamos ante una de las cualidades más importantes de la Potestad Tributaria, sin demeritar las anteriores, lo manifestado se sustenta en

⁹ García Máynez, Eduardo, Ob. Cit., p. 84

que el carácter coercitivo, “*es la aplicación forzada de la sanción*”¹⁰, esto es, la atribución que tiene el Estado para hacer que se cumpla lo establecido en ley.

El Estado a través del Poder Legislativo, determina los lineamientos en que se va a recabar los recursos necesarios para sufragar el gasto público, los gobernados al momento de ubicarse en una situación jurídica de hecho que los coloque dentro de lo establecido por la ley, tendrán la obligación de cumplir con lo establecido en los términos y condiciones en que se esté expuesto; sin embargo, algunas veces los gobernados omiten dar cumplimiento a sus obligaciones, trayendo como consecuencia que el Estado se encuentre ante la necesidad de ejercer su imperio, para hacer valer y cumplir lo establecido por la norma correspondiente. Esta facultad económica coactiva, se encuentra prevista en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación y es definido por el Maestro Raúl Rodríguez y Lobato, como “*la facultad de exigir al contribuyente el cumplimiento forzado de sus obligaciones fiscales y, en su caso, para hacer efectivos los créditos fiscales exigibles sin necesidad de que intervenga el Poder Judicial u otra autoridad jurisdiccional para hacer valedero el derecho.*”¹¹ Sin esta atribución inherente al Estado y a la norma, sería imposible la recaudación de los recursos necesarios para sufragar gasto público.

e) Carácter Heterónomo.- En palabras del Maestro García Máynez, las normas jurídicas revisten un carácter heterónomo, esto es, que “*es una sujeción a un querer ajeno, renuncia a la facultad de autodeterminación normativa*”¹² no revisten un carácter de una auto legislación, o de un reconocimiento espontáneo de un imperativo creado por la propia conciencia, toda vez que, en este caso no existe el libre albedrío de los particulares, su actuar y voluntad se encuentra supeditada a otro sujeto, en este caso es el Estado.

En el caso de la Potestad Tributaria, concluyo citar como ejemplo de ello, que el Estado no permite que el sujeto objeto de la obligación tributaria, decida por sí mismo cual es el monto de su riqueza que deberá transferir por concepto de contribución, si no que mediante la ley establece cual es el porcentaje cuando

¹⁰ Ibídem, p. 298.

¹¹ Rodríguez y Lobato, Raúl, “*Derecho Fiscal*”, 2ª Edición, Editorial Oxford, p. 237

¹² Ibídem, p. 22.

este se encuentre en el supuesto correspondiente, regulando el actuar o voluntad del gobernado.

f) Carácter Permanente.- El sentido de permanencia de las leyes corresponde al hecho de que *"las normas jurídicas se aplican de manera constantes, sin interrupción alguna"*¹³; características que no deja de existir por el simple hecho de ser derogadas o abrogadas, si no que desde una óptica distinta, el legislador establece nuevos supuestos o adiciona nuevos elementos que considera necesarios para mejorar el ordenamiento jurídico, pero en ningún momento se ve interrumpida la continuidad que tiene la norma o se deja de aplicar la misma. En nuestra materia de estudio la Potestad Tributaria, se manifiesta de manera frecuente, toda vez que por medio de la misma, el gobierno expide una legislación fiscal en nuestro país, que se encuentra en constante movimiento, cada año aparecen modificaciones a través de la miscelánea fiscal y diversos ordenamientos que el Estado considera necesarios para lograr una mayor recaudación fiscal y para establecer mejores niveles de equilibrio y distribución de la riqueza.

g) Carácter General.- Se da al mismo tiempo que la permanencia, y se define como *"aquellas que se aplican a todos los sujetos y a todas las relaciones jurídicas, dentro de su ámbito territorial"*¹⁴. La Potestad Tributaria es de carácter general, toda vez que la misma se aplica de igual manera a todos los gobernados que se encuentren en una situación de hecho prevista en las leyes fiscales expedidas con antelación, las cuales se desarrollan y desahogan en términos y condiciones que regulen la normatividad jurídica en el ámbito de competencia del Estado.

1.3 Clasificación

Como ya hemos mencionado con antelación la potestad en el ámbito de lo contributivo corresponde al Estado, y que no es otra cosa si no la facultad que tiene éste para establecer las contribuciones, recaudarlas, administrarlas y destinarlas para satisfacer el gasto público.

¹³ *Ibíd*em, p. 410.

¹⁴ *Ibíd*em, p. 411.

Se trata de una atribución única y exclusiva del Estado, la cual se ejerce en diferentes formas y en diversas etapas; sea a través del Poder Legislativo, Ejecutivo y Judicial, los cuales intervienen en la relación jurídica tributaria de la actividad fiscal en diferentes formas; así tenemos que en primer lugar y en observancia del principio de legalidad, corresponde al Poder Legislativo quien se encuentra depositado en el Congreso General y dividido en dos cámaras, el establecer contribuciones, en específico corresponde a la Cámara de Diputados, ser cámara de origen en términos de lo dispuesto por el artículo 72, inciso h, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sobre proyectos que versen sobre contribuciones o impuestos. El Poder ejecutivo, quien se encuentra depositado en el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, en palabras del Maestro Gabino Fraga en su libro Derecho Administrativo *“constituye el Jefe de la Administración Pública Federal. Ocupa el lugar más alto de la jerarquía administrativa, concentrando en sus manos los poderes de decisión, de mando y jerárquico necesarios para mantener la unidad en la Administración”*¹⁵ es el encargado de promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia, lo anterior es posible en cuanto a la forma de organización de la Administración Pública Federal, la cual se divide en Centralizada y Paraestatal. Siendo así, que para el despacho de asuntos del orden administrativo el Poder Ejecutivo contará con diversas dependencias entre las cuales encontramos a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dependencia que en términos de lo dispuesto por el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal tiene, entre otras, la atribución *“de estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones fiscales y de las leyes de ingresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal y cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales”*.

Por último corresponde al Poder Judicial quien mediante su función judicial y la de control constitucional, previstas en los artículos 103, 104, 105, 106 y 107 de nuestra Constitución, va ser el encargado de dirimir y resolver todas las controversias que sea originadas por las autoridades administrativas y gobernados, debido a una incorrecta interpretación de la norma que le dé el Estado al derecho positivo; entre gobernados y legislativo tratándose de cuestiones de legalidad o constitucionalidad por la actuación

¹⁵ Fraga, Gabino, *“Derecho Administrativo”*, 43ª Edición, Editorial Porrúa, México 2003, p. 174.

del Estado, esto es, que los gobernados crean que se les ha colocado en un situación jurídica ajena a él. Sin embargo, cabe señalar que la función judicial en materia fiscal es observada una vez agotado el procedimiento contenciosos administrativo seguido ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, lo anterior resulta en virtud de que en términos de los dispuesto por el artículo 104, Constitucional, los Tribunales de la Federación conocerán de los recursos de revisión que interponga la autoridad contra las resoluciones definitivas de los tribunales de lo contencioso-administrativo a que se refieren la fracción XXIX-H del artículo 73 y fracción IV, inciso e) del artículo 122 de la Constitución, solo en los casos que señalen las leyes. Las revisiones, de las cuales conocerán los tribunales colegiados de circuito, se sujetaran a los tramites que la ley reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución fije para la revisión en amparo indirecto, y en contra de las resoluciones que en ellas dicten los tribunales colegiados de circuito no procederá juicio o recurso alguno; se haya agotado. En mérito de lo cual, la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante el recurso de revisión y juicio de amparo previsto en ley, ejerce la Potestad Tributaria, al convertirse como un tribunal revisor de los fallos en juicios administrativos.

De lo anterior podemos expresarnos en el sentido de que la Potestad Tributaria no se ubica o se encuentra limitada a un solo poder del Estado, sino que se encuentra dividida y ejercida en los tres Poderes de la Federación del Estado Mexicano.

Ahora bien, toca el turno de clasificar a la Potestad Tributaria de acuerdo al marco constitucional que nos rige, y así poder estar en actitud de poder comprender el fundamento constitucional del mismo.

Llegando a este punto, es necesario dejar en claro la diferencia que existen entre dos conceptos principalmente, que suelen confundirse con facilidad: **Potestad Tributaria y Competencia Contributiva**, los cuales guardan relación entre sí, pero con diferencias en esencia y efectos.

Como ya habíamos señalado con antelación, el Maestro Francisco de la Garza define a la Potestad Tributaria como *“la facultad del Estado por virtud del cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el*

*ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas*¹⁶; por otra parte el Maestro Luís Humberto Delgadillo define a la Competencia Contributiva como *“la facultad general y abstracta para la actuación de los órganos públicos en esta materia, que se deriva del poder del Estado y que se encuentra sometida un orden jurídico preestablecido”*¹⁷, consiste en el poder recaudar la contribución cuando se ha producido un hecho generador.

De lo anterior, concluyo que la Potestad y la Competencia Tributaria se distinguen en cuanto a que la primera de ellas es la facultad del Estado para establecer las contribuciones necesarias para satisfacer sus funciones y la segunda es el poder de recaudar las mismas.

Una vez aclarada la distinción entre ambos conceptos comenzaremos a realizar la clasificación doctrinaria de la Potestad Tributaria en los siguientes términos:

a) Originaria y Delegada.

En el ejercicio del Poder Tributario, el Estado crea dependencias que tiene como finalidad el dedicarse a establecer y recaudar contribuciones para el mismo, cuyas facultades se encuentran establecidas y supeditadas en ley; dando como resultado que se hable doctrinariamente que existen categorías dentro de la facultad tributaria, hablándose de un Poder Tributario Originario y Poder Tributario Derivado o Delegado.

Por lo regular, esta subdivisión en la facultad tributaria se origina debido a un Sistema Político Federal, en donde el sujeto activo de la obligación tributaria se descompone de conformidad con el orden constitucional principalmente en tres órganos de poder diversos: Federación, Estados y Municipios, los cuales coexisten entre sí, diversificándose en Organismos Estatales, Empresas Paraestatales, etc., a quien se les otorga ciertas prerrogativas en cuanto al poder Tributario.

Doctrinalmente se habla de Potestad Originaria, *“cuando nace originariamente de la Constitución, y por lo tanto no se recibe de otra entidad, tal es el caso de la Federación y de los Estados en la República Mexicana”*¹⁸; ejemplo de lo anterior, podemos poner a la Federación y a las Entidades Federativas, quienes por mandato

¹⁶ De la Garza, Sergio Francisco, Ob. Cit., p. 207.

¹⁷ Delgadillo Gutiérrez, Luís Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, Ed. Limusa, México 2000, p. 48.

¹⁸ De la Garza, Sergio Francisco, Op. Cit., p. 209

Constitucional detentan un poder tributario originario, que a través del Congreso de la Unión y de las Legislaturas Locales es como se establecen las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público en sus ámbitos de gobierno.

Doctrinalmente la Potestad Tributaria es Delegada, *“cuando una entidad política la posee porque le ha sido transmitida, a su vez, por otra entidad que tiene poder originario por una entidad que ostenta la Potestad Originaria”*¹⁹; lo anterior ocurre, en el momento en que el gobierno federal delega parte de su potestad tributaria sobre ciertas materias para que se ejercida por las entidades federativas, con fundamento en la ley suprema, tal supuesto es observable dentro del artículo 124 del citado ordenamiento. Es necesario no confundir lo antes expuesto, ya que estamos hablando de dos sujetos el primero de ellos el titular del poder tributario y el segundo es el titular de la competencia. En nuestro ordenamiento jurídico esto resulta ser una excepción de nuestro sistema político mexicano en sus artículos 40 y 41 de la ley suprema, toda vez que en el mismo se establece como características que el poder tributario sea indelegable.

Sin embargo, es muy cierto que en la mayoría de los casos, estas figuras jurídicas recaen en un idéntico titular como puede ser el caso de la Federación o una Entidad Federativa; ejemplo de ello es observable tratándose de gravar las rentas de las personas físicas, cuyo titular del poder tributario y de la competencia tributaria es la Federación. Pero también lo es, que existen casos en los cuales puede ser que el titular del poder tributario sea la Federación y titular de la competencia tributaria sea una entidad federativa.

b) Privativa y concurrente.

Ahora bien, la potestad tributaria puede ser privativa y concurrente. El primero de ellos está constituido por el ejercicio de la potestad tributaria por una entidad política, con exclusión de las otras para establecer las contribuciones que venga a cubrir el gasto público en su ámbito de gobierno. Esto es, que por disposición Constitucional el Gobierno Federal tenga señaladas las fuentes o materias tributarias que son exclusivas de su propia esfera de competencia; claro ejemplo de ello es la expedición de leyes dictadas por el Congreso de la Unión dirigidas a los particulares para que tributen en favor de la Federación, sin ninguna injerencia legislativa de las entidades federativas

¹⁹ Ibídem

sobre tales fuentes, y viceversa, que estas últimas por conducto de sus legislaturas locales y conforme a la Ley suprema, puedan establecer las contribuciones necesarias dentro de su ámbito de gobierno o a favor de los municipios, sin intervención de la Federación. Lo anterior observable en el artículo 73 de la Constitución Política, el cual establece de manera expresa que son facultades exclusivas del Congreso de la Unión entre otros "...VII.- el de imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto y XXIX.- Para establecer contribuciones: 1º sobre comercio exterior, 2º Sobre aprovechamientos y explotación de los recursos naturales comprendido en los párrafos 4º y 5º del artículo 27; 3º sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros; 4º sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y 5º Especial sobre:

- a) energía eléctrica
- b) producción y consumo de tabacos labrados;
- c) gasolina y otros productos derivados del petróleo
- d) cerillos y fósforos;
- e) aguamiel y productos de su fermentación;
- f) explotación forestal, y
- g) Productos y consumo de cerveza

Otro ejemplo de lo anterior es el último párrafo de la fracción XXIX, el cual fija que *"...Las legislaturas locales fijaran el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto de impuestos sobre energía eléctrica"*

Estamos frente a la concurrencia contributiva cuando la potestad tributaria es ejercido tanto por la Federación como por entidades federativas; los diversos niveles de gobierno concurren sobre la misma fuente de riqueza, estableciendo contribuciones a favor de sus respectivas esferas de gobierno, el pago de los tributos a personas físicas y morales sobre sus ingresos y así posibilidad de sufragar el gasto público, claro ejemplo de ello está en lo previsto por los artículos 73 y 124, Constitucional.

Esta competencia tributaria entre la Federación y las Entidades Federativas y Municipios conduce al concepto de la doble tributación el cual sin duda alguna ha causado discrepancias, en virtud, de que este régimen es el que adolece nuestro sistema tributario mexicano, lo cual es producido como lo menciona el Maestro Arrijoa Vizcaíno por la ausencia de un sistema constitucional definido que limite con precisión

los campos de acción fiscal de la federación. Sin embargo, cabe señalar que la Suprema Corte de justicia de la Nación, ha considerado que la doble tributación no es inconstitucional. Lo anterior es observado a través de la jurisprudencia Octava Época, Instancia: Pleno, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación 8-9 Septiembre -Octubre de 1988, Página: 5, Tesis: P. 23., Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa.

Doble Tributación. En sí misma No es Inconstitucional. *Es tendencia de la política fiscal en la mayoría de los países, entre ellos el nuestro, evitar la doble tributación con el objeto de realizar una efectiva justicia fiscal; sin embargo, éste fenómeno impositivo no está prohibido por ningún artículo de la Constitución Federal de tal suerte que en sí mismo no es inconstitucional. Lo que la Carta Magna prohíbe en su artículo 31, fracción IV, entre otros supuestos, es que los tributos sean desproporcionados, que no estén establecidos por ley o que no se destinen para los gastos públicos; pero no que haya doble tributación.*

Amparo en revisión 6168/63. Alfonso Córdoba Mendoza y coagraviados. 12 de febrero de 1974. Mayoría de 18 votos de los señores ministros: López Aparicio, Franco Rodríguez, Jiménez Castro, Rivera Silva, Huitrón, Rojina Villegas, Rocha Cordero, Iñárritu, Palacios Vargas, Solís López, Canedo Aldrete, Salmorán de Tamayo, Saracho Álvarez, del Río, Guerrero Martínez, Mondragón Guerra, Aguilar Álvarez y Presidente en funciones Rebolledo; contra el voto del ministro Burguette Farrera. Ponente: Carlos del Río Rodríguez. Secretario: Juan Muñoz Sánchez.

Amparo en revisión 8481/50. Hoffman Pinther and Bosworth, S.A. y otro. 17 de junio de 1975. Mayoría de 14 votos de los señores ministros: Franco Rodríguez, Rebolledo, Huitrón, Rocha Cordero, Martínez Ulloa, Iñárritu, Serrano Robles, Canedo Aldrete, Salmorán de Tamayo, Saracho Álvarez, del Río, Guerrero Martínez, Mondragón Guerra y Presidente Guerrero López; contra el voto del ministro Burguette Farrera. Ponente: Mario G. Rebolledo. Secretario: Isidro Gutiérrez González.

Amparo en revisión 1597/65. Pablo Legorreta Chauvet y coagraviados. 12 de abril de 1977. Unanimidad de 18 votos de los señores ministros: López Aparicio, Franco Rodríguez, Cuevas, Castellanos Tena, Rivera Silva, Langle Martínez, Abitia Arzapalo, Lozano Ramírez, Rocha Cordero, Rebolledo, Serrano Robles, Canedo Aldrete, Salmorán de Tamayo, Sánchez Vargas, del Río, Calleja García, Aguilar Álvarez y Presidente Téllez Cruces. Ponente: Ramón Canedo Aldrete. Secretario: Efraín Polo Bernal.

Amparo en revisión 402/76. J. Jesús Castellanos Castellanos. 3 de enero de 1978. Unanimidad de 15 votos de los señores ministros: López Aparicio, Franco Rodríguez, Cuevas, Castellanos Tena, Langle Martínez, Abitia Arzapalo, Lozano Ramírez, Rebolledo, Palacios Vargas, Serrano Robles, Salmorán de Tamayo, Calleja García, Mondragón Guerra, Aguilar Álvarez y Presidente Téllez Cruces. Ponente: Fernando Castellanos Tena. Secretario: Humberto Román Palacios.

Amparo en revisión 5322/50. Siderúrgica de Monterrey, S.A. 6 de marzo de 1984. Unanimidad de 18 votos de los señores ministros: López Aparicio, Cuevas, Castellanos Tena, Azuela Güitrón,

Langle Martínez, Díaz Infante, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Rodríguez Roldán, Palacios Vargas, Gutiérrez de Velasco, Salmorán de Tamayo, Moreno Flores, del Río, Calleja García, León Orantes, Olivera Toro y Presidente Iñárritu. Ponente: Alfonso López Aparicio. Secretaria: Atzimba Martínez Nolasco. Texto de la tesis aprobado por el Tribunal en Pleno el dieciocho de octubre de mil novecientos ochenta y ocho. Unanimidad de veintiún votos de los señores ministros: Presidente Carlos del Río Rodríguez, Carlos de Silva Nava, Felipe López Contreras, Salvador Rocha Díaz, Samuel Alba Leyva, Mariano Azuela Güitrón, Noé Castañón León, Ernesto Díaz Infante, Luis Fernández Doblado, Francisco H. Pavón Vasconcelos, Victoria Adato Green, Santiago Rodríguez Roldán, José Martínez Delgado, Manuel Gutiérrez de Velasco, Atanasio González Martínez, José Manuel Villagordoa Lozano, Fausta Moreno Flores, Ángel Suárez Torres, Sergio Hugo Chapital Gutiérrez, Juan Díaz Romero y Ulises Schmill Ordóñez.

Genealogía:

Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo I, Primera Parte-1, Enero a Junio de 1988, tesis P. 23, página 139. Informe 1988, Primera Parte, Pleno, tesis 7, página 802-7. Apéndice 1917-1995, Primera Parte, Tomo I, Pleno, tesis 109, página 117.

b) Limitado e ilimitado

Tal y como lo dice la propia terminología estamos frente al supuesto limitado, cuando el mandato constitucional establece reglas específicas que señalan los campos de acción tributaria propios de la Federación, de Entidades Federativas y Municipios. En tal sentido, se busca que la Potestad Tributaria sea limitada en normas más claras dentro de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las cuales tengan como fin enumerar las fuentes tributarias de cada esfera de gobierno, en forma privativa, equilibrada y justa. Así, en el presente caso, estamos frente a los artículos constitucionales 73, 115, 116, 117 y 124, respectivamente.

El segundo concepto señalado en el presente apartado, es todo lo contrario a lo anteriormente expuesto, el concepto de ilimitado traen consigo en materia tributaria, una falta de gobernabilidad coherente, lo cual se traduce en un sistema injusto, basado en el abuso y la desorganización en el ejercicio del Poder Tributario. Tal es el caso de la Federación que en ejercicio de la Potestad Tributaria, ejerce en nuestro sistema de manera concurrente e ilimitada y en perjuicio de Entidades Federativas y Municipios, un abuso en la instauración de fuentes que originan las contribuciones sobre materias que son fuentes de los estados, trayendo como consecuencia la agudización del centralismo político y económico; claro ejemplo de ello es el establecimiento de

impuestos federales únicos en la esfera concurrente a la luz de los convenios de coordinación fiscal.

Lo anterior, así lo sustenta la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la Jurisprudencia. 2ª/J.17/2011, Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XII, Diciembre 2000, Página: 293, cuyo rubro y texto establecen:

Coordinación fiscal entre la federación y los estados. Efectos de la celebración de los convenios de adhesión al sistema nacional relativo respecto de la potestad tributaria local. Conforme a lo dispuesto en la Ley de Coordinación Fiscal vigente, cuando una entidad federativa celebra el referido convenio de adhesión, ello acarrea diversas consecuencias respecto de la potestad tributaria que corresponde ejercer al respectivo Congreso Local. En principio, la referida facultad, en aras de evitar la doble o múltiple imposición, no podrá desarrollarse en su aspecto positivo, relativo a la creación de tributos, en cuanto a los hechos imponible que se encuentren gravados por un impuesto federal participable, ya que al celebrarse la mencionada convención debe entenderse que la potestad tributaria se ha ejercido no en su aspecto positivo, ni en el negativo, correspondiente a la exención de impuestos, sino en su expresión omisiva que se traduce en abstenerse de imponer contribuciones a los hechos o actos jurídicos sobre los cuales la Federación ha establecido un impuesto, lo que provocará recibir ingresos, vía participaciones, provenientes de los impuestos federales que graven aquellos hechos o actos. Por otra parte, en razón de que al adherirse la respectiva entidad federativa al sistema nacional de coordinación fiscal, el órgano legislativo local renunció a imponer las contribuciones que concurran con los impuestos federales participables, ello conlleva, incluso, la desincorporación temporal de su ámbito competencial de la potestad relativa, por lo que si aquél crea contribuciones de esa especie, estará expidiendo disposiciones de observancia general que carecen del requisito de fundamentación previsto en el artículo 16 constitucional, en tanto que serán emitidas sin la competencia para ello, tal como deriva de lo previsto en la tesis jurisprudencial número 146, visible en la página 149 del Tomo I del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, de rubro: "FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD LEGISLATIVA."

Precedente(s):

Amparo en revisión 2240/97. Inmobiliaria Pedro de Alvarado, S.A. de C.V. 11 de octubre del año 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

Amparo en revisión 942/2000. Carlos Enrique Campos Stenner. 23 de febrero de 2001. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Silvia Elizabeth Morales Quezada.

Amparo en revisión 943/2000. Jaime Martín García Corral. 23 de febrero de 2001. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Alberto Miguel Ruiz Matías.

Amparo en revisión 1291/2000. Gerardo Quiñones Canales. 23 de febrero de 2001. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Moisés Muñoz Padilla.

Amparo en revisión 7/2001. Adriana Margarita García Soto. 23 de febrero de 2001. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Sofía Verónica Ávalos Díaz.

Tesis de jurisprudencia 17/2001. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintisiete de abril de dos mil uno.

Nota: La ejecutoria relativa al amparo en revisión 2240/97, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIII, enero de 2001, página 957.

Tal y como podemos observar el concepto de ilimitación de la Potestad Tributaria, resulta ser un figura jurídica que menoscaba el ámbito de competencia de las entidades federativas, tal y como lo establece dicha tesis, la forma de nuestro sistema jurídico, así como el actuar del gobierno actualmente se encuentra basado en la desincorporación temporal del ámbito competencial los estados integrantes de nuestra República; el poder legislativo local renuncia de manera expresa a imponer contribuciones a hechos o actos jurídicos sobre los cuales la Federación ha determinado un impuesto, si el actuar de dichas entidades es contrario a lo manifestado, la expedición de sus normas carecerán de una debida fundamentación, siendo contradictorio con los dispuesto por el artículo 16 Constitucional.

1.4 Fundamento Constitucional.

Ya hemos tratado que el poder público equivale a la actividad de imperio del Estado, dentro del cual una de sus principales funciones es desarrollada mediante la facultad legislativa, la cual resulta ser fuente formal del orden jurídico a través de ley; *que “es acto de imperio del Estado que tiene como elementos sustanciales la abstracción, la imperatividad y la generalidad”*²⁰.

²⁰ Burgoa, Ignacio, “*Derecho Constitucional Mexicano*”, 7a Ed., Editorial Porrúa, México 1989, p.p. 609 y 610

Esta facultad legislativa, resultado de la división de poderes en nuestro sistema de gobierno, es una manifestación clara del propósito del Estado de tener un óptimo control y manejo de la Potestad Tributaria. Para alcanzar tal fin, el Poder Legislativo, es el encargado a través del proceso legislativo (iniciativa, discusión, aprobación, sanción, promulgación e iniciación de la vigencia), de promulgar reglas jurídicas de observancia general, las cuales tienen como resultado la delimitación del actuar del Estado frente a los particulares y el de los particulares frente al Estado. Dentro del presente proceso y como resultado del mismo se expiden normas constitucionales primarias, las cuales son disposiciones jurídicas derivadas de las decisiones políticas fundamentales, que recogen y consagran en sí, principios básicos como de legalidad, proporcionalidad, equidad, etc., que resultan ser los cimientos de un correcto sistema de gobierno. Así, estas normas primarias con carácter general y obligatorio dentro del ámbito de competencia del Estado, son parte de nuestro derecho positivo, manifestado en ley, que prevén, demarcan o describen distintas situaciones abstractas que corresponden, en su dimensión normativa, a las diversas situaciones que se tratan en la sociedad.

Ahora bien, como concebimos todos, la población de un Estado se compone de diferentes clases o grupos colocados en distintas situaciones económicas y culturales; y en lo individual cada uno de estos, integran dichas clases o grupos que desempeñan diversas conductas, dando como resultado que la ley deba tratarlos en función de la determinada situación a que pertenezcan, de ahí la importancia del marco normativo en la que se sustenta la actuación del Estado. Por lo que una vez tratado el concepto, características y clasificación de la potestad tributaria, cerraremos el presente capítulo estudiando a detalle el fundamento constitucional de esta figura jurídica. Si bien es cierto que dentro del presente capítulo, se ha mencionado diversos artículos que hacen referencia al presente tema, consideramos necesario que para un mejor estudio se necesita hacer referencia de estos apartados constitucionales de una manera ordenada, proporcionando un argumento particular a cada uno de estos.

A continuación examinaremos diferentes preceptos constitucionales con relación directa a la Potestad Tributaria, tratando de agrupar a los mismos de acuerdo a su naturaleza, distinguiendo los distintos niveles de gobierno.

a) Será el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, nuestro primer objeto de estudio en el presente tema, toda vez que

el mismo establece la regla que rigen las obligaciones tributarias, el cual establece lo siguiente:

Art. 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.

Como podemos observar, tal precepto enuncia los principios constitucionales que debe observar toda contribución, el fin de los mismos gasto público, y la división de potestad tributaria en sus tres niveles de gobierno, estamos sin lugar a duda ante el fundamento constitucional de las obligaciones tributarias de todas las personas, sean físicas o morales, y diseña las reglas aplicables en la materia tributaria, de acuerdo a los principios *de destino de las obligaciones, la justicia tributaria y la formalidad fiscal.*²¹

Ahora bien, para efecto de nuestro estudio entenderemos por:

- *Contribución. Tributo o ingreso tributario es el vínculo jurídico del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.*²²
- *Gasto Público. Este concepto debe entenderse como lo actividad del estado en función a sus cometidos para proporcionar bienes y servicios con el objeto de satisfacer las necesidades colectivas*²³. Este concepto se encuentra vinculado con los “*principios de destino tributario, justicia tributaria y de la validez fiscal*” definido por Maestro Enrique Sánchez Bringas, el cual los identifica como a) “*aquel en que los tributos solo pueden ser destinados a sufragar el gasto público de la federación, estado o municipio en que resida el contribuyente*”²⁴, b) como “*en que todo tributo no puede establecerse en forma arbitraria, siempre deben estar sometidas a las reglas de equidad y*

²¹ Sánchez Bringas, Enrique, “*Derecho Constitucional*”, 9ª. Ed., Editorial Porrúa, México 2004, p. 158

²² Arrijo Vizcaíno, Adolfo, “*Derecho Fiscal*”, 17ª. Ed., Editorial Themis, México 2003, p.p. 125 y 126.

²³ Castrejón García, Gabino Eduardo, “*Derecho Tributario*”, Ed. Cárdenas, México 2002, p. 64

²⁴ Sánchez Bringas, Enrique, “*Derecho Constitucional*” 12 Ed., Editorial Porrúa, México 2009, p. 158.

*proporcional*²⁵ y c) el que *“toda carga tributaria debe contemplarse en un acto formal y materialmente legislativo: en una ley.”*²⁶

Principios que se han definido y conocemos como de proporcionalidad, equidad y legalidad, de los cuales no profundizaremos con comentario alguno, en virtud de que tales conceptos se les dará tratamiento minucioso en subsecuentes capítulos.

- Potestad tributaria a nivel Federal, Estatal, del Distrito Federal y Municipal. Retomando la idea del maestro Gabino Castrejón, podemos mencionar que en nuestra ley suprema en ninguna parte distingue la potestad tributaria en los diferentes niveles de gobierno, más bien, dicho ordenamiento jurídico únicamente se limita a señalar el tipo de tributo a imponer en función a la competencia de cada nivel de gobierno, así como la aplicación del ámbito territorial que la ley le otorgue. Por lo que la potestad tributaria, esta delineada mediante reglas genéricas y comunes en la materia, con la variaciones que le corresponde de acuerdo al área de su competencia.

b) Los siguientes preceptos a analizar, son clasificados de acuerdo a la doctrina jurídica a tendiendo a su naturaleza como facultades jurisdiccionales, únicamente se citarán los elementos que aportan al sistema mexicano y son estudiados de manera conjunta en virtud de que los mismos guardan cierta identidad entre sí y se encuentran intrínsecamente relacionados, nos referimos a los artículos constitucionales 39, 40, 41, 49, 50, 80 y 94.

Art. 39. La soberanía nacional reside esencialmente y originariamente en el pueblo. Todo poder público dimana del pueblo y se instituye para el beneficio de éste. El pueblo tiene todo el tiempo inalienable derecho de alterar o modificar la forma de su gobierno.

Art. 40. Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental.

²⁵ *Ibíd*em, p. 159

²⁶ *Ibíd*em, p. 161

Art. 41. El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los caos de la competencia de éstos, y por los Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución federal y las particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal.

(...)

Artículo 49. El Supremo Poder de la Federación se divide para su ejercicio en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

(...)

Artículo 50. El poder legislativo de los Estados Unidos Mexicanos se deposita en un Congreso general, que se dividirá en dos Cámaras, una de diputados y otra de senadores.

Artículo 80. Se deposita el ejercicio del Supremo Poder Ejecutivo de la Unión en un solo individuo, que se denominará "Presidente de los Estados Unidos Mexicanos."

Artículo 94. Se deposita el ejercicio del Poder Judicial de la Federación en una Suprema Corte de Justicia, en un Tribunal Electoral, en Tribunales Colegiados y Unitarios de Circuito y en Juzgados de Distrito.

(...)

Estos artículos constitucionales señalan, entre otros, lineamientos esenciales del sistema de gobierno de nuestro país, tales como:

- Origen de la soberanía nacional,
- Definición de la forma del Estado y del gobierno,
- Partes que integran la federación,
- Definición del principio de la división de poderes,
- Integración del poder legislativo federal, poder ejecutivo federal e integración del poder judicial de la federación, y;
- La existencia de los órganos de gobierno; sistema homogéneo de donde emana y resulta ser base del tema que nos ocupa el presente capítulo.

c) Caso interesante en este tema, resulta él como la Constitución determina quien ostenta la Potestad Tributaria en el Distrito Federal, quien sin ser jurídicamente una entidad federativa, la misma reviste ciertas características como tal, la cual se encuentra conformada por una clara división de poderes a nivel local, con la única excepción de que la Federación tiene un grado de injerencia en ciertos temas que en una entidad federativa local solamente competería a este.

En nuestro país, el sistema de gobierno local tiene como característica en materia tributaria el ser una Potestad Originaria, porque sus facultades son otorgadas por la propia ley suprema en los casos que no sean de competencia de la federación, esto es, que determinadas contribuciones competencia de la entidades federativas nacen directamente de la Constitución, claro ejemplo de ello, podemos observarlo en las facultades en materia hacendaría que se encuentran delimitada y regulada directamente en la ley suprema en su artículo 122. La facultad que tiene la Asamblea Legislativa de expedir las disposiciones legales para la organización de la hacienda pública, la contaduría mayor y el presupuesto, la contabilidad y el gasto público; es un ejemplo de potestad originaria, la Constitución directamente le da la atribución de legislar en este sector; pero en ningún momento lo anterior implica que el gobierno del Distrito Federal detente la Potestad Tributaria en su territorio, únicamente la ley le facultad el examinar, discutir y aprobar reglas que le permitan organizar la hacienda pública, sin que esta no sea contraria a la Constitución.

Para demostrar las consideraciones expuestas es necesario realizar un estudio de manera conjunta de diversos preceptos constitucionales que guardan relación entre sí. Empezaremos por puntualizar que los artículos 44 y 122, constitucionales, nos señalan y establecen la existencia jurídica del Distrito Federal, definen su ámbito territorial, la calidad de capital de la federación y reglas que regirán el traslado del mismo, así como la integración y el actuar de los poderes que lo conforman.

Artículo 44.

La Ciudad de México es el Distrito Federal, sede de los Poderes de la Unión y Capital de los Estados Unidos Mexicanos. Se compondrá del territorio que actualmente tiene y en el caso de que los poderes Federales se trasladen a otro lugar, se erigirá en el Estado del Valle de México con los límites y extensión que le asigne el Congreso General.

Sin embargo, dentro del propio artículo 122, además de señalar lo manifestado en el párrafo anterior, podemos encontrar que en su inciso A. establece reglas específicas de manera tácita de los campos de acción tributaria que competen única y exclusivamente a la Federación y en los que el gobierno local no tendrá injerencia alguna. Para demostrar los extremos de tal argumento considero necesario el citar tal precepto:

Art 122. (...)

A. *Corresponde al Congreso de la Unión:*

Legislar en lo relativo al Distrito Federal, con excepción de las materias expresamente conferidas a la Asamblea Legislativa;

II. Expedir el Estatuto de Gobierno del Distrito Federal;

III. Legislar en materia de deuda pública del Distrito Federal;

IV. Dictar las disposiciones generales que aseguren el debido, oportuno y eficaz funcionamiento de los Poderes de la Unión; y

V. Las demás atribuciones que le señala esta Constitución.

Como podemos observar la fracción V del inciso a), señala de manera tácita que la Potestad Tributaria del Distrito Federal, radica y se encuentra sometida a la Federación, toda vez que dicha fracción al momento de establecer “la demás a atribuciones que señale la Constitución” delimita el ámbito de competencia del Distrito Federal en dicha materia, esto es, si dicho precepto se relaciona con los supuestos previstos en el artículo 73 Constitucional, la Asamblea Legislativa, no tiene injerencia ni facultad de establecer contribución alguna respecto de aquellos que son competencia exclusiva del Congreso de la Unión.

En particular considero que tal caso resulta ser un claro ejemplo del menoscabo que existe en el ámbito de competencia en materia tributaria de las Entidades Federativas, toda vez que la forma de nuestro sistema jurídico, así como el actuar del gobierno actualmente restringe el actuar de la Asamblea Legislativa y demás Entidades Federativas, ya que por ley, ésta no tiene facultades de imponer contribuciones a hechos o actos jurídicos sobre los cuales la Federación ha determinado un impuesto.

d) Se han realizado manifestaciones a lo largo del presente capítulo respecto del artículo 73, Constitucional, el cual como ya es de conocimiento nuestro, contiene las facultades atribuibles al Congreso de la Unión. Sin duda alguna, es de señalar que tal precepto al igual que el artículo 31, resultan ser en opinión particular el tronco total del sistema contributivo mexicano y en especial de la Potestad Tributaria en nuestro medio jurídico, sin demeritar los demás preceptos que guardan relación con la materia, pero por otra parte tal precepto resulta ser el origen de innumerables discrepancias en temas relativos a la competencia en materia tributaria entre la Federación, Entidades

Federativas y Municipios, temas como coordinación fiscal y concurrencia fiscal, resultan resaltar de manera relevante al estudio del presente capítulo.

Para dar una mejor estructura del presente artículo indicare los temas que emanan de tal precepto:

- Empezaremos a tratar tales temas mencionando que en nuestro sistema tributario, existen dos fuentes impositivas las cuales la doctrina las ha denominado como facultades exclusivas y concurrentes; *“las primeras referentes a aquellas en las que sólo las puede gravar la Federación y las segundas pueden concurrir a gravarlas, simultáneamente la Federación, los Estados y los Municipios”*²⁷. Tal clasificación de manera tácita ha sido retomada por el multicitado precepto estudio de nuestro presente apartado.

Siendo lo anterior, iniciaremos definiendo a la Coordinación Fiscal *“como la participación proporcional que por disposición de la Constitución y de la Ley, se otorga a las Entidades Federativas en el rendimiento de un tributo federal cuya recaudación y administración han intervenido por autorización expresa de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público.”*²⁸ A diferencia de la Coordinación la Concurrencia Fiscal se presenta cuando tanto las Entidades Federativas y Federación gravan dos o más tributos diferentes de una misma fuente de ingresos. La discrepancia entre ambos, se sustenta en que en la coordinación fiscal sólo existe un crédito fiscal y la potestad tributaria pertenece a la Federación; mientras que en la concurrencia, hay más de un crédito fiscal para un mismo hecho imponible y la potestad se recae en dos sujetos activos, estando ante la presencia del típico caso de doble tributación.

- El artículo 73, fracciones VII y XXIX, establecen que es facultad del congreso el imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto, señalan materias reservadas exclusivamente a la Federación; materias como: comercio exterior; aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos cuarto y quinto del artículo 27 de la

²⁷ Margain Manautou, Emilio, *“Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano”*, 20ª Ed., Editorial Porrúa, México 2007, p. 264

²⁸ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, Op. Cit., p. 160.

Constitución, servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; energía eléctrica; producción y consumo de tabacos labrados; gasolina y demás productos derivados del petróleo; cerillos y fósforos; aguamiel y productos de su fermentación; explotación forestal y consumo de cerveza.

Como podemos observar, dicho precepto únicamente se limita a enumerar fuentes impositivas exclusivas de competencia federal, pero sin que ello signifique que no pueda realizar expedir más normas que regularicen proyectos hechos o situaciones jurídicas determinadas que considere necesario para satisfacer el gasto público, según lo establecido por su fracción VII; por lo que la ley otorga a la Federación puede concurrir con los Estados para obtener los recursos suficientes, cuando éste lo considere necesario, dejando un amplio campo de acción en materia tributaria.

- Por último, establece que los estados tienen el derecho de participar en las contribuciones federales que esa norma califica como especiales; la forma y monto de la participación son determinados por la ley federal correspondiente. Específicamente, las materias que comprenden las contribuciones especiales como los señalados en su fracción XXIX. Asimismo establece que las legislaturas de los estados deben fijar el porcentaje correspondiente a los municipios en relación con la participación que los estados tienen de los impuestos especiales.

e) Toca el turno de analizar los artículos 117, 118 y 124 Constitucionales correspondientes a las facultades impositivas de las entidades federativas, tema en el que se han expresado algunos razonamientos anteriormente. Sabemos que las Entidades Federativas son sujetos activos de la obligación fiscal expresamente contemplados por el artículo 31 de la Carta Magna; y que sus facultades se encuentran limitadas formalmente por el artículo 73, las cuales se refieren a fuentes económicas exclusivas de la Federación. No podemos pasar por el alto que aunado con el 73, existen otras limitación en la facultad impositiva de los Estados, nos referimos en lo particular a lo establecido por el artículo 117, fracciones III a VII, 118, fracción I; materias como:

- Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio, Prohibir ni gravar directa ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera.
- Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía.
- Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.
- Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.

Se unen a la lista ya contemplada en el 73. No obstante, que en la aplicación de la regla de las facultades implícitas contenidas en el artículo 124, de la ley suprema, el mismo ordenamiento determina que las Entidades Locales tienen Potestad para imponer tributos sobre las materias no reservadas de manera expresa a la federación, ocasionando que los Estados concurren con el fisco Federal en la imposición de las mismas fuentes, originando la doble tributación; toda vez que, por un lado la Federación funda su Potestad en la fracción VII del artículo 73, en tanto que las Entidades Federativas basarán su potestad y actuar invocando artículo 124. De ahí la importancia de una correcta coordinación fiscal, el cual de manera concisa deberá tener por objeto principal hacer congruentes los ordenamientos fiscales federales como los locales, y así establecer y distribuir una correcta participación de los tributos que corresponda a cada una de las entidades contempladas en la fracción IV, del artículo 31.

f) Por último, no podemos dejar de mencionar las reglas relacionadas con el fisco municipal, las cuales se encuentran señaladas por el artículo 115 Constitucional.

Sin duda alguna, el fisco municipal resulta ser el sujeto activo de la actividad hacendaría más precaria en nuestro país, en virtud de que su ámbito de competencia se limita a recaudar o cobrar los tributos correspondientes a las funciones y servicios públicos de: a) Agua potable, drenaje, alcantarillado, tratamiento y disposición de sus aguas residuales; b) Alumbrado público; c) Limpia, recolección, traslado, tratamiento y disposición final de residuos; d) Mercados y centrales de abasto; e) Panteones; f) Rastro; g) Calles, parques y jardines y su equipamiento; h) Seguridad pública, en los términos del artículo 21 de esta Constitución, policía preventiva municipal y tránsito; i) Los demás que las Legislaturas locales.

Así su administración hacendaría se encuentra limitada a:

- Rendimientos de los bienes que les pertenezcan,
- Las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor; percibiendo contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles;
- Las participaciones federales con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las Legislaturas de los Estados, y;
- Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.

CAPITULO 2.

DE LAS CONTRIBUCIONES

2.1 DEFINICIÓN

Tal y como se ha indicado en el anterior capítulo, la Potestad Tributaria es la facultad del Estado para establecer las obligaciones fiscales necesarias que permitan sufragar el gasto público y así lograr un desarrollo económico, social y político en un territorio determinado. Esta relación que guarda el Estado y sus gobernados en el aspecto tributario es precisada doctrinariamente como relación jurídica tributaria; el cual se define según el Maestro Margain como aquella que se constituye “*por el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria*”²⁹. Como podemos observar tenemos la existencia de dos sujetos en dicha relación el sujeto activo que es aquel que tiene el derecho de exigir el pago de tributo; el cual en nuestra organización política conocemos como sujetos activo a la Federación, Estados y Municipios; y por otra parte al sujeto pasivo va a ser aquel que legalmente tiene la obligación de pagar el tributo.

Asimismo el Maestro Francisco de la Garza, la define como “*aquella que existe entre el ente público acreedor y el sujeto pasivo principal, por deuda propia o el sujeto pasivo por deuda ajena, que tiene como contenido el pago de la prestación en dinero o en especie en qué consiste el tributo*”³⁰.

Derivado de lo anterior, y basados en lo expuesto por el Maestro de la Garza, podemos subrayar las siguientes características de la relación jurídica tributaria que guarda el Estado y los particulares, en los siguientes términos:

- Debemos entender a la Relación Jurídica Tributaria, parte del Derecho Público.
- Su fuente se encuentra prevista en ley, esto es, que la relación que guarda el Estado frente a sus gobernados, se da en virtud de que previamente se ha previsto un hecho o acto jurídico en la propia ordenanza.

²⁹ Margain Manautou, Emilio, Ob., Cit., p. 302

³⁰ De la Garza, Sergio Francisco, Ob., Cit., p. 455

- El sujeto activo o acreedor es el Estado; y la calidad de deudor o sujeto pasivo puede adquirirla cualquier particular o entidad pública.
- El objeto es único y consiste siempre en dar, en este caso, el sujeto pasivo da una cantidad líquida y determinada y excepcionalmente en especie, por situarse en una situación de hecho prevista en la ley.
- El fin último de la Relación es recabar las cantidades necesarias para sufragar el gasto público.

Sin duda, el Derecho Fiscal, rama del Derecho Público (opinión basada en la Teoría de Jellinek), es el encargado de regular esta relación jurídica tributaria que existente en nuestro sistema fiscal. Por lo que resulta necesario dar una definición que permita alcanzar los conceptos necesarios a tal regulación. Citando al maestro Rafael Bielsa, por considerar que la enunciación que otorga al Derecho Fiscal cumple totalmente con los aspectos conceptuales y descriptivos que toda definición debe integrar; por ello, podemos aseverar que el Derecho Fiscal *“es el conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público que regula la actividad del Estado como Fisco”*³¹

Como podemos observar el objeto del Derecho Fiscal está constituido por el conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público que regulan la determinación, recaudación y administración por parte del Estado, de los ingresos tributarios y contribuciones. Llegando a este punto resulta indispensable el conocer y entender el significado de tributo o contribución; por lo que el objetivo principal en el presente capítulo es el analizar la definición, elementos que lo integran y la clasificación de las contribuciones.

Existe una diversidad de opiniones y criterios en cuanto a la definición de las contribuciones, para objeto de nuestro estudio y con la intención de no desgastarnos en dicho tema, analizaremos dos definiciones que en lo particular considero indispensables, la primera de ellas será desde el punto de vista legal, ya que resulta fundamental el conocer como el ordenamiento jurídico define un elemento indispensable en el sistema fiscal mexicano, el segundo de los conceptos será estudiado desde el punto de vista doctrinario.

³¹ Emilio Margain Manautou, Ob. Cit., p. 22

Comenzaremos el estudio del presente tema, retomando lo señalado por el Maestro Arrijoa Vizcaíno al señalar que la ley no establece un concepto de contribución o tributo, lo cual es observable al remitirnos a lo dispuesto el artículo 6º del Código Fiscal, mismo que señala *“que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, prevista en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran”*.

Si bien es cierto que la ley fiscal, se queda corta, en cuanto a que no otorga una definición como tal en ningún precepto integrante de la codificación fiscal, se debe destacar que el contenido de tal ordenamiento, no es ajeno al definir los elementos integrantes de las contribuciones, por lo que resulta recomendable que el ordenamiento jurídico en cuestión deba ser estudiado de una manera conjunta para una mayor comprensión.

Por otra parte, la doctrina jurídica define a la contribución en los siguientes términos: *“El tributo, contribución o ingreso tributario es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie”*³². Citamos esta definición por considerar que el Emilio Margáin Manautou, al momento de enunciar a tal concepto cumple con aludir los elementos esenciales que integran a las contribuciones, siendo este claro y eficiente, toda vez que abarca los componentes que la ley no da.

Asimismo, el Maestro Arrijoa Vizcaíno, segrega perfectamente la definición del Maestro Margáin, al momento de señalar el contenido del concepto indicado con antelación, descomponiéndolo en los siguientes elementos:

1. **La existencia de un Vínculo Jurídico.**- Como se ha señalado con anterioridad, el sistema fiscal mexicano se encuentra regido por el principio de legalidad, el cual significa que el actuar del Estado a través de un funcionario o entidad competente en materia, no podrá llevar a cabo acto alguno sin que este se encuentre previamente previsto en ley. Es por lo tanto, un requisito *sin equa non*, que las contribuciones para que tenga validez y eficacia jurídica, que la situación de hecho deba encontrarse

³² Arrijoa Vizcaíno, Adolfo, Ob. Cit., p. 136.

previsto en el ordenamiento jurídico con antelación al momento en que el sujeto pasivo se coloque en tal situación. De ahí, el sustento del alcance en cuanto a la existencia del vínculo jurídico.

2. **El Estado como sujeto activo.** Se ha mencionado la existencia de la relación jurídica tributaria existente entre el Estado y los particulares, señalando los sujetos que la integran, sujeto activo (Estado) y sujeto pasivo (particulares), resultando ser el primero de ellos por regla general el acreedor en tal correspondencia, quien previa norma jurídica es el que establece un crédito, un deber de dar, hacer o prestar a un particular situado en un hipótesis prevista en ley, el cual a su vez efectuara a favor del fisco la entrega de aportaciones económicas como parte de una obligación jurídica. De ahí la afirmación de que el Estado es el sujeto activo de la Relación Jurídica Tributaria.
3. **Particulares como sujetos activos.** En el punto inmediato anterior, se ha señalado que en la relación jurídica tributaria el sujeto activo corresponde al Estado, en contraposición a lo anterior el sujeto pasivo es aquel cuyo cargo se encuentra en el cumplimiento de la obligación fiscal. Revisten tal carácter las personas físicas y morales que tienen la obligación de pagar una parte proporcional de sus ingresos, rendimientos o ganancias, para satisfacer los gastos públicos, cuando estos se sitúen en los casos señalados por las leyes aplicables.
4. **El pago o cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.** *“Se entiende por pago el cumplimiento efectivo de la obligación”.*³³ Es el acto por virtud del cual el deudor cumple o extingue bajo cualquier título alguna obligación; y nos encontramos en el entendido de que el propósito fundamental perseguido por la relación jurídica tributaria es dotar al Estado de los medios y recursos necesarios para sufragar el gasto público; por ende, el sujeto pasivo de la relación tiene una carga u obligación de contenido eminentemente económico, el cual es expresado en forma pecuniaria y excepcionalmente en especie, que deberá

³³ Gutiérrez y González, Ernesto. *“Derecho de las Obligaciones”*. 13ª. Ed., Editorial Porrúa, México 2001, p. 838.

transferir la parte del ingreso, rendimiento o ganancia correspondiente dentro de los plazos señalados en las leyes respectivas.

Con base en lo expuesto y retomando lo expresado por el Maestro Arrijoa Vizcaíno³⁴ concluyo que el tributo o contribución constituye, esencialmente, la manifestación económica de la relación jurídico tributaria, representada por el derecho de cobro a favor del fisco y la correlativa obligación de pago a cargo del contribuyente.

2.2 Elementos de las Contribuciones

Una vez que se ha dejado en claro el concepto de contribución, es sin duda indispensable analizar los elementos que lo integran, por lo que en los temas siguientes; elementos como sujeto, objeto, hecho imponible y generador, base, cuota y tarifa, serán examinados para comprender la totalidad de tal concepto.

2.2.1 Sujeto

Iniciaremos el presente subtema partiendo de lo general a lo específico, comenzando por definir qué se entiende persona; el cual puede ser definido desde tres acepciones principales, a saber desde un punto de vista Etimológico, Filosófico y Jurídico. Etimológicamente la palabra persona, viene del etrusco *phersu*, que da en el latín persona, máscara, personaje de teatro, de donde resultó en nuestra lengua persona. Otros autores derivan persona de *personare*, o sea, resonar³⁵. En el aspecto filosófico el alemán Nicolai Hartmann³⁶ define a la persona como el sujeto cuya conducta es susceptible de realizar valores morales. En la acepción jurídica la persona en palabras del Maestro García Máynez³⁷ “es el ente capaz de tener facultades o deberes”. A lo cual la doctrina jurídica la divide en dos grupos: personas físicas o como el propio Maestro define como personas jurídicas individuales y personas morales o personas jurídicas colectivas. Definiéndose el primero de ellos como sujetos de facultades y deberes, que posee personalidad jurídica propia, con las limitaciones impuestas por ley (edad y uso de razón); el segundo son aquellas

³⁴Arrijoa Vizcaíno, Adolfo, Op. Cit., p. 137

³⁵Bravo González, Agustín y Bravo Valdés, Beatriz, “Derecho Romano”, 17ª. Ed., Editorial Porrúa, México 2000, p. 106.

³⁶Hartmann, *Ethik*, p. 167, citado por García Máynez, Eduardo, “Introducción al Estudio del Derecho”, 46ª. Ed., Editorial Porrúa, México 1994, p. 274

³⁷Ibídem, p. 271

personas jurídicas que son identificadas como asociaciones o instituciones formadas para la consecución de un fin lícito, reconocidas por la ordenación jurídica como sujetos de derechos, situación jurídica contemplada por el artículo 9º, constitucional y demás ordenamientos legales aplicables al caso.

Una vez aclarada la acepción que da la doctrina al concepto de persona centremos nuestra atención al estudio de tal concepto en el aspecto tributario. Se ha mencionado que la relación jurídica tributaria, se encuentra conformada por el sujeto activo y pasivo; a los cuales la ley les confiere determinados derechos y obligaciones de manera recíproca.

2.2.1.1 Sujeto Activo

El Código Fiscal se ha abstenido de definir de manera expresa el sujeto activo de dicha relación. Constitucionalmente en nuestro país el artículo 31, fracción IV, al establecer la obligación de contribuir para los gastos públicos, únicamente menciona a la Federación, los Estados y los Municipios, y no prevé en ninguna otro ordenamiento jurídico a ninguna otra persona, individual o colectiva, como tal atribución. Así la obligación fiscal, es única y exclusivamente del Estado, pues solamente él, como ente soberano, está investido de la potestad tributaria (atributo de la soberanía) para obtener la calidad de sujeto activo de la relación.

Retomando lo previamente estudiado, concluyo que el sujeto activo *“es aquel integrante de la relación jurídica tributaria que tiene la facultad de exigir el pago de los tributos (Estado), y quién a su vez tendrá la obligación de determinar, recaudar y administrar los mismos para la satisfacción del gasto público”*.

2.2.1.2 Sujeto Pasivo

Caso contrario al supuesto anterior, el sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona que de acuerdo a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero. De manera clara, la ley fundamental define quien es el sujeto pasivo de la relación tributaria al momento de expresar en su artículo 31. *“que son obligaciones de los mexicanos: IV. Contribuir para los gastos públicos, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”*; el Código Fiscal de la

Federación en su artículo 1º, sin dudarle retoma la misma definición al expresar que *“las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas”*. Es de hacer notorio que dicho ordenamiento va más allá de la definición otorgado por la Carta Magna, ya que divide al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, tema que analizaremos más adelante.

De lo anterior concluyo que el sujeto pasivo es *“aquella persona individual o colectiva integrante de la relación jurídica tributaria que se encuentra sometida a la potestad tributaria y tiene la obligación de aportar o transferir parte de sus ingresos, rendimientos o ganancias a otro denominado sujeto activo (Estado), en los términos y condiciones que la ley marque para la satisfacción del gasto público”*.

Ahora bien, el Código Fiscal de la Federación realiza una clasificación del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, al momento de establecer en su artículo 1º. en los términos siguientes: *“las personas físicas y morales, están obligadas a contribuir los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas”*; debemos entender por persona física desde el punto de vista fiscal como aquel sujeto de derechos y obligaciones que se sitúen en situaciones de hecho que la ley fiscal señale; y por personas morales en términos de lo dispuesto por el artículo 8º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, como aquellas 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”*.

Es de resaltar que en México que las personas físicas o morales, son los sujetos pasivos al igual que las unidades económicas de la obligación fiscal, pues solamente ellas están comprendidas en la ley con tal calidad.

Aunado a lo anterior, la legislación mexicana instituye una clasificación en cuanto a la titularidad y responsabilidad del pago; así intrínsecamente dicha responsabilidad frente al Estado puede provenir de distintos conceptos, en tal sentido el Maestro Raúl Rodríguez y Lobato³⁸ expresa que la obligación del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, puede tener como origen diversos hechos, así podemos

³⁸ Rodríguez y Lobato, Raúl, Ob. Cit., p. 150.

encontrar que: "a) que el sujeto pasivo haya dado origen directamente al crédito fiscal o en concurrencia con otra personas; b) la sustitución deudor original, sea por voluntad propia o imperio de ley, salvando sus derechos de repetir contra el deudor original; y c) la responsabilidad puede provenir del incumplimiento de una obligación que la ley impone o bien ser consecuencia de la adquisición de un objeto que se encuentra afecto, objetivamente, al pago de un gravamen no cubierto por el deudor original".

Como ejemplo de ellos salta a la vista los siguientes:

- Es el caso del deudor directo del tributo o su causa habiente "*mortis causa*" o "*Inter vivos*", es decir herederos, legatarios o donatarios a título universal y en caso de personas morales, las que subsiste o se crea por fusión.
- En los casos de copropietarios y coherederos, ya que a cada uno se les puede exigir el adeudo y no sólo la parte que le corresponde, respetándose el derecho de ellos a repetir contra el deudor directo.
- Tratándose de determinados funcionarios públicos a quienes la ley impone ciertas obligaciones de carácter formal y que no fueron cumplidas, trayendo como consecuencia una responsabilidad en perjuicio del fisco.

De lo anterior podemos expresar, que el sujeto pasivo puede ser clasificado en:

- Deudor directo y;
- Deudor solidario
- Por sustitución.

Deudor Directo. Tienen este carácter las personas físicas o morales que se sitúen en una situación de hecho imposita con antelación por la ley, y sean los responsables directamente frente al fisco de enterar la contribución correspondiente; "*es el sujeto que lleva a cabo el hecho generador del tributo, obteniendo un ingreso, rendimiento o utilidad gravables, de una fuente de riqueza ubicada en territorio nacional y/o en el extranjero, cuando en este último caso tengan establecido en México su domicilio*".³⁹

³⁹ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, Ob. Cit., p. 202

Deudor solidario. Se da cuando dos o más personas sean físicas o morales, guardan relación jurídica entre sí, ya sea compartiendo una obligación fiscal frente a la autoridad fiscal, ya sea en virtud de que la relación jurídica sea establecido entre ellos o por disposición expresa del ordenamiento fiscal aplicable; se adquiere la obligación de cubrir un tributo originalmente a cargo del propio contribuyente directo. Así, el Código Fiscal señala en su artículo 26, como responsable solidario, entre otros, a los siguientes contribuyentes:

- Liquidadores y síndicos
- Directores, gerentes generales o administrador único
- Adquirientes de negociaciones
- Representantes de personas no residentes en el país
- Patria potestad o tutela
- Legatarios y donatarios a título particular
- Socios o accionistas
- Voluntad de responsabilidad solidaria
- Sociedades escindidas

Sujeto pasivo por Sustitución. El Maestro Margain Manautou define a esta situación jurídica *“como aquel que en virtud de una disposición de ley, es responsable del pago del crédito fiscal, no por la intervención personal y directa que tuvo en su creación, sino porque la conoció o pasó ante él, sin haber exigido al responsable contribuyente el pago respectivo”*⁴⁰.

Deudor por Garantía. Persona física o moral que voluntariamente afecta un bien de su propiedad u otorga una fianza, con el objeto de responder ante el fisco, a nombre y por cuenta del sujeto pasivo obligado directo. Son responsables por garantía, tanto los que se encuentran en posesión de un bien afecto a un gravamen, como los que están respondiendo al pago de un crédito tributario, por el responsable contribuyente.

Nacimiento de la Contribución.

El Principio fundamental que persigue la Ciencia Jurídica, es en cuanto a que la norma legal deba encontrarse redactada conteniendo una hipótesis o supuesto que

⁴⁰ Ob. Cit., p. 204

implica un deber ser, ya sea de dar, hacer o no hacer, los cuales respectivamente reciben los nombres de hipótesis normativa y supuestos jurídicos; por lo cual se puede afirmar que el nacimiento del tributo o contribución tiene lugar cuando el o los sujetos pasivos realizan un supuesto jurídico o se coloca en la hipótesis normativa, prevista en la normatividad fiscal, estos es, que de acuerdo a la norma jurídica el sujeto tendrá que cumplir una obligación en los términos y condiciones en que se marque, el cual consistirá en dar, hacer o no hacer.

Acerca del nacimiento de la obligación tributaria el Maestro, Flores Zavala comenta: *“No es, pues, necesaria la resolución de autoridad alguna para que se genere el crédito; este nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal; la resolución que en muchos casos dicta la autoridad fiscal es solo declarativa de la existencia del crédito⁴¹”*

Ante tal situación, podemos afirmar que el requisito de procedibilidad necesario para el nacimiento del crédito fiscal es que el sujeto pasivo de la obligación tributaria realice un acto o incurra en la omisión se situó dentro de la situación jurídica que define la ley.

Tal concepción de dichas hipótesis es retomada por nuestro Código Fiscal de la Federación en el citado artículo 6º, al definir que las contribuciones *se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho*, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Situaciones jurídicas o de hecho, la noción de encontrarse previstas en ley y que sean vigentes al momento de que el sujeto pasivo se situó en la hipótesis normativa, son elementos que dan origen al nacimiento de la contribución y partes integrantes del mismo, son expuestos por la ley en el artículo 6º del citado ordenamiento.

Domicilio del Sujeto Pasivo

Podemos decir que el domicilio fiscal es *“el lugar señalado por el sujeto pasivo ante la autoridad fiscal en donde lleva a cabo las actividades que dan origen al pago de las contribuciones; es decir, el sitio en él normalmente se realizan las hipótesis*

⁴¹ Margain Manautou, Emilio, Ob. Cit., p. 216.

normativas previstas en las leyes tributarias originados por el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria". Sin duda, figuras jurídicas como competencia, localización del sujeto pasivo, ubicación e identificación de los bienes afectos a un posible procedimiento económico-coactivo de ejecución, originado por el incumplimiento de la obligación, encuentran su origen a partir del domicilio. Mediante esta atribución de la persona sea *física o moral*, la autoridad fiscal tiene la posibilidad de controlar el cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo, toda vez que, una vez determinado el tributo a pagar, se establece la relación jurídico formal mediante la cual el sujeto activo requiere el cumplimiento de la obligación contraída. El domicilio fiscal, es sin duda, la referencia forzosa para que tanto el sujeto pasivo y activo realicen una serie de derechos y deberes de naturaleza fiscal.

El Código Fiscal no establece una definición como tal del domicilio, pero en su artículo 10º determina supuestos en cuanto a que debemos entender por domicilio fiscal, dividiéndolo de acuerdo a la calidad de la persona (física y moral):

Se considera domicilio fiscal:

I. Tratándose de personas físicas:

a) Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.

b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior, el local que utilicen para el desempeño de sus actividades.

c) Únicamente en los casos en que la persona física, que realice actividades señaladas en los incisos anteriores no cuente con un local, su casa habitación. Para estos efectos, las autoridades fiscales harán del conocimiento del contribuyente en su casa habitación, que cuenta con un plazo de cinco días para acreditar que su domicilio corresponde a uno de los supuestos previstos en los incisos a) o b) de esta fracción.

II. En el caso de personas morales:

a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.

b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.

Cuando los contribuyentes no hayan designado un domicilio fiscal estando obligados a ello, o hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en este mismo precepto o cuando hayan manifestado un domicilio ficticio, las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en cualquier lugar en el que realicen sus actividades o en el lugar que conforme a este artículo se considere su domicilio, indistintamente.

Un tema que no podemos dejar de señalar, ya que va a en relación al tratado en el presente caso es el de la residencia; el cual es definido en su artículo 9, establece:

Artículo 9o.- Se consideran residentes en territorio nacional:

I. A las siguientes personas físicas:

a) Las que hayan establecido su casa habitación en México. Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa habitación en otro país, se considerarán residentes en México, si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales. Para estos efectos, se considerará que el centro de intereses vitales está en territorio nacional cuando, entre otros casos, se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos:

1. Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.

2. Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero.

No perderán la condición de residentes en México, las personas físicas de nacionalidad mexicana que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio en donde sus ingresos se encuentren sujetos a un régimen fiscal preferente en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Lo dispuesto en este párrafo se aplicará en el ejercicio fiscal en el que se presente el aviso a que se refiere el último párrafo de este artículo y durante los tres ejercicios fiscales siguientes.

No se aplicará lo previsto en el párrafo anterior, cuando el país en el que se acredite la nueva residencia fiscal, tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria con México.

II. Las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.

Las personas físicas o morales que dejen de ser residentes en México de conformidad con este Código, deberán presentar un aviso ante las autoridades fiscales, a más tardar dentro de los 15 días inmediatos anteriores a aquél en el que suceda el cambio de residencia fiscal.

De la anterior transcripción resulta necesario marcar la diferencia existente entre Domicilio Fiscal y Residencia, a lo cual como se ha señalado con anterioridad el domicilio fiscal es el *“lugar señalado por el sujeto pasivo ante la autoridad fiscal en donde lleva a cabo las actividades que dan origen al pago de las contribuciones, es decir, el sitio en el que se realizan las hipótesis normativas previstas en las leyes tributarias se originan del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria”*; mientras que la residencia, resulta ser para *“las personas morales en donde hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva”*. La diferencia de estos dos conceptos estriba en que el primero el sujeto pasivo señala ante la autoridad fiscal el lugar en donde va a ser sujeto de las relaciones jurídicas, esto va a hacer el vínculo formal donde va a ser sujeto de derechos y obligaciones ante el fisco; mientras que en la residencia resulta ser el lugar donde va a nacer el crédito fiscal, origen de la contribución.

2.2.2 Objeto de la Contribución.

Debemos resaltar que el objeto de la contribución es diferente al fin último que busca éste; como ya hemos observado el artículo 31 fracción IV Constitucional, establece que es obligación de los mexicanos satisfacer el gasto público, esto resulta ser, que el Estado dentro de su facultad de imperio busca el determinar, recaudar y administrar los ingresos obtenidos por conceptos de los tributos con el fin de satisfacer el gasto público; resultando ser diferente a la percepción que debemos tener en cuanto el objeto de la contribución.

Podemos entender como objeto de la contribución ***la realidad económica sujeta a imposición jurídica***⁴², esto es, cuando se esté hablando del objeto del tributo debemos entender que se hace referencia a lo que grava la ley; resulta ser el supuesto jurídico previsto con antelación en el ordenamiento jurídico, en donde, al situarse el sujeto activo o pasivo de la relación tributaria se le confieren deberes y obligaciones.

⁴² Arrijo Vizcaíno, Adolfo, Ob. Cit., p. 295

De lo anterior podemos expresar que es frecuente confundir el objeto con el fin de la contribución; siendo que el primero es lo que grava la ley; y el segundo el fin que busca con la imposición (satisfacción del gasto público).

Así, podemos decir que tratándose de las contribuciones, existe una diversidad de objetos que persiguen éstos, para ejemplificar tal hipótesis podemos citar a la Ley del Impuesto Sobre la Renta; la cual tiene por objeto gravar los ingresos que modifiquen el patrimonio del contribuyente proveniente del producto o rendimiento del capital, del trabajo o de la combinación de ambos; grava la totalidad de ingresos acumulables que deriven de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca y el ingreso de las personas físicas constituido en impuesto al producto del trabajo, producto y rendimiento de capital y al ingreso.

Ahora bien, dentro del presente orden de ideas, para entender el nacimiento y objeto de las contribuciones, estudiaremos doctrinalmente dos figuras relacionadas con los presentes temas: Hecho Imponible y Hecho Generador.

2.2.2.1 Hecho Imponible

La doctrina jurídica define al hecho imponible *“como el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley, para configurar cada tributo y cuya realización supone el nacimiento de la relación jurídico-tributaria, por lo tanto, a la tipificación de los actos del sujeto para cada clase de tributo.”*⁴³

Para el Maestro Sainz de Bujanda, *“es el hecho, hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse, la obligación tributaria”* o bien, *“el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta.”*⁴⁴

Podemos observar de la definición anterior que estamos ante las hipótesis previstas en la norma, antes supuestos normativos, esto es, la hipótesis de cuya realización depende el nacimiento del deber estatuido por la norma.⁴⁵

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido a tal elemento de la contribución como el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley

⁴³ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, Ob. Cit., p. 130

⁴⁴ Sainz de Bujanda, Citado por Rodríguez Lobato, Raúl, Ob. Cit., p. 115

⁴⁵ García Máynez, Eduardo, Ob. Cit., p. 13

para configurar cada tributo y de cuya realización depende el nacimiento de la obligación tributaria, a través de la jurisprudencia P./J. 72/2006, Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXIII, Junio 2006, Página: 918, cuyo rubro y texto establecen:

Contribuciones. En caso de existir incongruencia entre el Hecho Generador y la Base Imponible, la naturaleza de la misma se determina atendiendo a la base: *El hecho imponible de las contribuciones, consiste en el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y de cuya realización depende el nacimiento de la obligación tributaria, dicho elemento reviste un carácter especial entre los componentes que integran la contribución, toda vez que no sólo constituye el presupuesto para el nacimiento de la obligación tributaria, sino que además, sirve como elemento de identificación de la naturaleza del tributo, pues en una situación de normalidad, evidencia e identifica la categoría de la contribución a la que pertenece, de ahí que esta situación de normalidad, tiene como presupuesto la congruencia que debe existir entre dicho elemento y la base imponible, ya que mientras el primero ubica la situación, hecho, acto, o actividad denotativa de capacidad contributiva, el segundo representa la magnitud cuantificable de dicha capacidad, erigiéndose en premisa para la determinación en cantidad líquida de la contribución. En este orden de ideas, la distorsión de la relación entre el hecho imponible y la base gravable, normalmente nos llevará a una imprecisión respecto del aspecto objetivo u objeto que pretendió gravar el legislador, pues ante dicha distorsión, el hecho imponible atiende a un objeto, pero la base mide un objeto distinto; sin embargo, este conflicto debe resolverse atendiendo a la base imponible, pues siendo el tributo una prestación dineraria, debe tomarse en cuenta que la base es la que sirve para la determinación pecuniaria del tributo, por lo que será el referido elemento el que determine la naturaleza de la contribución.*

Precedente(s):

Acción de inconstitucionalidad 23/2005. Procurador General de la República. 27 de octubre de 2005. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Mariano Azuela Güitrón y Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel; en su ausencia hizo suyo el asunto Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Makawi Staines Díaz y Marat Paredes Montiel.

El Tribunal Pleno, el dieciséis de mayo en curso, aprobó, con el número 72/2006, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dieciséis de mayo de dos mil seis.

Ahora bien, Raúl Rodríguez y Lobato⁴⁶ expresa que el hecho imponible puede ser estudiado desde dos puntos de vista, esto de acuerdo, “*al aspecto temporal de los*

⁴⁶ Rodríguez y Lobato, Raúl, Ob. Cit, p. 119.

mismos"; así atendiendo a tal característica temporal, podemos clasificar al hecho imponible en instantáneos y periódicos.

a) Hechos imponibles instantáneos.- Son los que ocurren y se agotan en determinado momento, así al momento del surgimiento de éstos, se da lugar a una obligación autónoma; *Verbigracia*, son los impuestos generados por la adquisición de inmuebles y en el impuesto de importación; puesto que cada vez que el sujeto pasivo firma un contrato de compraventa respecto de un inmueble determinado; o bien, introduce mercancía extranjera a territorio nacional, en ese instante surge la obligación de pagar el impuesto correspondiente.

b) Hechos imponibles periódicos.- Estos hechos son aquellos que requieren de un determinado periodo de tiempo para su consumación, el cual se encontrará precisado en la ley, y los cuales al cumplirse el plazo previsto dará lugar a una obligación fiscal. Ejemplo de éstos, son los previstos en la ley del Impuesto sobre la Renta, al Valor Agregado, sobre Tenencia o Uso de Vehículos y Predial. Es por ello, que tratándose de este tipo de supuestos normativos al periodo de tiempo necesario para la consumación del hecho generador se le conoce como ejercicio fiscal, el cual por regla general es de un año.

2.2.2.2 Hecho Generador

Al estudiar el presente tema resulta oportuno citar las palabras del Maestro Lucien Mehl, el cual señala que: *“La existencia de la materia imponible no implica por sí misma, por regla general, ninguna consecuencia fiscal. El crédito del impuesto a provecho del Tesoro no puede tomar nacimiento más que si ciertas condiciones se han realizado. El acontecimiento, el acto o la situación a veces compleja, que crea estas condiciones, constituye el hecho generador del impuesto.”*

Parte del estudio del presente trabajo resulta el entender el nacimiento y las consecuencias jurídicas que tienen las contribuciones, el Maestro Hugo Carrasco Iriarte lo define como aquel que *“cuando la realidad coincide con la hipótesis normativa y con ello se provoca el surgimiento de la obligación fiscal, o sea, es la materialización de la normatividad tributaria.”*⁴⁷

⁴⁷ Carrasco Iriarte, Hugo; Derecho Fiscal, 4a Edición, Editorial Oxford University, México 2000, p. 192.

De lo anterior concluiremos que el hecho generador es el acto u actividad que materializa la obligación tributaria, un suceso concebido en la realidad que dará lugar al nacimiento de la obligación jurídica tributaria y las consecuencias jurídicas inherentes a ésta.

Tratándose del Impuesto Sobre la Renta, podemos observar que el hecho generador, es la actividad realizada por las personas físicas o morales, nacionales o extranjeras que por su actividad diaria obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios, en créditos o de cualquier otro tipo que los contribuyentes obtengan durante el ejercicio fiscal, por lo que, la obligación tributaria a cargo de los sujetos pasivos nace al momento de la obtención de los ingresos.

Una vez dada las definiciones correspondientes del hecho generador e imponible, es imprescindible diferenciar de manera clara a ambas figuras jurídicas. Así la diferencia estriba en que el hecho imponible es el supuesto normativo, previsto por el legislador y el hecho generador es la situación, acción o acto que materializa el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, esto es, se sitúa en la hipótesis prevista en ley. Ejemplo de ello, resulta ser el caso del impuesto predial, el supuesto normativo (hecho imponible), consiste en establecer un tributo a cargo de los propietarios y/o poseedores de un bien inmueble; mientras que el hecho generador se producirá cuando una persona sea física o moral adquiera la propiedad o posesión de un bien inmueble.

Determinación de cantidad líquida

Una vez que el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria se sitúa en el supuesto normativo previsto en ley y se produce el hecho generador de la obligación fiscal; es necesario determinar en cantidad líquida y de manera proporcional el monto que tendrá que pagar el contribuyente por concepto de los ingresos percibidos durante un lapso de tiempo. Para ello resulta indispensable el estudiar cómo se determina el monto a pagar, por lo que conceptos como base, tasa, tarifa o cuota, son preponderantemente elementos analizar.

La determinación de la cantidad líquida es aquella que se define como la operación matemática encaminada a fijar el importe exacto mediante la aplicación normas de tributarias establecidas en la ley fiscal. Para el Maestro Duverger, fijar un impuesto consiste *“es determinar cuáles son las bases imponibles y, seguidamente,*

*medir en cada caso la cantidad de base imponible a la que exactamente se debe aplicar el impuesto*⁴⁸

En el artículo 6, del Código Fiscal de la Federación, se establece que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario, y en el supuesto de las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

2.2.3 Base del impuesto

El Maestro Flores Zavala⁴⁹; lo puntualiza como *“la cuantía sobre la cual se determina el impuesto a cargo del sujeto”*. Como podemos observar la base es la unidad que se encuentra representada por la cantidad o criterio considerado para la aplicación de la ley, sobre la que se determina el monto de la contribución a cargo del sujeto pasivo. Así podemos determinar la base sobre el valor total de las actividades; número de litros producidos, monto de los ingresos percibidos, a la cual se le aplica la tasa, cuota o tarifa correspondiente, la cual se encuentra determinada por ley.

2.2.4 Cuota

Se definen a la cuota como *“la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en forma de tanto por ciento”*⁵⁰.

Así podemos entender que la cuota es una **operación matemática expresada en términos monetarios** el cual se encuentra determinado por la ley de manera específica, por concepto de gravamen.

Así, en el presente caso, el Maestro Flores Zavala clasifica a la cuota en los siguientes términos:

- a) Cuota de Derrama.- Son aquellas que se determinan en primer lugar, *“la cantidad que pretende obtenerse como rendimiento del impuesto,*

⁴⁸ Arrijoa Vizcaíno, Adolfo, Ob. Cit., p. 132.

⁴⁹ Flores Zavala, Ernesto, *“Finanzas Públicas Mexicanas”*, 22ª Edición, Editorial Porrúa, México 1998, p. 115.

⁵⁰ *Ibidem*, p. 109.

posteriormente, se distribuye entre los sujetos, teniendo en cuenta la base imponible y última con base en los datos obtenidos, calcular la cuota correspondiente a cada unidad fiscal”.⁵¹

- b) *Cuota Fija.*- La existencia de este tipo de cuota se da cuando se “señala en ley la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria. Por ejemplo \$0.035 por kilo de sal; \$3.60 por tonelada de carbón de madera dura de encino.”⁵²
- c) *Cuota Proporcional.*- “Existe este tipo de cuota, cuando se señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base.”⁵³
- d) *Cuota Progresiva.*- “Existe dos clases de progresividad: directa e indirecta”⁵⁴
 - a. *Tratándose de la cuota progresiva directa, el tanto por ciento de la cuota aumenta a medida que aumenta el valor de la base.*

“Existen tres tipos principales del presente supuesto:

- i. *Progresividad por clases*
- ii. *Progresividad por grados*
- iii. *Progresividad por coeficientes*”⁵⁵

i) *El primer caso, se reparten las rentas por clases o categorías sucesivas cada vez mayores, quedando definida cada clase por un límite inferior y uno superior, con excepción de la última; a cada clase se le aplica una cuota cada vez mayor. La determinación del presente impuesto se realiza aplicando al total el tanto por ciento que corresponde, de acuerdo con la clase en la que queda comprendido, como si fuera una cuota proporcional.*

ii) *La progresión por grados, consiste en que se divide las fracciones o secciones sucesivas, y a cada sección se le aplica un tanto por ciento cada vez mayor.*

iii) *El tercer sistema, que es el de coeficientes progresivos, se caracteriza por lo siguiente: se divide la base en fracciones, en la misma forma que en el caso anterior; se establece una cuota proporcional, igual para todas*

⁵¹ *Ibídem*, p. 112.

⁵² *Ibídem*, p. 113.

⁵³ *Ídem*.

⁵⁴ *Ídem*.

⁵⁵ *Ibídem*, p. 115

las fracciones, pero se establece, además un coeficiente que va siendo mayor para cada sección o fracción.

b. En la indirecta, la cuota es proporcional y lo que crece es la porción gravable del objeto del impuesto. De lo cual se pueden mencionar dos formas principales:

i. Cuando se concede una exención general hasta cierta cantidad limite. La cuota con la que se grava lo que excede, es proporcional. En este caso, al aumentar el valor objeto, aumenta el por ciento de dicho valor sometido a impuesto, sin llegar nunca a quedar gravado en su totalidad.

ii. Se divide la renta o el capital en grados y en cada grado se señala como gravable un tanto por ciento del objeto, cada vez mayor, hasta que las cantidades que exceden de ciertos grados, quedan totalmente gravadas. La cuota en este caso es también proporcional. Lo que crece es el valor de la base.

e) Cuota progresiva inversa.- “Llamada también por la doctrina jurídica como regresiva, aun cuando debemos evitar este último nombre para evitar confusiones. En este tipo de cuotas, mientras mayor es la base, menor es el tanto por ciento”.⁵⁶

Tasa

La tasa en términos del Maestro Juvenal Lobato Díaz “es el porcentaje que se aplica directamente sobre la base del mismo.”⁵⁷

Si bien es cierto, esta figura jurídica se encuentran unidas con el anterior concepto, la diferencia radica esencialmente en que esta es una locución numérica expresada en tanto por ciento; en la cual se encuentra a la base de la contribución.

Tarifa

“Son las listas de unidades y de cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenece a la misma categoría”⁵⁸.

⁵⁶ *Ibíd*em, p. 118.

⁵⁷ Lobato Díaz, Juvenal. “*Tesis: Inconstitucionalidad del Sistema de Retención y Entero de Impuesto Sobre la Renta en Materia de Ingresos por Intereses*”, México 2004, p. 83.

Así podemos ser concluyentes en el sentido de que la tarifa no es otra cosa, que el resultado de unión de tasa y cuota, mismas que se encuentran determinadas por la ley; esta se encuentra constituida por las listas de unidades (tasa) y cuotas, que sirven para determinar el monto del importe objeto de la contribución.

2.2.5 Obligaciones Formales.

Como entendemos, toda relación jurídica conlleva en sí misma una serie de derechos y obligaciones, de manera recíproca entre los sujetos (*pasivo y activo*) que intervienen en la misma.

Sabemos de manera general que las obligaciones que tiene el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria es contribuir para la satisfacción del gasto público; y en el supuesto de que este se niegue a cumplir conforme a lo señalado a la ley, dará lugar a que el Estado tendrá la facultad de realizar **la exigibilidad de la obligación fiscal**, aún en contra de la voluntad del contribuyente omiso en su actuar, ya sea por la falta de pago de un crédito fiscal en la fecha y plazo establecido en el ordenamiento jurídico respectivo o bien, por la desatención al cumplimiento del ordenamiento en su aspecto administrativo. Por otra parte, el sujeto activo (Estado) tendrá como obligación principal la satisfacción del bien común proporcionando los servicios necesarios para lograr éste.

Pero de manera específica la ley, a través del Código Fiscal de la Federación, Título II, Capítulo Único, en los artículos comprendidos entre el 18 al 32, se marca una serie de obligaciones que son esencialmente indispensables para el correcto funcionamiento del sistema tributario mexicano, entre otras, tales como:

Obligaciones de hacer:

- Tanto las personas físicas o morales, que deban presentar declaraciones periódicas, tendrán la obligación de solicitar su Inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria.
- Deberán proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio fiscal.

⁵⁸ Flores Zavala, Ernesto, Ob. Cit., p. 115.

- Deberán presentar declaraciones, avisos y solicitudes en los términos y forma aprobado por la autoridad fiscal (Secretaria de Hacienda y Crédito Público)
- Llevar la contabilidad correspondiente en los términos y condiciones que establece la ley.
- Expedir comprobantes por las actividades que realicen, reuniendo los requisitos de ley.

Por otra parte las obligaciones consideradas de no hacer, son observadas por el mismo ordenamiento fiscal en su Título IV, Capítulo II en los artículos 102, 108, 110 y 115, entre otras:

- Contrabando de mercancías, entendiéndose como este la introducción o extracción del país de mercancías, omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas que deban cubrirse; o bien, no se cuente con la autorización de la autoridad correspondiente.
- Defraudación Fiscal, entendido como quién con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.
- Robo en Recinto Fiscal, entendiéndose como aquel que se apodere de mercancías que se encuentre en recinto fiscal o fiscalizado.
- Utilización de más de un número de Registro Federal de Contribuyentes.

Asimismo, encontramos las Obligaciones de Tolerar:

- El ejercicio de facultades de comprobación que realice la autoridad fiscal, referidas en ley, como inspecciones y visitas domiciliarias.

Como ya se ha señalada, en toda relación jurídica, la reciprocidad de derechos y obligaciones resulta ser elemento inherente al mismo, por lo cual, toca el turno de enunciar algunas de las obligaciones que tendrá que cumplir el sujeto activo de la relación jurídica tributaria.

- Proporcionar todos los elementos indispensables para que el sujeto pasivo realice las obligaciones de ley, esto es, expedir los documentos necesarios para que éste último se encuentre en posibilidades de realizar

los trámites correspondientes. *Verbi gratia*, el Registro Federal de Contribuyentes, avisos y solicitudes, los formatos correspondientes al pago total y/o parcial de las contribuciones o cuotas correspondientes a las actividades realizadas; seguridad jurídica en cuanto al cumplimiento de los sujetos pasivos de sus obligaciones, artículo 33 del código Fiscal de la Federación.

- Contestar consultas sobre situaciones reales y concretas formuladas por los interesados, artículo 34 del Código Fiscal de la Federación.

2.3 Clasificación de las Contribuciones

Para un mejor conocimiento de las contribuciones, es necesario atender a la clasificación que el derecho vigente y doctrina jurídica han elaborado con el fin de conocer cuál es el gravamen apropiado que favorezca la actividad financiera del Estado. Es por ello que, una vez analizada los elementos de las contribuciones toca el turno de desarrollar y analizar, la clasificación de los mismos. Para efectos de lo anterior, debemos de partir que los Ingresos del Estado surgen de dos rubros, Ingresos Tributarios e Ingresos Financieros.

Nos encontramos ante los Ingresos Tributarios, cuando se trata de *“aportaciones económicas de los gobernados que, por imperativos constitucionales y legales se ven forzados a sacrificar una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos para contribuir a los gastos públicos”*⁵⁹.

Por Ingresos Financieros entendemos que son *“todos aquellos provenientes de las diversas fuentes de financiamiento a las que el Estado se ve precisado a recurrir, en adición a las prestaciones fiscales recibidas de los contribuyentes, para integrar el Presupuesto Nacional”*.⁶⁰

Ahora bien, los ingresos tributarios a su vez se dividen en: Impuestos, Aportaciones de Seguridad Social, Derechos, Contribuciones Especiales y Tributos o Contribuciones Accesorias, en términos de lo previsto por artículos 2 y 3 del Código Fiscal de la Federación.

⁵⁹ Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Ob. Cit., p. 90

⁶⁰ *Ibíd*em, p. 92

Mientras que los Ingresos Financieros en palabras del Maestro Arrijo Vizcaíno se dividen en: “*empréstitos, emisión de moneda, emisión de bonos de deuda pública, amortización, moratorias y renegociaciones, devaluaciones, revaluaciones, expropiaciones, decomisos y estatizaciones.*”⁶¹

Clasificación Legal.

Como se indicó anteriormente las contribuciones son considerados ingresos tributarios, toca el turno de explicar en qué consiste cada una de estas contribuciones.

La presente clasificación encuentra su fundamento y sustento legal en lo presupuestado por el artículo 2º y 3º del Código Fiscal de la Federación, las cuales definen y clasifica a las contribuciones de la siguiente forma:

- **Impuestos.-** Que 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 señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo. De acuerdo con la anterior definición, en el presente rubro, podemos encuadrar a las siguientes:
 - Impuesto Sobre la Renta
 - Impuesto al Valor Agregado
 - Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios
 - Impuesto Empresarial a Tasa Única
 - Impuesto Sobre la Adquisición de Inmuebles
 - Impuesto Sobre Automóviles Nuevos
 - Impuesto Sobre Tenencia o uso de vehículos
 - Impuesto al Comercio exterior, como aquellos que se pagan por la importación de mercancías.

- **Aportaciones de Seguridad Social.-** Son las contribuciones establecidas en 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

⁶¹ *Ibíd.*, p. 93

social proporcionados por el mismo Estado. En el presente rubro se encuentran:

- Cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores.
 - Cuotas para el ISSFAM a cargo de los militares.
- Derechos.- Son 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 contraprestaciones 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.
- Contribuciones de Mejoras.- Son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

Los demás ingresos públicos, considerados como contribuciones especiales definidos de la siguiente manera:

- Aprovechamientos.- Son los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal. Dentro del presente tópico encontramos:
- Multas, indemnizaciones y reintegros
 - Indemnizaciones y multas distintas a las derivadas de contribuciones
 - Aportaciones de los estados, municipios y particulares para el sistema escolar federalizado.
- Productos.- Las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso,

aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado. Dentro del presente tópico encontramos:

- Por los servicios que no corresponden a funciones de derecho Público
- Explotación de tierras y agua
- Arrendamiento de tierras, locales y construcciones
- Utilidades
- De la lotería nacional para la Asistencia Pública
- Intereses de valores, créditos y bonos.

2.4 Clasificación de los Impuestos

Por otra parte, una vez expuesta la clasificación de las contribuciones dada por la ley, es preciso señalar que los impuestos definidos como 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 señaladas en las fracciones II, III y IV del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, pueden ser clasificados en:

- Directos e Indirectos
- Reales y Personales
- Generales y Especiales
- Específicos y Ad-Valorem

2.4.1 Impuesto Directos e Indirectos

Impuesto Directos.- El impuesto directo es aquel en el que el legislador se propone alcanzar inmediatamente, eliminando el intermediario que pudiere existir entre el contribuyente y el fisco. Son los impuestos “*que inciden sobre utilidades y rendimientos*”⁶². Como ejemplo de estos, tenemos al Impuesto Sobre la Renta.

En términos de Flores Zavala este tipo de impuestos revisten las siguientes ventajas:

- “*Gravan situaciones normales y permanentes.*”

⁶² Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Ob. Cit., p. 514.

- *Aseguran al Estado una renta cierta, conocida con anticipación y con la que puede contar con fijeza; esto es, conoce más o menos con exactitud el rendimiento del impuesto.*
- *Existe una mejor identificación de las personas que pagan el impuesto y su capacidad, haciendo posible ello, la realización de una mejor justicia fiscal”.*⁶³

Desventajas:

- *“Son pocos productivos, resulta ser ello, en virtud de que el sujeto pasivo se da cuenta de la cuantía de su obligación tributaria, una cuota elevada provoca reacciones de inconformidad y protesta, acentuando la tendencia a evadir el impuesto.”*⁶⁴
- *“Los impuestos directos se prestan más a la arbitrariedad por parte de las autoridades fiscales, porque la apreciación de las circunstancias inherentes al sujeto, requieren de facultades discrecionales”.*⁶⁵
- *Este tipo de impuesto deja de gravar a un gran sector social, que es el que percibe ingresos inferiores al mínimo de existencia.*

Impuesto Indirectos.- En el presente impuesto el legislador no grava al verdadero contribuyente, si no que grava por repercusión, este tipo de impuestos van encaminados principalmente a gravar operaciones de consumo. *Verbi gratia*, Impuesto al Valor Agregado, el cual tiene por objeto gravar una serie de operaciones de consumo.

Ventajas:

- *“Son poco perceptibles para el que lo pago, se disimula bajo el precio de las cosas y se pagan en porciones muy pequeñas.*
- *Son más productivos que los impuestos directos. En virtud de que una vez establecido el impuesto se confunde con el precio del objeto del consumo.*
- *Permite gravar a todo sector de la población que escapa de los impuestos directos.*

⁶³ Zavala Flores, Ernesto. Ob. Cit., p. 270.

⁶⁴ *Ibidem*, p. 271.

⁶⁵ *Ibidem*, p. 272.

- *Es un impuesto conveniente, en virtud de que, el contribuyente paga el impuesto al adquirir las mercancías, sin que el Fisco se lo exija.*
- *Tiene un mayor rendimiento espontáneo con el desarrollo económico del país.⁶⁶*

Desventajas:

- *Es un impuesto no justo, toda vez que como gravan a toda la población, pesan más en las clases más pobres.*
- *No tienen la misma fijeza que los impuestos directos. En tiempos de crisis financieras, económicas o políticas, crean déficit.*
- *Provocan redistribución artificial del comercio o de la industria⁶⁷.*

2.4.2 Impuesto Reales y Personales

Impuesto Reales.- Se entienden aquellos que están destinados a gravar valores económicos que tienen origen en la relación jurídica que se establece entre una persona física o moral y una cosa o un bien; por lo general, el sujeto pasivo resulta ser el titular de algún derecho real, como el de la propiedad. Es un impuesto en el que no se toma en cuenta las condiciones de las personas, recaen sobre la cosa objeto del gravamen, sin tomar en cuenta las demás circunstancias inherentes al sujeto.

Ventajas:

- *“Se paga el impuesto sin atender a la situación personal y solo se atiende o se toma en cuenta a la situación o valor de la cosa gravada.*

Desventajas:

- *Imposibilidad de tener en cuenta todos los factores que influyen sobre la percepción de la renta.*
- *No se tienen en cuenta las deudas o cargas reales del causante.*
- *Para el contribuyente resultaría inadmisibles elevar la cuota del impuesto porque resultaría confiscatorio produciendo mayor malestar.⁶⁸*

⁶⁶ *Ibíd.*, p. 273.

⁶⁷ *Ibíd.*, p. 274.

Impuestos Personales.- Debemos entender como impuesto de tipo personal, todos “*aquellos que gravan los ingresos, utilidades, ganancias o rendimientos obtenidos por personas físicas o morales, como consecuencia del desarrollo de los diversos tipos de actividades productivas (industria, comercio, agricultura, ganadería, pesca, ejercicio de profesiones liberales, etc.), a los que se encuentren dedicados, e independientemente o al margen de su vinculación jurídica con cosas, bienes o derechos reales.*”⁶⁹

2.4.3 Impuestos Generales y Especiales

Impuestos Generales.- Debemos entender por impuesto generales “*aquellos que gravan diversas actividades económicas, las cuales tienen como característica en común, el ser de la misma naturaleza. El Impuesto Sobre la Renta, es considerado un impuesto general. Toda vez que el mismo grava varios tipos de actividades económicas: industria, comercio, agrícolas, ganaderas y de pesca, realizadas por sociedades mercantiles, por personas físicas que realicen trabajos subordinados o independientes, por la obtención de ingresos por enajenación de bienes o por conceder el uso o goce temporal de bienes*”.⁷⁰

Impuestos Especiales.- “*Al contrario de los impuestos generales, las contribuciones especiales inciden directa y exclusivamente sobre una determinada actividad económica*”; el fisco no grava con un tipo de impuesto a una colectividad de fuentes de ingresos, sino que solo a una en específico.

Entre los casos de impuestos especiales tenemos, a todos aquellos que gravan en forma exclusiva a una sola actividad económica como: los derechos por uso de aeropuertos, el impuesto predial e impuesto de adquisición de inmuebles.”⁷¹

2.4.4 Impuestos Específicos y Advalorem

Impuestos Específicos.- “*Son aquellos cuyas cuotas, tasa o tarifas, atienden, para su correspondiente determinación en cantidad líquida, al peso, medida, volumen, cantidad y dimensiones en general del objeto gravado.*”⁷² Este tipo de

⁶⁸ Ibídem, p. 279.

⁶⁹ Arriola Vizcaíno, Ob. Cit., p. 529

⁷⁰ Ibídem, p. 530.

⁷¹ Idem

⁷² Idem

impuestos se encuentran frecuentemente en materia aduanera, en las operaciones de importación y exportación, están basados en la determinación de las medidas y dimensiones del objeto gravable (mercancías).

Impuestos Ad-valorem.- *“Este tipo de impuesto resulta ser más sencillo, son aquellos cuyas cuotas, tasas o tarifas, atienden, para su correspondiente determinación en cantidad líquida, al valor o precio del propio objeto gravado.”*

El sistema tributario mexicano atiende a la clasificación antes señalada, toda vez que se encuentra conformado por diversos tipos de impuestos; toda vez que, el uso de un tipo en particular traería como consecuencia la existencia de un sistema desigual e inequitativo, y sería omiso en establecer contribuciones justas y equitativas para los sujetos objeto del tributo, al no tomar en cuenta una real capacidad contributiva.

2.5 Principios Constitucionales

Como es sabido el Derecho Fiscal está integrada por un conjunto de normas jurídicas y principios de orden público que tiene como fin regular la actividad financiera del Estado como fisco, el cual estará encargado de la determinación, recaudación y administración de los ingresos percibidos por el Estado, para la satisfacción del gasto público.

El Derecho busca regir una correcta relación tributaria entre el Estado y gobernados, siendo el ordenamiento jurídico fiscal quien tiene el objeto de frenar en la medida en que se permita los abusos, arbitrariedades y discriminaciones, por parte del poder público con la justificante de la satisfacción del gasto público. Garantizar un marco de certeza jurídica en materia tributaria al contribuyente, y dar a conocer límites que permitan entender hasta donde pueda llegar la potestad recaudatoria del Estado, es el objetivo principal de sistema normativo en materia hacendaria.

En tales condiciones, especialistas en la materia han ideado una serie de máxima o principios fundamentales de justicia y equidad, las cuales han sido retomadas por la ley fiscal.

Para efectos del presente estudio, y con el objetivo de no abrumar en una serie de posturas doctrinales e ideológicas en cuanto al presente tópico, nos limitaremos analizar únicamente los principios retomados por nuestra Carta Magna; no sin antes

enunciar de manera breve, al inglés Adam Smith, precursor e iniciador de estas máximas a manera de homenaje a tan distinguido economista.

Adam Smith notable economista inglés, a través de su libro: “Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones” expone los siguientes principios doctrinarios que son observados en la materia fiscal:

- Principio de justicia
- Principio de Certidumbre o Certeza
- Principio de Comodidad
- Principio de Economía

Principio de Justicia.- *“Los súbditos de cualquier Estado, deben contribuir al sostenimiento del gobierno a proporción de sus respectivas facultades, en cuanto sea posible esta regulación, esto es, a proporción de las rentas o haberes de que gozan bajo la protección de aquel Estado...”* En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que llamamos igualdad o desigualdad de imposición.⁷³

Así pues el presente principio, consiste en que todos los habitantes de una nación tienen la obligación de contribuir al sostenimiento del gobierno en la proporción adecuada y lo más cercana a su real capacidad económica y contributiva.

Principio de Certidumbre:- *“El tributo que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y determinado, y en modo alguno arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad que deba satisfacerse, todo ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona”.*⁷⁴

El presente principio hace referencia en el sentido de que cualquier tipo de tributo, debe poseer certeza en sus elementos esenciales (objeto, sujeto, tarifa, tasa, base gravable, fecha de pago) con el fin de impedir actos arbitrarios por parte de las autoridades fiscales.

Principio de Comodidad.- *“Todo tributo o impuesto debe exigirse en el tiempo y modo que sea más cómodo y conveniente a las circunstancias del contribuyente”*⁷⁵

⁷³ Smith, Adam. *Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones*, Libro V, T. II, p. 409.

⁷⁴ *Ibidem.* p. 410

⁷⁵ *Ídem.*

Este principio va encaminado a que todo tipo de contribución debe recaudarse en la época y en la forma en las que sea más probable que convenga su pago al contribuyente. El legislador y las autoridades fiscales una vez determinada el hecho generador, deberán propiciar las formas y las circunstancias más ventajosa y conveniente al contribuyente, para que este realice el pago correspondiente y se logre una mayor recaudación.

Principio de Economía.- *“Toda contribución debe disponerse de tal suerte que el poder de los particulares se saque lo menos posible sobre aquello, que entra efectivamente en el Tesoro Público del Estado”⁷⁶*

Lo anterior significa, que el rendimiento de la contribución debe ser en la mayor medida posible, y para ello, la recaudación debe de ser lo menos costosa posible. Es por ello, que el Gobierno al momento de establecer una contribución determinada, deba observar que el mismo se encuentre derivado de un correcto sistema de planeación que avale que es redituable.

Una vez enunciada y definida cada uno de los principios establecido por la doctrina jurídica a través del economista Adam Smith, continuaremos el presente tratado con los principios jurídicos establecidos y retomados por el Derecho Positivo de nuestro país. Es por ello, que toca el turno de estudiar los principios constitucionales, los cuales son la base a la que deberá sujetarse toda la actividad tributaria del Estado.

2.5.1 Principio de Legalidad

Se ha mencionado que el Estado es quien ostenta la soberanía emanada del pueblo, y que uno de sus atributos de ésta, es la potestad tributaria la cual hemos definido como la atribución legal que le confiere la Constitución Política para establecer las contribuciones necesarias que se requieren dentro de su espacio territorial para cubrir el gasto público, observando los principios de generalidad, equidad, proporcionalidad, legalidad.

Así nos encontramos en el entendido de que nuestra ley fundamental, desde su origen (Independencia) ha tratado de retomar los principios fundamentales estudiados y definidos por la doctrina jurídica; es por ello, que tales principios los podemos encontrar

⁷⁶ Ídem.

de manera clara en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, siendo el eje central y fundamento del sistema tributario mexicano.

El principio de legalidad definido por el máximo tribunal en la tesis P. XXII/95, como aquel que establece que *“ninguna contribución o carga tributaria que deba imponerse a los ciudadanos o sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria sin que este se encuentre específicamente establecida en la ley”*

Tal principio lo encontramos establecido en la fracción IV, del artículo 31 de nuestra Constitución, al señalar de manera clara *que es obligación de todos los mexicanos contribuir para los gastos públicos, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.* Como podemos observar, la Constitución Política va de la mano y busca al igual que el Derecho Fiscal la uniformidad jurídica en que todas las relaciones jurídicas-tributarias para proporcionar al contribuyente certeza y seguridad jurídica. Así, la Constitución establece de manera clara que el Estado pueda exigir el cumplimiento a los mexicanos a contribuir a través de la entrega de prestaciones de dinero o en especie al gasto público, pero esta exigencia o facultad potestativa del Estado deberá ser en los términos y forma que dispongan las leyes.

Es por ello que la autoridad hacendaría no puede llevar a cabo la realización de acto alguno, sin que su actuar se encuentre previamente prevista en ley. Pero es necesario considerar que la legalidad tributaria, no solo es la expedición por parte del Poder Legislativo de una norma que regule un acto en específico; sino es de suma importancia, que el supuesto normativo expedido por el Legislador deba señalar con precisión las circunstancias, términos y condiciones del hecho que la ley prevé y que el sujeto pasivo va a situarse en virtud de que si la ley fuere omisa en no precisar lo que debe entenderse por circunstancias económicas, ni prever un mecanismo o vía de determinación cierta que lleve a la fijación objetiva de dichas circunstancias, es decir, al no establecer los componentes, bases, criterios o reglas que deberán considerarse, el supuesto normativo resultará ser violatorio al principio de legalidad señalado en la Ley Suprema.

En tal sentido se ha pronunciado nuestro el Poder Judicial de la Federación a través de la tesis: P. XXII/95, Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, I, Junio de 1995, Página: 37, cuyo rubro y texto establecen:

Derechos. Para que cumplan con el Principio de Legalidad Tributaria basta con que sus elementos esenciales se consignen expresamente en un ley, aun cuando esta sea la de ingreso: Si el principio de legalidad tributaria consiste en que los elementos esenciales de un tributo se consignen expresamente en una ley, se respeta tal principio cuando los elementos esenciales de algún derecho se consignan en la Ley de Ingresos respectiva, pues el principio de legalidad no exige que tales elementos se consignen en una determinada ley, sino sólo que se establezcan en ley.

Amparo en revisión 176/94. Compañía Productora de Hielo, S.A. de C.V. 10 de abril de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer MacGregor Poisot.

Así en sentido negativo, el principio de legalidad se regirá cuando formalmente se haya emitido la norma o la disposición jurídica a través del poder legislativo, teniendo como objetivo que el sujeto pasivo tenga como única obligación cumplir con los deberes que se encuentre previamente establecido en ley y ante la autoridad prevista para tales efectos; el supuesto normativo carecerá de certeza jurídica y será violatorio del debido proceso y de acceso a la justicia, si al momento de determinar la carga tributaria, no señala los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance la obligación tributaria.

En tal sentido se ha pronunciado nuestro máximo tribunal a través de la tesis: P. XLIV/2006, Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, pág. 35, cuto rubro y texto establecen:

Legalidad Tributaria. El hecho de que los elementos esenciales del tributo se contengan en distintas leyes en sentido formal y material, no constituye una contravención a ese principio. *Del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con su interpretación por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se advierte que el principio de legalidad tributaria se cumple cuando la ley en sentido formal y material contiene los elementos esenciales de una contribución, en aras de dar certidumbre a los gobernados sobre las cargas económicas que soportarán para el sostenimiento de los gastos públicos. En ese tenor, se concluye que el hecho de que el legislador establezca los elementos esenciales de una contribución en distintas leyes, en sentido formal y material, no implica una contravención a ese principio, pues el referido artículo 31, fracción IV, constituye un sistema que no exige como requisito de validez que sea en una sola ley, aunque no se soslaya que el agruparse la materia o tema jurídico en una sola de ellas, sería lo deseable; sin embargo, ello no constituye una exigencia constitucional.*

Precedente(s):

Amparo en revisión 1209/2005. Angélica María Soler Torres y Coag. 2 de marzo de 2006. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretarios: Israel Flores Rodríguez, Martha Elba Hurtado Ferrer y Gustavo Ruiz Padilla.

Amparo en revisión 1272/2005. Francisco Javier Argüello García y Coags. 2 de marzo de 2006. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarios: Israel Flores Rodríguez, Martha Elba Hurtado Ferrer y Gustavo Ruiz Padilla.

Amparo en revisión 1967/2005. Óscar Humberto Lomelín Ibarra y Coags. 2 de marzo de 2006. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretarios: Israel Flores Rodríguez, Martha Elba Hurtado Ferrer y Gustavo Ruiz Padilla.

El Tribunal Pleno, el dieciocho de abril en curso, aprobó, con el número XLIV/2006, la tesis aislada que antecede. México, Distrito Federal, a dieciocho de abril de dos mil seis.

2.5.2 Principio de Justicia Tributaria

Para el maestro Emilio Margain,⁷⁷ el principio de justicia “*consiste en que los habitantes de una nación deberán contribuir al sostenimiento del gobierno en la proporción la más cercana posible a las capacidades económicas de cada individuo*”. Este principio tutela el de que las contribuciones deban de ser justos y equitativos; tales dogmas sólo son posibles cuando la carga tributaria impuesta por el legislador es de manera general y uniforme.

La doctrina jurídica al momento de analizar el concepto de justicia tributaria, establecen las nociones de generalidad y uniformidad, por considerar que el concepto de justicia debe ser entendida como una figura dirigida a toda una población, estableciendo normas jurídicas que permitan buscar uniformidad en situaciones de hecho que realizan los ciudadanos, la idea de tratar situaciones de hecho desiguales con normas desiguales y viceversa, son cuestiones rectores que rigen el presente principio.

Asimismo, el Maestro Margaín señala que la generalidad referida, significa que las personas cuya situación coincidan con el hecho generador del crédito fiscal previamente establecido en ley, cumplen con la obligación de pagar el mismo en forma

⁷⁷ Margaín Manautou, Emilio, Ob. Cit., p. 37.

proporcional y equitativa; y solo los que no tengan la capacidad económica se encontraran exentos de dicha obligación. Ahora bien, el hecho de que una ley no sea general, la sitúa como una norma de carácter privativa o particular, revistiendo la falta de requisitos de abstracción e impersonalidad; convirtiéndola en una norma impositiva que al carecer de técnica legislativa y al no observar tal principio ataca de inconstitucional.

Que el ordenamiento fiscal sea uniforme, significa que todas las normas jurídicas que regulan las relaciones entre los contribuyentes y el Estado en su carácter de fisco, deben de ser expedidas de tal forma que permita que frente al tributo las personas sean iguales. En palabras de John Suart Mill *“si el pago de un impuestos es un sacrificio que se impone al particular, dicho sacrificio deberá ser igual para todos los que se encuentran dentro de una misma situación; por consiguiente, si dos rentas iguales proceden de distinta fuente o de distinto sacrificio la cantidad que le corresponde pagar a cada particular será distinta”*⁷⁸. En tal sentido y al igual que el concepto de generalidad señalado, la omisión al observar el presente elemento conllevara a la imposición de un Derecho Positivo inconstitucional.

El principio de justicia de tributaria se encuentra establecido por la Ley Suprema aunque no de manera expresa, es a través de lo previsto por la fracción IV del artículo 31, y mediante el señalamiento de proporcionalidad y equidad en que deba ser cumplida la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público, como es tutelada la noción del presente tópico; conceptos que sin duda son ejes rectores del sistema tributario mexicano y por lo cual nos encargaremos de su estudio.

2.5.2.1 Principio de Equidad

Comenzaremos por retomar lo expuesto por la Suprema Corte de la Nación al definir el presente principio como *“la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual se obtienen tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias”*. En su tesis jurisprudencial: P/J.24/2000, Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XI, Marzo de 2000 Página: 35, cuyo rubro y texto establecen:

⁷⁸ Ibídem, p. 40

Impuestos. Principio de Equidad Tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, Constitucional. De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

Amparo directo en revisión 682/91. Matsushita Industrial de Baja California, S.A. de C.V. 14 de agosto de 1995. Unanimidad de diez votos en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ausente: Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.

Amparo directo en revisión 1994/98. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Ernesto Martínez Andreu.

Amparo directo en revisión 3029/98. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Alejandro Villagómez Gordillo.

Es por ello que el principio de equidad va en relación a lo definido por el concepto de generalidad, esto es, que estos principios definen como característica principal de la justicia tributaria que el ordenamiento jurídico tributario va dirigido de manera universal a la población, no existiendo privilegio o excepción alguna a un grupo determinado o sujeto en particular.

Así, podemos concluir que el principio de equidad tutelado por la ley, se define como la igualdad que todas las personas físicas o morales poseen frente a la ordenanza, y el trato que ésta le da a las mismas, atendiendo a sus capacidades contributivas. El mandato establecido por la Constitución, asentada en que toda contribución establecida en ley deba de ser fijada con equidad; esto es, que los contribuyentes guarden un idéntica situación frente a la ley, cuando se encuentren en

una misma hipótesis de acusación. Como consecuencia de ello, cuando el contribuyente considere la violación de la presente garantía constitucional, hará valer a través del medio de defensa correspondiente, la inobservancia al principio de equidad, y el juzgador valorará el cumplimiento o no de manera puntual de los elementos de la contribución, objeto, base, sujeto, tasas, tarifas y cuotas; y por ende el principio de equidad.

2.5.2.2 Principio de Proporcionalidad

Para la definición del presente principio, retomamos lo expuesto por el Poder Judicial de la Federación, en la tesis con número de registro 232 197, localizada en Séptima Época el cual, define al principio de proporcionalidad como *“aquella obligación que tienen los sujetos pasivos a contribuir con los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos”*.

Como podemos observar se establece que la carga tributaria del sujeto pasivo, deberá ser determinada de acuerdo a su respectiva capacidad contributiva. Así, la ley establece la existencia de una correcta disposición de las contribuciones y la capacidad contributiva de los sujetos pasivos a quien se encuentra dirigida.

En concordancia con lo definido por Arrijo Vizcaíno, la proporcionalidad en materia fiscal, *“consiste en la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en leyes tributarias, y a capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados”*.⁷⁹

Así lo prevé la tesis localizada en Séptima Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación 199-204 Primera Parte, Página: 144, Materia(s): Constitucional, Administrativa, cuyo rubro y texto estable:

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

⁷⁹ Arrijo Vizcaino, Adolfo, Ob. Cit., p. 248

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, etc., 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.”

Así tal y como la establece la norma y reafirma la tesis jurisprudencial antes descrita, el principio de proporcionalidad, se logra a través de tarifas progresivas las cuales como ya se ha señalado consisten en un listado de unidades y de cuotas correspondientes, que permiten realizar una determinación líquida del monto a pagar por concepto de pago de la contribución; tal y como puede ser observado en el artículo 113, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y mediante el presente método, el fisco consigue que cubran la contribución correspondiente 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; así la capacidad económica del sujeto pasivo es determinada de manera cualitativa y cuantitativamente en proporción a los ingresos obtenidos durante un ejercicio fiscal.

Conceptos de proporcionalidad y equidad son la evolución directa de los principios postulados por Adam Smith y otros autores de la materia y que resultar ser el eje del sistema fiscal mexicano; estando en la práctica cotidiana por el poder legislativo a través de la expedición de leyes que rigen el sistema; en el Poder Ejecutivo mediante su facultad reglamentaria de acuerdo al artículo 89 Constitucional; y el Poder Judicial al

momento de dirimir las controversias cuando el sujeto pasivo invoque la inobservancia a tales principios.

2.5.3 Vinculación con el Gasto Público

Actualmente sabemos que es obligación de los mexicanos, de acuerdo a su capacidad económica, aportar al gasto público; pero antes de dar una definición de que se entiende por tal, en lo particular considero necesario dar una breve semblanza histórica, de diversas posturas o teorías que han dado diferentes autores para tratar de justificar, el que el sujeto pasivo transmitiera parte de su riqueza por concepto de tributo hacia el Estado, el cual ejercía su facultad de imperio como organización política soberana. Para tal fin, citamos el estudio planteado por el Maestro Raúl Rodríguez y Lobato⁸⁰ en cuanto al presente tema.

Teoría de la Relación de Sujeción.- La presente teoría trata de justificar la obligación de pagar tributo al Estado, señalando que la obligación de las personas de pagar tributos surge simplemente de la condición de ser súbditos, esto es, se encuentra en un momento de sujeción con él.

Teoría de la Necesidad Social.- Para Andreeozzi, la teoría de la necesidad social, encuentra su fundamento en la satisfacción de las necesidades sociales que están a cargo del Estado. Compara las necesidades personales del hombre con las de la sociedad; las cuales se dividen en físicas y espirituales; abarcando las primeras desde la alimentación y el vestir hasta todas aquellas que engloben las necesidades que le permitan mejorar sus condiciones de vida, permitiéndole así una mejora cultural e intelectual; las segunda refiriéndose a aquellas que le van a permitir ser una mejor persona en lo personal.

La sociedad al igual que el hombre, tiene que satisfacer ciertas necesidades que le permitan subsistir y elevarse espiritualmente, lo cual se logra con los ingresos que perciba el Estado a través de los tributos.

Teoría del Seguro.- Esta teoría sostenida por E. de Girardin, se encontraba encaminada hacia la protección que brinda el Estado a sus súbditos, se trata de justificar la obligación de contribuir, mediante el argumento de que los

⁸⁰ Rodríguez y Lobato, Raúl. Ob. Cit., p. 98.

tributos son la prima de seguro pagada por aquellos que poseen para asegurarse contra todos los riesgos de ser perturbados en su posesión o en su disfrute.

Teoría de equivalencia.- *Esta teoría sostenida por Pufendorf de la escuela cameralista, escuela surgida en el siglo XVII, como ciencia de la administración de los príncipes, sostenía que el impuesto es el precio de la protección de vidas y haciendas, por lo que debía existir una capitación moderada, para el resguardo de la vida que se supone de igual valor para todos y una tributación por la cuantía de las rentas, para la protección del patrimonio.*

Teoría del Sacrificio.- *John Stuart Mill, consideraba al impuesto como un sacrificio, definiendo que este debe de ser el menor posible y se encuentra en función de dos variables: la mayor igualdad de repartición del impuesto entre los ciudadanos y el mínimo obstáculo puesto al aumento de la producción.*

Teoría de Eheberg.- *Sostiene que debe considerarse al impuesto como un axioma que en sí mismo no reconoce límites, pero que los tiene en cada caso en particular en las razones de oportunidad que aconseja la tendencia a servir al interés general; es decir, el axioma, define que la comunidad debe aportar las fuerzas y valores económicos de que dispone, cuando así lo exige el bien general.*

Una vez dada una pequeña semblanza de las teorías que tratan de explicar la obligación de transferir parte de la riqueza de las personas al Estado, estamos en actitud de dar una definición de que se entiende por gasto público. Si bien es cierto, que los anteriores postulados trataron de justificar la obligación tributaria, debemos reconocer que tal obligación no debe justificarse en una actividad específica o condición social que el Estado de las a sus ciudadanos.

Por gastos públicos debemos entender “*los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando por tanto excluidos de su comprensión los que se destinen a la satisfacción de una necesidad individual*”.⁸¹ Es por ello que debemos estar en el entendido de que el gasto público es toda erogación que

⁸¹ Fraga, Gabino, Ob. Cit., p. 326

realiza el Estado al momento de satisfacer las funciones y servicios públicos inherentes al mismo, en los términos previstos en el presupuesto.

Emilio Margain Manautou⁸², realiza un análisis más profundo en cuanto al gasto público, enunciando que el mismo reviste las siguientes características:

- *“Que la erogación sea hecha a través de la administración activa, entendiéndose por esta como las erogaciones realizada por el estado a través de Secretarías de Estado.*
- *Que la erogación se encuentre prevista en el presupuesto de egresos; resulta indispensable que el gasto realizado por la administración activa se encuentre previamente prevista en el presupuesto federal; si no fuere así, no se podrá realizar en ningún sentido, esto en acatamiento a lo dispuesto por el artículo 126 Constitucional.*
- *Que la erogación se haga con cargo a la partida destinada al renglón respectivo del presupuesto.”*

Como es observable el gasto público se ejecuta a través de los Presupuestos o Programas Económicos que establece el gobierno, la intervención de los Poderes de la Unión en la elaboración y planeación del mismo se encuentra regula en términos de lo dispuesto por los artículos 25, 26, 74, 89, 126 Constitucionales.

Definiciones como gasto neto y primario, resaltan en el presente tema, toda vez que al momento de aprobar el Presupuesto Federal, este deberá encontrarse basado en parámetros y medidas que permitan tender una política económica sana y estable. Por gasto neto entenderemos *la totalidad de las erogaciones del sector público menos las amortizaciones⁸³ de deuda externa*; y gasto primario, *el cual no toma en cuenta las erogaciones realizadas para pago de intereses y comisiones de deuda pública*; conceptos que sirven como indicador económico que mide la fortaleza de las finanzas públicas para cubrir con la operación e inversión gubernamental con los ingresos tributarios, los no tributarios y el producto de la venta de bienes y servicios, independientemente del saldo de la deuda y de su costo.

⁸² Margain Manautou, Emilio. Ob. Cit., p. 132.

⁸³ Amortizar, en términos del Diccionario de la Real Academia Española, se define como: Redimir o extinguir el capital de un censo, préstamo u otra deuda, o bien, suprimir, por considerarlos innecesarios, empleos o plazas vacantes en una institución pública o empresa privada.

- *Gasto Programable: Son el “conjunto de erogaciones destinadas al cumplimiento de las atribuciones de las instituciones, dependencias y entidades del Gobierno Federal entre las cuales se considera a los Poderes de la Unión, los Órganos Autónomos, la Administración Pública Central, y las entidades de la Administración Pública Paraestatal sujetas a control presupuestario directo, consignadas en programas específicos para su mejor control y evaluación. Incluye también el gasto que se ha descentralizado a los estados y municipios para el cumplimiento de programas prioritarios en materia de educación, salud e infraestructura a través del Ramo 33 Aportaciones Federales para Entidades Federativas y Municipios.”*⁸⁴

Resulta ser el agregado que más se relaciona con la estrategia para conservar la política fiscal, requerida para contribuir al logro de los objetivos de la política económica, en virtud de ser el recurso público que se destinan a cumplir y atender funciones y responsabilidades gubernamentales, así como a producir bienes y prestar servicios.

Una política fiscal sana se logra con una adecuada clasificación económica del gasto público; conocer los capítulos, conceptos y partidas específicas que registran las adquisiciones de bienes y servicios del sector público, son parte fundamental para el logro de tal fin. Es por ello que el gasto se divide en gasto corriente y gasto de capital los cuales son definidos de la siguiente manera:

- *Gasto corriente: “El gasto de un período determinado. Un gasto de operación normal en comparación, por ejemplo, con un cargo no recurrente (o accidental).”*⁸⁵

Dada la naturaleza de las funciones gubernamentales, el gasto corriente es el principal rubro del gasto programable se define como aquella “erogación que realiza el sector público y que no tiene como contrapartida la creación de un activo, sino que constituye un acto de consumo; esto es, los gastos que se destinan a la contratación de los recursos humanos y a la compra de los

⁸⁴ <http://www.definicion.org/gasto-programable>

⁸⁵ Cooper, William, citado en “Diccionario Kohler para Contadores” Editorial Limusa, 6ª Ed., México 2005, p.360.

*bienes y servicios necesarios para el desarrollo propio de las funciones administrativas”.*⁸⁶

En él se incluyen todas las erogaciones que los Poderes y Órganos Autónomos, la Administración Pública, así como las empresas del Estado, requieren para la operación de sus programas.

- Gasto Capital: *“Partida del costo que, por lo general, se carga a pérdidas y ganancias pero que, por estar relacionado con un período de construcción, se agrega a una cuenta de activo fijo.”*⁸⁷

*“Es el total de las asignaciones destinadas a la creación de bienes de capital y conservación de los ya existentes, a la adquisición de bienes inmuebles y valores por parte del Gobierno Federal, así como los recursos transferidos a otros sectores para los mismos fines que contribuyen a acrecentar y preservar los activos físicos patrimoniales o financieros de la nación. Comprende también las erogaciones destinadas a cubrir la amortización de la deuda derivada de la contratación de crédito o financiamientos al Gobierno Federal por instituciones nacionales o extranjeras.”*⁸⁸

Así estamos hablando de todas las erogaciones que contribuyen a ampliar la infraestructura social y productiva, así como el incremento del patrimonio del sector público. Entre ellos encontramos los gastos de la Defensa Nacional, la construcción de Hospitales, Escuelas, Universidades, Obras Civiles como carreteras, puentes, represas, tendidos eléctricos, oleoductos, plantas etc.; erogaciones que contribuyen al aumento de la productividad para promover el crecimiento que requiere la economía.

Concluyendo el presente tema, podemos decir que la obligación de los mexicanos es contribuir para la satisfacción del gasto público, pero que tal imposición tributaria guardará un equilibrio entre lo recaudado y el Presupuesto Federal de Egresos aprobado previamente por Poder Legislativo, sin dejar de tomar en cuenta las erogaciones a realizar por parte del Estado mediante el gasto corriente y de capital.

⁸⁶ <http://www.definicion.org/gasto-corriente>

⁸⁷ Cooper, William, Op. Cit., p. 379.

⁸⁸ <http://www.definicion.org/gasto-de-capital>

CAPITULO 3.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

3.1 MARCO HISTORICO

Como se ha señalado el Poder Tributario es *“la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas, y que ésta es una expresión de la soberanía política, concebida como atributo del Estado, el cual está integrado por dos facetas: la que se refiere a los ingresos y a los gastos.”*⁸⁹

Pero este Poder Financiero definido como el conjunto de la actividad financiera del Estado: ingresos y egresos; ha sufrido una serie de transformaciones a lo largo de la historia, es así, como resulta importante dar un parámetro histórico de cómo la potestad tributaria del Estado ha evolucionado en la historia.

Como parte del presente estudio es el turno de analizar desde el punto de vista histórico y actual del Impuesto Sobre la Renta, el cual es un impuesto clasificado como directo, el cual tiene como objetivo gravar las diversas actividades a las que se dedica el hombre. Tal impuesto ha sufrido una serie de transformaciones atendiendo a la situación social, política y económica del Estado. Por lo que realizaremos un análisis cronológico lo más concreto que no sea posible, tratando de resaltar su estructura y reformas más relevantes durante su proceso evolutivo.

Es sabido que cualquiera que fuese la ideológica política impérate en un periodo de tiempo, el Estado sin duda ha necesitado de la colaboración de sus habitantes para subsistir y cumplir las funciones inherentes al mismo. Hasta antes del siglo XIX, los Estados encontraban su sustento en impuestos de tipo indirecto; el cual como se ha señalado en el capítulo anterior este *“no grava al verdadero contribuyente, sino que*

⁸⁹ De la Garza, Sergio Francisco, Ob. Cit., p. 207

grava por repercusión, este tipo de impuestos van encaminados principalmente a gravar operaciones de consumo y por lo tanto no permite gravar de acuerdo a una verdadera capacidad contributiva"; con el transcurso del tiempo diversos pensadores con el objeto de evitar la injusticia que originaban este tipo de impuestos expusieron y establecieron principios de observancia general que debían ser tomadas en cuenta al dictarse las leyes tributarias. Entre las ideas expuestas y con el fin de evitar un sistema tributario desventajoso, tratadistas como Adam Smith, *"Riqueza de las Naciones"* y Adolfo Wagner *"Principios de Política Financiera"*, se expresaron en el sentido de que los impuestos indirectos no atiende las circunstancias que dan origen a la utilidad, esto es, que para que las cargas tributarias fuesen consideradas justas, proporcionales y equitativas, sería necesario el establecer contribuciones que gravaran directamente los rendimientos del capital de las personas, que atendieran a las ganancias o utilidades proveniente de las diversas actividades a las que se dedican los ciudadanos.

Inglaterra

Sin embargo, mucho antes de fuesen expuestas tales teorías, en Inglaterra, a través de su sistema Constitucional para el año de 1215, mediante su Carta Magna, había permitido que los representantes de sus ciudadanos interviniesen en las discusiones de los impuestos ante el Parlamento, así como el derecho de los súbditos de la corona a oponerse al impuesto, si previamente no habían sido consultados en tales temas a través del Consejo del Reino. Aunque esto no fuese llevando a cabo cabalmente, lo cual es observado como una de las causas de la Independencia de los Estados Unidos de Norteamérica, resulta ser uno de los antecedentes históricos en cuanto al establecimiento que un Estado realizaba en observancia con sus ciudadanos.

No es sino hasta la Revolución Francesa en 1789, que se rompe con los privilegios de las que gozaban las clases sociales más altas, consiguiendo la igualdad de todos frente al Estado, sin embargo, para esas fechas el sustento del Estado se encontraba sujeta a una diversidad de impuestos de tipo indirecto, cosa contraria era la inexistencia de impuestos directos, lo que no permitió que los principios expresados por tal movimiento socio-político, no fuesen observados e implementados inmediatamente en su aspecto tributario.

“Tras grandes esfuerzos y con la oposición decidida del pueblo, en Inglaterra para el año de 1798, establece el primer Impuesto Sobre la Renta, el cual surgió con carácter de transitorio, con el objeto de destinar lo recaudado al sostenimiento de la guerra contra Francia; y el cual presentó como característica esencial, el establecimiento de un tasa del 10% a todos los ingresos, sin atender el esfuerzo personal realizado por los contribuyentes en su obtención; situación que creó un gran descontento entre la población y que derivó que la Corte Suprema de aquel país, lo declarare inconstitucional”⁹⁰. Años más tarde y bajo el esquema del impuesto anterior existieron en los años de 1803 y 1816 intentos por restablecer dicho impuesto; no obstante, no es sino hasta 1842, cuando los Ministros Robert Peel, William Edward Gladstone, Henry Herbert Asquith y David Lloyd George, restablecieron dicho ordenamiento incluyendo tarifas progresivas con las cuales se subsanaba el error de sus antecesores; así en el nuevo modelo fiscal pagaban mayor impuesto aquellos sujetos que obtuviesen mayores ingresos o utilidades y, en caso contrario, un menor ingreso pagaban un menor impuesto. Este nuevo modelo se encontraba integrado de una forma cédular, así el mismo fue dividido en 5 cédulas, las cuales se dividían de la siguiente manera:

- *“Cédula A, se gravaban los ingresos provenientes por la explotación de la propiedad rústica o urbana.*
- *Cédula B, comprendían los arrendamientos de bienes inmuebles*
- *Cédula C, los provenientes de intereses y dividendos*
- *Cédula D, los ingresos obtenidos por las percepciones por el ejercicio de una profesión, actividades artísticas, deportivas, industriales y culturales.*
- *Cedula E, Ingresos provenientes por concepto de sueldos, salario, pensiones, etc.”⁹¹*

Dicho impuesto establecido en el sistema inglés, era cubierto mediante la presentación de declaraciones, proceso en el cual intervenían inspectores de zona, comisionados generales y comisionados especiales, con quien los contribuyentes reportaban ante el fisco la totalidad de los ingresos y de deducciones autorizadas por ley; bajo este modelo se logra establecer un renta legal más justa y proporcional, a través de una tarifa progresiva.

⁹⁰ Escorza Ledesma, Juan. *“Tratado del Impuesto Sobre la Renta”*, Editorial Themis, México 1971, p. 4

⁹¹ Ídem.

Francia

El Sistema Francés había hecho su parte en cuanto al tema que nos ocupa, sin dudar y como se ha indicado la Revolución Francesa fue la consolidación del pensamiento liberal, el cual a través de notables pensadores se había logrado la exteriorización de ideas de índole social, político, cultural y lo más importante tributario. Pensadores como Montesquieu, Voltaire, Rousseau, Diderot y Quesnay, resultan ser los más sobresalientes en cuanto a la evolución del pensamiento humano y a la manifestación del inconformismo existente en la época producido por la monarquía absolutista, así como la pésima política financiera imperante que llevó a una inmanejable deuda del estado, a un sistema desproporcional e inequitativo en el aspecto social y tributario, acentuado de altos impuestos que los estamentos privilegiados (nobleza y clero) se encontraban exentos de la obligación de pagar.

No obstante lo anterior, tal proliferación del pensamiento humano se ve concretada en el sistema impositivo hasta la Francia de Luís XIV (el Rey Sol) cuando se establece por primera vez el Impuesto Sobre la Renta bajo el auspicio de Sebastián Vauban, dicho impuesto se estableció con la finalidad de subsanar la desigualdad existente en el pueblo Francés, sin embargo la nobleza y clases privilegiadas consideraban que con este impuesto se rebajaban a la condición de esclavos, por ello este intento por desaparecer las injusticias existentes en materia fiscal, originó presión política ejercida ante el monarca por las clases poderosas, desembocando en la caída de Sebastián Vauban y la abrogación del nuevo impuesto.

Entre los siglos XVII al XIX, no se concretan los intentos por establecer dicho gravamen, y no es sino hasta 1917, que se logra establecer en forma definitiva el Impuesto Sobre la Renta, el cual presentaba como característica principal el ser un sistema mixto, esto es, el impuesto gravaba de forma cedular y global. El sistema cedular grava directamente la renta del sujeto pasivo, según la fuente de donde provienen los ingresos, así en el presente rubro encontramos los siguientes orígenes del ingreso y se encontraba integrado de la siguiente manera:

- *“Cédula I, se gravan las rentas provenientes de la propiedad no edificada.*
- *Cédula II, renta de propiedades edificadas.*
- *Cedula III, los ingresos obtenidos por la explotación agrícola.*
- *Cédula IV, los provenientes de réditos, cauciones y depósitos.*
- *Cédula V, ingresos provenientes de actividades industriales y comerciales.*
- *Cedula VI, ingresos relativos a sueldos, salarios, pensiones y rentas vitalicias.*
- *Cédula VIII, recae sobre los beneficios de profesiones no comerciales.”⁹²*

Ahora bien, la renta global consistía en gravar las rentas percibidas por el sujeto pasivo sin importar el origen de los ingresos, el cual se obtenía al momento de realizar las deducciones que la ley establecía; esto se realizaba mediante el apoyo de tarifas progresivas y en casos que lo ameritaba se exceptuaba del pago a quien careciere de capacidad contributiva. Asimismo, se estableció un sistema de defensa que permitió que los particulares ejercieran de forma oficiosa el cual se encontraba inmersa en un medio demasiado burocratizado, así como contenciosa el cual culminaba con la intervención del Tribunal de Casación, última instancia en materia judicial.

Estados Unidos

Los ideales del pensamiento inglés fue el detonante y la mayor influencia en las colonias inglesas situadas en América, las cuales fundamentaban su sistema jurídico en las Cartas Reales, expedidas por la Corona Británica. Al iniciarse la guerra de independencia de las colonias inglesas, éstas manifestaban tres formas de gobierno: Colonias Republicanas (el gobernador era electo por el pueblo), Colonias Privadas (el gobernador era designado por el Lord Propietario) y Colonias Reales (el gobernador era nombrado directamente por la Corona Británica).

La corona británica, había concedido el derecho al pueblo de oponerse a los impuestos que no hubieren sido aprobados por sus propios representantes, así como impuestos como Stamp Tax, el cual tenía como fin sufragar los gastos del ejército para mantener el orden y seguridad en las colonias, así como el establecimiento arbitrario de

⁹² *Ibíd*em, p.p. 9 y 10.

impuesto sobre vidrio, plomo, papel, y tabaco principalmente, provocaron grandes protestas en las colonias y propiciaron la independencia de las mismas.

Para 1774, a través del documento llamado Declaraciones y Resoluciones, promulgado por el Primer Congreso Continental de Filadelfia y confirmado en 1776 en el acta de independencia, en el *Bill of Rights*⁹³, se establece el derecho del pueblo a participar en las discusiones de los impuestos, así como el establecimiento de un catálogo de derechos individuales, entre los que se señala, la igualdad de los individuos frente a la ley en materia impositiva.

Ley del Impuesto Sobre la Renta se establece en los Estados Unidos de Norteamérica de manera definitiva hasta el año de 1914, a inicios de la Primera Guerra Mundial, la cual surge al igual que la inglesa de una manera cédular, esto es, se divide a los causantes según las actividades a que se dedican, tomando en cuenta el origen del ingreso. Aunado a lo anterior, se encontraba integrada con dos tipos de impuestos el *Income-tax*, que normalmente recae sobre la actividad gravada; y el *Adicional Tax*, el cual grava casos especiales (ventas al consumidor), posteriormente, para inicios de la Segunda Guerra Mundial se adiciona al Impuesto de la Renta un nuevo impuesto denominado *Impuesto de la Victoria*, el cual fue creado para que recayera en las industrias que reportaban utilidades excesivas.

Asimismo, se establece el concepto de renta global, cuando el legislador acepta la deducción de diversos gastos y se grava directamente utilidades reales percibidas, también encontramos el sistema de tarifas progresivas, las cuales al igual que en los otros sistemas, servían para el cálculo de la contribución a enterar; una vez que el contribuyente hubiere determinado el monto del tributo, enteraba al fisco mediante declaraciones presentadas en las oficinas de hacienda de la jurisdicción correspondientes. La autoridad fiscal se encontraba integrada por Auditores Regionales, Oficinas de Hacienda Locales, Consejo Técnico Superior, Tribunal Fiscal Federal, Juzgados de Distrito y Suprema Corte de Justicia.⁹⁴

⁹³ En los Estados Unidos de Norteamérica, se designa con el nombre de *Bill of Rights* al compendio de derechos y libertades del pueblo o de los principios de ley constitucional, considerados como esenciales y fundamentales, los cuales se encuentran contenidos en muchas de las constituciones de los Estados de la Unión Americana.

⁹⁴ *Ibidem*, p. 13

Para el año de 1939 el Impuesto Sobre la Renta norteamericano, fue de tipo global, y se estableció del Código de Ingresos Interiores, sistema que fue adoptado en 1954 por el Código Fiscal de la Federación.

México

Al igual que el resto de los Estados, México ha sufrido una serie de transformaciones en el orden jurídico. En la época colonial nuestro Estado pasaba por una anarquía en materia impositiva, el cual se encontraba basado en un territorio dividido en más de 80 circunscripciones alcabalatorias, en los que se establecieron impuestos especiales que carecían de estructura lógica y de una falta de observancia a lo que hoy rige nuestro sistema tributario. El sistema Borbónico imperante en la época Colonial, el cual buscaba la manera de allegarse de fondos y de satisfacer las necesidades de las Metrópolis dejando a un lado las provincias que no tenían esta categoría.

En el México independiente, puede observarse que existe una continuidad en el mal manejo del sistema impositivo, la supervivencia de los anacrónicos impuestos coloniales, la predominación de impuestos de carácter indirecto, que ciertamente no atendían a una real capacidad contributiva, originó una serie de conflagraciones extranjeras e internas, y que no fue sino hasta el triunfo de la República sobre el Segundo Imperio, cuando se comienza a establecer de una manera lógica, coherente y definitiva el sistema federal y democrático mexicano.

En el período de general Porfirio Díaz, no puede observarse ninguna transformación significativa al sistema impositivo, sin embargo cabe resaltar que los C. Matías Romero y José Ives Limantour, lograron una reorganización de los impuestos, estructurándolos de tal suerte que permitieran una mejor distribución de los ya existentes. Posteriormente con el periodo revolucionario comienza la evolución de la política fiscal, que encuentra su origen en la expedición de una serie de ordenamientos los cuales para efectos de nuestro estudio serán observados de una manera breve, en la siguiente forma:

- Ley del Centenario 20 de julio de 1921.
- Ley de 21 de febrero de 1924 y su Reglamento.

- Ley de 18 de marzo de 1925 y los Reglamentos de 22 de abril de 1925 y de 18 de febrero de 1935.
- Ley de 31 de diciembre de 1941.
- Ley de 31 de diciembre de 1953.
- Ley del 30 de diciembre de 1964 y su reglamento

En cada caso se publicaba la Ley correspondiente y enseguida sus modificaciones hasta su derogación. Inmediatamente después el Reglamento de esa Ley. Al final de las reformas de las Leyes o Reglamentos, índices especiales (lo que hoy conocemos como reglas publicadas en la Resolución Miscelánea) se aclaraba la vigencia de cada precepto para facilitar la consulta.

- **Ley del Centenario**

Uno de los primeros intentos que se ve reflejada en el sistema legal tributario mexicano, en cuanto a tratar de tener un sistema impositivo con lógica y estructura definida, es la ley conocida como la del Centenario, *“aunque este nuevo ordenamiento establecido en el año de 1921, no es de carácter permanente en virtud de tener un vigencia de un mes”*⁹⁵, resulta ser el antecedente directo de lo que hoy conocemos como la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y por lo tanto amerita que se expresen algunas palabras en cuanto a su esquema y funcionamiento.

*“Surgida en 1921, siendo Presidente Constitucional el General Álvaro Obregón y Secretario de Hacienda, don Adolfo de la Huerta”*⁹⁶, se estableció este impuesto de carácter extraordinario, pagadero por una sola vez y por lo tanto transitorio; surge, porque al igual que Francia e Inglaterra, la Ley del Centenario, trata de contrarrestar las pésimas e insostenibles condiciones de desigualdad económica. Pero lo recaudado era destinado tal y como los establecía en su artículo 6º para la adquisición de barcos para la marina mercante nacional y realizar obras indispensables que habilitaran nuestros puertos; esas necesidades que desde entonces se consideraban urgentes, toda vez que la inexistencia de líneas propias de navegación, y la reconstrucción de los puertos marítimos era problema grave para el país.

⁹⁵ Calvo Nicolau, Enrique, *“Tratado del Impuesto Sobre la Renta”*, Editorial Themis, México 1995, T. I, p. 191.

⁹⁶ Páginas Web. <http://www.presidencia.gob.mx/mexico/gobernantes/> y <http://ehecatl.presidencia.gob.mx/mexico/sabiasque/?contenido=17815&pagina=5>

La base del presente impuesto se encontraba en los ingresos o ganancias correspondientes al mes de agosto del año de su expedición, y para ello se dieron reglas con la finalidad de prorratear ingresos obtenidos en varios meses, de tal suerte que sólo se gravaran los correspondientes al mes de agosto.

Dicha ley se encontraba dividida en cuatro capítulos los cuales se les denominaba cédulas, y eran las siguientes:

- *“Del ejercicio del comercio o de la industria*
- *Del ejercicio de una profesión liberal, literaria, artística o innominada*
- *Del trabajo a sueldo diario*
- *De la colocación de dinero o valores a rédito, participación o dividendos.”⁹⁷*

Actividades que se encontraban gravadas mediante tarifas progresivas, las cuales eran definidas como “*Categorías*”. Las tasa del impuesto fluctuaban entre 1% a 4%, para profesionistas, comerciales e industriales, y el 1% a 3% para personas que percibían sueldos. Ejemplo

Tratándose de los ingresos obtenidos y comprendidos en la Cédula I.

1. De	0	hasta	\$	300.00	mensuales	1%
2. De	300.01	hasta		600.00	mensuales	2%
3. De	600.01	hasta		1000,00	mensuales	3%
4. De	1000.01	hasta		en adelante	mensuales	4%

Se señalaba como sujetos del pago a los mexicanos y a los extranjeros, ya sea que éstos estuvieran domiciliados en México o en el extranjero, siempre que sus ingresos tuvieran como fuente el territorio de la República Mexicana, obligándoseles a calcular la tasa sobre sus ganancias brutas, sin permitir deducciones, amortizaciones o cualquier otro concepto. Sin embargo, la determinación del impuesto sobre ganancia bruta traía como consecuencia que el fisco no gravaba realmente la verdadera capacidad económica del contribuyente, toda vez que la base del impuesto debe ser la utilidad siendo esta la única que da la posibilidad de modificar el patrimonio y la cual se

⁹⁷ Calvo Nicolau, Enrique y Vargas Aguilar, Enrique, *Estudio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta*, Editorial Themis, México, p. 1

obtiene por los ingresos y deducciones del contribuyente durante un periodo o plazo establecido en ley,

Se encontraban exentos de tal impuesto los sujetos cuyos ingresos no excedieran la suma de \$100.00 mensuales; así como los diplomáticos, cónsules y personas morales de interés público, siendo el procedimiento de pago de dicho impuesto mediante estampillas que llevaban la leyenda "Centenario".

Se crearon los Consulados y las Juntas Calificadoras Regionales, que tenían la facultad de estimar los ingresos o ganancias probables de contribuyentes morosos. Asimismo se estableció el recurso de reconsideración administrativa, el cual era interpuesto por el causante ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando considerare que la calificación realizada por la autoridad fuere incorrecta, así la Secretaria de Despacho examinaba las pruebas y resolvía lo que correspondiere.

- **Ley del 21 de Febrero de 1924 y Reglamento**

El 21 de febrero de 1924, siendo todavía Presidente de la República el General Álvaro Obregón, su ministro de Hacienda, Ing. Alberto J. Pani, se estableció una Ley basada en la ley del Centenario, pero que a diferencia de su predecesora, esta revista el carácter de permanente denominándose "Ley para la Recaudación de los Impuestos Establecidos en la Ley de Ingresos Vigente sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas". Como requisito de carácter constitucional, esta Ley se apoyaba en el artículo 12 de la Ley de Ingresos del Erario Federal y en los incisos c) y d) de la fracción XII del artículo 1o. de la Ley de Ingresos de la Federación. Con el presente ordenamiento se inicia de manera clara la reforma al sistema político fiscal.⁹⁸

Tal sistematización estaba dividida en dos grandes capítulos, los cuales atendían los siguientes rubros:

- *Los ingresos que obtuvieran las personas físicas con motivo de su trabajo mediante la percepción de sueldos, salarios, honorarios o emolumentos.*
- *Las utilidades que obtuvieran las personas morales (sociedades y empresas).*

⁹⁸ Domínguez Mota, Enrique y Calvo Nicolau Enrique, "Estudio del Impuesto Sobre la Renta de las Empresas para 1973", 2ª Ed., Docal Editores, S.A., México 1973, p. 29.

Al igual que su predecesora, se encontraba sustentado en tarifas progresivas, las cuales fluctuaban entre el 1% y 2%, a diferencia de 1% y 4% de la del Centenario. Una de las diferencias marcadas, resulta ser el surgimiento del sistema de control de causantes basado en que los propios contribuyentes auxiliaren a las autoridades fiscales a ejercer sus facultades de vigilancia y control, lo cual se ve claramente reflejado con la figura de la retención correspondiente del pago del impuesto; así los patrones de los empleados tenían la obligación de retener el impuesto de los asalariados, teniendo los primeros la responsabilidad solidaria en cuanto al pago de los impuestos respectivos.

Tratándose del impuesto sobre las utilidades de las sociedades y empresas no se realizaba distinción alguna del negocio a que se dedicara. La base gravable de las sociedades y de las empresas para el cómputo del impuesto era la utilidad percibida en dinero o en especie durante un año. Siendo así que destacan 2 aspectos principalmente: 1) que se establece de hecho un régimen global para las empresas, toda vez que se atendía al sujeto o al negocio que obtenía la utilidad sin tomar en cuenta la fuente del ingreso; y 2) se gravaron ingresos en dinero o especie, sin incluir el factor crédito el cual también modifica el patrimonio de las sociedades y empresas.

Por otra parte, se excluyeron del gravamen las ganancias de capital, es decir, el aumento del valor de las propiedades por el desarrollo económico general o por la pérdida del valor adquisitivo de la moneda, salvo el caso de que se tratará de aumentos al valor de los activos, derivados de reinversión de las ganancias producidas por el negocio. Cuando la revaloración de los activos de las empresas se hacía figurar en los balances, la Ley los consideraba como ganancias gravables.

Asimismo, la ley de 1924, gravó las utilidades de las empresas, estableciendo como excepción las que provenían de negociaciones agrícolas pertenecientes a particulares. La base del gravamen fue la utilidad percibida en el término de un año, ya fuera en dinero o en especie, y no se consideraron en la clasificación de ganancia, por tener carácter eventual, las donaciones, los legados y los ingresos por apuestas o loterías. Para el cómputo de las ganancias líquidas, se admitieron una serie de deducciones del ingreso total, sólo sé que dejó el establecimiento del proceso de estas deducciones al Reglamento, anomalía constitucional en cuanto a que desatendía el principio de legalidad y que fue corregido hasta el año de 1954, por considerarse que la

base del gravamen en estos casos debe quedar establecida en la Ley y no debe ser materia del Reglamento.

Quedó establecido el término de prescripción por parte del Estado en el cobro de impuestos y multas en un lapso de cinco años, lo cual subsiste hasta nuestros días.

Del impuesto recaudado por la Federación se estableció entregarse el 10% a la Entidad Federativa y otro 10% al municipio donde se hubiera originado el ingreso gravable.

Dicho impuesto se pagaba a través de estampillas, y debían formularse declaraciones en las oficinas designadas por la SHCP, las cuales eran revisadas por la Juntas Calificadoras, el resultado emitido por tal esfera podían objetarse.

Para el 5 de abril de 1924, se adicionaron reformas a esta ley, las cuales se encontraban encaminadas a gravar a las sociedades extranjeras por los ingresos provenientes de fuente de riqueza situadas en el territorio nacional, dando como resultado el origen de la *teoría de la fuente del ingreso gravable*, la cual rige el sistema tributario y orienta en el campo de la doble tributación internacional. Dichas adiciones también abarcaron, los ingresos provenientes de intereses, descuentos, réditos y otras formas de rendimiento de capital, a los cuales fijo un gravamen mayor del establecido para otras actividades materia del impuesto.

En cuanto al Reglamento, éste realiza referencias a la forma de hacer manifestaciones y de pagar el impuesto, la conformación de las Juntas Calificadoras y Revisoras, procedimientos a seguir en el desempeño de sus funciones. Asimismo, se realiza el señalamiento a las sociedades en cuanto a la obligación de presentar un pago provisional durante el primer semestre y se señaló el mes de enero para la presentación de la manifestación definitiva.

Quedó señalado el plazo de diez días para dar aviso de Iniciación de operaciones, clausura o reapertura de las mismas, cambio de domicilio, de nombre o de razón social y traspaso, siendo en líneas generales estos avisos los que actualmente se exigen, sólo que con un plazo más amplio.⁹⁹

⁹⁹ Ibídem, p. 31.

En cuanto al tema de las deducciones, se estableció que en términos generales las empresas podían realizar estas cuando fueran referentes al costo de adquisición de materias primas; el costo de transporte; arrendamiento de locales, sueldos, salarios y emolumentos, gastos normales inherentes del negocio; los intereses por capitales tomados en préstamo y las primeras pagas por seguro contra riesgo. Finalmente, serían deducibles los impuestos pagados al Municipio, al Estado y a la Federación. Sin embargo, tales disposiciones no contemplaron temas como la deducción de las pérdidas sufridas en ejercicios anteriores.

El causante en la imposición de capitales fue el acreedor, con responsabilidad solidaria para el deudor, y se previeron sistemas de vigilancia para el pago de este impuesto, con el auxilio de los notarios o corredores, prohibiéndose la autorización de escrituras sin la comprobación de que estaba al corriente en el pago del impuesto correspondiente a la operación de que se tratara y los jueces quedaron obligados a proporcionar informes a las Oficinas de Rentas, de todos los juicios presentados ante ellos con motivo del incumplimiento de algún contrato de imposición de capitales.

- **Ley del 18 de Marzo de 1925**

“Esta ley fue la primera en ser denominada como Ley del Impuesto Sobre la Renta y tuvo una vigencia de dieciséis años de 1925 a 1941, a la cual se le realizaron diversas modificaciones y adiciones. Esta Ley fue expedida siendo Presidente de la República el general Plutarco Elías Calles y Secretario de Hacienda y Crédito Público el ingeniero Alberto J. Pani.”¹⁰⁰

Como características principal este nuevo ordenamiento fue integrado con mayor criterio de orden, lo cual se vio reflejada en la conformación de 7 cédulas, mismas que agruparon una diversidad de disposiciones generales; las cuales se integraron con sus respectivas tarifas; los preceptos relativos a las declaraciones, forma y medio de recaudación, así como los preceptos de diversa índole relacionados con la mejor vigilancia del impuesto y, finalmente, el capítulo correspondiente a sanciones.

Es por ello que representó una continuidad en el ordenamiento jurídico en temas específicos, tales como: de estar exentas del pago del impuesto las empresas, sociedades, cámaras y corporaciones con fines benéficos, de cultura o de servicio

¹⁰⁰ *Ibíd*em, p. 32

público. La idea de participación del impuesto establecida en la Ley de 1924, destinando un 10% al Estado y otro 10% al Municipio, pero la condicionó al hecho de que esas entidades no gravaran las mismas fuentes que la Ley de Renta y, en todo caso, que si tales fuentes se encontraban gravadas por los municipios o entidades federativas, éstos redujeran sus tarifas disminuyéndolas en una proporción equivalente al 10% que otorgaría la Federación. Con ello quería evitarse la concurrencia impositiva sobre la misma fuente.

El sistema cedular de la nueva ley se conformó de la siguiente manera:

- a) *“Cédula 1, del Comercio.- Se gravaron los actos de comercio ejecutados de manera habitual o accidental y se definió con precisión la base del impuesto, consistente en la diferencia que arroje la resta entre el ingreso bruto y las deducciones autorizadas por el Reglamento, con lo que se continuó con la tesis establecida en la Ley anterior, de dejar las deducciones, elemento indispensable para la determinación de la base, a las disposiciones reglamentarias.*

La presente cédula comprendía además el régimen reservado a las compañías extranjeras de navegación marítima, obligándolas a pagar un 2% sobre los ingresos obtenidos por fletes y pasajes en los puertos de la República, prevención de todo punto acorde con la teoría de la fuente del ingreso gravable que se ha aceptado en nuestro derecho fiscal como solución para el caso de los conflictos impositivos de doble tributación internacional. Asimismo, se obligó a las compañías extranjeras de seguros, con domicilio fuera del territorio nacional, a liquidar un 3%, de las primas y premios obtenidos por pólizas contratadas en México.

- b) *Cédula II. Comprendía a la Industria, estaban gravados con la misma tarifa, cuyas tasas progresivas que iban del 2% al 8%, estando exentas del impuesto las utilidades anuales hasta por la cantidad de \$2,500.*
- c) *Cédula III, Agricultura, descansan sobre las prevenciones estipuladas en la Cédula I por cuanto a la base, tarifas y demás elementos substanciales.*
- d) *Cédula IV, referida a la imposición de capitales, se ocupó de precisar con mayor objetividad los conceptos generadores del impuesto en esta Cédula, tales como Intereses, descuentos, anticipos, depósitos, fianzas, obligaciones, bonos,*

acciones, arrendamientos y otras operaciones o "inversiones de capital", que quedaron gravados en este capítulo de la Ley.

En el caso de los diversos contratos relacionados con la inversión de capitales en que no se determinara el interés correspondiente, la Ley fijó el 6% anual y lo hizo extensivo para las operaciones en que se pactara un interés más bajo. El mismo precepto, en su artículo 23, reconoció algunas excepciones a la anterior regla general, tratándose de depósitos judiciales, bonos y obligaciones de instituciones bancarias o emitidas por empresas de servicios públicos y otras análogas.

- e) La Cédula V gravó las percepciones obtenidas por causantes que de manera habitual o accidental explotaran el subsuelo o una concesión otorgada por el Estado. Si tales ingresos los obtenía el causante por ser socio de la compañía explotadora, quedaban gravados en Cédula II. Asimismo, quedó dentro de la órbita de esta Cédula la aportación, enajenación, transmisión de la propiedad de una concesión otorgada por el Estado a un particular, o la realización de esas operaciones con los derechos para la explotación del subsuelo. La tarifa fue de 10% proporcional sobre el monto total de percepciones eventuales o periódicas derivadas de la explotación del subsuelo o de concesiones, y del 10% sobre los ingresos obtenidos en las operaciones de enajenación o aportación, aplicado sobre la diferencia entre el costo de la concesión o del derecho y el precio de la aportación o enajenación.*
- f) La Cédula VI gravó todo lo referente a los sueldos; así para tal fin se crearon dos tarifas, la A y la B, los ingresos de los asalariados. El impuesto progresivo fue ascendiendo.*

En la tarifa A, la cual comprendía una tasa que iba del 1% para los sueldos de \$ 2,000.01 al año, hasta el 4% asignado a los de \$ 45,000.00 en adelante. El mínimo exento se determinó en la cifra de \$ 2,000.00. Únicamente esta tarifa se refería a los ingresos obtenidos en cualquier parte del país, a excepción de aquellos causantes que residieran en el Distrito Federal, ciudades fronterizas de los Estados Unidos de Norteamérica y otras en las que el costo de vida era superior al de las demás regiones del país.

En lo referente a la tarifa B, se comprendía todos aquellos causantes que no fuesen comprendidos en la tarifa anterior; las tarifas eran más baja que las establecidas para los causantes que tuvieran hasta \$12,000.00 de ingresos al año y residieran en el Distrito Federal o en ciudades fronterizas con los Estados Unidos, por haberse tenido en cuenta el mayor costo de la vida en esos lugares, pero quienes rebasaran este tope, quedaban sujetos a las mismas cuotas que se señalaban en la tarifa A. El mínimo de exención para los asalariados gravados en esta tarifa fue de \$ 2,500.00 anuales.

Con la evolución de este impuesto en México, especialmente si se transforma en impuesto personal, las deducciones por cargas de familia deberán aceptarse, determinando cantidades suficientes para esa finalidad, medio eficaz para lograr que el pago de la carga signifique el mismo esfuerzo para todos. De esta suerte se equipara automáticamente la capacidad contributiva de sujetos con el mismo ingreso, pero con distinto número de hijos y parientes que sostener.

g) La Cédula VII gravó a los profesionistas, artesanos y artistas; los ingresos anuales de los dos primeros quedaron sujetos al pago del impuesto de acuerdo con las siguientes tarifas diferenciales: la primera, igual a la tarifa A, aplicable a los profesionistas, artesanos y asalariados que no radicaran en las zonas más caras, con idénticos desgravámenes por cargas de familia; la segunda tarifa para esos mismos causantes con domicilio en las zonas de gastos de manutención más elevados, igual que la tarifa 13 de la Cédula anterior, y con el mismo sistema de aumento en las deducciones para las personas mantenidas por el contribuyente y, finalmente, una tarifa C para los deportistas y artistas de espectáculos y los que obtuvieran ingresos por funciones a su beneficio, con tasas más altas que iban de 1% a 10%, según que la percepción diaria fuera de \$ 6.01 a más de \$ 5,000.00. Las deducciones de los ingresos por gastos de sostenimiento de familia en este caso eran de \$ 1.00 por una persona a \$ 2.50 cuando fueran cuatro.”¹⁰¹

Como obligaciones generales de los causantes, con excepción de los de Cédula VI, existían la de llevar los libros de contabilidad que se fijaron en el Reglamento, y

¹⁰¹ *Ibíd.*, p 33

para los de cédula I y II que debieran llevar dichos libros, la de practicar un balance anual, cuya fecha no podía ser variada sin anuencia de la Secretaría de Hacienda.

El artículo 48 estableció un término de cinco años para la prescripción de la acción fiscal de cobro de impuestos y sanciones. En igual término prescribía la acción de los contribuyentes para reclamar la restitución de lo pagado indebidamente.

Otra cosa notoria fue el artículo 83 el cual decía que las Juntas calificadoras llevaran un registro de los contadores autorizados por la SHCP, para la certificación de documentos.

- **Ley 18 de febrero de 1935**

Durante un periodo de 10 años, que comprendía entre la publicación de la ley de 1925 y 1935, la Ley del Impuesto Sobre la Renta sufrió una serie de reformas que dieron origen a que el ordenamiento jurídico perdiera un sentido lógico y ordenado en cuanto sus disposiciones. *“Por lo cual para el 18 de febrero de 1935, se expidió el nuevo ordenamiento que con base en la anterior reordenó tal ordenanza; aunado a lo anterior se realizaron modificaciones a disposiciones entre las cuales destacan principalmente, la realizada a la Cédula I, en la que se dictaron normas más concretas para determinar los costos y ganancias gravables de los causantes”*.¹⁰²

Se instalaron Juntas Calificadoras fuera del Distrito Federal, se previó el recurso de revisión en contra de las resoluciones de las Juntas, el cual era interpuesto por los Jefes de Oficinas receptoras; se estableció en forma definitiva la facultad de los contribuyentes para interponer recurso de reconsideración administrativa.¹⁰³

- **Ley del 31 de diciembre de 1941**

Siendo Presidente de la República el General Manuel Ávila Camacho y Secretario de Hacienda el Lic. Eduardo Suárez se promulgó la Ley de 31 de diciembre de 1941, la cual entró en vigor el 1° de enero de 1942, y *“en la que prevaleció el criterio sistematizado de su antecesor. El cual se caracterizó por la supresión de ciertos*

¹⁰² *Ibidem*, p. 37

¹⁰³ *Ídem*.

*apartados y reducción de montos en la recaudación, lo que conllevó a que aumentara las tasas de las diferencias tarifarias de las cédulas que lo integraban.*¹⁰⁴

El sistema cedular de la nueva ley del Impuesto Sobre la Renta agrupaba a los contribuyentes de la siguiente forma:

- a) *“Cédula I, comprendía al comercio, industria y agricultura, intereses, premios, regalías, explotación de juegos de azar, arrendamiento de negociaciones comerciales, industriales, agrícolas y actividades similares. Para los contribuyentes que obtuvieran ingresos menores de \$100,000 anuales, se establecieron tablas que clasificaban las diferentes actividades y el impuesto se cubría a base de cuota fija.*

Los causantes que obtuvieran hasta \$2,000.00 anuales de utilidad estaban exentos del impuesto. La tarifa tenía una progresión que iba del 3.3% para utilidades de \$2,000.00, hasta el 20% para utilidades mayores de \$500,000.

- b) *Cédula II, que realizaba una imposición de capitales, se estableció un interés presunto del 6% para fines de la determinación de la base gravable de aquellos préstamos en los que no se pactara ningún interés, o éste fuera menor del porcentaje mencionado. Se concede exención a los bonos de la Deuda Pública Mexicana.*

- c) *Cédula III.- Explotación de concesiones otorgadas por el Gobierno Federal, Estados y Municipios, contenían las cargas tributarias más elevadas de la ley, las cuales iniciaban de manera progresiva con el 16.3% sobre capital de \$2,400 anuales hasta un máximo de 33% aplicable a ingresos gravables superiores al medio millón de pesos.*

- d) *Cédula IV.- Cargas tributarias impuestas a los sueldos. Esta apartado legal se caracterizó por la supresión de las deducciones por concepto de cargas de familia, lo que significó un retroceso, porque las personas físicas quedaron sujetas a un gravamen sobre su ingreso bruto, ignorándose que estos gastos que merman su capacidad contributiva.*

¹⁰⁴ *Ibíd*em, p. 39

Gravó los ingresos mensuales superiores a \$ 166.66 hasta \$ 200.00 con el 1.3%, concediendo exención a una cantidad inferior.

e) *Cédula V.- Honorarios, en el presente rubro se introdujo el sistema de clasificación en categorías, lo cual produjo que la ley adoleciera del defecto de gravar ingresos, desvirtuando el principio de que el impuesto sobre la renta es el de gravar utilidades.*

Por reforma al artículo 15 en su fracción IX bis, se creó el impuesto sobre dividendos que repartieran sociedades mexicanas o extranjeras que actuaran dentro del territorio nacional. La tasa reservada a los dividendos fue la del 8% proporcional y quedaron exentos de la progresiva. El impuesto sobre dividendos se transformó, denominándose de entonces en adelante Impuesto sobre Ganancias Distribuibles.”¹⁰⁵

En cuanto al reglamento se refiere, se mejoraron las normas de vigilancia fiscal sobre las contabilidades, de tal suerte que no se admitían gastos que no estuvieran consignados en su asiento respectivo aun existiendo documentos que los acreditaran, ni se autorizaban deducciones de cantidades correspondientes a otros ejercicios, del que comprendiera la declaración.

En diciembre de 1949, se implantó una nueva serie de reformas al Reglamento, entre las cuales se destaca la del artículo 27, fracción VII, destinada a regular la determinación del costo para los causantes con ingresos mayores de cinco millones de pesos, con lo cual se abrió un régimen de mayor control para estos causantes, obligándolos a llevar, mediante los registros necesarios, una contabilidad de costos, con sus peculiaridades para comerciantes, industriales, agricultores y ganaderos.

- **Ley del 31 de diciembre del 1953.**

Esta ley se encontraba conformada por siete cédulas las cuales se integraban de la siguiente forma:

- *Cédula I.- Comercio*
- *Cédula II.- Industria*

¹⁰⁵ *Ibíd.*, p. 40

- *Cédula III.- Agricultura, ganadería y pesca*
- *Cédula IV.- Remuneración del trabajo personal*
- *Cédula V.- Honorarios de profesionista, técnicos, artesanos y artistas*
- *Cédula VI.- Imposición de capitales, y*
- *Cédula VII.- Regalías y enajenación de concesiones.*

Una de las principales características que revistió esta ley, es que “se consignaron deducciones que podían realizar los contribuyentes para determinar su utilidad gravable; entre los que podemos observar la remuneración del trabajo personal, el mínimo gravable se aumentó a \$300, y la tasa del gravamen para ingresos mayores de \$14,000 mensuales también fue aumentada; asimismo se estableció para determinar la base gravable una nueva deducción del 20% para incrementar una reserva adicional de reinversión, además se permitía seguir deduciendo el 10% por concepto de incremento a la reserva de reinversión, que se consignaba en la ley.”¹⁰⁶

Pero una de las reformas que no fue adicionada a este nuevo ordenamiento era la creación de una cédula complementaria que iniciaría la transformación del impuesto sobre la renta, en cuanto a impuesto personal, en impuesto global.

- **Ley del 30 de diciembre de 1964.**

Sin duda alguna esta ley, reforma el sistema tributario en cuanto al impuesto de la renta se refiere, la reforma planteada por este ordenamiento, resulta ser el antecedente directo de la normatividad que actualmente nos rige, con una vigencia de 16 años, periodo comprendido desde la fecha de su publicación hasta inicio de 1980.

“Esta ley abandonó por primera vez el sistema cedular, y fue conformada por dos títulos principalmente; los cuales correspondían al Ingreso Global de las Empresas e Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas. Al contrario de la ley de 1953, se realizó un intento por establecer un impuesto global, no lográndose este último al 100%.”¹⁰⁷

Como principal característica, podemos mencionar que corrigió el error de establecer directamente en su cuerpo legal las deducciones que podían efectuar los

¹⁰⁶ *Ibíd.*, p 44.

¹⁰⁷ Calvo Nicolau, Enrique, *Op. Cit.*, p. 20.

causantes de los ingresos que percibiera, para determinar la utilidad fiscal sujeta al pago del impuesto. Por otra parte, se incluyeron como sujetos del impuesto no sólo a las personas físicas y morales que obtuvieran ingresos provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, sino también de asociaciones y sociedades de carácter civil, así como las unidades económicas sin personalidad jurídica.

En cuanto al impuesto global de las empresas, se estableció que no serían acumulables los dividendos o utilidades que fueren percibidos de todas clases de sociedades que operaran el país, y de las mexicanas que operaran en el extranjero, siempre que estos correspondieran a que el causante tuviese el carácter de socios o accionista; tal medida tuvo como fin el evitar la multiplicación de la causación del gravamen. Asimismo, se estableció que no sería ingreso acumulable el impuesto al valor agregado que se trasladara a los contribuyentes.

Ahora bien, esta ley continuó con lo ya establecido con la de 1953 en cuanto a permitir al causante que realizara ventas en abonos, el optar por considerar el total del precio pactado como ingreso del ejercicio, o bien que acumulara únicamente los abonos que efectivamente le pagaran los clientes en el ejercicio. Este tipo de previsiones en la ley, permitió que el contribuyente pudiera diferir el pago del Impuesto Sobre la Renta, hasta que realmente se obtienen el efectivo proveniente de las ventas que generan utilidad, que es la que da origen al pago del referido impuesto.

Un tema de suma importancia, resulta ser la previsión en ley en su artículo 20, de la deducción del costo de ventas, con el cual se dio reconocimiento a la técnica contable; este artículo establecía que de los ingresos acumulables podía deducirse el costo de las mercancías o de los productos vendidos, que se determinan conforme a denominación dada por la técnica contable como *sistema de evaluación de costeo absorbente*¹⁰⁸, con base en costos históricos, estableciéndose también que los inventarios tenían que valuarse por cualquiera de los siguientes métodos:

¹⁰⁸ Página Web. <http://portal.imcp.org.mx/content/view/2047/201/> Costeo absorbente. Es el que está integrado con todas aquellas partidas erogadas y devengadas, directas e indirectas que fueron incurridos en el proceso productivo. La asignación del costo al producto se hace combinando los gastos incurridos en forma directa con los gastos de fabricación y otros procesos o actividades. Es el sistema de costeo más utilizado para fines externos e incluso para la toma de decisiones, trata de incluir dentro del costo del producto todos los costos de la función productiva, independientemente de su comportamiento fijo o variable. El argumento en que se basa dicha inclusión es que para llevar a cabo la actividad de producir se requiere de ambos. Los que proponen este método argumentan que ambos tipos de costos contribuyeron para la producción y, por lo tanto, deben incluirse los dos, sin olvidar que los ingresos deben cubrir los variables y los fijos, para reemplazar los activos en el futuro.

- Costos identificados
- Costos promedio
- Primeras entradas primeras salidas
- Ultimas entradas primeras salidas
- Detallistas

Otro de los adelantos notorios en esta ley, lo representa la posibilidad que se le otorga al contribuyente de deducir de su utilidad gravable, el importe de las pérdidas de operación que hubiese sufrido en los cinco ejercicios anteriores; sin embargo, cabe señalar que la ley estableció que no serían deducibles las pérdidas que provinieran de la enajenación de acciones, obligaciones y otros valores mobiliarios, salvo que la adquisición y enajenación se efectuara conforme a las reglas que estableciera la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Asimismo, se introdujo la posibilidad de deducir el costo de sus planes de pensiones o jubilaciones, teniendo como requisito que dicho plan fuera aprobado previamente por la SHCP.

Respecto a las personas físicas se estableció una exención¹⁰⁹, definiendo a ésta *“como la figura jurídica tributaria en virtud de la cual se elimina de la regla general de acusación, ciertos hechos o situaciones imponibles, por razones de equidad, de conveniencia o de política económica.”* a favor de las personas que obtuvieran ingresos derivados de la enajenación de su casa habitación, si el importe de dicho ingreso lo invertían en la adquisición o construcción de otro inmueble en que establecieran su domicilio. Asimismo, se otorgó la deducción de un 30% de los ingresos obtenidos por concepto de arrendamiento, y en general por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles. Se determinó por vez primera como ingresos gravables del contribuyente los que obtuviera por la adquisición de bienes mediante donación, tesoros, adquisición por prescripción y por accesión que se dieran en terreno, así como cuando se adquirieran bienes en un precio inferior a su valor de avalúo.

Por último, se estableció que las erogaciones superiores a los ingresos que hubiere declarado el contribuyente durante un ejercicio fiscal, se consideraban ingresos gravables.

¹⁰⁹ Margain Manautou, Emilio. Op. Cit., p. 315.

3.1.1 Impuesto Sobre la Renta de 1982

Como hemos observado la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ha sufrido una serie de adecuaciones y ajustes que tiene como objeto el mantenerla buscando la congruencia con la situación política, social y económica del país con el ordenamiento vigente.

Para inicio de los 80s, México atravesó una fuerte crisis económica, los precios del petróleo se colapsaron, las tasas de interés mundiales se incrementaron dramáticamente, de inmediato se observó una fuga masiva de capital y las fuentes de crédito externo se agotaron. México realizó una serie de negociaciones con sus acreedores externos para reestructurar su deuda la cual aumento de manera significativa.

Siendo Presidente de la Republica el C. Lic. Miguel de la Madrid (1982-1986) hizo frente a esta crisis macroeconómica, mediante recortes al gasto público, realizó un incremento de los impuestos especiales y del IVA, y la privatización de varias empresas públicas. Sin embargo, no logró evitar que el país cayera en una pronunciada recesión. El PIB real cayó por primera vez desde 1932 y la inflación alcanzó niveles de tres dígitos. La inversión agregada se desplomó 28 por ciento entre 1982 y 1986, y el salario mínimo real cayó 40 por ciento. Trasladado lo anterior al aspecto tributario, el Gobierno Federal realizó una serie de reformas que trataban de contrarrestar el impacto económico negativo el cual creó un déficit público. Las reformas en materia tributaria consistieron, entre otras, el cambio de la estructura original de las tasas del IVA del 6% en la frontera norte y 10% como tasa básica, así la nueva tasa general aumento de 10 a 15%.

Tratándose del Impuesto Sobre la Renta podemos señalar la reforma en cuanto al establecimiento permanente, para los casos en que un residente extranjero operé en el país, realizando actividades empresariales, la cual va encaminado en el sentido de que no sólo puede actuar por conducto de una persona física sino también moral, asimismo se agrega a este concepto cuando dicha persona tenga existencias de bienes o mercancías con las que efectuó entregas por cuenta del residente en el extranjero.

Se permite que cuando el impuesto acreditable se encuentre dentro de los límites antes referidos y no pueda acreditarse total o parcialmente, se pueda efectuar el acreditamiento en el ejercicio inmediato anterior y en los cuatro siguientes, aplicándose en lo conducente las disposiciones sobre pérdidas establecidas para las sociedades mercantiles.

En cuanto al Título II de la ley, relativo a las sociedades mercantiles se propuso señalar que para determinar el resultado fiscal, debe obtenerse la utilidad fiscal ajustada, que es aquella que resulta de restar a la utilidad fiscal del ejercicio la deducción adicional establecida en el artículo 51 de la ley; dicha utilidad fiscal ajustada, debe disminuirse con las pérdidas fiscales de otros ejercicios. Por otra parte, no se considerarán ingresos los obtenidos por utilizar, para valuar acciones, el método de participación. Por último, se determina lo que debe entenderse por utilidades distribuidas por acción o parte social. Otra de las reformas importantes en esta reforma se adiciona un Capítulo IV de la Ley del ISR, el cual regula a las sociedades mercantiles controladora.

Así para el año de 1983, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se encontró conformado por 6 títulos, con sus respectivos capítulos y secciones, estructura que puede ser observado de la siguiente forma:

Título I Disposiciones Generales

***Título II De las Sociedades Mercantiles
Disposiciones Generales***

Capítulo I De los ingresos

Capítulo II De las deducciones

Sección I De las deducciones en general

Sección II Del Costo

Sección III De las inversiones

Sección IV De las deducciones para instituciones de crédito, de seguros y de fianzas

Capítulo III De las pérdidas

Capítulo IV De las sociedades mercantiles controladoras

Capítulo V De las obligaciones de las sociedades mercantiles

Capítulo VI De las facultades de las autoridades fiscales

Título III De las personas morales con fines no lucrativos

- Título IV** *De las personas Físicas
Disposiciones Generales*
- Capítulo I** *De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado*
- Capítulo II** *De los ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente*
- Capítulo III** *De los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles*
- Capítulo IV** *De los ingresos por enajenación de bienes*
- Capítulo V** *De los ingresos por adquisición de bienes*
- Capítulo VI** *De los ingresos por actividades empresariales*
- Capítulo VII** *De los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por sociedades mercantiles*
- Capítulo VIII** *De los ingresos por intereses*
- Capítulo IX** *De los ingresos por la obtención de premios*
- Capítulo X** *De los demás ingresos que obtengan las personas físicas*
- Capítulo XI** *De los requisitos de las deducciones*
- Capítulo XII** *De la declaración anual*
- Título V** *De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional*
- Título VI** *De los estímulos fiscales*

Haremos hincapié en el tema de las deducciones, así la ley de 1983 en su artículo 22, previo que los contribuyentes podrían realizar las siguientes deducciones:

- Las devoluciones, descuentos o bonificaciones.
- El costo.
- Los gastos.
- Las inversiones.
- La diferencia directa entre los inventarios final e inicial de un ejercicio, cuando el inventario inicial fuere el mayor, tratándose de contribuyentes dedicados a la ganadería.
- Las aportaciones para fondos destinados a investigación y desarrollo de tecnología en los términos que marca la propia ley.
- La creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal complementaria a las que establezca la a ley del Seguro Social y de primas de antigüedad constituidas en los términos de esta ley.

- Los dividendos o utilidades distribuidos en efectivo o en bienes en el ejercicio por el contribuyente.

3.1.2 Reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1988.

Para el año de 1988 siendo Presidente de la Republica el C. Carlos Salinas de Gortari, México aún sufría por lo rezagos económicos de una política macroeconómica deficiente que no lograba superar la crisis originada por sus predecesores. Sin embargo, como parte de la nueva política financiera y fiscal implementada al inicio de su gobierno, el país en materia tributaria sufrió una evolución que tenía como objetivo el contrarrestar el deficiente modelo económico existente. El impuesto sobre la renta de aquella época experimento una de las modificaciones más notables y significativas después de varias décadas, conceptos como inflación, déficit, depreciación, son sólo algunos de los conceptos financieros que trasladados a un plano real provocan una gran recesión, cierre de empresas, descapitalización, reducción de ingresos reales, incrementos de tasa de interés y devaluación de la moneda por mencionar sólo algunos; conceptos que si bien ya habían sido tomados en cuenta en la evolución de los diversos ordenamientos jurídicos existentes, producen un especial y profundo impacto en la transformación de la política fiscal durante este período y que sin duda alguna siguen influenciando en la modificación de la política actual en mayor o menor medida.

Es por ello y como parte del presente estudio considero prudente examinar de una manera breve como influyeron estos conceptos financieros en la reestructuración de la ley del impuesto sobre la renta.

Como sabemos el Derecho Financiero *“es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, a saber: en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se*

*establece entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores.*¹¹⁰

Dentro de esta actividad financiera del Estado, por factores internos o externos sufre de una serie de fluctuaciones económicas que provocan una serie de consecuencias jurídicas que impactan de manera directa a la población, dentro de este tipo de padecimientos económicos que todos los Estados sufren en mayor o menor grado, tenemos la inflación, concepto que puede ser definido desde diversos puntos de vista, sin embargo para no ser repetitivos en cuanto a este tema definiremos a la inflación como *“el exceso de moneda circulante en relación con su cobertura, lo que desencadena un alza general de precios; o bien, el fenómeno de alza generalizada y persistente de los precios y de los costos de difícil control.”*¹¹¹

Milton Friedman lo explicaba como *“aquella que se produce cuando la cantidad de dinero aumenta más rápidamente que la de los bienes y servicios; cuanto mayor es el incremento de la cantidad de dinero por unidad de producción, la tasa de inflación es más alta”*¹¹². Esto es, existe un desequilibrio entre la oferta y demanda lo que provoca el aumento de manera sostenida de los precios.

La causas de la inflación son principalmente el aumento de circulante monetario, existe en el mercado una excesiva cantidad de moneda y billete, sin el respaldo suficiente de bienes y servicios.

Algunas causas de la inflación, resultan ser:

➤ **Política Monetaria**

La inflación es siempre y en todo lugar un fenómeno monetario y que ésta se genera por una elevada tasa de crecimiento de la oferta monetaria, es decir, que se produce más dinero (billetes y monedas) del requerido para que funcione la economía.

¹¹⁰ De la Garza, Sergio Francisco, Op. Cit., p. 17.

¹¹¹ Diccionario Abrente de Términos Económicos, Equipo Editorial de Abrente, S.A., , T. II, 2ª Edición, Madrid, 1992, p. 16.

¹¹² Domínguez Orozco, Jaime, *“La Reexpresión Fiscal y el Impuesto Sobre la Renta de 1989”*, Ediciones Fiscales ISEF, 3ª Edición, México 1989, p. 22.

➤ **Desarrollo Económico.**

Cuando el Gobierno construye carreteras, escuelas, hospitales y apoya la producción de alimentos, aumenta el desarrollo económico, lo que ocasionalmente provoca una inflación que puede ser de dos formas:

- **La Inflación por costos** (aumento en el valor de la producción de bienes).
- **Inflación por el aumento de Demanda** (derivado del incremento de los salarios de los trabajadores).

➤ **Presupuesto del Gobierno**

Cuando el Gobierno gasta más dinero del recaudado por impuestos, debe cubrir este faltante (llamado déficit presupuestal) y tiene dos opciones para hacerlo:

- **Vendiendo bonos al público.** Con el objetivo de inyectar circulante a la economía a través de CETES o BONDES, y que regularmente son comprados por el Banco de México, quien como agente colocador los vende a los Bancos y Casas de Bolsa y, cuando es el caso, los compra.
- **Imprimir o fabricar dinero.** Esto aumenta la cantidad de billetes y monedas, lo que provoca inflación.”¹¹³

¿Cómo es que la inflación influye en las contribuciones?

El Maestro Jaime Domínguez Orozco señala que la inflación provoca el aumento sostenido de los precios, escasez de bienes, destrucción del ahorro, baja producción, desempleo; esto se traduce en el aspecto tributario que los contribuyentes al situarse en un supuesto jurídico tengan que cumplir con su obligación tributaria sobre una base gravable ficticia, ya que se están presentando utilidades que son totalmente irreales o pérdidas inexistentes.

Entendemos que actualmente el sistema tributario mexicano, se encuentra cimentado principalmente en dos tipos de impuestos, el Impuesto Sobre la Renta y el

¹¹³ http://www.sedeco.df.gob.mx/indicadores/abasto/informacion_basica/quees_inflacion.pdf

Impuesto al Valor Agregado, los cuales son impuestos de tipo directo e indirecto respectivamente. Cuando hablamos de inflación y tratándose de un impuesto de tipo indirecto, la base gravable no será distorsionada en una forma significativa, no variara de una manera que impacte gravemente al contribuyente, lo anterior, en virtud de que la tasa del impuesto se aplica sobre el precio de venta, y éstos, con la inflación se ven constantemente modificados y, consecuentemente, la recaudación se va incrementando paralelamente a la inflación.

Caso contrario sucede tratándose de impuestos de tipo directo como el Impuesto Sobre la Renta, en virtud que la base gravable se determina restando a los ingresos acumulables (precios de venta), las deducciones autorizadas (costos y gastos) y estos últimos no se actualizan con la rapidez que se incrementan los precios de venta. Así podemos observar que la diferencia en el tiempo de actualización de los ingresos con las deducciones, es lo que provoca la distorsión de la base gravable y, consecuentemente, en el pago del impuesto. Es por ello que resulta indispensable que el ISR tratándose de un impuesto prioritario y principal para la Federación, tenga que ser adaptado de acuerdo a la economía predominante en determinada época.¹¹⁴

La reforma fiscal para tal período comenzó a partir de 1985, con la instalación de la Comisión Fiscal Mixta, el cual se estableció con el propósito de lograr los siguientes objetivos:

- *“Obtener una recaudación por concepto de Impuesto Sobre la Renta a las sociedades mercantiles del 2.5% del producto interno bruto.*
- *Que no se desaliente innecesariamente la inversión y la actividad económica.*
- *Lograr que el sistema tributario sea equitativo y simple.*
- *Lograr en épocas de inflación, neutralidad en el sistema tributario, a través de una base gravable adecuada a este fenómeno.*
- *Promover el saneamiento financiero de las empresas, eliminando el estímulo del sistema impositivo actual a favor del endeudamiento.”¹¹⁵*

Así para lograr lo anterior se propuso principalmente realizar una corrección inflacionaria de la base gravable de las empresas, con ello se buscaba eliminar las

¹¹⁴ *Ibíd.*, p. 25.

¹¹⁵ *Ibíd.*, p. 29.

distorsiones que causan en el aparato productivo y distributivo nacional la existencia de un proceso inflacionario y un esquema tributario no diseñado para operar en estas circunstancias, así los conceptos a corregir fueron:

- “Costo de ventas
- *Depreciación*
- *Intereses*
- *Pérdidas de ejercicios anteriores.*¹¹⁶

Una de las reformas más significativas fue dentro del tema de las deducciones, la cual reflejó la preocupación de los diferentes niveles de gobierno de la situación económica imperante, y siendo este tema el eje central y total del presente estudio considero pertinente el señalar el sentido de la misma. En términos de la exposición de motivos se manifestó que tenía por objeto el incorporar al sistema fiscal de la Federación los instrumentos legales para el logro de los objetivos de la política financiera previstos para el ejercicio fiscal de 1988. Entre estos últimos destacan la consolidación de las reformas fiscales que ese H. Congreso de la Unión aprobó el año pasado con el fin de recuperar la capacidad recaudatoria del sistema, a la vez que estimular la inversión de los sectores social y privado.

La eliminación del costo de ventas, tenía como fin el simplificar la técnica contable, esto es, la reforma fue encaminada a que se permitiera la deducción del costo integral de las adquisiciones de mercancías, materias primas, productos semiterminados y productos terminados, los cuales son utilizados en la industria o se trata de artículos comprados para ser vendidos. Así para 1983, la fracción II del artículo 22 de Ley de Impuesto Sobre la Renta marcaba que los contribuyentes podían efectuar la deducción del costo; y para el año 1988 mismo artículo y fracción, fueron modificadas en el sentido de que se podía efectuar la deducción de mercancías, materias primas, productos semiterminados y productos terminados, tal y como podemos observarlo en el siguiente cuadro comparativo.

¹¹⁶ *Ibíd.*, p. 30.

Artículo 22 de las Deducciones	Ley del Impuesto Sobre la Renta 1983	Ley del Impuesto Sobre la Renta 1988
Fracción I	Las devoluciones, descuentos o bonificaciones	Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan, <u>aun cuando se efectúen en ejercicios posteriores</u>
Fracción II	El costo	<p><u>Las adquisiciones de mercancías así como de materias primas, productos semiterminados o terminados que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre las mismas, aun cuando se efectúen en ejercicios posteriores.</u></p> <p><u>No serán deducibles conforme a esta fracción los activos fijos, terrenos, las acciones, partes sociales, obligaciones y otros valores mobiliarios, así como los títulos valor que representen la propiedad de bienes, excepto certificados de depósito de bienes o mercancías; la moneda extranjera, así como las piezas de oro y plata que hubieran tenido el carácter de moneda nacional o extranjera y las piezas denominadas onzas troy. Sic</u></p>
Fracción III	Los gastos	Los gastos
Fracción IV	Las inversiones	Las inversiones
Fracción V	La diferencia directa entre los inventarios final e inicial de un ejercicio, cuando el inventario inicial fuere el mayor, tratándose de contribuyentes dedicados a la ganadería	La diferencia entre los inventarios final e inicial de un ejercicio, cuando el inventario inicial fuere el mayor, tratándose de contribuyentes dedicados a la ganadería
Fracción VI	Las pérdidas de bienes por caso fortuito o fuerza mayor, así como las derivadas de operaciones en moneda extranjera y los créditos incobrables	Los créditos incobrables y las pérdidas de bienes por caso fortuito o fuerza mayor de bienes distintos a los que se refiere la fracción II de este artículo
Fracción VII	Las aportaciones para fondos destinados a investigación y desarrollo de tecnología en los términos del artículo 27 de esta ley	Las aportaciones para fondos destinados a investigación y desarrollo de tecnología en los términos del artículo 27 de esta ley
Fracción VIII	La creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal complementaria a las que establezca la a ley del Seguro Social y de primas de antigüedad constituidas en los términos de esta ley.	La creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal complementario a las que establece la ley del Seguro Social y de primas de antigüedad constituidas en los términos de esta ley.
Fracción IX	Los dividendos o utilidades distribuidos en efectivo o en	Los dividendos o utilidades distribuidos en efectivo o en bienes en el ejercicio por el contribuyente, <u>incluyendo los demás</u>

	<p>bienes en el ejercicio por el contribuyente. En los casos en que la ganancia se distribuya mediante aumento de partes sociales o entrega de acciones, por concepto de capitalización de reservas o pago de utilidades, o bien cuando dentro de los treinta días siguientes a su distribución se reinvierta en la suscripción o pago de aumento de capital en la misma sociedad, la deducción se efectuará en el ejercicio en que se pague el reembolso, por reducción de capital o por liquidación de la sociedad.</p>	<p><u>conceptos que de conformidad con esta Ley se consideran dividendos, correspondientes a ejercicios anteriores, sin que para estos últimos sean aplicables los requisitos que para la deducibilidad de los primeros establece esta Ley. Los dividendos a que se refiere la fracción II del artículo 152 de esta Ley, se deducirán en el ejercicio en que se generen. En ningún caso serán deducibles los dividendos o utilidades distribuidos en efectivo o en bienes incluyendo los reembolsos generados por la reevaluación de activos y de su capital o de otros conceptos que reflejen el efecto de la inflación en los estados financieros de la sociedad.</u></p> <p>En los casos en que la ganancia se distribuya mediante aumento de partes sociales o entrega de acciones, por concepto de capitalización de reservas o pago de utilidades, o bien cuando dentro de los 30 días siguientes a su distribución se reinvierta en la suscripción o pago de aumento de capital en la misma sociedad, la deducción se efectuará en el ejercicio en el que se pague el reembolso, por reducción de capital o por liquidación de la sociedad.</p>
Fracción X	-----	<p><u>Los intereses y la pérdida inflacionaria determinados conforme a lo dispuesto en el artículo 7º.- B de esta Ley</u></p>

Al permitirse la deducción de la adquisición de mercancías, ya no se debe determinar el costo de ventas, ni llevar el control de inventarios, ni hacer deducibles los inventarios obsoletos.

Aunado a lo anterior, se estableció entre el período comprendido entre 1987 y 1991 dos bases gravables *base nueva* denominada reexpresada, y la *base tradicional* que fue la histórica. El establecimiento de dos bases buscaba como objetivo que al tiempo de ir aplicando paulatinamente la primera se fuere abandonando la segunda. El esquema fue diseñado para que el período de transición durara cuatro años. *“A partir del 1989 se establece como base única “la base nueva”, diseñada para una economía inflacionaria, tal y como se puede observar dentro del artículo 22.”*¹¹⁷

Así, las dos bases gravables modificaban el sistema de deducibilidad de los contribuyentes; y con ello que los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, determinarían anualmente la incidencia del impuesto sobre las dos bases gravables de la siguiente manera:

¹¹⁷ Calvo Nicolau, Enrique, Op. Cit., p. 216.

AÑO	BASE TRADICIONAL (BT)	BASE NUEVA (BN)
1987	80% Utilidad determinada	20% Utilidad determinada
1988	60% Utilidad determinada	40% Utilidad determinada
1989	40% Utilidad determinada	60% Utilidad determinada
1990	20% Utilidad determinada	80% Utilidad determinada
1991*	0% Utilidad determinada	100% Utilidad determinada

*Nota: Así observamos que la base nueva (BN) entro en vigor plenamente en el sistema tributario mexicano a partir de 1991.

Es por lo anterior que para el año de 1988, teníamos una ley del Impuesto Sobre la Renta conformada de acuerdo a la siguiente estructura:

Título I	Disposiciones Generales
Título II	De las sociedades mercantiles
	Disposiciones Generales
Capítulo I	De los ingresos
Capítulo II	De las deducciones
	Sección I De las deducciones en general
	Sección II Derogada
	Sección III De las inversiones
Capítulo II-A	De los ingresos y deducciones para instituciones de crédito, seguros y fianzas
Capítulo III	De las Pérdidas
Capítulo IV	De las Sociedades Mercantiles
Capítulo V	De las obligaciones de las Sociedades Mercantiles
Capítulo VI	De las facultades de las autoridades fiscales
Título III	De las personas morales con fines no lucrativos
	Capitulo Único
Título IV	De las personas físicas
	Disposiciones Generales
Capítulo I	De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado
Capítulo II	De los ingresos por Honorarios y en General por la prestación de un servicio personal independiente
Capítulo III	De los ingresos por arrendamiento y en General por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles
Capítulo IV	De los ingresos por enajenación de bienes

Capítulo V	De los ingresos por adquisición de bienes
Capítulo VI	De los ingresos por actividades empresariales
Capítulo VII	De los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por sociedades mercantiles
Capítulo VIII	De los ingresos por intereses
Capítulo IX	De los ingresos por obtención de premios
Capítulo X	De los demás ingresos que obtengan las personas físicas
Capítulo XI	De los requisitos de las deducciones
Capítulo XII	De la declaración anual
Título V	De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional
Título VI	De los estímulos fiscales
Título VII	Del sistema tradicional del ISR a las actividades empresariales Disposiciones Generales para las Sociedades Mercantiles
Capítulo I	De los ingresos
Capítulo II	De las deducciones
Capítulo III	De las pérdidas
Capítulo IV	De las sociedades mercantiles controladoras
Capítulo V	De las obligaciones
Capítulo VI	De las facultades de la autoridad fiscal
Capítulo VII	De las personas físicas con actividades empresariales
Título VIII	Del mecanismo de transición del ISR a las actividades empresariales Disposiciones de vigencia anual 1988 Artículos transitorios 1980-1988 Reformas vigentes a partir de 1991

3.2 Reforma de la Ley del Impuesto Sobre la Renta 2005.

Anteriormente se ha expuesto un panorama histórico y evolutivo de la Ley del ISR, dentro de lo cual se ha indicado la estructura que ha integrado a la misma en diversas etapas; ahora bien, toca el turno de analizar las principales características de esta contribución y exponer la estructura que guarda en la actualidad una de las legislaciones más importantes en nuestro sistema fiscal y financiero.

Para lograr lo anterior expondremos las últimas reformas que guarda este ordenamiento jurídico que trascienden y modifican parte del sistema tributario actual. Para el año de 2005, entró en vigor una serie de modificaciones y novedades en

materia fiscal; e incluso se restablecieron técnicas y percepciones jurídicas que anteriormente se habían utilizado y derogado en el momento oportuno.

Tratándose de Impuesto Sobre la Renta y siguiendo los acuerdos políticos acordados en la Primera Convención Hacendaría, el Ejecutivo Federal presentó una serie de observaciones que según la motivación del mismo, *buscaba mejorar cualitativamente la estructura del marco legal tributario, con el objeto de alcanzar mayor simplicidad y seguridad jurídica, que redunde en un mejor cumplimiento y administración de los impuestos y simplificación de las cargas administrativas*, las cuales al ser observadas con detenimiento no concuerdan con la realidad en cuanto a la simplificación del sistema tributario, tema como el costo de lo vendido, técnica contable suprimida por nuestra legislación en 1986, resulta ser contradictorio por la administración pública vigente; el cual sin duda alguna analizaremos en el capítulo siguiente del presente estudio por ser el eje toral de nuestra tesis.

Al tenor de la anterior motivación, podemos observar que dentro de las reformas enviadas a la Cámara de Diputados por parte del Ejecutivo Federal en materia de la ley del Impuesto Sobre la Renta en el 2004, los siguientes temas:

- Reducción de la tasa del impuesto sobre la renta empresarial, se propuso una reducción de la tasa del impuesto sobre la renta, aplicable a personas morales, para llevarla a una tasa del 28%, por lo que a partir del ejercicio fiscal de 2005, la tasa aplicable sería del 30%; para el ejercicio de 2006, sería del 29% y, para el de 2007, la tasa quedaría en 28%.
- Pagos provisionales para sociedades en período de liquidación; estos es con el objeto de que aquellas sociedades que no puedan efectuar la liquidación total de su activo desde el inicio en la que entraron en liquidación, efectúen a partir de dicho momento pagos provisionales mensuales conforme a lo establecido en el artículo 14 de dicha Ley, mediante un coeficiente de utilidad que deberán ajustar anualmente.
- Deducción de consumo de combustibles de vehículos automotores.
- Deducción de maquinaria y equipo para la generación de energía proveniente de fuentes renovables.
- *Deducción del costo de lo vendido para personas morales, tema que trataremos ampliamente en el capítulo siguiente.*

➤ Simplificación de la tarifa de las personas físicas.

Estamos situados en el entendido de que el Impuesto Sobre la Renta, es un impuesto que grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito y bienes que modifica el patrimonio del contribuyente, provenientes de productos o rendimientos de capital, del trabajo o de la combinación de ambas, o de otras situaciones jurídicas o de hecho que la propia ley señale.

Es un impuesto de tipo directo, ya que como la clasificación tradicional nos señala, se trata de un impuesto en el que no opera la repercusión, o es menor, en comparación con los impuestos de tipo indirecto; se trata de un impuesto de tipo personal, en virtud de que funda en la capacidad tributaria, como sujetos pasivos del impuesto, así se ha señalado en anteriores capítulos que estamos hablando de este tipo de impuesto cuando estos gravan los ingresos, utilidades, ganancias o rendimientos obtenidos por personas físicas o morales, como consecuencia del desarrollo de los diversos tipos de actividades productivas;

Es un impuesto de tipo progresivo por que la tasa del impuesto aumenta también con la base pero no en forma constante o proporcional, definida esta proporcionalidad por el Maestro Armando Porras y López en su libro de Naturaleza del Impuesto Sobre la Renta, “*como aquellos impuestos en los que la tasa o cuota siempre es constante, aunque la base vaya en aumento*”, es decir, si la tasa o cuota es del 10%, quien gane deberá pagar diez, el que gane mil pagara cien., es decir, en los impuestos progresivos la tasa o cuota va aumentando al mismo tiempo que va aumentando el ingreso la utilidad o la riqueza.

Se ha expuesto que la ley del impuesto sobre la renta en sus orígenes y a lo largo del devenir histórico de la presente ley, ha pasado por diferentes etapas: fue un impuesto de tipo cédular o analítico, y que de acuerdo al entorno político, económico y social, ha evolucionada al grado de convertirse en un impuesto de tipo global o inclusive mixto. Es un impuesto de tipo cédular o analítico cuando la legislación reglamenta el gravamen atendiendo los diferentes orígenes, fuentes o causas que producen esa utilidad gravable. Así cada cédula puede atender diversas causas atendiendo a la naturaleza de la fuente, mercantil, crediticia, etc., independientemente del sujeto pasivo, las cuales tienen un tratamiento diferente con características

específicas que determinan diferencias entre unas cédulas y otras. En cuanto al mecanismo tributario el sistema global es mucho más sencillo que el cédular, toda vez que el contribuyente presentara una declaración acumulando o englobando sus ingresos, se atiende al sujeto, a la capacidad de pago del sujeto pasivo, sin tomar en cuenta las fuentes que le dieron origen, y aplica una sola tarifa con lo cual hace al sistema más sencillo y claro. Estamos ante un impuesto mixto cuando la legislación reglamenta el gravamen combinando las opciones señaladas con anterioridad.

Es un impuesto de tipo elástico, la elasticidad en materia tributaria se manifiesta como una de las cualidades que se caracterizan los impuestos como técnicos y prácticos; facilita la adaptación de las cargas tributarias a la situación económica de un país; toda vez que al no ser un impuesto de tipo rígido, y gravar las utilidades las cuales se caracterizan por ser fluctuantes según el panorama económico-social, permiten la elasticidad del impuesto.

Después de la crisis económica sufrida por el país durante las décadas de los 80 y 90 principalmente, este impuesto sufrió un cambio significativo en cuanto al sistema de deducciones de las personas morales principalmente, atendiendo al entorno económico y financiero actual. Si bien es cierto, estructuralmente la ley del Impuesto Sobre la Renta ha guardado relación de sus predecesoras, se han realizado ciertas modificaciones únicamente atendiendo a los factores reales de poder imperantes en la época, los cuales se manifiestan hasta el año de 2005, con la modificación en el sistema de deducciones regresando a un anterior sistema. Antes de entrar a este tema en particular, resulta imperante la necesidad de comprender y entender a la ley del ISR, desde el punto de vista del Régimen General de las Personas Morales, así y de acuerdo a un estudio lógico debemos comprender el cómo está integrado y conformado tal régimen, identificando los elementos de la contribución de manera concreta en la presente ley.

Comenzaremos por expresar que el régimen de las personas morales, se encuentra previsto en la multicitada ley dentro de su Título II, sin dejar afuera el Título I comprendido por las disposiciones generales que prevé la ley. Ahora bien y con la finalidad de tener una estructura lógica que nos permita una mejor comprensión del tema, procederemos a señalar los elementos de las contribuciones conforme al Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

3.2.1 Sujeto

Ha quedado perfectamente claro que la relación jurídica tributaria se encuentra conformada por los sujetos pasivos y activos, los cuales los primeros se ha definido como aquella persona individual o colectiva integrante de la relación jurídica tributaria que se encuentra sometida a la potestad tributaria y tiene la obligación de aportar o transferir parte de sus ingresos, rendimientos o ganancias a otro denominado sujeto activo (Estado), en los términos y condiciones que la ley marque para la satisfacción del gasto público; y al segundo como aquel integrante de la relación jurídica tributaria que tiene el derecho de exigir el pago de los tributos (Estado), y quién a su vez tendrá la obligación de determinar, recaudar y administrar los mismos para la satisfacción del gasto público.

Una vez reafirmado tales conceptos y trasladando a la Ley del ISR, definiremos que el sujeto pasivo son las todas las personas físicas y las morales, entendiéndose por personas físicas aquellas que en términos del artículo 106 del citado ordenamiento en materia tributaria están obligadas por ley al pago del impuesto por la obtención de ingresos en efectivo, en bienes, devengado cuando en los términos de este título señale, en crédito, en servicios en los casos que señale esta ley, o de cualquier otro tipo. También están obligadas al pago del impuesto, las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes, en el país, a través de un establecimiento permanente, por los ingresos atribuibles a este.

Por persona moral en términos de lo establecido por el artículo 8º de la ley 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, que se sitúen en los siguientes casos:

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

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

III. 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 este.

3.2.2 Objeto

Como se ha indicado con antelación el objeto es la realidad económica sujeta a imposición jurídica, esto es, cuando se esté hablando del objeto del tributo debemos entender que se hace referencia a lo que grava la ley; resulta ser el supuesto jurídico previsto con antelación en el ordenamiento jurídico, en donde, al situarse el sujeto activo o pasivo de la relación tributaria se le confieren deberes y obligaciones.

Siendo esto, el objeto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta resulta ser todas las situaciones de hecho a las que se le ha establecido una carga tributaria, así el objeto de tal ordenamiento son todos aquellos ingresos, entendiéndose por estos como aquellos que realizan una modificación positiva registrada en el patrimonio de una persona, susceptible de valoración pecuniaria, mismo que produce un derecho de crédito, que coloca a quien lo obtiene como sujeto del impuesto sobre la renta, aun cuando no produzca como consecuencia inmediata una entrada de efectivo y que los gobernados por imperativos constitucionales y legales, se ven forzados a transmitir una parte proporcional del mismo para contribución del gasto público; lo anterior en términos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la siguiente tesis:

P. XCIX/97, Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: V, Junio 1997, Página: 159, cuyo rubro y texto establecen:

Ingresos en crédito y entradas de efectivo. Diferencias para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. *Todo ingreso, entendido como la modificación positiva registrada en el patrimonio de una persona, susceptible de valoración pecuniaria, produce un derecho de crédito, que coloca a quien lo obtiene como sujeto del impuesto sobre la renta, aun cuando no*

produzca como consecuencia inmediata una entrada de efectivo. Este último supuesto no produce una modificación en el patrimonio, aun cuando se produzca al mismo tiempo que la percepción del ingreso. Así, toda enajenación de bienes o prestación de servicios, que se celebra por personas físicas o morales, constituye un acto jurídico que reporta ingresos en crédito susceptibles de ser gravados por la ley, pues éstos derivan de contratos sinalagmáticos en los que las partes se obligan a satisfacerse prestaciones recíprocas, independientemente de que dicho derecho de crédito se satisfaga en el momento mismo en que se entrega la cosa o se presta el servicio (operaciones de contado) o se difiera su entrega (operaciones a plazo).

Amparo directo en revisión 1423/96. Constructora Inmobiliaria del País, S. A de C. V. 19 de mayo de 1997. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Mariano Azuela Güitrón y Juan Díaz Romero. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el diez de junio en curso, aprobó, con el número XCIX/1997, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a diez de junio de mil novecientos noventa y siete.

Dentro del presente orden de ideas podemos concluir que el objeto del multicitado ordenamiento son los ingresos que modifican el patrimonio en sentido positivo de cualquier sociedad mercantil, de los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, de instituciones de crédito, y de las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando éstas o a través de las mismas realicen actividades empresariales en México.

3.2.3 Base

Se ha indicado que la base *“es la cuantía sobre la cual se determina el impuesto a cargo del sujeto, es el parámetro constituido por una suma de dinero o por un bien valorable en términos monetarios”*.¹¹⁸

Ahora bien, la cuantía del Impuesto Sobre la Renta, dentro del régimen de las personas morales resulta ser la utilidad fiscal obtenida durante un ejercicio fiscal, al cual se le aplica la tasa correspondiente prevista en el artículo 10, del mismo ordenamiento, para obtener el impuesto a pagar. La utilidad fiscal se obtiene una vez determinados los ingresos obtenidos durante un ejercicio fiscal, a los cuales se le aplica las deducciones de ley y las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores cuando las hubiere, y el resultado será la base sobre la cual se determinará el impuesto a cargo de las personas morales.

¹¹⁸ De la Garza, Sergio Francisco, Op. Cit., p. 434

Gráficamente exponemos que la base imponible para las personas morales anualmente se obtiene, generalmente:

	Ingresos acumulables
-	Deducciones autorizadas
<u>+</u>	<u>Inventario Acumulables</u>
	Utilidad Fiscal o Pérdida Fiscal
-	<u>PTU en términos del Art. 123 Constitucional</u>
	Resultado
-	<u>Pérdidas Fiscales pendientes de ejercicios anteriores</u>
	Resultado Fiscal
	<u>Se aplica el 28%</u>
	Monto del Impuesto
-	<u>Pagos provisionales del ejercicio o ajuste</u>
	Diferencia a cargo o a favor

3.2.3.1 Deducciones

Corresponde ahora entrar al estudio de las deducciones, tema central de nuestro presente estudio, por lo que haremos énfasis en cuanto a que se entiende por tales, las características y los requisitos que deban cumplir los mismos.

La ley propiamente no proporciona una definición como tal, así que trataremos de dar una explicación de este concepto desde el punto de vista doctrinario, el cual será abordado desde una perspectiva contable y fiscal.

Una definición de la deducción desde la óptica contable la podemos encontrar en las palabras del maestro Eric Kohler L. *“como cualquier gasto o costo cargado contra los ingresos”*¹¹⁹; estos es, las deducciones desde el punto de vista contable serán costos o erogaciones que se disminuyen de los ingresos brutos percibidos por los sujetos en la realización de sus operaciones afectadas a algún gravamen, como es el caso del Impuesto Sobre la Renta.

¹¹⁹ Kohler, Eric. L., *“Diccionario para Contadores”*, Unión Tipográfica Editorial Hispano Americana, S.A. de C.V., México 2000.

De la anterior podemos encontrar 2 elementos que integran toda deducción, costos y gastos; entendiéndose por los primeros todas aquellas erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la adquisición o la producción de los bienes o las prestación de los servicios de los cuales todo ente económico obtiene sus ingresos, esto es, la NIFs-5 lo define “*para fines de los estados financieros, que es el valor de los recursos que se entregan o prometen entregar a cambio de un bien o un servicio adquirido por la entidad, con la intención de generar ingresos*”; y por los segundos, entiéndase toda salida de recursos salidos en la administración, comercialización, investigación y financiamiento del producto.

En cuanto al ámbito fiscal, debemos entender a las deducciones como toda aquella partida que permite la ley del Impuesto Sobre la Renta restar de los ingresos acumulables del contribuyente para así conformar la base gravable sobre la cual se va a enterar el impuesto y por deducible los conceptos que el legislador considera que intervienen en detrimento de la riqueza objeto del ingreso obtenido por el contribuyente.

Característica de las Deducciones.

Como característica de las deducciones podemos afirmar que el mismo reviste un carácter prerrogativo para el contribuyente, esto es, el deber de los sujetos pasivos ante el fisco es el de enterar o pagar el impuesto sobre la totalidad de los ingresos que obtengan, pero por otra parte el ordenamiento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, permite que los contribuyentes deduzcan ciertos gastos y costos en los que hubiesen incurridos. Lo anterior se traduce en que los contribuyentes tienen derecho a efectuar las deducciones o dejarla de hacer, son libres de hacerlo o dejar de hacerlo, sin que cualquiera de las conductas devenga de violatoria de la norma. Es decir, nuestro ordenamiento fiscal establece la existencia de un sistema de autodeterminación por parte del contribuyente ante el Fisco.

Así el vigente ordenamiento jurídico en su artículo 29 prevé que los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

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

II. El costo de lo vendido.

No serán deducibles conforme a esta fracción los activos fijos, los terrenos, las acciones, partes sociales, obligaciones y otros valores mobiliarios, así como los títulos valor que representen la propiedad de bienes, excepto certificados de depósito de bienes o mercancías; la moneda extranjera, las piezas de oro o de plata que hubieran tenido el carácter de moneda nacional o extranjera ni las piezas denominadas onzas troy.

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

IV. *Las inversiones.*

V. *Se Deroga (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 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.

Para efectos de una mejor comprensión en cuanto al tema considero conveniente señalar la forma en que lo aborda la propia ley, por lo que se presenta el siguiente cuadro:

Artículos de la LISR 2011	Contenido
29	Deducciones autorizadas
30	Deducciones de las Personas Morales Residentes en el Extranjero
31	Requisitos de las deducciones
32	Conceptos no deducibles
33	De las reservas para el fondo de pensiones o jubilaciones del personal que establece la Ley del Seguro Social
34	Del valor de los bienes que reciban los EP ubicados en México de contribuyentes ubicados en el extranjero
36	Obras consistentes en desarrollos inmobiliarios o fraccionamientos de lotes
37 a 45-I	Deducciones de inversiones, costo de lo vendido y procedimiento

Requisitos de las Deducciones

Los supuestos jurídicos que podrán ostentar el carácter de conceptos deducibles, serán única y exclusivamente los que cumplan con las precisiones y requisitos contemplados en el artículo 31 de Ley del Impuesto Sobre la Renta, entre los cuales se encuentran:

- *Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en esta Ley y en las reglas generales que para el efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria.*
- *Que cuando esta Ley permita la deducción de inversiones se proceda en los términos de la Sección II de este Capítulo.*
- *Estar amparadas con documentación que reúna los requisitos de las disposiciones fiscales y que los pagos cuyo monto exceda de \$2,000.00 se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria, excepto cuando dichos pagos se hagan por la prestación de un servicio personal subordinado.*
- *Estar debidamente registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez.*

- *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.*
- *Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda realizar se efectúen a personas obligadas a solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, se señale la clave respectiva en la documentación comprobatoria.*
- *Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda realizar se hagan a contribuyentes que causen el impuesto al valor agregado, dicho impuesto se traslade en forma expresa y por separado en los comprobantes correspondientes. Tratándose de los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere el último párrafo de la fracción III de este artículo, el impuesto al valor agregado, además deberá constar en el estado de cuenta.*
- *En el caso de intereses por capitales tomados en préstamo, éstos se hayan invertido en los fines del negocio.*
- *Tratándose de pagos que a su vez sean ingresos de contribuyentes personas físicas, de los contribuyentes a que se refieren el Capítulo VII de este Título, así como de aquéllos realizados a los contribuyentes a que hace referencia el último párrafo de la fracción I del artículo 18 de esta Ley y de los donativos, éstos sólo se deduzcan cuando hayan sido efectivamente erogados en el ejercicio de que se trate. Sólo se entenderán como efectivamente erogados cuando hayan sido pagados en efectivo, mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa, o en otros bienes que no sean títulos de crédito.*
- *Que el costo de adquisición declarado o los intereses que se deriven de créditos recibidos por el contribuyente, correspondan a los de mercado. Cuando excedan del precio de mercado no será deducible el excedente.*
- *Que en el caso de adquisición de mercancías de importación, se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para su importación.*
- *En el caso de pérdidas por créditos incobrables, éstas se consideren realizadas en el mes en el que se consuma el plazo de prescripción, que corresponda, o antes si fuera notoria la imposibilidad práctica de cobro.*
- *Tratándose de la deducción inmediata de bienes de activo fijo a que se refiere el artículo 220 de esta Ley, se cumpla con la obligación de llevar el registro específico de dichas inversiones en los términos de la fracción XVII del artículo 86 de la misma.*
- *Que el importe de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, en existencia, que por deterioro u otras causas no imputables al contribuyente hubiera perdido su valor, se deduzca de los inventarios durante el ejercicio en que esto ocurra; siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el Reglamento de esta Ley.*

Los contribuyentes podrán efectuar la deducción de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados a que se refiere el párrafo anterior, siempre que

antes de proceder a su destrucción, se ofrezcan en donación a las instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles conforme a esta Ley, dedicadas a la atención de requerimientos básicos de subsistencia en materia de alimentación, vestido, vivienda o salud de personas, sectores, comunidades o regiones, de escasos recursos, cumpliendo con los requisitos que para tales efectos establezca el Reglamento de esta Ley.

3.2.3.2 Obligaciones

Se ha indicado en el capítulo anterior que las obligaciones que tiene el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria es contribuir para la satisfacción del gasto público; y en el supuesto de que este se niegue a cumplir conforme a lo señalado a la ley, el Estado realizará la exigibilidad de la obligación fiscal, aún en contra de la voluntad del contribuyente omiso en su actuar, ya sea por la falta de pago de un crédito fiscal en la fecha y plazo establecido en el ordenamiento jurídico respectivo; o bien, por la desatención al cumplimiento del ordenamiento en su aspecto administrativo.

Es imperativo tener muy en claro que para que las personas morales puedan estar en actitud de cumplir con la obligación de enterar de manera proporcional y equitativa el gravamen correspondiente, deben existir las condiciones y los procedimientos necesarios para tal fin; es por ello que como parte de este proceso las Personas Morales tendrán la obligación de cumplir con ciertos requisitos que la propia ley señala en una diversidad de disposiciones comprendidas en los artículos 86 a 89, de ley. Con el fin de una mejor comprensión señalaremos que requisitos son observados en tales preceptos.

Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:

- Llevar la contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y el Reglamento de esta Ley, y efectuar los registros en la misma. Cuando se realicen operaciones en moneda extranjera, éstas deberán registrarse al tipo de cambio aplicable en la fecha en que se concierten.
- Expedir comprobantes por las actividades que realicen y conservar una copia de los mismos a disposición de las autoridades fiscales. El Servicio de Administración

Tributaria podrá liberar del cumplimiento de esta obligación o establecer reglas que faciliten su aplicación, mediante disposiciones de carácter general.

- Expedir constancias en las que asienten el monto de los pagos efectuados que constituyan ingresos de fuente de riqueza ubicada en México de acuerdo con lo previsto por el Título V de esta Ley o de los pagos efectuados a los establecimientos en el extranjero de instituciones de crédito del país, en los términos del artículo 51 de la misma y, en su caso, el impuesto retenido al residente en el extranjero o a las citadas instituciones de crédito.
- Presentar, a más tardar el día 15 de febrero de cada año, ante las autoridades fiscales, la información correspondiente de las personas a las que les hubieran efectuado retenciones en el año de calendario anterior conforme a lo dispuesto en el último párrafo del artículo 127 de esta Ley.
- Formular un estado de posición financiera y levantar inventario de existencias a la fecha en que termine el ejercicio, de acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas.
- Presentar declaración en la que se determine el resultado fiscal del ejercicio o la utilidad gravable del mismo y el monto del impuesto correspondiente, ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine dicho ejercicio. En dicha declaración también se determinarán la utilidad fiscal y el monto que corresponda a la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa.

Tratándose de contribuyentes que emitan sus comprobantes fiscales digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria y se encuentren obligados a dictaminar sus estados financieros o hayan optado por hacerlo conforme a lo previsto en el cuarto párrafo del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, se entenderá presentada la declaración a que se refiere el párrafo anterior cuando presenten el dictamen respectivo en los plazos establecidos por el citado Código.

- Presentar, a más tardar el día 15 de febrero de cada año, ante las autoridades fiscales y mediante la forma oficial que al efecto aprueben dichas autoridades, la información siguiente:
 - a) El saldo insoluto al 31 de diciembre del año anterior, de los préstamos que le hayan sido otorgados o garantizados por residentes en el extranjero; y
 - b) El tipo de financiamiento, nombre del beneficiario efectivo de los intereses, tipo de moneda, la tasa de interés aplicable y las fechas de exigibilidad del principal y de los accesorios, de cada una de las operaciones de financiamiento a que se refiere el inciso anterior.
- Presentarán a más tardar el día 15 de febrero de cada año la información de las operaciones efectuadas en el año de calendario inmediato anterior con clientes y proveedores mediante la forma oficial que para tal fin expidan las autoridades fiscales.

Para estos efectos, los contribuyentes no se encuentran obligados a proporcionar la información de clientes y proveedores con los que en el ejercicio de que se trate hubiesen realizado operaciones por montos inferiores a \$50,000.00 ni cuando emitan sus comprobantes fiscales digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.

Cuando los contribuyentes lleven su contabilidad mediante el sistema de registro electrónico, la información a que se refiere esta fracción deberá proporcionarse a las autoridades fiscales en dispositivos magnéticos procesados en los términos que señale el Servicio de Administración Tributaria, mediante disposiciones de carácter general.

Independientemente de la obligación prevista en los dos párrafos anteriores, la información a que se refiere esta fracción podrá ser solicitada por las autoridades fiscales en cualquier tiempo, después del mes de febrero del año siguiente al ejercicio al que corresponda la información solicitada, sin que dicha solicitud constituya el inicio de las facultades de comprobación a que se refiere el Código Fiscal de la Federación. Para estos efectos, los contribuyentes contarán con un

plazo de 30 días hábiles para entregar la información solicitada, contados a partir de la fecha en la que surta efectos el requerimiento respectivo.

- Presentar a más tardar el día 15 de febrero de cada año la información siguiente:
 - a) De las personas a las que en el año de calendario inmediato anterior les hubieren efectuado retenciones de impuesto sobre la renta, así como de los residentes en el extranjero a los que les hayan efectuado pagos de acuerdo con lo previsto en el Título V de esta Ley.
 - b) De las personas a las que les hubieran otorgado donativos en el año de calendario inmediato anterior.
- Las declaraciones a que se refiere este artículo, así como las mencionadas en el artículo 143, último párrafo, de esta Ley, deberán presentarse a través de medios electrónicos en la dirección de correo electrónico que al efecto señale el Servicio de Administración Tributaria mediante disposiciones de carácter general.
- Llevar un registro de las operaciones que efectúen con títulos valor emitidos en serie.
- Obtener y conservar la documentación comprobatoria, tratándose de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, con la que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo a los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, la cual deberá contener los siguientes datos:
 - a) El nombre, denominación o razón social, domicilio y residencia fiscal, de las personas relacionadas con las que se celebren operaciones, así como la documentación que demuestre la participación directa e indirecta entre las partes relacionadas.
 - b) Información relativa a las funciones o actividades, activos utilizados y riesgos asumidos por el contribuyente por cada tipo de operación.

- c) Información y documentación sobre las operaciones con partes relacionadas y sus montos, por cada parte relacionada y por cada tipo de operación de acuerdo a la clasificación y con los datos que establece el artículo 215 de esta Ley.
- d) El método aplicado conforme al artículo 216 de esta Ley, incluyendo la información y la documentación sobre operaciones o empresas comparables por cada tipo de operación.

Los contribuyentes que realicen actividades empresariales cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$13'000,000.00, así como los contribuyentes cuyos ingresos derivados de prestación de servicios profesionales no hubiesen excedido en dicho ejercicio de \$3'000,000.00 no estarán obligados a cumplir con la obligación establecida en esta fracción, excepto aquéllos que se encuentren en el supuesto a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 215 de esta Ley.

El ejercicio de las facultades de comprobación respecto a la obligación prevista en esta fracción solamente se podrá realizar por lo que hace a ejercicios terminados.

La documentación e información a que se refiere esta fracción deberá registrarse en contabilidad, identificando en la misma el que se trata de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero.

- Presentar, conjuntamente con la declaración del ejercicio, la información de las operaciones que realicen con partes relacionadas residentes en el extranjero, efectuadas durante el año de calendario inmediato anterior, que se solicite mediante la forma oficial que al efecto aprueben las autoridades fiscales.
- Tratándose de personas morales que hagan los pagos por concepto de dividendos o utilidades a personas físicas o morales:
 - a) Efectuar los pagos con cheque nominativo no negociable del contribuyente expedido a nombre del accionista o a través de

transferencias de fondos reguladas por el Banco de México a la cuenta de dicho accionista.

- b) Proporcionar a las personas a quienes les efectúen pagos por los conceptos a que se refiere esta fracción, constancia en la que se señale su monto, así como si éstos provienen de las cuentas establecidas en los artículos 88 y 100 de esta Ley, según se trate, o si se trata de los dividendos o utilidades a que se refiere el primer párrafo del artículo 11 de la misma. Esta constancia se entregará cuando se pague el dividendo o utilidad.
 - c) Presentar, a más tardar el día 15 de febrero de cada año, ante el Servicio de Administración Tributaria, la información sobre el nombre, domicilio y Registro Federal de Contribuyentes, de cada una de las personas a quienes les efectuaron los pagos a que se refiere esta fracción, así como el monto pagado en el año de calendario inmediato anterior.
- Tratándose de personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas, éstas deberán determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para estos efectos, aplicarán los métodos establecidos en el artículo 216 de esta Ley, en el orden establecido en el citado artículo.
 - Presentar, a más tardar el día 15 de febrero de cada año ante las oficinas autorizadas, declaración en la que proporcionen la información de las operaciones efectuadas en el año de calendario anterior, a través de fideicomisos por los que se realicen actividades empresariales en los que intervengan.
 - Llevar un registro específico de las inversiones por las que se tomó la deducción inmediata en los términos del artículo 220 de esta Ley, anotando los datos de la documentación comprobatoria que las respalde y describiendo en el mismo el tipo de bien de que se trate, el por ciento que para efectos de la deducción le

correspondió conforme al citado artículo 220, el ejercicio en el que se aplicó la deducción y la fecha en la que el bien se dé de baja en los activos del contribuyente.

La descripción en el registro de las inversiones a que se refiere el párrafo anterior, se deberá efectuar a más tardar el día en que el contribuyente presente o deba presentar su declaración del ejercicio en el que efectúe la deducción inmediata de dicha inversión, salvo que el bien se dé de baja antes de la fecha en que se presente o se deba presentar la declaración citada, en cuyo caso, el registro del bien de que se trate se realizará en el mes en que se dé su baja.

El contribuyente deberá mantener el registro de los bienes por los que se optó por la deducción inmediata a que se refiere esta fracción, durante todo el plazo de tenencia de los mismos y durante los diez años siguientes a la fecha en que se hubieran dado de baja.

- Llevar un control de inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, conforme al sistema de inventarios perpetuos. Los contribuyentes podrán incorporar variaciones al sistema señalado en esta fracción, siempre que cumplan con los requisitos que se establezcan mediante reglas de carácter general.

Los contribuyentes que opten por valuar sus inventarios de conformidad con el cuarto párrafo del artículo 45-G de esta Ley, deberán llevar un registro de los factores utilizados para fijar los márgenes de utilidad bruta aplicados para determinar el costo de lo vendido durante el ejercicio, identificando los artículos homogéneos por grupos o departamentos con los márgenes de utilidad aplicados a cada uno de ellos. El registro a que se refiere este párrafo se deberá tener a disposición de las autoridades fiscales durante el plazo establecido en el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación.

- Informar a las autoridades fiscales, a través de los medios y formatos electrónicos, que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel en el que se realice la operación, de las contraprestaciones recibidas en efectivo en moneda

nacional o extranjera, así como en piezas de oro o de plata, cuyo monto sea superior a cien mil pesos. Las referidas reglas de carácter general podrán establecer supuestos en los que no sea necesario presentar la información a que se refiere esta fracción.

La información a que se refiere esta fracción estará a disposición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en los términos del segundo párrafo del artículo 69 del Código Fiscal de la Federación.

- Tratándose de contribuyentes obligados a dictaminarse en los términos del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, deberán dar a conocer en la Asamblea General Ordinaria de Accionistas un reporte en el que se informe sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo en el ejercicio fiscal al que corresponda el dictamen.

La obligación prevista en el párrafo anterior, se tendrá por cumplida si en la Asamblea referida se distribuye entre los accionistas y se da lectura al informe sobre la revisión de la situación fiscal a que se refiere la fracción III del artículo 52 del Código Fiscal de La Federación.

3.2.4 Tasa

Hemos enfatizado que la tasa es una expresión **matemática expresada en términos porcentuales** el cual se encuentra determinado por la ley de manera específica, por concepto de gravamen, la cual se va aplicar a la base imponible, para determinar en cantidad líquida el monto del impuesto a enterar. La Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su artículo 10, señala que la tasa para las personas morales para los ejercicios fiscales 2010, 2011 y 2012 que deban aplicar al resultado fiscal, es una tasa del 30%; tratándose del ejercicio fiscal de 2013 se aplicara la tasa del 29%, lo anterior en términos de lo dispuesto por el Artículo Segundo Transitorio de la Reforma del 7 de diciembre de 2012 de las Disposiciones de Vigencia Temporal de la Ley del Impuesto Sobre la Renta del Decreto por el que se Reforman, Adicionan y Derogan Diversas Disposiciones de las Leyes del Impuesto Sobre la Renta, del Impuesto Sobre la Renta, del Impuesto a los Depósitos en Efectivo y del Impuesto al Valor Agregado, del Código Fiscal de la Federación.

3.2.5 Hecho imponible

Es el elemento de la contribución definido como el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y de cuya realización depende el nacimiento de la obligación tributaria; aplicando lo anterior al Régimen de las Personas Morales, podemos definir son hechos, o supuestos normativos previsto y comprendidos dentro del Título II, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

3.2.6 Hecho Generador

Hemos definido que es el acto u actividad que materializa la obligación tributaria, un suceso concebido en la realidad que dará lugar al nacimiento de la obligación jurídica tributaria y las consecuencias jurídicas inherentes a ésta.

Tratándose del Impuesto Sobre la Renta, podemos observar que el hecho generador, es la actividad realizada por las personas físicas o morales, nacionales o extranjeras que por su actividad diaria obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios, en créditos o de cualquier otro tipo que los contribuyentes obtengan durante el ejercicio fiscal, por lo que, la obligación tributaria a cargo de los sujetos pasivos nace al momento de la obtención de los ingresos.

CAPÍTULO 4.

COSTO DE LO VENDIDO

A lo largo de los anteriores capítulos se ha tratado de explicar las Facultades del Estado, y su aspecto formal y material en materia tributaria, se ha realizado un semblanza histórica uno de los impuestos más importante en el sistema tributario vigente, la evolución y desarrollo a lo largo de la historia y por último realizamos un análisis lo más completo posible de las contribuciones en general.

Se ha indicado que para poder obtener el impuesto a pagar por parte del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, es necesario determinar la utilidad fiscal de este último, al cual se le van a restar las deducciones autorizadas en ley, menos las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores si los hubiere, así como, las PTU en términos del artículo 123, el cual nos va a dar como resultado la base gravable del tributo, mismo que se le aplicará la tasa correspondiente y el resultado de lo anterior será el impuesto a pagar. Como se ha señalado en tema de las deducciones, resulta ser un rubro significativo en cuanto a la determinación y obtención de la base del impuesto sobre la renta, toda vez que tal apartado determina de manera directa en el reflejo de una real capacidad económica y contributiva que pueda tener una persona física o moral según sea el caso.

Establecimos que las deducciones desde el punto de vista fiscal es toda aquella partida que permite la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) restar de los ingresos acumulables del contribuyente para así conformar la base gravable sobre la cual se va a enterar el impuesto, la ley permite restar el gasto o costo que fue realizado por el contribuyente al momento de elaborar, adquirir, transformar un determinado bien, producto o servicio.

Dentro del apartado de las deducciones, encontramos una de las reformas más significativas para el año 2005, el costo de lo vendido o costo de ventas este gran apartado de la ley comprendido en el Título II, Capítulo II, Sección III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; concepto que vino a sustituir la deducción autorizada de las compras establecido en la fracción II del artículo 29.

4.1 Concepto de Costo de lo Vendido

Atendiendo a lo expuesto en los capítulos anteriores y retomando las definiciones señaladas a lo largo del presente trabajo, concluyo que podemos entender al costo de lo vendido, *como aquella partida que la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 29, prevé como concepto de deducción, el cual sirve para la obtención de la base gravable de manera proporcional a la capacidad contributiva del sujeto pasivo; esto es, resulta ser un costo o gasto que se contrapone contra el ingreso acumulable obtenido por una persona moral durante un ejercicio fiscal, conceptos que incide de manera directa en la determinación del gravamen a enterar al fisco.*

En efecto y como se ha indicado con antelación el artículo 29, del multicitado ordenamiento, señala los conceptos o partidas que los contribuyentes podrán deducir, pero es en la Sección III, en el que encontramos el desarrollo del presente tópico.

Por otra parte, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, ha definido al costo de ventas o de lo vendido, a través de la NIF B-3 de IMCP de la siguiente manera: *“Costo de lo vendido. Es aquel que se compone de los costos de adquisición o el de producción en que se incurre al comprar o fabricar un artículo, lo que significa las sumas de las erogaciones aplicables a la compra y a los cargos que directa e indirectamente se incurren para dar a un artículo su condición de uso o venta”.*

Concluyendo lo anterior, *el costo de producción es la suma de las erogaciones aplicables a la compra de insumos y a los cargos que directa y/o indirectamente se incurren para dar a un producto y/o servicio su condición de uso o venta.*

Si la producción se termina y se vende el costo de producción, se transfiere al costo de ventas; si no se termina o no se vende, entonces se considera costo de un inventario final, y será presentado como un activo circulante formando parte del balance general.

Sin embargo, no es la primera vez que dicho concepto es incorporado al régimen fiscal, como se indicó en el anterior capítulo, el sistema de *costo de ventas o costo de lo vendido*, fue implantado en nuestro sistema a principios de los años 80, como parte de una serie de medidas que buscaban contrarrestar la crisis económica existente en

aquella década, y no es sino hasta el 31 de diciembre de 1986, que la presente técnica contable se encontró vigente, supresión que fue parte de una serie de medidas que tenían como objetivo la facilitar de régimen fiscal mediante la simplificación administrativa y la agilización fiscalización, toda vez que es más sencillo revisar las compras, erogaciones por servicios personales subordinados y gastos indirectos, que el costo de ventas; con ello buscando una mayor recaudación por parte del fisco.

Por otra parte, el costo de ventas, iba en contra de la problemática inflacionaria existentes, es decir, con la supresión del mismo se pretendió establecer un sistema que permitiera medir los altos efectos inflacionarios que afectaban el resultado fiscal, a través del reconocimiento inflacionario en la deducción de inversiones, pérdidas fiscales, capital de aportación, entre otros. Es por ello y bajo el pretexto de tener una inflación controlada para el año de 2005, se establece nuevamente la deducción autorizada del costo de lo vendido para las Personas Morales, ya que para las Personas Físicas, que realicen actividades empresariales, mismas que se encuentran comprendidas dentro del Título IV, Capítulo II, Sección I, podrán deducir de sus ingresos acumulables; entendiéndose por estos el *“ingreso neto retenido y no pagado en dividendos, ni disipado por pérdidas subsecuentes”*¹²⁰; así en términos de la Impuesto Sobre la Renta son todos aquellos ingresos en efectivo, bienes, servicio, crédito o cualquier otro tipo, en términos de lo previsto por los artículos 17, 18, 19 y 20 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El costo de ventas o costo de lo vendido, no es una reforma que sea contraria a derecho, ya que este concepto solamente representa trasladar una técnica financiera a la contable, que busca el correcto funcionamiento y consecución del objeto social de las persona morales. Sin embargo, es criticable en cuanto a los contextos en que se ha implementado durante periodos históricos de nuestro país; esto se explica observando los motivos expuestos por las legislaturas correspondientes al momento de implementarlo o suprimirlo del ordenamiento jurídico. Así para el año de 1982 se estableció con el fin de contrarrestar la grave crisis inflacionaria en el país; para el año 1986 su eliminación fue con el fin de la simplificación del régimen fiscal; pero su reimplantación al sistema fiscal para el año de 2005 es justificado con el fin de obtener una mayor simplificación al régimen fiscal, cosa que resulta inexistente y contradictorio en virtud de que, la implementación de la técnica contable, hace que el sistema fiscal

¹²⁰ Cooper, William, Op. Cit., p. 377.

se haya vuelto mucho más complejo en el manejo de la información para poder servir tanto para fines contables o financieros y para fines fiscales. En cuanto a la inflación es necesario destacar que en la última década México ha demostrado una mayor estabilidad financiera y una sana política económica.

Pero no se puede decir que solamente, se restablece el sistema de costo de ventas como un capricho del poder legislativo, toda vez que este sistema ya existía en el actual método financiero, esto es, en el ámbito de una contabilidad financiera siempre ha existido la deducción del costo de ventas, ya que sin la existencia de éste, las empresas perderían el control de sus inventarios y esto les podría costar muy caro a las entidades. Sin embargo, el legislador al trasladar este forma de deducción de compras para efectos fiscales, provoca que las pequeñas y medianas empresas pudieran perder su control de inventarios, ya que esto les ocasiona una carga administrativa para su manejo y control, conllevando lo anterior a un incremento económico en la operatividad del mismo.

Resulta necesario explicar los conceptos que se relaciona con la deducción, y para ello nos referiremos a los artículos 45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E, 45F, 45-G, 45-H y 45-I, toda vez que el estudio de éstos resultan indispensables para identificar de manera clara la presente temática de la técnica contable, que no es otra cosa que una serie de principios comprendidos en una serie de documentos en su contenido que son consideradas normas técnicas obligatorias, entre las cuales encontramos los NIFs, addendums, adecuaciones y circulares.

4.2 Integración del Costo de lo Vendido

Se ha indicado que las deducciones se encuentran conformadas *gasto o costo* los cuales son cargados contra los ingresos; entendiéndose por los primeros *“como todas aquellas erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la adquisición o la producción de los bienes o las prestación de los servicios de los cuales todo ente económico obtiene sus ingresos; por gasto, son todas las partidas en que se ha incurrido durante el periodo contable, entiéndase toda salida de recursos en la administración, comercialización, investigación y financiamiento.”*¹²¹

¹²¹ Korn, Winton. “Contabilidad Administrativa”. Editorial Limusa, México 1980., p. 46

Sin embargo, resulta necesario ampliar el concepto de costo en términos más contables para una mejor comprensión. Como se ha indicado, la NIF B-3 define el costo como *“la suma de erogaciones en que incurre una persona física o moral para la adquisición de un bien o un servicio, con la intención de que genere beneficios en el futuro”*, el cual tiene como sirve principalmente en la medición separada de las erogaciones realizadas por la adquisición de un producto, un servicio, un proyecto, un cliente, un departamento, etc.; y que de acuerdo a sus características puede ser identificado como: *costo activo, costo-gasto y costo pérdida*.

- **Costo-Activo:** Costo que va a generar beneficios en el futuro.
 - Ejemplo: Terreno, edificio, maquinaria, inventarios
- **Costo-Gasto:** Costo que ya generó beneficios.
 - Ejemplo: Sueldos, luz, agua, teléfonos, costo de la mercancía vendida
- **Costo-Pérdida:** Costo que no generó beneficios ni los generará en el futuro.
 - Ejemplos: Costo de una maquinaria incendiada.

El costo puede ser clasificado de acuerdo en su función de origen en: Costos de Producción (Manufacturing) *“son los que se generan en el proceso de transformar la materia prima en productos terminados”*; y Costos de Administración y venta, *“son los que se originan en el área administrativa y de venta”*.

En cuanto a una actividad o producto, el costo a su vez puede ser clasificado en costo de tipo directo e Indirecto.

Costo Directo

“Costo de cuales quiera bienes y servicios que contribuyen y son fácilmente atribuibles a la producción de dichos bienes y servicios. Cualquier otro costo incurrido es considerado como costo fijo o costo del período.

Los costos directos comúnmente reconocidos del producto manufacturado son los desembolsos que se hacen por concepto de mano de obra, material y gastos indirectos, los cuales varían el volumen de la producción.”¹²²

Ejemplo: La materia prima es un costo directo para el producto.

¹²² Kohler, Eric. L., Op. Cit., p. 142.

Costo Indirecto

“Costo no identificable fácilmente con la producción de bienes y servicios específicos, ni incurrido como resultado de dicha producción; pero que es aplicable en general a una actividad productiva.”¹²³

Ejemplo: La depreciación de la maquinaria, luz, gas, etc. respecto al producto.

De acuerdo en cuanto el tiempo en que fueron calculados pueden ser: *históricos y predeterminados*.

- **Costos Predeterminados** Son aquellas erogaciones calculadas antes de iniciarse la producción de los artículos, de acuerdo a la forma de determinación esto pueden ser: *costos estimados o estándar*.
- **Costos Históricos.** Son los que se produjeron en determinado período. tomando en cuenta los costos o precios reales de los artículos que efectivamente erogados, de todos los elementos que intervienen en la producción.

Por otra parte, de acuerdo con el tiempo en que se enfrentan a los ingresos, el Costo se clasifica en: *Producto y Periodo*. El primero de ellos hace referencia a la Materia prima, mano de obra y costos indirectos de fabricación. También se les conoce como costos inventariables y se convierten en costo de ventas cuando se venden los productos elaborados. Ejemplo: Para la fabricación de galletas: harina, sueldo de cocineros y depreciación de los hornos.

El segundo son lo que hacen referencia a los costos relacionados con un período de tiempo determinado. Ejemplo: Gastos de administración y gastos de venta.

Los costos se clasifican de acuerdo a su comportamiento en. *Variables, fijos y mixtos*

- ♦ Costos fijos. Son los que permanecen constantes dentro de un período de tiempo determinado. Ejemplo: Seguro de la fábrica

¹²³ Ibídem, p. 149.

- ♦ Costos variables. Son los que cambian o fluctúan en relación con una actividad o volumen determinado. Ejemplo: Comisiones asignadas a vendedores de acuerdo a las ventas.
- ♦ Costos Mixtos. Combinación de los 2 anteriores

Una vez puntualizado que entendemos por costo y algunas de sus clasificaciones, continuaremos con el presente estudio; y con el fin de entender la integración del costo de lo vendido, resulta ser indispensable remontarnos a lo establecido en la propia ley. Como se ha indicado la ley lo prevé en el artículo 29, fracción II, y encontramos la implantación del mismo en el artículo 45-A y subsecuentes preceptos, el cual señalamos a continuación:

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

- I. (...)
- II. El costo de lo vendido.
- III. (...)

Por su parte el artículo 45-A, señala:

“El costo de las mercancías que se enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio, se determinará conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados. En todo caso, el costo se deducirá en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de los bienes de que se trate.

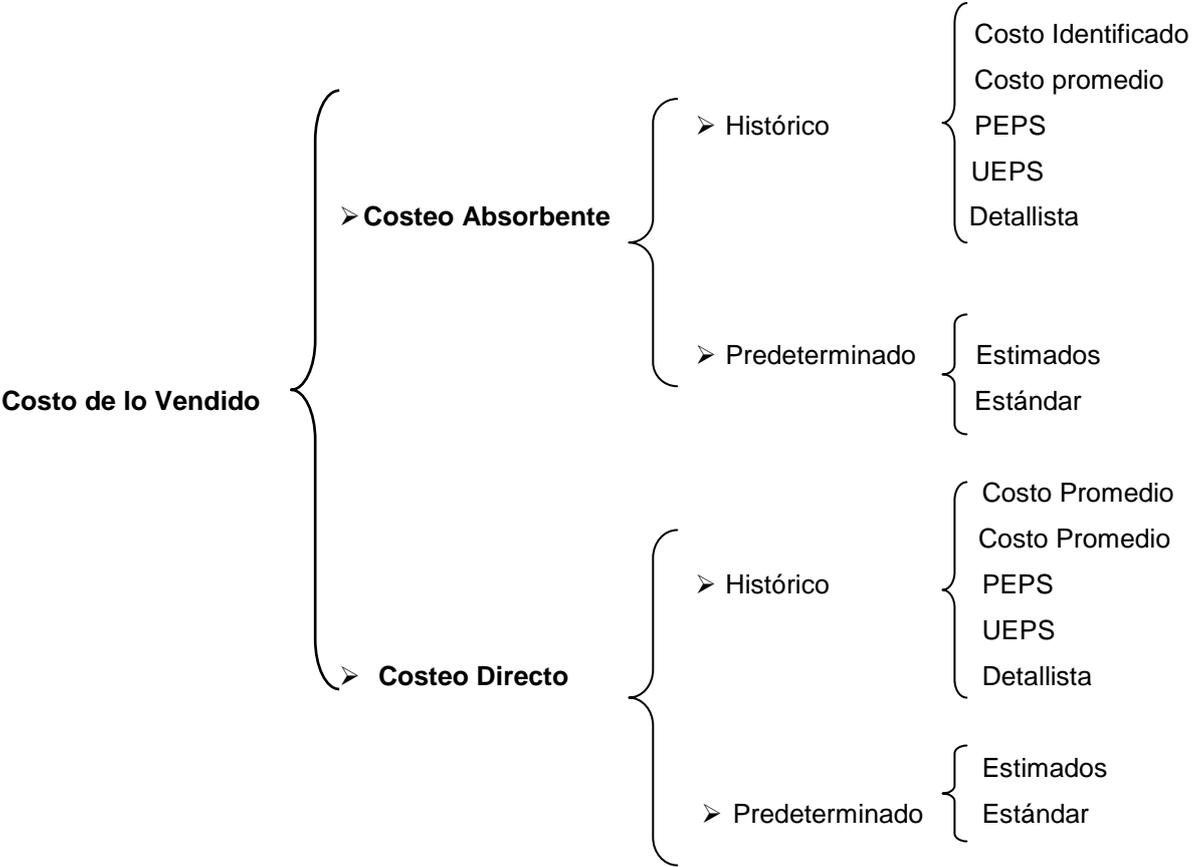
En el caso de que el costo se determine aplicando el sistema de costeo directo con base en costos históricos, se deberán considerar para determinarlo la materia prima consumida, la mano de obra y los gastos de fabricación que varíen en relación con los volúmenes producidos, siempre que se cumpla con lo dispuesto por el Reglamento de esta ley.”

Como observamos, el costo de vendido es un medio de deducción autorizada por ley, el cual reviste como característica principal que las Personas Morales no podrán deducir sino hasta la enajenación de las mercancías, servicios o productos; es decir, si

la enajenación se produce en un ejercicio posterior al momento de la adquisición de la materia prima, entonces la deducción de las mismas se efectuara hasta dicho ejercicio vía costo de lo vendido; y el cual se encuentra conformado por los conceptos de sistema de costeo absorbente y costeo directo, principalmente. Tal reforma es óbice a lo anteriormente expresado por ley, el cual determinaba la deducción de las adquisiciones de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre las mismas efectuadas inclusive en ejercicios posteriores, al momento de ser efectuadas las mismas, esto es, que la deducción podía efectuarse durante el mismo ejercicio fiscal aun sin que se enajenen los bienes, productos y servicios.

Ahora bien, para efectos de dejar muy en claro los elementos que intervienen en la vigente ley, procederemos a tratar de delinear y a explicar cada uno de los elementos que intervienen en él, apegado a la norma jurídica.

El costo de lo vendido se encuentra integrado por los siguientes elementos:



Abordamos el concepto del costo de lo vendido, el cual es un método de deducción que otorga la ley a las Personas Morales, el cual se encuentra integrado por dos conceptos principalmente, costeo absorbente y costeo directo, los cuales son definidos de la siguiente manera:

➤ Costeo Absorbente.- *“Es aquel integrado con todas aquellas erogaciones directas y los gastos indirectos que se considere fueron incurridos en el proceso productivo”*¹²⁴ trata de incluir dentro del costo del producto todos los costos de la función productiva, independientemente de su comportamiento fijo o variable; esto es, se integra con todas las erogaciones directas y los gastos indirectos que se considere fueron incurridos en el proceso productivo.

➤ Costeo directo (variable).- Con se definió anteriormente son todas aquellas erogaciones en los que se toman en cuenta los elementos de materia prima consumida, la mano de obra directa (que varía con relación a los volúmenes producido), gastos de fabricación en relación a los volúmenes productivos; esto es, el costo directo se integra con la materia prima consumida, la mano de obra y los gastos de fabricación que varíen en relación con los volúmenes producidos, siempre que se cumpla con lo dispuesto en el Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. El fundamento del presente concepto al igual que el costeo absorbente lo encontramos en el artículo 45-A.

Las diferencias entre ambos métodos resultan ser principalmente:

- El sistema de costeo variable considera los costos fijos de producción como costos del período, mientras que el costeo absorbente los distribuye entre las unidades producidas.
- Para valuar los inventarios, el costeo variable sólo contempla los variables, el costeo absorbente incluye ambos.
- La forma de presentar la información en el estado de resultados.
- Bajo el método de costeo absorbente, las utilidades pueden ser cambiadas de un período a otro con aumentos o disminuciones en los inventarios. Esta

¹²⁴ Millán, Jesús y Gutiérrez Hernández, *“Método de Valuación de Inventarios”* Revista Nuevo Consultorio Fiscal, No. 388, Editores e Impresores FUC, S.A. de CV., 2005.

diferencia, según el método de costeo que utilicemos, puede dar lugar a las siguientes situaciones:

- La utilidad será mayor en el sistema de costeo variable, si el volumen de ventas es mayor que el volumen de producción. En el costeo absorbente, la producción y los inventarios de los artículos terminados disminuyen.
- En costeo absorbente, la utilidad será mayor si el volumen de ventas es menor que el volumen de producción. En costeo variable, la producción y los inventarios de artículos terminados aumentan.
- En ambos métodos tenemos utilidades iguales cuando el volumen de ventas coincide con el volumen de producción.
- El costeo variable tiene los mismos supuestos o limitaciones que el modelo de costo – volumen – utilidad:
 - Una perfecta división entre costos variables y fijos.
 - Linealidad en el comportamiento de los costos.
 - El precio de venta, los costos fijos dentro de una escala relevante y el costo variable por unidad permanecen constantes.
- El costeo variable es más adecuado para uso interno, y el costeo absorbente para fines externos, utilizándose también internamente, aunque con menor eficacia que el primero.
- Bajo costeo directo, la utilidad está íntimamente ligada a las ventas.

Pero como podemos observar de lo anterior y de la propia ley, la determinación del costeo ya sea por método directo o absorbente, requiere de la consideración de elementos en la determinación del mismo, términos como materia prima, mano de obra y gastos de fabricación, conceptos que la propia ley es omisa en definir de manera clara. Aunado a lo anterior, en los artículos 45-A al 45-I se señalan una diversidad de conceptos que al igual que los anteriores no son definidos de manera clara y son: costeo Históricos, Predeterminado, Costo Identificado, Costo Promedio, PEPS, UEPS, Detallista, Estándar y Estimados, los cuales a continuación definiremos para efecto del presente estudio.

Costos Históricos.- Comprendido por el registro de las cuentas de inventarios, por medio de los costos históricos, consiste en acumular los elementos del costo incurridos para la adquisición o producción de artículos; esto es, la presente técnica contable se

caracterizan por tomar en cuenta los costos o precios reales de los artículos, o sea efectivamente erogados, de todos los elementos que intervienen en la producción.

Costo Predeterminado.- Son aquellas erogaciones calculadas antes de iniciarse la producción de los artículos, de acuerdo a la forma de determinación esto pueden ser: *costos estimados o estándar.*

- Costos estimados.- Se basan principalmente en la determinación de los casos con base en la experiencia de años anteriores o estimaciones hechas con expertos en el ramo.
- Costos estándar.- Se basan principalmente en investigaciones, especificaciones técnicas de cada producto en particular y la experiencia, representando, por lo tanto una medida de eficiencia.

Ahora bien, como se ha indicado a lo largo de los incisos comprendidos en el artículo 45, encontraremos una diversidad de conceptos que resultan ser necesarios definir para la obtención de una mejor comprensión del tema; en especial en el inciso G, se señalan una diversidad de métodos que los contribuyentes podrán optar para la valuación de inventarios, lo cuales se definen continuación:

- PEPS.- Este método consiste en valorizar las salidas, a los precios de las Primeras Entradas, que son los más altos, hasta agotar los importantes correspondientes a esas entradas, continuando con los precios más antiguos, siguiendo para valuar las salidas, y así sucesivamente; el movimiento sólo se refiere a valores, es decir, que para las salidas físicamente se dispondrá de los materiales, los que estén más a disposición, o que por naturaleza propia de las mercancías tengan que ocuparse. Este método es muy recomendado en el caso de depresión, cuando existe una constante baja en los precios.
- UEPS.- Últimas Entradas, Primeras Salidas, esta técnica consiste en valuar las salidas del almacén, utilizando los precios de las últimas entradas, hasta agotar las existencias cuya entrada es más recientes. Solo se refiere al registro, no al movimiento físico de las mercancías. De acuerdo a lo anterior las existencias quedan valuadas a los precios más antiguos. La presente técnica es recomendable cuando los precios van hacia la alza, en el ciclo de prosperidad e inflación.

- Costo Promedio.- La presente técnica consiste en dividir el valor final entre la suma de unidades habidas, con lo que se obtiene un costo unitario promedio; o también se puede determinar sumando a la existencia anterior, en unidades, las entradas menos las salidas, y el resultado entre la suma de los valores correspondientes. Tal técnica es recomendable con la existencia de variaciones en los precios, ya sea por deflación o inflación.

- Costo identificado.- Por las características de ciertos artículos, en algunas empresas es factible que se identifiquen específicamente con su costo de adquisición o producción y a ese costo estarán valuados, la propia ley del impuesto sobre la renta, determina que únicamente podrán utilizar la presente técnica aquellos contribuyentes que enajenen mercancías que se puedan identificar por número de serie y su costo exceda de \$50,000.00.

- Detallista.- Con la aplicación de este método el importe de inventarios es obtenido valuando las existencias a precios de venta, deduciéndoles los factores margen de utilidad bruta, la cual se define como aquella que se obtiene una vez obtenidos los ingresos de un periodo y a los cuales se les resta el importe de todas las operaciones (materiales, mano de obra, etc.) , esto es, es aquellas que se obtiene cuando el costo de los artículos vendidos se resta de las ventas netas¹²⁵, así obtenemos el costo por grupo de artículos producidos.

Con ello se controlan valores de costo y de venta. Las empresas dedicadas a la venta al menudeo como tiendas departamentales de autoservicio, son las que generalmente usan este tipo de técnica, ya que la misma permite y facilita la determinación de las ventas y sus saldos de inventario. Para lograr lo anterior

¹²⁵ Konr, Winton. Op. Cit., p. 46

Para obtener la **utilidad bruta**.

Ingresos	
-	
Costo de Ventas	

= Utilidad bruta	

este tipo de personas morales, deberán observar y cuidar los siguientes aspectos:

- Control y revisión de los márgenes de utilidad bruta, considerando tanto las nuevas compras como los ajustes al precio de venta.
- Agrupación de artículos homogéneos.
- Control de los trabajadores de artículos entre departamentos o grupos
- Inventarios físicos periódicos para verificar el saldo teórico de las cuentas y, en su caso hacer los ajustes que procedan.

Ahora bien en el artículo 45-C, se indican otros conceptos de la técnica contable, los cuales serán aplicados cuando el costo de las mercancías, sea superior al precio de mercado o de reposición, podrá considerarse el que corresponda de acuerdo a lo siguiente: lo cuales son: reposición, de realización y neto de realización.

- Costo de Reposición.- También conocido como valor de mercado, la presente técnica consiste en determinar cuánto cuesta reponer determinado artículo al momento de su venta en el mercado, sea éste por adquisición o producción, sin que exceda del valor de realización ni sea inferior al neto de realización. Por otra parte el costo de reposición es obtenido de las cotizaciones que aparecen en publicaciones especializadas, si se trata de artículos o mercancías cotizadas en el mercado; de cotizaciones y precios de facturas de proveedores, etc.
- Realización.- El cual encuentra su fundamento en el artículo 45-H, fracción II, y es aquel que se obtiene del precio normal de venta/enajenación, menos gastos directos de ventas, tales como: impuestos, regalías, comisiones, etcétera, siempre que sea inferior al de reposición.
- Neto de Realización.- Es aquel que se obtiene del precio normal de venta/enajenación, menos gastos directos de venta y un porcentaje razonable de utilidad que se obtenga en su realización, si es superior al valor de reposición.

4.3 Instrumentación del Costo de lo Vendido

La Real Académica de la Lengua Española, define que instrumentar es *crear, constituir u organizar*, es por ello que al referirnos a la instrumentación del costo de lo vendido, debemos entender el cómo está organizado o constituido el mismo; sea ha dado una definición de cada uno de los elementos que pueden ser observados dentro de la Sección III, del Capítulo II, Título II, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a fin de que en el presente apartado expresemos la organización y conformación del costo de lo vendido y la forma de aplicación del mismo en la realidad.

Es por ello que trataremos de explicar el cómo se encuentra constituido el costo de ventas, de acuerdo a los términos y condiciones expresado en la propia ley; así con el fin de lograr lo anterior observaremos cada uno de los artículos que comprenden el artículo 45 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Resulta conveniente puntualizar que la instrumentación del costo de lo vendido surge a partir de lo presupuestado por la fracción II del artículo 29 y que es a partir de la Sección III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que se establece su constitución y organización.

El artículo 45-A, establece los siguientes puntos relevantes:

- Que el costo de las mercancías enajenadas, así como aquellas que integren el inventario final, serán deducidas acorde al *costo de lo vendido*, el cual puede ser determinado conforme al sistema de costeo absorbente y costeo directo.

Formula general:

Ventas

- Costo de Ventas (variable)

= Contribución Marginal

- Costos Fijos

= Utilidad Bruta

- Gastos de: Administración, Comercialización y Financiación

= Utilidad Neta

- Las personas morales que opten por llevar el sistema de **costeo absorbente**, consideraran que él mismo puede valuarse mediante o sobre la base de costos históricos y predeterminados; los métodos de valuación son los comprendidos en el artículo 45-G de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
 - Primeras Entradas Primeras Salidas
 - Ultimas Entradas y Primeras Salidas
 - Costo Identificado
 - Costo Promedio
 - Detallista

- Las personas morales cuando opten por determinar el costo de ventas mediante el sistema de **costeo directo** con base en costos históricos, para determinar el mismo se consideraran la materia prima consumida, la mano de obra y los gastos de fabricación.

Así, lo anterior se determina de la siguiente manera:

$$\begin{array}{r}
 \text{Ventas} \\
 - \text{ Costo de Venta (Costo directo: Materia prima, mano de obra, gastos de} \\
 \text{fabricación)} \\
 \hline
 = \text{ Contribución Marginal}
 \end{array}$$

Costo en actividades comerciales

El artículo 45-B, establece que los contribuyentes que realicen actividades comerciales en la adquisición y enajenación de mercancías, deberán considerar dentro del costo los siguientes rubros:

- I. El importe de las adquisiciones de mercancías, disminuidas con el monto de las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre las mismas, efectuados en el ejercicio.

Materias Primas, Productos Semiterminados y terminados

- **Devoluciones, descuentos y bonificaciones**

= Costo de Ventas

- II.** Los gastos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas.

Ventas

- **Costo de Venta (gastos por adquisición de mercancías)**

= Contribución Marginal

Costo en actividades distintas a las comerciales

El artículo 45-C, establece que los contribuyentes que realicen actividades distintas a las comerciales, deberán considerar dentro del costo los siguientes rubros:

- I.** Las adquisiciones de materias primas, productos semiterminados o productos terminados, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre los mismos, efectuados en el ejercicio.

Materias Primas, Productos Semiterminados y Terminados

- **Devoluciones, descuentos y bonificaciones**

= Costo de Ventas

- II.** Las remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción o la prestación de servicios.

Ventas

- **Prestaciones x SPS, relacionados con Producción (Costo)**

= Contribución Marginal

- III.** Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones, directamente relacionados con la producción o la prestación de servicios.

Producción

- **Devoluciones, descuentos y bonificaciones**

= Costo de Ventas

- IV.** La deducción de las inversiones directamente relacionadas con la producción de mercancías o la prestación de servicios, calculada conforme a la Sección II, del Capítulo II, del Título II de esta Ley, siempre que se trate de bienes por los que no se optó por aplicar la deducción a que se refieren los artículos 220 y 221 de dicha Ley.

Utilidad Neta obtenida x producción prestación de servicios

- **Inversiones deducidas en forma distinta a las señaladas en Art. 220 y 221**

= Costo de Ventas

Asimismo el presente artículo establece dos rubros a considerar:

- Cuando los conceptos a que se refieren las fracciones anteriores guarden una **relación indirecta** con la producción, los mismos formarán parte del costo en proporción a la importancia que tengan en dicha producción.
- Para determinar el costo del ejercicio, se excluirá el correspondiente a la mercancía no enajenada en el mismo, así como el de la producción en proceso, al cierre del ejercicio de que se trate.

Residentes en el Extranjero con Establecimiento Permanente

En referencia a lo determinado por el artículo 45-D, tratándose de establecimiento permanente, el propio ordenamiento determina que las personas morales que se encuentren en tal supuesto determinaran el costo de ventas conforme a las siguientes opciones:

- Determinarán el costo de las mercancías conforme a lo establecido en esta Ley, esto es, conforme a lo señalado en los artículos identificados con antelación.

- Tratándose del costo de las mercancías que reciban de la oficina central o de otro establecimiento del contribuyente ubicado en el extranjero, estarán a lo dispuesto en el artículo 31 fracción XV de esta Ley; esto es, el artículo 31, señala que solo podrán ser considerados como deducciones autorizadas aquellas que reúnan los siguientes requisitos:
 - Que en el caso de adquisición de mercancías de importación, se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para su importación. Considerándose como monto de dicha adquisición el que haya sido declarado con motivo de la importación.

Enajenaciones a plazo o arrendamiento financiero

Para entender la forma que se determina el costo de lo vendido, tratándose de enajenaciones a plazo o arrendamiento financiero, resulta indispensable retomar lo preceptuado por el artículo 18, fracción III, de la Ley.

- I.- Para los ingresos provenientes de contratos de arrendamiento financiero, podrán optar: *por considerar ingreso obtenido en el ejercicio el total del precio pactado o la parte del precio exigible durante el mismo.*
- II.- Tratándose de enajenaciones a plazos, de acuerdo con el artículo 14, del CFF, *se entienden por estas todas aquellas enajenaciones a plazo con pago diferido o en parcialidades, cuando se efectúen con clientes que sean público en general, se defiera más del 35% del precio después del sexto mes y plazo pactado exceda de doce meses; así los contribuyentes podrán por considerar ingreso obtenido en el ejercicio el total del precio pactado o la parte del precio exigible durante el mismo.*

Ahora bien el artículo 45-E, señala que los contribuyentes que realicen enajenaciones a plazo o que celebren contratos de arrendamiento financiero y opten por acumular como ingreso del ejercicio, los pagos efectivamente cobrados o la parte del precio exigible durante el mismo, **deberán deducir el costo de lo vendido en la proporción que represente el ingreso percibido en dicho ejercicio**, respecto del total del precio pactado o de los pagos pactados en el plazo inicial forzoso, según se

trate, en lugar de deducir el monto total del costo de lo vendido al momento en el que se enajenen las mercancías.

Así, los contribuyentes para determinar el costo de lo vendido, deberán calcular la deducción que corresponda de la siguiente forma:

1. Proporción de deducción:

$$\begin{array}{r} \text{Ingreso percibido en el ejercicio} \\ (/) \quad \text{Total del precio pactado o de los pagos pactados en el plazo inicial} \\ \hline (=) \quad \text{Proporción de deducción} \end{array}$$

2. Determinación del costo de lo vendido deducible:

$$\begin{array}{r} \text{Monto total del costo de lo vendido} \\ (x) \quad \text{Proporción de deducción} \\ \hline (=) \quad \text{Deducción que se podrá aplicar por costo de lo vendido en el ejercicio} \end{array}$$

Período Mínimo de Aplicación del Costo de lo Vendido

El artículo 45-F, se limita a señalarnos únicamente que las personas morales hayan optado por un sistema de costeo, este deberán aplicar tal procedimiento en cada ejercicio durante un periodo mínimo de cinco ejercicios y sólo podrá variarse cumpliendo con los requisitos que se establezcan en el Reglamento de esta Ley. Señalando que en ningún caso se dará efectos fiscales a la reevaluación de los inventarios o del costo de lo vendido.

Métodos de Valuación de Inventarios

Ya se ha indicado en reiteradas ocasiones lo establecido por el artículo 45-G, sin embargo ampliaremos lo anteriormente señalado en cuanto a este precepto. El presente renglón nos determina los diversos métodos de valuación permitidos a los contribuyentes a efecto de determinar el costo de lo vendido, lo cuales son:

- Primeras Entradas Primeras Salidas
- Ultimas Entradas y Primeras Salidas
- Costo Identificado
- Costo Promedio
- Detallista

Primeras Entradas Primeras Salidas (PEPS). Se ha indicado que, esta presente técnica contable es un método de valuación definido en el inciso G, el cual consiste en valorizar las salidas, a los precios de las Primeras Entradas, que son los más altos, hasta agotar los importes correspondientes a esas entradas, continuando con los precios más antiguos, siguiendo para valuar las salidas y así sucesivamente; el movimiento sólo se refiere a valores, es decir, que para las salidas físicamente se dispondrá de los materiales, los que estén más a disposición, o que por naturaleza propia de las mercancías tengan que ocuparse, verbi gratia.

Concepto	Entradas		Salidas		Unidades Existencias	Debe	Haber	Saldo	PEPS
	Unidades	Costo Unitario	Unidades	Costo Unitario					
Y	750	3500			750		2,625,000	2,625,000	3,500

Ultimas Entradas, Primeras Salidas (UEPS). Esta técnica contable consiste en valuar las salidas del almacén, utilizando los precios de las últimas entradas, hasta agotar las existencias cuya entrada es más reciente. En términos generales, puede afirmarse que en época de alza en los precios, se logra una mayor deducción a través del presente método. Cabe aclarar que le puede resultar difícil de aplicar en la práctica y su complicación administrativa también es de ponderarse, toda vez que deben irse distinguiendo las diversas capas de inventarios que se vayan adquiriendo que se integren por productos del mismo precio, verbi gratia.

Concepto	Entradas		Salidas		Unidades Existencias	Debe	Haber	Saldo	PEPS
	Unidades	Costo Unitario	Unidades	Costo Unitario					
X	750	3500			750	2,625,000		2,625,000	3,500

- Tanto para UEPS y PEPS, la ley dispone que los contribuyentes deban aplicar el presente método a cada tipo de mercancías de manera individual, sin que se puedan llevar los mismos en forma monetaria.
- Como regla particular se podrán establecer facilidades para no identificar los porcentajes de deducción del costo respecto de las compras por cada tipo de mercancías de manera individual.

Costo Promedio. Consiste en dividir el valor final entre la suma de unidades habidas, con lo que se obtiene un costo unitario promedio; o también se puede determinar sumando a la existencia anterior, en unidades, las entradas menos las salidas, y el resultado entre la suma de los valores correspondientes. Esto es:

	Unidades en existencia		Valor Final
(+)	Entradas nuevas	(/)	Unidades Habidas
(-)	Salidas		-----
	-----	(=)	Costo Unitario Promedio
(=)	Resultado		
(/)	Valores correspondientes		

	Costo Unitario Promedio		

Costo identificado. Para la característica de ciertos artículos, en algunas empresas es factible que se identifiquen específicamente con su costo de adquisición o producción y a ese costo estarán valuados.

- Los contribuyentes que enajenen mercancías que se puedan identificar por número de serie y su costo exceda de \$50,000.00, únicamente deberán emplear el método de costo identificado.

Detallista. Con la aplicación de este método el importe de inventarios es obtenido valuando las existencias a precios de venta, deduciéndoles los factores de margen de utilidad bruta, así obtenemos el costo por grupo de artículo producidos.

1. Utilidad bruta:

Ingresos
- costo de ventas (variable)

= Utilidad bruta

2. Detallista:

Producto "X", precio unitario
(-) Utilidad bruta

(=) Costo por grupo de artículos producidos

- La opción a que se refiere este párrafo no libera a los contribuyentes de la obligación de llevar el sistema de control de inventarios a que se refiere la fracción XVIII del artículo 86 de esta Ley.

- Para todos los métodos de valuación la Ley señala 2 reglas generales a observar:

- Una vez elegido el método en los términos de este artículo, se deberá utilizar el mismo durante un periodo mínimo de cinco ejercicios
- Cuando con motivo de un cambio en el método de valuación de inventarios se genere una deducción, ésta se deberá disminuir de manera proporcional en los cinco ejercicios siguientes.

Costo superior al precio de mercado o de reposición

El artículo 45-H establece que cuando el costo de las mercancías, sea superior al precio de mercado o de reposición, podrán considerar el que corresponda de acuerdo a lo siguiente conceptos:

- El de reposición, sea éste por adquisición o producción, sin que exceda del valor de realización ni sea inferior al neto de realización.
- El de realización, que es el precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación, siempre que sea inferior al valor de reposición.
- El neto de realización, que es el equivalente al precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación y menos el por ciento de utilidad que habitualmente se obtenga en su realización, si es superior al valor de reposición.

Enajenación de mercancías a una parte relacionada.

Otro de los supuesto de la normatividad vigente, resulta ser cuando los contribuyentes enajenen las mercancías a una parte relacionada en los términos del artículo 215 de esta Ley, se utilizará cualquiera de los métodos a que se refieren las fracciones I, II y III, del artículo 216 de la misma, es decir:

- I. Método de precio comparable no controlado, que consiste en considerar el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.
- II. Método de precio de reventa, que consiste en determinar el precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa, o de la prestación del servicio o de la operación de que se trate por el resultado de disminuir de la unidad, el por ciento de utilidad bruta que hubiera sido pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el por ciento de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.
- III. Método de costo adicionado, que consiste en determinar el precio de venta de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación, entre partes relacionadas, multiplicando el costo del bien, del servicio o de la operación de que se trate por el resultado de sumar a la unidad el por ciento de utilidad bruta que hubiera sido pactada con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el por ciento de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas

Bienes proporcionados en la prestación de servicios.

El último de los supuesto contemplados dentro al artículo 45, inciso I, el cual señala que cuando los contribuyentes, con motivo de la prestación de servicios proporcionen bienes en los términos establecidos en el artículo 17, segundo párrafo,

del Código Fiscal de la Federación, sólo se podrán deducir en el ejercicio en el que se acumule el ingreso por la prestación del servicio, valuados conforme a cualquiera de los métodos establecidos en el artículo 45-G de esta Ley.

Régimen de Transición.

La transición del sistema fiscal referente a la modificación de la fracción II, del artículo 29, del Impuesto Sobre la Renta, así como la incorporación de la sección III, del mismo ordenamiento implicó una grave crisis por la implementación de la técnica contable, que revistió como carácter principal una mayor complejidad en materia administrativa.

Así, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente hasta el 31 de diciembre de 2004, señalaba que las Personas Morales debían realizar la deducción de las adquisiciones de mercancías, productos terminados o semiterminados, necesarios para la prestación de los servicios, para fabricar bienes o enajenarlos a partir del 1º de enero de 2005, tal disposición cambió a fin de que los contribuyentes deduzcan, en lugar de la adquisición de mercancías, el costo de lo vendido al momento en que se acumule el ingreso. En virtud de lo anterior, en las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para el 2005, se indican que los contribuyentes situados en tal supuesto normativo, no podrán deducir las existencias en inventarios que tengan hasta el 31 de diciembre de 2004; otorgando la ley la opción de la acumulación de los inventarios que se tengan a esa fecha, a fin de que se pueda deducir el costo de lo vendido en cuanto se vayan enajenando estas, fricción IV, del Artículo Tercero Transitorio de la LISR.

Ahora bien, el régimen de transición establece que los contribuyentes al 31 de diciembre de 2004, deberán determinar el inventario base considerando el valor de los inventarios que tengan a dicha fecha, utilizando el método PEPS; asimismo, permite la opción de que los contribuyentes situados en este supuesto normativo acumulen los inventarios que se tengan hasta el 31 de diciembre de 2004; siendo lo anterior la fracción V del citado precepto transitorio determina la forma en que deberá determinarse el monto del inventario que deberá ser acumulado; el cual es de la siguiente manera:

Valor del inventario acumulable:

Inventario base (valor de los inventarios que se tenga al 31 de diciembre de 2004, valuado PEPS).

- (-) Saldo pendiente de deducir al 1º de enero de 2005, en términos de las fracciones II y III del art. 6º transitorio.
- (-) Perdidas fiscales pendientes de disminuir al 31 de diciembre de 2004 de las utilidades fiscales.
- (-) La diferencia que resulte de comparar la suma del costo promedio mensual de los inventarios de dichos bienes de los últimos cuatro meses del ejercicio fiscal de 2004, contra la suma del costo promedio mensual de los inventarios de bienes de importación que tuvieron en los últimos cuatro meses del ejercicio fiscal de 2003.

(=) Valor inventario acumulable

Ahora bien, otro de los supuestos contemplados en el artículo tercero transitorio, resulta ser el que los contribuyentes que posteriormente disminuyan el valor de sus inventarios al 31 de diciembre del año de que se trate con respecto al inventario base a que se refiere esta fracción, deberán determinar el monto que deban acumular en el ejercicio de que se trate conforme a lo siguiente:

Valor de inventario acumulable

- (X) El por ciento de acumulación que corresponda al índice promedio de rotación de inventarios calculado por el periodo correspondiente a los años de 2002 a 2004¹²⁶

(=) Inventario que se deberá calcular cada ejercicio

Para determinar la cantidad que se debe acumular en el año en el que se reduzca el inventario, los contribuyentes procederán de la siguiente manera:

¹²⁶ Índice promedio de rotación de inventarios, para el periodo correspondiente a los años de 2002 a 2004, se calcula por medio de la siguiente tabla:

Índice promedio de rotación de inventarios	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
	Por ciento en el que se acumulan los inventarios											
Más de 15	25.00	25.00	25.00	25.00								
De más de 10 a 15	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00							
De más de 8 a 10	20.00	20.00	20.00	20.00	10.00	10.00						
De más de 6 a 8	20.00	15.00	15.00	15.00	15.00	10.00	10.00					
De más de 4 a 6	16.67	12.50	12.50	12.50	12.50	12.50	12.50	8.33				
De más de 3 a 4	15.00	14.00	13.00	12.00	11.11	10.00	9.00	8.00	7.89			
De más de 2 a 3	14.00	13.00	12.00	11.00	10.00	10.00	9.00	8.00	7.00	6.00		
De más de 1 a 2	13.00	12.50	12.00	11.00	10.00	9.09	8.00	7.00	6.50	6.00	4.91	
De más de 0 a 1	12.00	11.50	11.00	10.00	9.00	8.33	8.33	8.00	7.00	6.00	5.00	3.84

Inventario acumulable

- (-) Monto pendiente de acumulación de ejercicios posteriores a la reducción de inventarios determinada conforme al numeral anterior y las acumulaciones efectuadas en años anteriores a dicha reducción.

= **Acumulación del ejercicio**

Por otra parte, tratándose de escisión de sociedades, las sociedades escidentes y escindidas acumularan el inventario acumulable pendiente de acumular en la proporción en la que se divida la suma del valor de los inventarios entre ellas y conforme a los porcentajes que correspondan a la escíndete en los términos de la tabla de acumulación.

Para el caso de fusión de sociedades, la sociedad que subsista o la que surja con motivo de la fusión, continuará acumulando los inventarios correspondientes a las sociedades que se fusionan, en los mismos términos y plazos establecidos en la presente fracción, en los que los venían acumulando las sociedades fusionadas y, en su caso, la sociedad fusionate. En el caso de que la sociedad fusionate tenga pérdidas fiscales pendientes de aplicar al 31 de diciembre de 2004, las sociedades fusionadas deberán acumular en el ejercicio en el que ocurra la fusión, sus inventarios acumulables pendientes de acumular.

Acumulación del inventario en los pagos provisionales

Para los efectos de los pagos provisionales del ejercicio de que se trate, los contribuyentes deberán acumular a la utilidad fiscal la doceava parte del inventario acumulable multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio y hasta el mes a que se refiere el pago. Además, en el ejercicio de 2005, se acumulara mensualmente la doceava parte de la diferencia que resulte en los términos del inciso c) de esta fracción multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio y hasta el mes a que se refiere el pago

Para lo anterior, resulta necesario remitirnos a lo dispuesto por el artículo 14 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual determina la forma en que debe ser calculado la utilidad fiscal para los pagos provisionales, de acuerdo al siguiente procedimiento:

Ingresos nominales correspondientes desde el inicio del ejercicio y hasta el último día al que se refiere el pago

(X) Coeficiente de utilidad

Utilidad fiscal para el pago provisional

Ahora bien, se habrá de considerar que la acumulación de inventarios debe hacerse a la utilidad fiscal para los pagos provisionales y no a los ingresos nominales.

Por otra parte, la fracción VII del citado precepto, señala que tratándose del artículo 45-E de la ley del impuesto sobre la renta, los contribuyentes que hubieran celebrado contratos de arrendamiento financiero y hubieran efectuado la deducción a que se refería la fracción II del artículo 29 de la citada ley en los términos del artículo 35 de la misma, vigentes hasta el 31 de diciembre de 2004, no podrán deducir la parte proporcional que ya hubieran deducido hasta el 31 de diciembre de 2004. La parte proporcional pendiente de deducir que tengan con posterioridad a dicha fecha, la deducirán de conformidad con lo dispuesto a la sección III, capítulo II del título II, de la ley del impuesto sobre la renta, sin perjuicio de lo dispuesto en la fracción V de este artículo.

Deducción de inventarios que ha perdido su valor.

En cuanto a la fracción XXII del artículo 31 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, misma que hace referencia a las mercancías que han perdido su valor, se establece que los contribuyentes podrán deducir el importe o el monto de la mercancía, materia prima, producto semiterminados o terminados que por deterioro u otras causas no imputables al contribuyente hubiera perdido su valor, se deduzca de los inventarios durante el ejercicio en que esto ocurra, siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el reglamento de esta ley. Sin embargo, conforme a las modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal 2004-2005 (DOF 28/XII/2004), indica que los contribuyentes hayan optado por la acumulación del inventario, podrán disminuir del inventario base el valor de las mercancías obsoletas o de lento movimiento que tengan al 31 de diciembre de 2004.

4.4 Objeto del Costo de lo Vendido

Se indicó anteriormente, que el objeto de toda contribución consiste en la realidad económica sujeta a imposición jurídica, esto es, cuando se esté hablando del objeto del tributo debemos entender que se hace referencia a lo que grava la ley; de lo anterior concluimos que tratándose del objeto referido a las personas morales son todos aquellos ingresos entendiéndose estos aquellos que realizan una modificación positiva registrada en el patrimonio de una persona; entre los cuales encontramos los rendimientos, utilidad, ganancia, renta, interés, producto, provecho, participación, sueldo, honorario, salario, valores y cualquier otra percepción que obtenga y modifique el patrimonio en sentido positivo de cualquier sociedad mercantil, de los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, de instituciones de crédito, y de las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando éstas o a través de las mismas realicen actividades empresariales en México.

Ahora bien, siguiendo la misma secuencia lógica descrita en anteriores capítulos, y basado en la definición de deducción adoptada en el presente estudio, podemos definir que el objeto del costo de lo vendido va hacer toda aquella disminución económica originado por el costo y gasto de producción de los artículos vendidos que generaron los ingresos; tratándose de empresas de servicios, el costo de los servicios prestados está integrado por aquellos costos que se identifican razonablemente en forma directa, con la prestación de servicios; obtenidos de acuerdo a los lineamientos comprendidos dentro por el artículo 45-A a 45-I, Artículo Tercero Transitorio, Miscelánea Fiscal y Principio Generales Contables.

Siendo el momento de deducción del costo en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de los bienes de que se trate.

Esto es, se establece que en el caso de contribuyentes que realicen actividades comerciales, considerarán dentro del costo el importe de las compras de mercancías, disminuido con las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre las mismas, adicionando los gastos para adquirir dichas mercancías y dejarlas en condiciones de venta.

Por otro lado, se establece que en todos los casos el costo se deducirá en el ejercicio en que se acumulen los ingresos que deriven de la enajenación o venta de los bienes de que se trate.

Tratándose de anticipos por las adquisiciones de las mercancías, materias primas, productos semiterminados y terminados o por los gastos relacionados directa o indirectamente con la producción o la prestación de servicios, se deducirán vía costo de lo vendido, siempre que se cuente con el comprobante que ampare la totalidad de la operación por la que se efectuó el anticipo, y éste reúna los requisitos a que se refieren los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación.

4.5 Posición de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.¹²⁷

Como ya se comentó el método de deducción del costo de lo vendido establece, que tratándose de las adquisiciones de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre las mismas efectuadas inclusive en ejercicios posteriores, deberán deducirse al momento de ser enajenados dichos bienes o prestados los servicios.

Como se indicó, el artículo 29, fracción II, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta permitía la deducción las adquisiciones de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos en el momento de su erogación. Así, los contribuyentes que realizaban actividades empresariales en términos de lo previsto por el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación. (Comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca y silvícolas.) podían deducir dichas compras o adquisiciones en forma inmediata, una vez realizada la misma y que se hubieran cumplido diversos requisitos formales establecidos en el artículo 31 del citado ordenamiento. Sin embargo, con la reforma en el año 2005, se elimina esa deducción y se incorpora el costo de lo vendido, el cual establece la deducción hasta que se haya acumulado los ingresos que derivan de la enajenación de los bienes.

¹²⁷ Este apartado se basa en las resoluciones dictadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en su sesión de fecha 2 de marzo de 2007.

Derivado de lo anterior, el restablecimiento de este sistema trajo como consecuencia la promoción de diversos juicios de amparo en los que se cuestionó su constitucionalidad a la luz del artículo 31 fracción IV.

Los argumentos que se esgrimieron fueron fundamentalmente los siguientes:

Violación al principio de legalidad.

Se indicó en el cuerpo del presente estudio que el principio de legalidad previsto en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución es definido como “*aquel en que ninguna contribución o carga tributaria que deba imponerse a los ciudadanos o sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria sin que este se encuentre específicamente establecida en la ley*”; esto es, que los elementos esenciales de toda contribución como el sujeto, objeto, procedimiento para calcular la base, tasa y época de pago deben ser consignados expresamente en la ley. Ahora bien, el artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta determina las deducciones y el procedimiento para determinar el monto de las mismas constituyen un elemento esencial del tributo. Dentro de las deducciones autorizadas encontramos la reforma que entro en vigor en 2005, el costo de lo vendido, el cual en términos del artículo 45-A, se calculará conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados.

Sin embargo, las disposiciones legales que regulan esa deducción son omisas en precisar lo que debe entenderse como el sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados. Asimismo, a lo largo del artículo 45-A a 45-H, se hace referencia a una serie de conceptos desde el punto de vista de las NIFs. De ahí, la argumentación de que existe omisión en definir conceptos esenciales en la ley para el cálculo del impuesto a pagar resulta ser violatorio al presente principio.

Siendo lo anterior, nuestro máximo Tribunal manifestó que el sistema del costo de lo vendido no es violatorio al principio de legalidad en virtud de que en los preceptos jurídicos relativos se señalan los elementos y directrices o parámetros para la aplicación del mecanismo de deducción correspondiente, tanto para el contribuyente, como para la autoridad fiscal al llevar a cabo sus facultades de comprobación y verificación del cumplimiento de la obligación fiscal; en el entendido de que aun cuando no se definen algunos conceptos que se utilizan en el texto legal ni se encuentran desarrollados de manera pormenorizada los procedimientos a que se hace alusión en

la ley de la materia, tal situación obedece a la circunstancia de que se trata de cuestiones relativas a la contabilidad de una empresa, materia técnica que requiere para su desempeño conocimientos científicos y especializados (economía, estadística, matemáticas, normas globales internacionales) que se llevan a cabo bajo determinados lineamientos y controles, a fin de elaborar la información financiera que se requiere para evaluar el estado en que se encuentra el negocio, por lo que hace a las operaciones realizadas y otros aspectos relacionados con la obtención y la utilización de los recursos económicos.

Al respecto es importante destacar dos puntos relevantes:

- 1°. La persona moral con actividades empresariales se encuentra obligada a llevar y mantener un sistema de contabilidad y proporcionar anualmente la información financiera del negocio, misma que deberá ser veraz, suficiente, razonable y consistente, asimismo dicha información deberá incluir las políticas y criterios contables que se apliquen; ello de conformidad a lo que establece el Código de Comercio (artículos 16, fracción III, 33 a 38 y 41 a 46), la Ley General de Sociedades Mercantiles (artículos 19, 43, 47, 49, 166, fracción IV y 172), Ley del Impuesto sobre la Renta (artículo 86, fracción I), Código Fiscal de la Federación (artículo 28), entre otros.

- 2°. Es de explorado derecho que la técnica contable es auxiliar de la legislación fiscal, en tanto que la primera que se ha mencionado proporciona la información financiera de una empresa y determina sus utilidades, circunstancias que con ciertos matices son consideradas para efectos fiscales, puesto que no debe perderse de vista que en materia de contribuciones prevalece la potestad tributaria del Estado, motivo por el cual no todos los ingresos o egresos del negocio que se consideran contablemente, son trasladados indiscriminadamente o reconocidos de igual forma para efectos de la determinación del gravamen.

En este tenor, la obligación de que la empresa lleve su contabilidad financiera constituye un deber jurídico de toda persona moral que realice actividades empresariales y es del dominio público que quienes llevan a cabo aquél control, tienen conocimientos técnicos y especializados que se ejercen conforme a ciertos principios,

métodos y procedimientos reconocidos nacional e internacionalmente en esa materia y de manera relevante conforme a los lineamientos que la rigen.

La Norma de Información Financiera A-1, denominada “estructura de las normas de información financiera”, vigente a partir del primero de enero de dos mil seis, emitida por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, en los párrafos números 3 y 4 señalan:

“La contabilidad es una técnica que se utiliza para el registro de las operaciones que afectan económicamente a una entidad y que producen sistemática y estructuradamente información financiera. Las operaciones que afectan económicamente a una entidad incluyen las transacciones, transformaciones internas y otros eventos.”

“La información financiera que emana de la contabilidad, es información cuantitativa, expresada en unidades monetarias y descriptiva, que muestra la posición y desempeño financiero de una entidad, cuyo objetivo esencial es el de ser útil al usuario general en la toma de decisiones económicas. Su manifestación fundamental son los estados financieros (...).”

Así, es prudente destacar que en el sistema de deducción “Del costo de lo vendido”, evidentemente se ha procurado armonizar la técnica contable, considerada como auxiliar del Derecho Fiscal, a fin de proporcionar seguridad jurídica al contribuyente y además con el objeto esencial de que cuando se determine el monto al que asciende la deducción del costo en ventas, se establezca objetivamente y de acuerdo a la realidad económica en que se encuentre la empresa, atendiendo a la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo en la realización del hecho imponible, toda vez que no debe perderse de vista que los conceptos y procedimientos que se mencionan en el texto legal, mismos que integran los lineamientos y parámetros que debe observar la autoridad fiscal y el contribuyente, se encontraban previstos en el Boletín C-4 “Inventarios” de los Principios de Contabilidad generalmente aceptados.

Aunado a lo anterior, el máximo tribunal establece que cuando la ley formal no contenga la regulación a detalle de todos los elementos del tributo, es suficiente que el ordenamiento jurídico señale los conceptos generales, los métodos, los lineamientos o

parámetros dentro de los cuales es factible la actuación de la autoridad y, en consecuencia, del contribuyente, sobre todo cuando dichas disposiciones versen sobre materias técnicas, indicadores económicos o financieros, cuya expresión aritmética no sea posible incorporar al texto legal porque dependa de diversas variables y circunstancias específicas del cómo o cuándo se realiza el hecho imponible generador de la obligación fiscal. En ese sentido, si bien en la Ley del Impuesto sobre la Renta no se contiene la definición legal de algunos conceptos, ni se establecen pormenorizadamente los procedimientos a que se hace alusión en el sistema de deducción denominado "Del costo de lo vendido", tal circunstancia no transgrede el principio tributario de legalidad ni el diverso de reserva de ley previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal. Lo anterior, se confirma por la Jurisprudencia 1a./J. 118/2007, Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXVI, Septiembre 2007, Página: 312, cuyo rubro y texto establecen:

Renta. Las disposiciones de la ley del impuesto relativo, que regulan el sistema de deducción denominado costo de lo vendido, no transgreden los principios de legalidad tributaria, ni de reserva de ley, pues establecen los elementos necesarios para su aplicación: Los artículos 29, fracción II, 45-A a 45-I, 86, fracciones V y XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y tercero, fracciones IV y XI, del Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, entre otras, vigentes a partir del 1o. de enero de 2005, establecen la forma de determinar el costo de ventas deducible, los elementos que lo integran, los procedimientos aplicables para el cálculo y valuación de inventarios, así como el momento en que debe llevarse a cabo la disminución correspondiente de la base gravable. Ahora bien, conforme a diversas interpretaciones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia tributaria, cuando la ley formal no contenga la regulación a detalle de todos los elementos del tributo, es suficiente que el ordenamiento jurídico señale los conceptos generales, los métodos, los lineamientos o parámetros dentro de los cuales es factible la actuación de la autoridad y, en consecuencia, del contribuyente, sobre todo cuando dichas disposiciones versen sobre materias técnicas, indicadores económicos o financieros, cuya expresión aritmética no sea posible incorporar al texto legal porque dependa de diversas variables y circunstancias específicas del cómo o cuándo se realiza el hecho imponible generador de la obligación fiscal. En ese sentido, si bien en la Ley del Impuesto sobre la Renta no se contiene la definición legal de algunos conceptos, ni se establecen pormenorizadamente los procedimientos a que se hace alusión en el sistema de deducción denominado "Del costo de lo vendido", tal circunstancia no transgrede el principio tributario de legalidad ni el diverso de reserva de ley previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, pues los actos de proporcionar el significado de las palabras empleadas y señalar detalladamente los mecanismos utilizados para determinar esa deducción, para el

control de inventarios o para la valuación de estos últimos, no son más que la acción de constatar dichas cuestiones conforme a la técnica (contable-financiera), cuyos principios y reglas no son propios del contenido de una norma tributaria, toda vez que el objeto de ésta es establecer los elementos a partir de los cuales debe medirse la capacidad contributiva del sujeto, en razón de su posición frente al objeto que se grava, mas no regular diversas materias.

Precedente(s):

Amparo en revisión 1068/2005. Shabot Carpets, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

Amparo en revisión 1284/2005. Viña de Aguascalientes, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

Amparo en revisión 1514/2005. Pinturas Optimus, S.A. de C.V. y otra. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

Amparo en revisión 1322/2005. Emporio Automotriz de Tijuana, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

Amparo en revisión 1465/2005. La Tienda de Don Juan, S.A. de C.V. y otra. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

Tesis de jurisprudencia 118/2007. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de fecha ocho de agosto de dos mil siete.

Violación al principio de proporcionalidad

Como sabemos este principio contemplado en el artículo 31 fracción IV, consiste en que los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria deben contribuir en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo refleje una auténtica manifestación de capacidad contributiva del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público. Se considera que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica, debe

concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se le aplica la tasa del impuesto.

Lo anterior se concluye en el sentido que el momento de causación del impuesto sobre la renta, deben considerarse todos los elementos que inciden positiva o negativamente en la base del impuesto, a fin de que se refleje una real capacidad contributiva. El costo de lo vendido, constituye un desfaseamiento entre el momento en que se efectúa una erogación y en el que se toma la deducción, de tal suerte que el contribuyente calculará su impuesto sin considerar una diversidad de erogaciones que inciden en forma negativa en la base del impuesto.

Sobre el particular, la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado en el sentido de que la deducción del costo de lo vendido no resulta violatoria de la garantía de proporcionalidad en materia tributaria, consagrada por el artículo 31, fracción IV, constitucional, toda vez que dicho sistema siendo, desde luego, diverso al de deducción de adquisiciones se distingue en que el mismo parte de la premisa de que la erogación de los gastos necesarios para la producción o distribución de bienes y servicios no implica modificación en el haber patrimonial del causante, sino que únicamente se traduce en una disminución en el flujo de efectivo de que disponen.

En efecto, a la luz del sistema de deducción reincorporado a la legislación fiscal mexicana, se considera que las adquisiciones efectuadas por el causante únicamente modifican la configuración del patrimonio de los adquirentes, pero no conllevan un impacto negativo en éste. Así, las compras realizadas implican el cambio de dinero en efectivo por bienes que ingresan al inventario, pero en ambos casos efectivo y mercancías en el inventario se trata de componentes del haber patrimonial de las empresas.

De esta manera, puede concluirse que el patrimonio de las empresas no se ve menoscabado o disminuido por la sola erogación efectuada ya sea como gasto para la obtención de insumos para la propia producción de bienes destinados a su comercialización o transformación, o bien, como gasto para la obtención de mercancías para su posterior comercialización, puesto que tan sólo se transforma el concepto de activo que detenta la empresa.

En cambio, bajo el sistema de deducción del costo de lo vendido, la alteración en el haber patrimonial de la empresa será apreciado cuando efectivamente se obtengan los ingresos producto de la actividad comercial del causante, dado que será en ese momento cuando deban confrontarse los ingresos obtenidos, con el costo que representó su obtención, pues así se podrá determinar si existe un excedente del ingreso sobre el costo, mismo que, en su caso, se traducirá en la utilidad susceptible de ser gravada.

Lo anterior ha sido confirmado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia 1a./J. 124/2007, Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXVI, Septiembre 2007, Página 299, cuyo rubro y texto establece:

Renta. El artículo 29, fracción II, así como las disposiciones de la sección III del capítulo II del título II de la ley del impuesto relativo que regulan en lo general el sistema de deducción del costo de lo vendido, al diferir el reconocimiento de la deducción, no violan la garantía de proporcionalidad en materia tributaria (legislación vigente a partir de 2005): El impuesto sobre la renta es un gravamen diseñado para recaer sobre los impactos positivos en el haber patrimonial de los contribuyentes, es decir, sobre el valor monetario del incremento neto en la capacidad de consumo de una persona, como parámetro para determinar su verdadera capacidad contributiva durante un periodo determinado. Bajo esa tesitura, tratándose del impuesto sobre la renta de las personas morales la capacidad contributiva se determina atendiendo a los conceptos que generan ingresos, así como a los costos en que se incurre para su generación -las deducciones del causante-, los cuales tienen que revelar una aptitud para contribuir al gasto público, lo que presupone la titularidad de una renta apta en calidad y cantidad para hacer frente al tributo. Ahora bien, a través de las disposiciones apuntadas, el legislador reincorporó el sistema de deducción del costo de lo vendido, en sustitución del de deducción del valor de adquisiciones, en lo que concierne al régimen general de las personas morales en materia de impuesto sobre la renta. Dicho esquema implica que los contribuyentes del Título II de la Ley de la materia aplicarán la deducción de los costos en los que incurren para dejar un artículo en condiciones de ser vendido, hasta el momento en el que ocurra la enajenación, contrariamente a lo que sucedía bajo el esquema vigente hasta diciembre de 2004, en el cual podían deducir el valor de adquisición de mercancías, materias primas, productos terminados o semiterminados que utilizaran para prestar servicios, fabricar bienes o enajenarlos. En este sentido, debe señalarse que la deducción del costo de lo vendido no resulta violatoria de la garantía de proporcionalidad en materia tributaria, consagrada por el artículo 31, fracción IV, constitucional, toda vez que parte de la premisa de que la erogación de los gastos necesarios para la producción o distribución de bienes y servicios no implica modificación en el haber patrimonial del causante, sino que únicamente se traduce en una disminución en el flujo de efectivo de que disponen, apreciándose que, en todo caso, las adquisiciones efectuadas continúan formando parte del haber patrimonial de las empresas, si bien, ya no como efectivo, sí como bienes. De esta

manera, puede concluirse que el patrimonio de las empresas no se ve menoscabado o disminuido por la sola erogación efectuada como gasto para la obtención de insumos para los bienes o servicios destinados a su comercialización o transformación, puesto que tan sólo se transforma el concepto de activo que detenta la empresa. En cambio, la alteración en el haber patrimonial de la empresa se aprecia cuando se obtienen los ingresos producto de su actividad comercial, dado que es en ese momento cuando deben confrontarse los ingresos obtenidos con el costo que representó su obtención. En tal virtud, el mecanismo de deducción regulado en las disposiciones identificadas en modo alguno contraviene la garantía de proporcionalidad tributaria al no permitir la deducción de adquisiciones, toda vez que permite la deducción de los gastos efectuados para la obtención de los ingresos que se acumulen en el ejercicio, apreciándose que el impuesto finalmente incide en los ingresos que se perciben en la medida en que éstos representan una renta o incremento en el haber patrimonial de los contribuyentes, con lo cual se respeta la capacidad contributiva de los causantes.

Precedente(s):

Amparo en revisión 1068/2005. Shabot Carpets, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

Amparo en revisión 1514/2005. Pinturas Optimus, S.A. de C.V. y otra. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

Amparo en revisión 1322/2005. Emporio Automotriz de Tijuana, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

Amparo en revisión 1465/2005. La Tienda de Don Juan, S.A. de C.V. y otra. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

Amparo en revisión 1456/2005. Los Cuates de Tijuana, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

Tesis de jurisprudencia 124/2007. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de fecha ocho de agosto de dos mil siete.

Violación al principio de equidad

En lo que respecta a este principio, tutelado el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, y definido como *“la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual se obtienen tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se*

encuentran en igualdad de circunstancias". Se argumenta que el sistema de deducción del costo de lo vendido es violatorio de este principio, toda vez que otorga un trato desigual a los iguales, pues mientras a las personas morales los obliga a deducir conforme al sistema del costo de lo vendido, a las personas físicas con actividades empresariales que tributan bajo el régimen general que adquieran mercancías, materias primas, productos semiterminados o productos terminados, deducen en el momento de su adquisición.

Sin embargo, se ha sostenido que el sistema de deducción del costo de lo vendido es apropiado en la medida en la que el legislador grava los ingresos hasta que se actualice la enajenación de la mercancía, motivo por el cual, por simetría fiscal, la deducción de los gastos y costos de producción también debe considerarse hasta que se efectúe la venta. En consecuencia, la deducción de adquisiciones que actualmente resulta aplicable únicamente a las personas físicas con actividades empresariales, en realidad, constituye la excepción a la norma.

Por otra parte, en relación con la mayor capacidad administrativa de las personas morales, debe tomarse en consideración que éstas cuentan con órganos que desarrollan funcionalmente cada una de las operaciones de las personas jurídicas, y de los socios o asociados, lo cual no sucede tratándose de personas físicas, situación que se corrobora con las diferencias propias de los sistemas contables que llevan una y otras.

Igualmente, puede apreciarse que las personas morales, por un lado, y las físicas con actividades empresariales, por otro, tienen fines diversos y constituyen personas cuya naturaleza jurídica y conformación es distinta, lo cual implica una razón objetiva para que la legislación contemple un tratamiento diverso para sujetos pasivos distintos, como sucede en el caso.

En esta misma línea, debe tomarse en cuenta que la capacidad contributiva de los gobernados se determina por la renta obtenida, misma que proviene de la gama de los factores de producción e insumos. De esta manera, no puede considerarse que la estructura administrativa de las personas morales y de las personas físicas, se encuentra en la misma situación, pues como ya quedó establecido en párrafos anteriores, la finalidad perseguida por el legislador fue la de permitir el crecimiento de las pequeñas y medianas empresas, de ahí que las primeras las morales reflejan una

mayor estructura y organización administrativa en relación con las segundas las físicas con actividades empresariales y, por consecuencia, el modo de tributación, en ese sentido, no puede ser igual ni puede exigirse al legislador un trato similar.

En esas condiciones, el tratamiento diferenciado se encuentra plenamente justificado, en la inteligencia de que las personas físicas que realizan actividades empresariales no guardan idéntica situación con las personas morales y, por tanto, no existe una razón jurídica válida para que sean tratados de la misma manera por la legislación fiscal, consecuentemente, no se viola el principio de equidad tributaria.

Lo anterior, así lo sustenta la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la tesis aislada. 1a. CLXXI/2007, Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXVI, Septiembre 2007, Página: 399, cuyo rubro y texto establece:

Renta. El sistema de deducción denominado costo de lo vendido que prevé el artículo 29, fracción II, de la ley del impuesto relativo, para las personas morales, no viola el principio de equidad tributaria (legislación vigente a partir de 2005): De la exposición de motivos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir de 2002, se advierte una distinción entre las personas morales y las físicas con actividades empresariales, con base en la cual se justifica el tratamiento diferenciado entre ambos grupos de contribuyentes, atendiendo a finalidades económicas y sociales, así como a razones de política fiscal. Lo anterior es así, ya que el establecimiento de un tratamiento fiscal específico para las personas físicas con actividades empresariales implica el acatamiento a las intenciones de ampliar la base de contribuyentes y permite alentar el crecimiento económico de la micro, pequeña y mediana empresa, lo cual, adicionalmente, se vio alentado con el establecimiento de tarifas progresivas. Por tanto, la circunstancia de que en el proceso legislativo que dio lugar a las reformas en vigor a partir de 2005 no se precisen las razones que justifiquen el trato diferenciado, no conlleva la inconstitucionalidad del artículo 29, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado el criterio de que aquéllas pueden dimanar de una disposición de la Constitución Federal, de otras disposiciones ordinarias o, en su caso, haberse expuesto previamente en la ley tributaria. De esta manera al no encontrarse en la misma hipótesis, las personas morales que tributan en el régimen general y las personas físicas con actividad empresarial, es evidente que no se viola el principio de equidad tributaria tutelado por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que existen diferencias objetivas como son: las personas físicas responden con su patrimonio de manera total; cuentan con patrimonio unipersonal y, en términos generales, tienen una menor capacidad administrativa y económica; en cambio, las personas morales responden de manera

limitada; cuentan con un patrimonio multipersonal y, generalmente, permiten apreciar una mayor capacidad administrativa y económica.

Precedente(s):

Amparo en revisión 1284/2005. Viña de Aguascalientes, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Mayoría de tres votos. Disidentes: José Ramón Cossío Díaz y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

Amparo en revisión 1514/2005. Pinturas Optimus, S.A. de C.V. y otra. 2 de marzo de 2007. Mayoría de tres votos. Disidentes: José Ramón Cossío Díaz y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

Amparo en revisión 1533/2005. Valeo Sistemas Eléctricos, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Mayoría de tres votos. Disidentes: José Ramón Cossío Díaz y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

Amparo en revisión 1215/2005. Comercializadora Kram, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Mayoría de tres votos. Disidentes: José Ramón Cossío Díaz y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

Amparo en revisión 1322/2005. Emporio Automotriz de Tijuana, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Mayoría de tres votos. Disidentes: José Ramón Cossío Díaz y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

Por las consideraciones antes expuestas, la Suprema Corte de Justicia de la Nación consideró infundados los argumentos en cuanto a la inconstitucional de la reforma del costo de lo vendido.

Por otra parte, se abordó la forma en que se instrumenta el costo de lo vendido, su objeto y momento de deducción.

Siendo lo anterior, nuestro estudio cumplió con el objeto de comprender de forma clara y precisa el “costo de lo vendido”, su origen desde el punto de vista

histórico y su instrumentación de forma material y formal, así como el pronunciamiento de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

CONCLUSIONES

El presente estudio, surgió de la inquietud que nace en un servidor a partir de la enorme controversia y polémica desatada por la reforma fiscal presentada por el Poder Ejecutivo a la Cámara de Diputados en el año 2004 en materia fiscal, y en lo particular a la reimplantación de un método de deducción de ciertos gastos realizados por las personas morales.

En el presente trabajo se realizó una exposición del origen, desarrollo y aplicación tanto formal como material de la norma jurídica que regula el Impuesto Sobre la Renta en nuestro país; partimos de lo general a lo específico, comenzando por establecer el origen de las atribuciones y características que tiene el Estado Mexicano ejercida a través de los Poderes de la Unión para establecer obligaciones a sus ciudadanos, abordamos el tema de las contribuciones, sus elementos y su instrumentación en términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las deducciones y en particular “el costo de lo vendido o costo de ventas“, dado como resultado las siguientes conclusiones.

Capítulo I.- El presente capítulo tuvo como objetivo abordar y comprender la naturaleza y fuente de la facultad del Estado para el cobro de las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público.

I.- Se llegó a la conclusión de que la Potestad Tributaria es la base del sistema tributario mexicano, entendiéndose esta como la atribución legal que le confiere la Constitución Política para establecer las contribuciones necesarias que se requieren dentro de su espacio territorial para cubrir el gasto público y que debe ejercitarse bajo los principios de generalidad, equidad, proporcionalidad, legalidad y ámbito de competencia físico geográfico.

II.- Que encuentra su fundamento en la Constitución y demás ordenamientos derivados de la misma, la cual nace y se desarrolla mediante la facultad legislativa (fuente formal del orden jurídico y acto de imperio del Estado) que tiene como elementos sustanciales la abstracción, la imperatividad y la generalidad; el cual deriva de un proceso legislativo *iniciativa, discusión, aprobación, sanción, promulgación e iniciación de la vigencia.*

III.- Que es una atribución inherente al Estado Mexicano y que faculta al mismo el crear, expedir y publicar los lineamientos legales en cuanto a las contribuciones, así como el de regular sus elementos y atribuciones esenciales mediante leyes formales y materiales de ingresos, de presupuestos de egresos y especiales; y en segundo lugar; regular las relaciones que se guarden entre el sujeto activo y pasivo de la relación jurídico tributaria.

IV.- Que reviste como característica principal los conceptos de abstracción, irrenunciable, heterónimo, indelegable, coercitivo, permanente, general; que si bien es cierto que algunos de los conceptos indicados son características esencialmente de la norma, también lo es que el actuar del Estado se encuentra regulado por el ordenamiento jurídico, y que de acuerdo a una secuencia lógica la expedición de leyes en las que encuentra su fundamento la Potestad Tributaria da como resultado que la misma tenga que revestir indiscutiblemente estas particularidades.

V.- Se estableció la diferencia entre la Potestad Tributaria y la Competencia Contributiva; entendiéndose ésta última como el poder que tiene el Estado de *recaudar la contribución cuando se ha producido un hecho generador, a través de los órganos de competencia previamente establecidos tanto de manera formal como material, y la Potestad Tributaria como la facultad del Estado para establecer las contribuciones necesarias para satisfacer el gasto público y demás funciones propias.*

VI.- Por último se estableció la clasificación doctrinaria de la Potestad Tributaria, entendiéndose esta en:

- Originaria y Delegada.
- Privativa y concurrente.
- Limitado e ilimitado

El Capítulo II.- Tuvo como objetivo el definir a las contribuciones, sus elementos y la clasificación que guardan en términos de ley y la clasificación de los impuestos desde el punto de vista teórico, así como los principios que deben revestir toda contribución, teniendo así las siguientes conclusiones:

I.- Se definió a la Relación Jurídica Tributaria como el conjunto de *obligaciones que se deben el sujeto pasivo y activo y que se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria*; siendo el Derecho Fiscal el que regula la determinación, recaudación y administración por parte del Estado, de los ingresos y egresos, las contribuciones a través de conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público.

II.- Se precisó que la contribución es el vínculo jurídico en virtud del cual, el Estado actuando como sujeto activo exige a un particular denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie, analizando los elementos que lo integran (sujeto, objeto, base, cuota y tarifa).

III.- Se estudió y analizó en términos de lo dispuesto por los ordenamientos jurídicos fiscales, en particular lo dispuesto por Código Fiscal de la Federación, así como desde el punto de vista doctrinario la clasificación de las contribuciones (impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos); así como desde el punto de vista doctrinal.

IV.- Por otra parte, se analizaron y definieron los principios constitucionales (legalidad, equidad, proporcionalidad y destino al gasto público) en los que está basado el sistema tributario mexicano, base de una correcta relación tributaria entre el Estado y Gobernados.

Capítulo III.- Se realizó una semblanza histórica de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; observándose la forma de su instrumentación en diversos países como Inglaterra, Francia, Estados Unidos.

I.- Atendiendo al contexto mexicano, se estudió históricamente la implementación de las contribuciones y en particular de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a partir de la ley del Centenario hasta la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 2011.

II.- Se identificó cada uno de los elementos que integran a la contribución de conformidad en términos de la ley; tales como persona (física y moral), objeto, base, cuantía, tasa, hecho imponible y generador.

III.- Por otra parte, se definió como deducción la óptica contable y en palabras del Maestro Eric Kohler L. “*como cualquier gasto o costo cargado contra los ingresos*”; esto es, como toda aquella partida que permite la ley del Impuesto Sobre la Renta restar de los ingresos acumulables del contribuyente para así conformar la base gravable sobre la cual se va a enterar el impuesto y por deducible los conceptos que el legislador considera que intervienen en detrimento de la riqueza objeto del ingreso obtenido por el contribuyente.

La cual tiene como características la autodeterminación por parte del contribuyente ante el Fisco; esto es, el deber de los sujetos pasivos ante el fisco es el de enterar o pagar el impuesto sobre la totalidad de los ingresos que obtengan, permitiendo la ley del Impuesto Sobre la Renta que los contribuyentes deduzcan ciertos gastos y costos en los que hubiesen incurridos en la elaboración de su producto o en la realización de sus servicio.

Se señalaron los supuestos que prevé la norma jurídica que son conceptos deducibles, serán única y exclusivamente, cumpliendo las precisiones y requisitos contemplados en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Capítulo IV.- Tuvo como objetivo el definir el costo de ventas, su objeto, integración e instrumentación del mismo, derivado de lo anterior se llegó a la siguiente conclusión:

I.- Se definió el costo de lo vendido como aquel supuesto previsto en la Ley del Impuesto Sobre la Renta como concepto de deducción, el cual sirve para la obtención de la base gravable de manera proporcional a la capacidad contributiva del sujeto pasivo; esto es, resulta ser un costo o gasto que se contrapone contra el ingreso acumulable obtenido por una persona moral durante un ejercicio fiscal, conceptos que incide de manera directa en la determinación del gravamen a enterar al fisco.

II.- Se indicó que toda deducción se encuentra integrado por dos conceptos principalmente *costo y gasto* los cuales son cargados contra los ingresos; entendiéndose por los primeros como todas aquellas erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la adquisición o la producción de los bienes o las prestación de los servicios de los cuales todo ente económico obtiene sus ingresos; por gasto,

entiéndase toda salida de recursos salidos en la administración, comercialización, investigación y financiamiento.

III.- Asimismo, partiendo del concepto de costo en términos de la NIF B-3 la cual lo define como la suma de erogaciones en que incurre una persona física o moral para la adquisición de un bien o un servicio, con la intención de que genere beneficios en el futuro, el cual sirve principalmente en la medición separada de las erogaciones realizadas por la adquisición de un producto, un servicio, un proyecto, un cliente, un departamento, etc.; y que de acuerdo a sus características puede ser identificado como: costo activo, costo-gasto y costo pérdida.

Por otra parte, tratándose de una actividad o producto, el costo puede ser clasificado en costo de tipo directo e Indirecto.

Y de acuerdo en cuanto el tiempo en que fueron calculados pueden ser: *históricos y predeterminados.*

IV.- Por último, se analizó y estudio el presente sistema de deducción a la luz de las opiniones jurídicas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en cuanto a la constitucionalidad del mismo, en los siguientes términos:

Violación al principio de legalidad.

Nuestro máximo Tribunal manifestó que el sistema del costo de lo vendido no es violatorio al principio de legalidad en virtud de que en los preceptos jurídicos relativos se señalan los elementos y directrices o parámetros para la aplicación del mecanismo de deducción correspondiente, tanto para el contribuyente, como para la autoridad fiscal al llevar a cabo sus facultades de comprobación y verificación del cumplimiento de la obligación fiscal; en el entendido de que aun cuando no se definen algunos conceptos que se utilizan en el texto legal ni se encuentran desarrollados de manera pormenorizada los procedimientos a que se hace alusión en la ley de la materia, tal situación obedece a la circunstancia de que se trata de cuestiones relativas a la contabilidad de una empresa, materia técnica que requiere para su desempeño conocimientos científicos y especializados (economía, estadística, matemáticas, normas globales internacionales) que se llevan a cabo bajo determinados lineamientos

y controles, a fin de elaborar la información financiera que se requiere para evaluar el estado en que se encuentra el negocio, por lo que hace a las operaciones realizadas y otros aspectos relacionados con la obtención y la utilización de los recursos económicos.

Violación al principio de proporcionalidad

Sobre el particular, la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado en el sentido de que la deducción del costo de lo vendido no resulta violatoria de la garantía de proporcionalidad en materia tributaria, consagrada por el artículo 31, fracción IV, constitucional, toda vez que dicho sistema siendo, desde luego, diverso al de deducción de adquisiciones se distingue en que el mismo parte de la premisa de que la erogación de los gastos necesarios para la producción o distribución de bienes y servicios no implica modificación en el haber patrimonial del causante, sino que únicamente se traduce en una disminución en el flujo de efectivo de que disponen.

De esta manera, puede concluirse que el patrimonio de las empresas no se ve menoscabado o disminuido por la sola erogación efectuada ya sea como gasto para la obtención de insumos para la propia producción de bienes destinados a su comercialización o transformación, o bien, como gasto para la obtención de mercancías para su posterior comercialización, puesto que tan sólo se transforma el concepto de activo que detenta la empresa.

Violación al principio de equidad

Sobre el particular, se concluye que el sistema de deducción del costo de lo vendido es apropiado en la medida en la que el legislador grava los ingresos hasta que se actualice la enajenación de la mercancía, motivo por el cual, por simetría fiscal, la deducción de los gastos y costos de producción también debe considerarse hasta que se efectúe la venta. En consecuencia, la deducción de adquisiciones que actualmente resulta aplicable únicamente a las personas físicas con actividades empresariales, en realidad, constituye la excepción a la norma.

Por otra parte, en relación con la mayor capacidad administrativa de las personas morales, debe tomarse en consideración que éstas cuentan con órganos que desarrollan funcionalmente cada una de las operaciones de las personas jurídicas, y de

los socios o asociados, lo cual no sucede tratándose de personas físicas, situación que se corrobora con las diferencias propias de los sistemas contables que llevan una y otras.

Igualmente, puede apreciarse que las personas morales, por un lado, y las físicas con actividades empresariales, por el otro, tienen fines diversos y constituyen personas cuya naturaleza jurídica y conformación es distinta, lo cual implica una razón objetiva para que la legislación contemple un tratamiento diverso para sujetos pasivos distintos, como sucede en el caso.

BIBLIOGRAFÍA

LIBROS

1. De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*, 25^a Edición, Editorial Porrúa. México, 2005.
2. Sánchez Gómez, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano* 3^a Edición, Editorial Porrúa. México, 2003.
3. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, Editorial Limusa, México 2000.
4. Burgoa Orihuela, Ignacio, *Derecho Constitucional Mexicano*, 7^a Edición, Editorial Porrúa; México 1989.
5. Sánchez Bringas, Enrique, *Derecho Constitucional*, 9^a Edición, Editorial Porrúa, México 2004.
6. Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 17^a Edición, Editorial Themis, México 2003
7. Castrejón García, Gabino Eduardo. *Derecho Tributario*, Editorial Cárdenas, México 2002.
8. Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derechos Tributario Mexicano*, 20^a Edición, Editorial Porrúa, México 2007.
9. Gutiérrez y González, Ernesto, *Derecho de las Obligaciones*, 13^a Edición, Editorial Porrúa, México 2001.
10. Bravo González, Agustín y Bravo Valdés, Beatriz, "*Derecho Romano*", 17^a. Edición, Editorial Porrúa, México 2000.
11. García Máynez, Eduardo, "*Introducción al Estudio del Derecho*", 46^a. Edición, Editorial Porrúa, México 1994.
12. Rodríguez y Lobato, Raúl, "*Derecho fiscal*", 2^a Edición, Editorial Oxford, México, 2003.
13. Carrasco Iriarte, Hugo; "*Derecho Fiscal*", 4a Edición, Editorial Oxford University, México 2000.
14. Flores Zavala, Ernesto, "*Finanzas Públicas Mexicanas*", 22^a Edición, Editorial Porrúa, México 1998.
15. Smith, Adam. "*Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones*", Libro V, Tomo II.

16. Fraga, Gabino, *“Derecho administrativo”*, 43ª Edición, Editorial Porrúa, México 2003.
17. Escorza Ledesma, Juan. *“Tratado del Impuesto Sobre la Renta”*, Editorial Themis, México 1971.
18. Calvo Nicolau, Enrique, *“Tratado del Impuesto Sobre la Renta”*, Editorial Themis, México 1995
19. Calvo Nicolau, Enrique y Vargas Aguilar, Enrique, *Estudio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta*, Editorial Themis, México, 1995.
20. Domínguez Mota, Enrique y Calvo Nicolau Enrique, *“Estudio del Impuesto Sobre la Renta de las Empresas para 1973”*, 2ª Edición, Docal Editores, S.A., México 1973.
21. Domínguez Orozco, Jaime, *“La Reexpresión Fiscal y el Impuesto Sobre la Renta de 1989”*, Ediciones Fiscales ISEF, 3ª Edición, México 1989.
22. Kohler, Eric. L., *“Diccionario para Contadores”*, Unión Tipográfica Editorial Hispano Americana, S.A. de C.V., México 2000.
23. Korn, Winton. *“Contabilidad Administrativa”*. Editorial Limusa, México 1980.

REVISTAS

Consultorio Fiscal

Revista Práctica Fiscal Laboral y Legal- Empresarial

Tax Editores Unidos, SA de CV, Año XIV, Enero de 2005.

Publicación Decenal, México.

Consultorio Fiscal No. 388.

Millán, Jesús y Gutiérrez Hernández, *“Método de Valuación de Inventarios”*, Editores e Impresores FUC, S.A. de CV., 2005.

PAGINAS WEB

www.sat.gob.mx

www.shcp.gob.mx

www.presidencia.gob.mx

www.scjn.gob.mx

<http://www.presidencia.gob.mx/mexico/gobernantes/>

<http://ehecatl.presidencia.gob.mx/mexico/sabiasque/?contenido=17815&pagina=5>

<http://portal.imcp.org.mx/content/view/2047/201/>

<http://www.definicion.org/gasto-programable>

<http://portal.imcp.org.mx/content/view/2047/201/> Costeo absorbente.

http://www.sedeco.df.gob.mx/indicadores/abasto/informacion_basica/quees_inflacion.p
df