

UNAM
Facultad de Derecho
Seminario de Derecho Fiscal y Finanzas
Públicas

**TRATAMIENTO FISCAL DE INVERSIONISTAS MEXICANOS
INVIRTIENDO EN ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA**

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A:
Jorge Raúl San Martín Elizondo

ASESOR:
MTRO. ORLANDO MONTELONGO VALENCIA.

CD. UNIVERSITARIA, MÉXICO D. F.

2011



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

AGRADECIMIENTOS

El haber tenido la oportunidad de estudiar en la Universidad Nacional Autónoma de México es uno de los privilegios y honores más importantes que he tenido en mi vida y más aun haciéndolo estudiando la licenciatura en Derecho. La única manera en que, bajo mi circunstancia, hubiera podido cursar la carrera de Derecho es precisamente a través del Sistema de Universidad Abierta de la Universidad. La oportunidad de despertar de madrugada para iniciar clases los sábados a las 7 de la mañana y disfrutar de horas interminables de transmisión de conocimientos es algo invaluable. Los profesores que (en ocasiones) de manera tan desinteresada recitaban derecho con el objeto de transmitir conocimiento a personas tan ávidas del mismo es un privilegio del cual pocos pueden gozar y menos pueden apreciar. Estoy sumamente agradecido con la Universidad, con sus profesores, sus métodos, sus instalaciones, sus colores, su campus, su vocación cultural, mis compañeros, etc. Sería largo tratar de encontrar la cantidad de adjetivos para la Universidad. Los valores que pregona, que ofrece son realmente admirables.

El camino para estudiar Derecho fue producto de mi práctica profesional pero hubiera sido impensable sin mi compañera de vida. Mi señora esposa (Aurora) estuvo al pié del cañón cuidando a nuestros hijos y apoyándome para lograr este objetivo. Durante días y días y días e inclusive, fines de semana completos estuve ausente de la vida familiar en clases o estudiando. Esto, no fue una labor fácil para ella ya que, en ese momento, nuestros hijos eran muy pequeños. Es una mujer de una fortaleza sorprendente que sabía que los tiempos después de haber estudiado la carrera iban a ser mejores, de hecho, lo han sido. Muchas gracias a ella

por el apoyo que obtuve en beneficio de nuestra familia. Mi amiga, mi compañera, mi amante, mi confidente, mi todo...

Mis pequeñines han sido y seguirán siendo mi más profunda inspiración. Verlos crecer y convivir con ellos me hace ser una mejor persona y es, por mucho, lo mejor que me ha pasado. Ximena y Alejandro, son toda mi inspiración y junto con Aurora hacen todo lo que yo soy y pretendo ser. Espero que el ejemplo que he tratado de transmitir a través de mi persona y a través de mis actos sea un ejemplo de lo que ellos, con esfuerzo y dedicación, podrían fácilmente superarlo.

A mis papás y a mis hermanos. El estudiar Derecho no fue fácil. Requiere una importante cantidad de tiempo. En ocasiones, las piernas flaquean pero gracias a los pilares con los que fui educado, era prácticamente imposible que no terminara lo que empecé. A mis padres y hermanos porque soy lo que soy gracias ellos. Mi madre, de una ternura absoluta, un absoluto pétalo de rosa, realmente sorprendente; mi padre, recio como un roble, leal, honorable; mi hermana Gyselle, abrumadoramente inteligente, tierna, solo mi pequeña hermana; mi hermano Luis, admirable, correcto, perseverante, mi debilidad; mi hermano Raúl, mi hermano gran hermano grande.

A mis amigos Lalo y Ricardo, pocas son la palabra para expresar lo tanto que los quiero. A mis amigos Mauricio y Luis, mis grandes compañeros de la Universidad. A mis compañeros de la UNAM, a mis amigos y compañeros del despacho, a mis socios Pizarro, Roberto y Fernando.

A la honorable carrera de Contaduría Pública... nunca hubiera estudiado Derecho si la contaduría pública no me hubiera llevado por los senderos por los que lo hizo. La contaduría pública era mi profesión y el Derecho es mi vocación. Ahora, el Derecho también será mi profesión.

Muchas gracias.

TRATAMIENTO FISCAL DE INVERSIONISTAS MEXICANOS INVIRTIENDO EN ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA

Introducción

En un mundo globalizado como lo es en el que actualmente vivimos, las inversiones y los capitales van de un lugar hacia otro tratando de buscar los mejores beneficios para las empresas y para los dueños del capital. Uno de los costos más importantes con los que cualquier empresario se enfrenta es el fiscal.

En la actualidad, este costo fiscal no es solamente aquel que es impuesto en el lugar de residencia de la empresa sino, inclusive, cuando se llevan a cabo operaciones en el extranjero, se detonan consecuencias fiscales que de no ser manejadas de manera correcta, pueden generar una doble tributación indeseable. Esta doble tributación, en ocasiones, puede ser inclusive superior al monto de las utilidades generadas.

Cuando existen inversiones en México por parte de residentes en el extranjero, la planeación que éstos llevan a cabo, a través de complejísimos esquemas, les ayuda a que el efecto fiscal en general para la empresa no se salga de proporciones. Lo anterior no implica que el extranjero pretenda evadir el pago de los impuestos a través de esquemas de evasión o elusión fiscal. Simplemente planean sus operaciones para que el costo fiscal de los impuestos no llegue a niveles que pudieran poner en riesgo, inclusive, el sano andar de la empresa.

Por ejemplo, si un residente en el extranjero, particularmente residente de los Estados Unidos de América (EUA) invierte en México a través de la constitución de una sociedad de responsabilidad limitada residente para efectos fiscales en México y ésta, por las operaciones que lleva a cabo en México genera una utilidad de 100 pesos y, como consecuencia de ello, paga 30 pesos de impuesto sobre la renta, cumpliendo con ciertos requisitos de su Ley doméstica, estará en posibilidad de acreditar contra el impuesto sobre la renta que cause en EUA, los 30 pesos pagados en México. Tomando en cuenta que, en general, la tasa del impuesto sobre la renta federal en EUA es del 35 por ciento, el monto que sobre estas utilidades le sería pagado al fisco americano sería de 5 pesos ya que los otros 30 fueron pagados en México y son susceptibles de ser acreditados.

En algunas ocasiones, el acreditamiento al que me referí en el párrafo anterior no es posible de acuerdo con la Ley doméstica. Por ello, el extranjero podrá elegir otros esquemas de inversión, posiblemente a través de otras sociedades extranjeras, que le permitan llevar a cabo el acreditamiento antes indicado. De no lograrlo, en el ejemplo antes expuesto, el costo fiscal para la empresa podría ser de 65 pesos.

Esto que es una práctica común respecto a las inversiones que son efectuadas en México por parte de extranjeros, no siempre lo es para empresarios mexicanos que efectúen inversiones en el extranjero y, particularmente, en EUA.

Por ello, el motivo de la investigación es el encontrar, dadas ciertas circunstancias particulares, la mejor manera de estructurar ciertas inversiones a ser efectuadas en el extranjero,

particularmente en EUA, con el propósito de que el costo fiscal para el empresario mexicano sea el más eficiente.

Ciertas personas físicas empresarios que han venido llevando a cabo una diversa cantidad de operaciones a través de empresas residentes para efectos fiscales en México, están interesadas en efectuar inversiones en el EUA a través de la construcción de torres para la captación de energía eólica. Estas torres, de acuerdo con el concepto de negocio que tiene la empresa, serán enajenadas o vendidas a residentes en el EUA para la captación de la energía eólica.

Las torres serán construidas utilizando un procedimiento patentado que involucra un concreto especial el cual, tomando en cuenta el alto precio del acero (material comúnmente utilizado para la construcción de dicho tipo de torres), representaría una disminución de los costos considerables para las empresas que se dediquen a la acumulación de energía eólica para su posterior venta.

Por otro lado, y para los efectos de este análisis, existe una persona física residente para efectos fiscales en Holanda que cuenta con una patente anterior a la que se tiene en México. Para efectos de este análisis partimos del supuesto de que existe desde ya, un acuerdo de negocios a través del cual, las empresas mexicanas están de acuerdo en efectuar el pago de una regalía al residente para efectos fiscales en Holanda.

Con lo anterior, se efectuará un análisis y una propuesta para el efecto de que el residente para efectos fiscales en México estructure su operación en EUA y, de esta manera, la tributación a nivel global sea eficiente.

Indice

Capítulo I	Página
<i>Antecedentes del tratamiento fiscal de inversionistas mexicanos invirtiendo en Estados Unidos de América</i>	15
.....	
Capítulo II	
<i>Conceptos</i>	18
2.1 Clasificación, efectos y principios de los impuestos	18
2.1.1 Impuestos directos e indirectos	18
2.1.2 Según la incidencia del impuesto	18
2.1.3 Criterio administrativo o del padrón	19
2.1.4 Criterio basado en la forma de manifestarse la capacidad contributiva	19
2.1.5 Impuestos reales e impuestos personales	20
2.1.6 Impuestos objetivos e impuestos subjetivos	20
2.1.7 Impuestos especiales o analíticos e impuestos generales o sintéticos	21
2.1.8 Impuesto sobre el capital, la renta y el consumo	21
2.1.9 Clasificaciones según los sujetos del impuesto	23
2.1.9.1 Según el sujeto activo	23
2.1.9.2 Según el sujeto pasivo	24
2.1.10 Clasificación según el periodo en que se desarrollan	24
2.1.10.1 Impuestos periódicos	24

2.1.10.2	Impuestos instantáneos	24
2.1.11	Clasificación según su proporción con la base	24
2.1.11.1	Impuestos proporcionales	25
2.1.11.2	Impuestos progresivos	25
2.1.12	Efectos financieros de los impuestos	25
2.1.13	La repercusión del impuesto	25
2.1.13.1	El momento de la percusión	25
2.1.13.2	Traslación del impuesto. Pirimidización	26
2.1.13.3	La incidencia	27
2.1.13.4	La difusión	28
2.2	El presupuesto de hecho y el hecho generador del tributo	29
2.2.1	El presupuesto de hecho y la estructura de la norma jurídica	29
2.2.1.1	La estructura de la norma jurídica tributaria	29
2.2.2	El presupuesto o hipótesis en el Derecho Tributario	30
2.2.3	El hecho generador	31
2.2.4	Terminología	31
2.2.5	La subsunción	32
2.2.6	Confrontación entre presupuesto o hipótesis y hecho generador	32
2.3	El hecho imponible como punto de partida del estudio de la obligación tributaria	33
2.4	Clasificación de los presupuestos	34
2.4.1	Presupuestos genéricos y específicos	34
2.4.2	Presupuestos simples y complejos	34

2.5	Distinción de conceptos: Presupuesto objetivo, objeto del tributo, materia o riqueza imponible, bienes gravados y objeto de la obligación tributaria	35
2.6	Aspectos del hecho imponible	36
2.7	El aspecto legal	36
2.8	El aspecto personal	37
2.9	El aspecto material o fáctico	37
2.9.1	Naturaleza de hecho del presupuesto	37
2.9.2	Consistencia del elemento objetivo en su aspecto material	38
2.10	El aspecto temporal	42
2.11	El aspecto espacial	44
2.12	El aspecto mensurable del hecho generador. Parámetro y base imponibles	46
2.12.1	Introducción	46
2.12.2	El parámetro y la base imponible	47
2.12.2.1	Elementos de la base	49
2.12.2.2	Clases de parámetro	51
2.12.2.3	Modalidades del parámetro	52
2.12.3	Tributos fijos	53
2.12.4	Tributos variables	53
2.12.5	Tributos de derrama y tributos de alícuota	53
2.12.6	Los tipos de gravamen	54
2.12.6.1	Alícuotas y tipos de gravamen en sentido estricto	54
2.12.6.2	Clasificación de los tipos de gravamen específicos	54
2.12.7	Clases de alícuotas	55

2.12.7.1	La alícuota proporcional	55
2.12.7.2	La alícuota progresiva	56
2.12.7.3	Progresividad continua o global	56
2.12.7.4	Progresividad cuasicontinua	58
2.12.7.5	Progresividad por escalones	58
2.12.7.6	La alícuota discrecional	58
2.12.7.7	La regresividad	59
2.13	Las exenciones objetivas	59

Capítulo III

<i>Ámbito Constitucional</i>	62	
3.1	Introducción	62
3.2	La garantía o principio de legalidad	62
3.2.1	La garantía de proporcionalidad y equidad	64
3.3	Impuestos	66
3.3.1	Exorbitante o ruinoso	66
3.4	Proporcionalidad	67
3.5	Equidad	67
3.6	Doble tributación	68
3.7	Prueba	70
3.8	Derechos	71
3.8.1	Proporcionalidad y equidad	71
3.8.2	Exorbitantes	73

3.9	Contribuciones de mejoras	73
3.10	Exenciones	74
3.11	Recargos	74
3.12	Tasas adicionales	75
3.13	El destino de los gastos públicos, las afectaciones especiales y las finalidades extrafiscales	75
3.14	Principios de igualdad y prohibición de leyes privativas	77
3.15	Prohibición de los impuestos que limitan el libre ejercicio del derecho al trabajo y a ejercer actividades comerciales lícitas	80
3.16	Prohibición de la retroactividad	81
3.17	La garantía de audiencia	83
3.18	Derecho de petición	85
3.19	La prisión por deudas fiscales	86
3.20	La confiscación de bienes	86
3.21	Prohibición de costas judiciales	87
3.22	Tributos especiales en tiempos de guerra	87
3.23	Prohibición de exenciones en impuestos y libre competencia	88
3.24	Prohibición de aduanas interiores y de restricciones a la libre circulación y tránsito de las mercancías	89
3.25	El órgano encargado de hacer efectivas las garantías en materia fiscal	90

Capítulo IV

<i>Situación actual de los inversionistas</i>	93
---	-----------

Capítulo V

<i>Propuesta para efectuar las inversiones y análisis</i>	95
5.1 Estructura	95
5.1.2 Análisis Estados Unidos de América	96
5.1.2.1 Clasificación de los socios como residentes en México o en EU para efectos fiscales	96
5.1.2.2 Imposición en los EU, respecto de las actividades realizadas por los socios en los EU	100
5.1.2.3 Imposición de las actividades de la LLC en los EU	101
5.1.2.4 Pagos efectuados a otras entidades mexicanas	104
5.2 Análisis México	106
5.2.1 Consecuencias fiscales para la SRL	106
5.2.1.1 Regímenes fiscales preferentes	106
5.2.1.2 Impuesto Empresarial a Tasa Única	110
5.2.2 Consecuencias fiscales para la X, S.A.....	110
5.2.2.1 Regalías pagadas por LLC	110
5.2.3 Regalías pagadas al residente en Holanda	112
5.2.3.1 Impuesto Empresarial a Tasa Única	114
5.2.3.2 Impuesto al Valor Agregado	115
5.2.4 Consecuencias fiscales para la Y, S.A. y W, S.A.	116
5.2.4.1 Impuesto Sobre la Renta	116
5.2.4.2 Impuesto Empresarial a Tasa Única	116
5.2.4.3 Impuesto al Valor Agregado	117

Capítulo VI

Conclusiones, así como propuesta particular respecto a ciertos temas de modificaciones a las disposiciones fiscales mexicanas relativas al Título VI de la

LISR	119
6.1 Conclusiones	119
6.1.1 Primera	119
6.1.2 Segunda	120
6.1.3 Tercera	120
6.2 Propuesta particular	121
6.2.1 Diferencia entre ingreso sujeto a un régimen fiscal preferente obtenido a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen, directa o indirectamente, en la proporción que les corresponda por su participación en ellas contra ingresos que obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscales en el extranjero	121
6.2.2 Acreditamiento del impuesto pagado por la entidad o figura jurídica extranjera	125
Bibliografía	126

Capítulo I

ANTECEDENTES DEL TRATAMIENTO FISCAL DE INVERSIONISTAS MEXICANOS INVIRTIENDO EN ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA

En un mundo globalizado como lo es en el que actualmente vivimos, las inversiones y los capitales van de un lugar hacia otro tratando de buscar los mejores beneficios para las empresas y para los dueños del capital. Uno de los costos más importantes con los que cualquier empresario se enfrenta es el fiscal.

En la actualidad, este costo fiscal no es solamente aquel que es impuesto en el lugar de residencia de la empresa sino, inclusive, cuando se llevan a cabo operaciones en el extranjero, se detonan consecuencias fiscales que de no ser manejadas de manera correcta, pueden generar una doble tributación indeseable. Esta doble tributación, en ocasiones, puede ser inclusive superior al monto de las utilidades generadas.

Cuando existen inversiones en México por parte de residentes en el extranjero, la planeación que éstos llevan a cabo, a través de complejíssimos esquemas, les ayuda a que el efecto fiscal en general para la empresa no se salga de proporciones. Lo anterior no implica que el extranjero pretenda evadir el pago de los impuestos a través de esquemas de evasión o elusión fiscal.

Simplemente planean sus operaciones para que el costo fiscal de los impuestos no llegue a niveles que pudieran poner en riesgo, inclusive, el sano andar de la empresa.

Por ejemplo, si un residente en el extranjero, particularmente residente de los Estados Unidos de América (EUA) invierte en México a través de la constitución de una sociedad de responsabilidad limitada residente para efectos fiscales en México y ésta, por las operaciones que lleva a cabo en México genera una utilidad de 100 pesos y, como consecuencia de ello, paga 30 pesos de impuesto sobre la renta, cumpliendo con ciertos requisitos de su Ley doméstica, estará en posibilidad de acreditar contra el impuesto sobre la renta que cause en EUA, los 30 pesos pagados en México. Tomando en cuenta que, en general, la tasa del impuesto sobre la renta federal en EUA es del 35 por ciento, el monto que sobre estas utilidades le sería pagado al fisco americano sería de 5 pesos ya que los otros 30 fueron pagados en México y son susceptibles de ser acreditados.

En algunas ocasiones, el acreditamiento al que me referí en el párrafo anterior no es posible de acuerdo con la Ley doméstica. Por ello, el extranjero podrá elegir otros esquemas de inversión, posiblemente a través de otras sociedades extranjeras, que le permitan llevar a cabo el acreditamiento antes indicado. De no lograrlo, en el ejemplo antes expuesto, el costo fiscal para la empresa podría ser de 65 pesos.

Esto que es una práctica común respecto a las inversiones que son efectuadas en México por parte de extranjeros, no siempre lo es para empresarios mexicanos que efectúen inversiones en el extranjero y, particularmente, en EUA.

Por ello, el motivo de la investigación es el encontrar, dadas ciertas circunstancias particulares, la mejor manera de estructurar ciertas inversiones a ser efectuadas en el extranjero, particularmente en EUA, con el propósito de que el costo fiscal para el empresario mexicano sea el más eficiente.

Capítulo II

CONCEPTOS

2.1 Clasificación, Efectos y Principios de los Impuestos

La ciencia fiscal ha producido diversas clasificaciones de los impuestos, con el objeto de dar una sistematización de los fenómenos estudiados.

2.1.1 IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS

Existen *diversos criterios* para clasificar los impuestos en directos e indirectos.

2.1.2 *Según la incidencia del impuesto:*

Son impuestos directos aquellos que el sujeto pasivo no puede trasladar a otras personas, sino que inciden finalmente en su propio patrimonio, por lo que sería impuesto directo el impuesto sobre la renta, porque el trabajador a quien se le retiene el impuesto no puede trasladarlo a ninguna otra persona, sino que repercute directamente sobre su patrimonio. En cambio son impuestos indirectos aquellos en los que el sujeto pasivo puede trasladar a otras personas, por ejemplo, en nuestro sistema fiscal sería el impuesto al valor agregado, pues el comerciante expresamente lo traslada al consumidor y recupera el dinero que tuvo que pagar al Fisco Federal.

2.1.3 Criterio administrativo, o del padrón:

Es un criterio aceptado por la generalidad de los tratadistas, considera como impuestos directos los que gravan periódicamente (mensual, anualmente, etc.), situaciones que presentan una cierta permanencia y estabilidad, por lo que pueden hacerse listas o padrones de contribuyentes; como ejemplos serían el impuesto predial, el impuesto por uso o tenencia de automóviles, o por el ejercicio de una actividad lucrativa, como el impuesto sobre la renta o el impuesto al valor agregado. En cambio con este criterio serían impuestos indirectos aquellos que tienen como hecho generador hechos aislados, accidentales, situaciones transitorias o instantáneas. Tales son los casos del impuesto sobre adquisición de inmuebles o el impuesto sucesorio. Sin embargo este criterio ha recibido críticas, por ejemplo muchos se rehúsan a aceptar que un impuesto como el sucesorio, de tasa progresiva y altamente personalizado sea considerado indirecto y otros señalan que una pequeña variación en la técnica de un impuesto, por ejemplo el impuesto sobre la renta, puede hacer cambiar el mismo impuesto de una clasificación a otra.

2.1.4 Criterio basado en la forma de manifestarse la capacidad contributiva:

De acuerdo al criterio expuesto por Jarach.¹ Nos dice que son impuestos directos los que recaen sobre manifestaciones llamadas directas de la capacidad contributiva, como aquellas donde la riqueza se evidencia por sus elementos ciertos, que son la renta o el patrimonio, que son la riqueza respectivamente en su aspecto dinámico y estático. En cambio son manifestaciones indirectas todas aquellas en que no se toma como base de la imposición la

¹ JARACH, D., *Curso Superior de Derecho Tributario*, vol. 1, p. 122.

riqueza, sino otras manifestaciones como los consumos, las transferencias que hacen presumir la existencia de una riqueza, pero no se toma como base la riqueza misma.

2.1.5 IMPUESTOS REALES E IMPUESTOS PERSONALES.

Se clasifican como impuestos reales aquellos en que se prescinde de las condiciones personales del contribuyente, y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuesto sólo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva. Por ejemplo el impuesto federal sobre uso o tenencia de vehículos o los impuestos locales sobre la propiedad territorial.

En cambio, el impuesto personal en principio, recae sobre el total de la capacidad tributaria del sujeto, teniendo en consideración su especial situación y las cargas de familia. El mejor ejemplo en la legislación mexicana es el impuesto sobre la renta de las personas físicas y en los Estados Unidos de América, el “personal income tax”.

2.1.6 IMPUESTOS OBJETIVOS E IMPUESTOS SUBJETIVOS.

Existen algunos tributos, como el impuesto inmobiliario o los derechos aduaneros, en los que el legislador no define quien es el sujeto que estará obligado al pago del impuesto, sino que precisa únicamente la materia imponible, y muchas veces emplea una terminología también un poco equívoca que da lugar a la confusión consiguiente.

Ejemplo: en materia de derechos aduaneros se dice: “el hierro redondo pagará un impuesto de acuerdo con tal aforo”, ¿el hierro redondo paga? el hierro no pagará nada, lo que se define es la materia imponible. Es una forma empírica, sencilla de explicar las cosas, que usa el legislador. Es una expresión práctica para hacerse entender por la mayoría de la gente. En estos impuestos

el sujeto pasivo sólo se determina por implicación. A esos impuestos se le llama impuestos objetivos, en contraposición a aquellos que sí designan con toda precisión quien es el sujeto pasivo, por lo que se designan como tributos subjetivos.

2.1.7 IMPUESTOS ESPECIALES O ANALÍTICOS E IMPUESTOS GENERALES O SINTÉTICOS.

Esta clasificación se funda, según Mehl,² en enfrentar los impuestos que recaen sobre un valor o sobre una situación económica estimada globalmente a los que por el contrario no gravan más que un elemento de la misma. Por ejemplo, un impuesto cedular sobre la renta (como el que existió en México hasta 1964), que distingue el concepto de renta según su fuente y que establece reglas para cada categoría de renta, es un impuesto analítico, porque la analiza. En cambio un impuesto general sobre la renta, como el impuesto sobre la renta en la nueva legislación mexicana o el “personal income tax” en la legislación norteamericana, el cual recae sobre la totalidad de las rentas puestas a disposición del contribuyente en un determinado lapso, hace una síntesis de todas las fuentes productoras antes de gravar el importe total, y por tanto es un impuesto sintético. Mehl comenta que el impuesto sintético es a veces un impuesto personal o semipersonal, mientras que el impuesto analítico es generalmente un impuesto real.

2.1.8 IMPUESTO SOBRE EL CAPITAL, LA RENTA Y EL CONSUMO.

Esta clasificación tiene como criterio los recursos económicos gravados por el impuesto y distingue tres clases: impuestos sobre la renta, impuestos sobre el capital e impuestos sobre el gasto o el consumo.

² MEHL, L., *Science et Technique Fiscales*, vol. I, p. 96.

Impuesto sobre la renta. El impuesto sobre la renta se propone gravar la riqueza en formación. La renta está constituida por los ingresos del contribuyente, ya sea que provengan de su trabajo o de su capital o de la combinación de ambos.

Los autores distinguen varias clases de renta:

Renta bruta.- Se considera sin deducción de los gastos que requiere la producción de esa renta, por ejemplo, el impuesto sobre la renta que deben pagar las personas físicas contribuyentes menores.

Renta neta.- Es aquella que resulta de que a la renta bruta se le deduzcan los gastos de producción de esa renta.

Renta libre.- Es la que queda al contribuyente después de deducir no sólo los gastos de producción de la renta, sino también las cargas de todas clases que puedan recaer sobre ella.

Renta legal.- Es la que resulta de deducir de los ingresos totales sólo aquellos que la ley autoriza. La renta legal puede coincidir o aproximarse a la renta bruta, a la renta o a la renta libre, según el tratamiento que le dé el legislador a cada caso.

Rentas fundadas y no fundadas.- Son fundadas las que provienen del capital y no fundadas las que proceden del trabajo.

Impuestos sobre el capital. Es conveniente distinguir entre el capital como materia imponible, el capital como base de impuestos y el capital como fuente de impuestos.

El capital como **materia imponible**. Por ejemplo, el general property tax norteamericano es un impuesto cuya materia imponible es el capital de las personas, sus bienes muebles e inmuebles.

En nuestro derecho, tienen como materia imponible representada por el capital el impuesto predial, el impuesto sucesorio y el impuesto federal sobre uso y tenencia de vehículos.

El capital puede ser la **base de un impuesto**, que puede tener como **f fuente** el propio capital o la renta que produce ese capital. El impuesto predial del Distrito Federal que grava los inmuebles arrendados tiene como base y como fuente la renta que producen dichos inmuebles. En cambio, el mismo impuesto predial del Distrito Federal, cuando grava inmuebles no arrendados, tiene como base el capital (valor catastral) y como fuente el capital general o las rentas del contribuyente. El impuesto sucesorio tiene como base el capital heredado y como fuente el ingreso recibido por el heredero.

Impuestos sobre los gastos o consumos. Comprende los impuestos indirectos sobre la circulación y el consumo y los impuestos sobre los ingresos brutos de los negocios. Ejemplo: impuesto al valor agregado, impuesto sobre teléfonos, el impuesto a la producción y consumo de cerveza, etc. Muchos de los impuestos que tienen el nombre de impuestos a la producción quedan comprendidos dentro de esta categoría.

2.1.9 CLASIFICACIONES SEGÚN LOS SUJETOS DEL IMPUESTO

2.1.9.1 Según el sujeto activo

Los impuestos pueden ser federales, estatales o municipales, según que el acreedor sea el Gobierno Federal, el gobierno de una entidad federativa o un gobierno municipal.

2.1.9.2 Según el sujeto pasivo

En ocasiones el sujeto pasivo puede estar perfectamente determinado por la ley tributaria, como en el caso de los tributos subjetivos; en otros casos puede estar determinado por implicancia y resultado de la mecánica económica del mismo impuesto, como sucede con los tributos objetivos.

2.1.10 CLASIFICACIÓN SEGÚN EL PERIODO DE TIEMPO EN QUE SE DESARROLLAN

2.1.10.1 Impuestos periódicos

Se llaman impuestos periódicos aquellos cuyo presupuesto es un “estado”, entendiéndose por tal, los hechos imposables constituidos por un estado de cosas que se repite en el tiempo, un estado permanente o de una cierta duración. Ejemplo el impuesto sobre producción de cerveza y el impuesto sobre la renta que gravan a una empresa fabricante de dicho producto.

2.1.10.2 Impuestos instantáneos

Se llaman impuestos instantáneos aquellos cuyo presupuesto de hecho es una “acción”, es decir, un acto aislado, por ejemplo el impuesto a la adquisición de inmuebles que grava la celebración de un contrato de una venta de inmuebles.

2.1.11 CLASIFICACIÓN SEGÚN SU PROPORCIÓN CON LA BASE

Los impuestos pueden ser proporcionales o progresivos, según que la tasa del impuesto sea proporcional o progresiva.

2.1.11.1 Impuestos proporcionales

El impuesto proporcional es aquel en que se mantiene una relación constante entre su cuantía y el valor de la riqueza gravada.

2.1.11.2 Impuestos progresivos

El impuesto progresivo es aquel en que la relación de la cuantía del impuesto con respecto al valor de la riqueza gravada aumenta a medida que aumenta el valor de ésta.

2.1.12 EFECTOS FINANCIEROS DE LOS IMPUESTOS

Grizziotti³ explica que los impuestos producen sacrificios temporales o permanentes a los contribuyentes y en algunas ocasiones también les producen beneficios económicos. Unos ya pueden ser de carácter individual o de carácter general o social.

Todos los autores están de acuerdo en que esos efectos son muy vastos y complejos. Mehl dice que su estudio “supone la aplicación de un análisis paciente y metódico a cada clase de impuesto, en el marco de diferentes regímenes económicos y de acuerdo con diversas hipótesis relativas a la naturaleza y situación del mercado”.

2.1.13 LA REPERCUSIÓN DEL IMPUESTO

La traslación, llamada también repercusión, se desarrolla en cuatro momentos.

2.1.13.1 El momento de la percusión.

Es aquel efecto o acto por el cual el impuesto recae sobre el sujeto pasivo del impuesto, quien lo paga a la administración fiscal.

³ Citado por DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, p. 396.

Ejemplo: El impuesto al valor agregado que grava a una fábrica de cemento, quien es el sujeto pasivo legal del impuesto y tiene la obligación de pagarlo de acuerdo con la ley.

Puede suceder, en raras ocasiones, que el sujeto pasivo legal acepte soportar su carga, asumiendo definitiva y totalmente el sacrificio. Entonces se dice que el sujeto percutido es también incidido por el impuesto.

Si la fábrica de cemento se conforma con la carga fiscal que le representa el pago del impuesto sobre su enajenación, entonces es al mismo tiempo un sujeto percutido e incidido por el impuesto. También puede ocurrir que el impuesto sea por sí mismo de difícil o imposible repercusión. Por ejemplo, el impuesto sobre dividendos que el accionista no tiene contra quien repercutirlo.

2.1.13.2 Traslación del impuesto. Pirimidización.

Este es el fenómeno por el cual el sujeto pasivo legal, percutido por el impuesto se hace reembolsar o recupera indirectamente la carga fiscal que le produjo la percusión del impuesto.

Ejemplo: si la fábrica de cemento agrega el importe del impuesto a sus costos de producción y aumenta el precio de venta del cemento a sus distribuidores; el distribuidor hace lo propio, toma en cuenta su costo de adquisición, administración y su utilidad, y al obtener el pago del comprador recupera el impuesto que tiene la obligación de pagar.

La traslación puede efectuarse hacia delante, hacia atrás o lateralmente. La traslación hacia delante es cuando el sujeto pasivo consigue aumentar los precios de sus mercancías o de sus servicios, como el ejemplo de la fábrica de cemento. Una traslación repetida hacia delante puede producir un efecto indeseable, que se conoce como pirimidización o efecto de cascada. Consiste en que al trasladarse el impuesto a los compradores en cada operación de venta, el impuesto pagado por cada uno de los intermediarios se acumula y se convierte a su vez en base del impuesto que pagó el siguiente, hasta que llega al incidido, último consumidor, incrementado.

También puede producirse hacia atrás, cuando el sujeto pasivo legal, mediante una reducción del precio de compra, obtiene que sus proveedores sufran la carga fiscal.

Se produce la traslación lateralmente cuando no pudiendo realizarse la traslación hacia delante o hacia atrás consigue hacerla recaer sobre los proveedores o los compradores de otras mercaderías que nos son gravados por tributos, pero que son producidos a costos conjuntos con las mercaderías o los servicios gravados.

2.1.13.3 La incidencia

Es el fenómeno por virtud del cual la carga del impuesto recae sobre una persona, el último consumidor que ya no encuentra ninguna otra persona a quien trasladar la carga del tributo. A esa persona se le llama incidido, por vía directa cuando ha recibido la carga trasladada y en vía indirecta si siendo percutido no la ha trasladado.

2.1.13.4 La difusión.

Dice Grizziotti⁴ que “el impuesto, después de haber incidido al contribuyente se irradia en todo el mercado, mediante lentas, sucesivas y fluctuantes variaciones tanto en la demanda y oferta de las mercaderías, cuanto en los precios. En efecto, como consecuencia del impuesto se verificarán variaciones en los consumos, en la producción o en el ahorro”.

Mehl dice que “si se admite la existencia de un contribuyente final éste es quien de una u otra manera sufre una reducción de su renta real; por lo tanto debe reducir su consumo o su ahorro, lo que traerá consecuencias. Si reduce su consumo provocará una disminución de la renta de los productores; así es como los efectos del impuesto afectan gradualmente a toda una serie de agentes económicos en condiciones variables según el estado de la competencia y la situación del mercado. La difusión no reporta ningún alivio al contribuyente final.

⁴ Citado por DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, p. 398.

2.2 El Presupuesto de Hecho y el Hecho Generador del Tributo

2.2.1 EL PRESUPUESTO DE HECHO Y LA ESTRUCTURA DE LA NORMA JURÍDICA

2.2.1.1 La estructura de la norma jurídica tributaria.

En todo sistema jurídico, las normas legales tienen una estructura compuesta por tres elementos: una *hipótesis o presupuesto*, un *mandato* y una *sanción*.

La *hipótesis* es un concepto, en materia tributaria podría expresarse así:

La persona que celebre un contrato de compraventa...

La persona que reciba una remuneración por su trabajo...

La persona que fabrique cemento...

El **mandato** podría ser:

Pagará una X cantidad de dinero al Gobierno Federal Mexicano.

Y la **sanción**: Sino paga esa suma de dinero se le cobrará por la vía de la ejecución forzosa, además pagará intereses moratorios, además pagará una multa de X pesos, además, etc., etc.

En el Derecho Tributario tiene particular importancia la hipótesis, ya que en la hipótesis se concentran las cuestiones más tormentosas y complejas. Frente a cada problema, la disección de las hipótesis es la que desafía al jurista. Reconocer las cosas y personas calificadas, descubrir las imputaciones y sus efectos, contenidos en la ley, interrelacionar las normas, etc.

Mientras no ocurra el hecho descrito en la hipótesis, el mandato queda en suspenso, no incidiendo.

2.2.2 EL PRESUPUESTO O HIPÓTESIS EN EL DERECHO TRIBUTARIO

La hipótesis de incidencia, o presupuesto, o hecho imponible, es primeramente la descripción de un hecho, es la formulación hipotética, previa y genérica, contenida en la ley, de un hecho y por tanto un mero concepto, necesariamente abstracto; es un concepto lógico-jurídico.

En opinión de Ataliba⁵ es un concepto, en el sentido de que es una representación mental de un hecho o circunstancia de hecho. La hipótesis de incidencia no es un mero y simple concepto, es una manifestación legislativa, está contenida en un enunciado legal. No es un mero concepto sino que es un “concepto legal”, que existe en la ley. Es una categoría jurídica, un ente del mundo del derecho, sus aspectos son también conceptuales, participan de la naturaleza de conceptos legales y deben ser entendidos como entes legales.

Todas las obligaciones del Derecho Tributario tienen una hipótesis o presupuesto normativo que les corresponde. Y a cada hipótesis corresponde una determinada obligación distinta a las demás. La más importante de todas las hipótesis de incidencia, de todos los hechos imposables, es la que dispone la obligación de pagar el tributo al Estado, y da nacimiento a la obligación tributaria sustantiva y principal: el pago del tributo.

⁵ ATALIBA, Geraldo, *Hipótesis de Incidencia*, p. 65

2.2.3 EL HECHO GENERADOR

El presupuesto de hecho necesita realizarse en concreto, producirse en el mundo fenoménico, en forma exactamente coincidente con la hipótesis para que nazca la obligación concreta de pagar una cantidad a un determinado ente público.

Para Ataliba⁶ el hecho generador es el hecho concreto, localizado en el tiempo y en el espacio, acontecido efectivamente en el universo fenoménico, que da nacimiento a la obligación tributaria.

2.2.4 TERMINOLOGÍA

Existe poca uniformidad en el uso de nombres, el presupuesto o hipótesis es llamado a veces hecho generador. El hecho fenoménico realizado y contemplado por la hipótesis, a veces es llamado también hecho generador, y a veces hecho imponible. Por lo que se hace necesario no dejarse llevar por los nombres, sino identificar dentro del contexto a qué se está refiriendo el autor. Para el jurista Sergio Francisco de la Garza⁷, el presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia puede recibir el nombre de hecho tributario; por “hecho imponible” se refiere más bien al presupuesto del impuesto, dejando fuera los presupuestos del derecho (tasa) y de la contribución especial; por “hecho generador” el hecho fenoménico producido en la realidad, que por acomodarse a la hipótesis o presupuesto genera el tributo. Sin embargo no han recibido nombres específicos las diversas hipótesis o presupuestos que dan lugar a otras obligaciones, por ejemplo, la obligación de pagar intereses moratorios, la obligación de reembolso, la obligación de garantía, etc.

⁶ ATALIBA, Geraldo, *Hipótesis de Incidencia*, p. 66

⁷ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, p. 412

2.2.5 LA SUBSUNCIÓN

Tanto Hensel como Ataliba⁸ llaman subsunción al fenómeno de que el hecho real configure rigurosamente a la previsión hipotética de la ley. La subsunción es un requisito que impera en el Derecho Tributario y que prohíbe la integración y la interpretación analógica.

2.2.6 CONFRONTACIÓN ENTRE PRESUPUESTO O HIPÓTESIS Y HECHO GENERADOR

No se debe confundir el presupuesto de hecho con el hecho generador, Ataliba preparó un cuadro que muestra las diversas peculiaridades de cada uno:

<i>Presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia</i>	<i>Hecho generador</i>
Descripción genérica e hipotética de un hecho	Hecho concretamente ocurrido en el mundo fenoménico, empíricamente verificable
Concepto legal	Hecho jurígeno (esfera tangible de los hechos)
Designación del sujeto activo	Sujeto activo ya determinado
Criterio genérico de identificación del sujeto pasivo	Sujeto pasivo
Criterio de fijación del momento de la configuración	Realización (día y hora determinados)

⁸ Citado por DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, p. 413.

Eventual previsión genérica de circunstancias
de modo y lugar

Modo determinado y objetivo, local determinado

Criterio genérico de medida (base imponible)

Medida (dimensión determinada)

El hecho generador se localiza en el tiempo y en el espacio, tiene características individuales y distintas a los demás hechos generadores y se refiere a una persona concreta e individualizada. Cada hecho generador da nacimiento a una distinta obligación.

2.3 EL HECHO IMPONIBLE COMO PUNTO DE PARTIDA DEL ESTUDIO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

El hecho imponible es el punto de partida para el estudio de toda relación tributaria. Berliri define el hecho imponible como “el conjunto necesario de elementos para la producción de un efecto o de un complejo de efectos” y propone las siguientes tesis:

- A. Que el hecho imponible se concreta verdaderamente en función de los efectos y no al revés.
- B. Que el hecho comprende todos y sólo los elementos necesarios para la producción de un efecto jurídico y concreto, lo que hace:
 - a) Que si falta cualquiera de los elementos que integran el hecho imponible el efecto jurídico no se produce.

b) Que no es posible una distinción entre los diversos elementos que integran el hecho imponible, y por tanto, no es posible determinar en qué relación de causalidad se encuentran respecto a los efectos.

C. Que los dos hechos imposables específicos deben contener al menos un elemento distinto, que es lo que lo convierte en caracterizador de un hecho imponible respecto a los demás hechos tributarios de un ordenamiento.

2.4 CLASIFICACIÓN DE LOS PRESUPUESTOS

2.4.1 Presupuestos genéricos y específicos

Los **presupuestos genéricos** son aquellos que aparecen configurados por las normas con rasgos genéricos, que son susceptibles de una especificación, que introducen en el esquema general del presupuesto aquellos caracteres singulares que individualizan cada una de sus posibles manifestaciones.

Son **presupuestos específicos** los que se agotan en sí mismos, que ofrecen una configuración normativa unitaria y autónoma, que no provoca ningún proceso ulterior de especificación o individualización.

2.4.2 Presupuestos simples y complejos

Son **presupuestos simples** aquellos que consisten en un acto o negocio jurídico, en un estado, situación o cualidad de una persona, en un acto de naturaleza no jurídica, o en la mera titularidad de cierto tipo de derechos sobre bienes o cosas. Se caracterizan por ser únicos. Ejemplo: resultar heredero en una sucesión gravada.

Los **presupuestos complejos**, son aquellos acontecimientos, generalmente de consistencia económica, que sólo pueden llegar a producirse considerando como unidad teleológica objetiva una multiplicidad de hechos reunidos. Ejemplo: en el impuesto sobre la renta de las sociedades mercantiles, el importe del impuesto que debe pagar el empresario resulta de la utilidad que obtenga en el ejercicio fiscal, que es de un año, la cual utilidad resulta de la suma de todos los ingresos derivados de todas las operaciones celebradas durante el año.

2.5 **DISTINCIÓN DE CONCEPTOS: PRESUPUESTO OBJETIVO; OBJETO DEL TRIBUTO; MATERIA O RIQUEZA IMPONIBLE; BIENES GRAVADOS, Y OBJETO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**

El *hecho imponible* es la hipótesis establecida en la norma cuya realización (hecho generador) provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta.

El *presupuesto objetivo*, llamado en México “el objeto” del tributo está representado por todos los elementos del presupuesto, eliminados sus elementos subjetivos.

Objeto del tributo, al que Mehl⁹ llama “recurso económico” es la manifestación de la realidad económica sometida a la imposición: la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios.

⁹ MEHL, Lucien, *op. cit.*, Vol. I, p. 57.

La **riqueza imponible**, que Mehl¹⁰ llama “materia imponible” es el elemento económico sobre el cual está establecido el impuesto, en el cual toma su fuente directa o indirectamente y que puede ser un bien, un producto, un servicio, una renta, un capital. La materia imponible es el medio para alcanzar el objeto del impuesto.

La materia imponible puede ser un bien (un bien inmueble en el impuesto predial; productos; servicios; la renta (como en el impuesto a la renta); el capital.

2.6 ASPECTOS DEL HECHO IMPONIBLE

El hecho imponible es un todo inescindible, sin embargo posee varios aspectos: legal, personal, material, temporal, espacial, cuantitativo.

Algunos autores hablan de elementos del hecho imponible, pero esto es incorrecto, ya que sugiere la idea de que se está frente a algo que entra en la composición de otra cosa y sirve para formarla. Cada aspecto de la hipótesis de incidencia son simples cualidades, atributos o relaciones de una cosa única e indivisible, que es la hipótesis de incidencia.

2.7 EL ASPECTO LEGAL

El presupuesto de hecho debe estar expresamente establecido como tal por una norma jurídica que tenga el carácter de ley, sin embargo el principio de legalidad no se circunscribe a la necesidad de que el hecho generador esté definido en la ley, sino también que en ella estén determinados, además, la base o parámetro, la alícuota y los sujetos pasivos de la obligación tributaria. Sin la definición en la ley no hay hecho generador.

¹⁰ MEHL, Lucien, *op. cit.*, vol. I, p. 58

2.8 EL ASPECTO PERSONAL

El aspecto personal o subjetivo es la cualidad que determina los sujetos de la obligación tributaria, que el hecho generador hará nacer.

Generalmente el sujeto activo de la obligación tributaria es designado por el legislador, aunque suele suceder que la designación sea implícita. El sujeto activo será entonces el ente jurídico-político a quien pertenece el poder tributario que creó el hecho imponible. Esto tratándose de los tributos no vinculados, o impuestos, porque tratándose de los vinculados, será sujeto activo la persona jurídica que presta el servicio (en el caso de los derechos) o el ente político que realiza la obra (en el caso de las contribuciones de mejora).

2.9 EL ASPECTO MATERIAL O FÁCTICO

2.9.1 Naturaleza de hecho del presupuesto

Los presupuestos que el legislador elige o selecciona como hechos imponibles pueden ser de la más diversa naturaleza, se engloban todos en un concepto único, la ley tributaria los considera siempre como un hecho.

En los impuestos los hechos imponibles son muy diversos, pueden ser hechos materiales o hechos económicos o incluso negocios jurídicos, todos estos presupuestos dan lugar a una obligación y sin embargo son distintos entre sí. La norma tributaria no ve en ellos sino simples hechos aptos para constituir el presupuesto de la obligación, no considera la distinta naturaleza del hecho, sino que los agrupa todos bajo la denominación genérica de presupuesto de hecho.

Después por razones de organización financiera es preciso distinguir los diversos tributos y crear varias categorías.

En los impuestos que tienen como presupuesto un negocio jurídico tal negocio no tiene más carácter que un hecho para la relación tributaria, Jarach¹¹ explica que cuando en el derecho privado se dice que una relación jurídica tiene como presupuesto un negocio, se quiere afirmar que la ley reconoce una manifestación de voluntad como fuente de la relación jurídica. Es decir, la manifestación de voluntad aparece como la causa de la existencia de la relación jurídica, aunque no todos los efectos hayan sido queridos por las partes, sino que derivan de la ley misma. En el derecho tributario por el contrario, también en los impuestos que tienen su presupuesto en una relación jurídica derivada de un negocio y de los cuales comúnmente se dice que tiene como presupuesto un negocio jurídico, los efectos tributarios nunca son efectos de la voluntad de las partes, sino exclusivamente de la ley. La relación tributaria nunca puede ser atribuida a la voluntad de las partes. Según la terminología convencional algunos impuestos tienen como presupuesto un negocio jurídico; pero desde el punto de vista dogmático, aquí no se trata de negocio porque la ley no atribuye a la manifestación de voluntad de las partes, sino únicamente a sí misma el poder de crear efectos tributarios.

2.9.2 Consistencia del elemento objetivo en su aspecto material

El aspecto material del hecho imponible está constituido por la descripción objetiva del hecho con abstracción de las circunstancias subjetivas y de las circunstancias de lugar y tiempo que lo enmarcan. Es el aspecto básico del hecho imponible al cual los demás aspectos se refieren y condicionan. El presupuesto tiene el carácter invariablemente de un hecho jurídico.

¹¹ JARACH, D., *El Hecho Imponible*, pp. 65-67

Los supuestos previsible más importantes del aspecto material del elemento objetivo:

- ❖ Un acontecimiento material o un fenómeno de consistencia económica tipificado por las normas tributarias, y transformado en figuras jurídicas dotadas de un tratamiento determinado por el ordenamiento positivo;
- ❖ Un acto o negocio jurídico, tipificado por el Derecho privado o por otro sector del ordenamiento positivo, y transformado en hecho imponible por obra de la ley tributaria;
- ❖ El estado, situación o cualidad de la persona;
- ❖ La actividad de una persona no comprendida dentro del marco de una actividad específica jurídica, y
- ❖ La mera titularidad de cierto tipo de derechos sobre bienes o cosas, sin que a ella se adicione acto jurídico alguno del titular.

Las categorías de hechos tributariamente relevantes, de acuerdo a Berliri¹², pueden clasificarse así:

- a. La percepción de un ingreso (el derogado impuesto sobre ingresos mercantiles) o la percepción de una renta (impuestos a las rentas de las empresas mayores o de las personas físicas por productos del trabajo o por rendimientos de capitales).
- b. La propiedad o la posesión de un bien, al que corresponde el impuesto predial o territorial y el impuesto sobre uso o tenencia de vehículos y el impuesto sobre concesiones mineras.

¹² BERLIRI, Antonio, *Principios de Derecho Tributario*, vol. II, n. 46.

- c. Un acto o un negocio jurídico, tipificado por el Derecho privado o por otro sector del Derecho positivo, y transformado en “hecho” imponible por obra de la ley tributaria.
- d. De este tipo de hechos imponibles encontramos en la Ley del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, que consigna como tales los contratos de compraventa, de promesa de venta o de compra, y de permuta.
- e. Desde el punto de vista del nacimiento de la obligación tributaria, la naturaleza jurídica del negocio, fijada a través de la pertinente operación calificadora, sólo tiene interés para determinar si el negocio aparece o no gravado, o dicho en otros términos, para decidir si constituye o no un presupuesto de hecho del tributo.
- f. El consumo de un bien o de un servicio, al que corresponde el derogado impuesto sobre consumo de energía eléctrica.
- g. La producción de determinados bienes o servicios, a la que corresponden los impuestos a la producción de cerveza y tabacos labrados.
- h. El desarrollo de una determinada actividad. Este tipo de hecho imponible se produce generalmente en legislaciones municipales.
- i. Ciertos hechos materiales, “juridificados”, es decir transformados en figuras jurídicas, con un perfil y naturaleza distintos a los que tuvieron antes de ser tratados por el Derecho.
- j. La nacionalización de las mercancías extranjeras, a las que corresponden los impuestos de importación.

No sólo los hechos lícitos, sino también los ilícitos pueden ser considerados como hechos imponible. Berliri¹³ afirma que “nada se opone a que el legislador grave la capacidad contributiva de un ciudadano sin indagar si la riqueza susceptible de gasto deriva de una actividad lícita o ilícita. Podría dudarse de la constitucionalidad de una ley que eximiese a un ciudadano sólo porque su capacidad contributiva proviniese de una actividad contra legem. El impuesto sobre explotación pesquera se exigía “aún cuando la captura de los productos haya sido efectuada por personas físicas o jurídicas no autorizadas legalmente para ello”.

La exoneración tributaria de los hechos lícitos produciría un resultado en verdad contradictorio, porque otorgaría a los contraventores, a los marginados, a los ladrones, a quienes lucran con el robo, el crimen, el juego de azar, el proxenetismo, etc., la ventaja adicional de la exoneración tributaria de la cual no gozan los contribuyentes con igual capacidad contributiva derivada de la práctica de actividades, profesiones o actos lícitos.

Los objetos en que se concretan los presupuestos pueden agruparse en las siguientes categorías:

- i. Un bien natural: la cerveza, el azúcar, los vinos generosos o de mesa, los diferentes tipos de aguardiente, un bien inmueble, un vehículo automotor, la sal, los tabacos labrados, el algodón, las llantas y cámaras de hule, el cemento, la gasolina, el petróleo, etc.
- ii. Un bien jurídico, esto es, resultado de una creación del derecho: como una patente, una concesión minera, una póliza de seguro.
- iii. Un concepto abstracto, como la renta, el patrimonio, la masa hereditaria, los cuales requieren una definición por parte del Derecho positivo.

¹³ Citado por DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, p. 423.

Se ha planteado el problema de la influencia que puede producir sobre la configuración del hecho imponible cuando éste recae sobre un negocio jurídico que puede resultar nulo o anulable, al respecto Araujo Falcao¹⁴ ha sostenido que puesto que “al derecho tributario interesa primordialmente la relación económica, no importa para la configuración del hecho generador la circunstancia de que consista, en un acto o negocio jurídico afectado de nulidad o anulabilidad, toda vez que se produzcan los efectos económicos”.

2.10 EL ASPECTO TEMPORAL

Para Ataliba¹⁵ el aspecto temporal del hecho imponible es la propiedad que éste tiene de designar (explícitamente o implícitamente) el momento en que debe reputarse consumado el hecho generador.

Sáinz de Bujanda¹⁶ señala que el tiempo debe ser considerado al analizar cada uno de los problemas que el presupuesto plantea, en particular los siguientes:

1° La estructura temporal del hecho imponible; 2° El momento del nacimiento de la obligación tributaria; 3° El momento de exigibilidad de la prestación tributaria, y 4° La ley aplicable para la determinación del origen de la obligación.

En cuanto a su estructura temporal los hechos imposables pueden clasificarse en instantáneos y en periódicos o conjuntivos.

¹⁴ ARAUJO FALCAO, A., *El Hecho Generador de la Obligación Tributaria*, p. 54.

¹⁵ ATALIBA, Geraldo, *op. cit.*, n. 35.6.

¹⁶ Citado por DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, p. 426.

Los hechos instantáneos son los que ocurren en determinado momento de tiempo y que cada vez que surgen dan lugar a una obligación tributaria autónoma. Hecho instantáneo es el que se agota por su propia naturaleza en un cierto periodo de tiempo, ejemplo, el contrato civil de compraventa gravado por la Ley del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles.

Los hechos periódicos o conjuntivos son aquellos cuyo ciclo de formación se completa en determinado periodo de tiempo, y que consisten en un conjunto de hechos, circunstancias o acontecimientos, globalmente considerados; por ejemplo, la renta, gravada por la LISR o el conjunto de las enajenaciones, prestaciones de servicios, etc., gravado por la LIVA. Aunque el hecho periódico tenga corta duración, sin embargo basta que tienda a repetirse.

En los presupuestos de duración prolongada Sáinz de Bujanda¹⁷ distingue tres variantes: a) la ley puede configurar el hecho de tal suerte que toda esa duración deba agotarse o simplemente iniciarse, para que aquel llegue a alcanzar la cualidad de “imponible” y dé origen al nacimiento de una obligación tributaria. Se trata de hechos imponibles duraderos pero únicos. b) otra variante es que el hecho duradero sea dividido en fracciones o periodos temporales. Por ejemplo, el impuesto predial, que se divide en periodos bimestrales. En estos casos cada vez que termina un periodo se produce un hecho generador y nace una obligación tributaria.

En los hechos imponibles periódicos uno de sus elementos constitutivos es el “periodo impositivo”, es decir, cada una de las fracciones temporales en que se divida, de acuerdo con la

¹⁷ Citado por DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, p. 426.

ley, el hecho generador que se prolonga en el tiempo. Respecto a cada periodo impositivo surge una obligación tributaria autónoma.

En relación con el momento del nacimiento de la obligación tributaria en los hechos imponibles instantáneos, el momento en que se causa coincide con la existencia del elemento material del hecho. En los hechos imponibles periódicos, el legislador puede optar por:

1ª Situar el devengo en el momento inicial del hecho, en uno de los momentos de su existencia o en un momento Terminal.

2ª Situar el devengo al comienzo al término o al comienzo de un periodo impositivo legalmente predeterminado. Esta opción lleva aparejada la consecuencia de que habrá tantos hechos imponibles como periodos impositivos abarque una misma situación o actividad gravadas, por lo que habrá tantas obligaciones tributarias como periodos impositivos.

2.11 EL ASPECTO ESPACIAL

El aspecto espacial es la indicación de circunstancias de lugar (contenida en la hipótesis de incidencia explícita o implícitamente) relevantes para la configuración del hecho generador.

Los hechos imponibles se realizan en un determinado territorio; la realización del hecho imponible no sólo genera una deuda impositiva a cargo del contribuyente, sino también un crédito a favor del ente público, por lo que es de vital importancia determinar quiénes son ambos sujetos (acreedor y deudor) en función del territorio en que el hecho imponible se haya producido.

La adscripción del crédito a uno u otro ente público mediante la aplicación de un criterio de índole territorial: lugar en que el hecho imponible se haya producido. El aspecto espacial es el elemento que determina la eficacia de las normas tributarias en el territorio.

Cuando el hecho generador se ha producido íntegramente en territorio nacional no existe duda que el crédito tributario es a favor del ente que tiene la soberanía tributaria en ese territorio; y que cuando se ha producido íntegramente en el extranjero, sin producir efectos en el territorio nacional, no se ha generado ningún crédito fiscal a favor del ente que ejerce la soberanía sobre ese territorio.

En cambio cuando el hecho generador se ha producido en el extranjero, pero produce efectos en el territorio nacional, por ejemplo una compraventa celebrada en el extranjero sobre un bien inmueble ubicado en territorio mexicano, ese hecho produce un crédito tributario a favor del Estado mexicano.

Un problema distinto es cuando resulta dudoso determinar en qué lugar se ha producido el hecho generador, por ejemplo un contrato de compraventa celebrado entre dos partes residentes en diferentes países, una solución sería que el Estado que desee ejercitar su pretensión tributaria o el contribuyente que quiera dar cumplimiento a su obligación de pago u oponerse a la pretensión de un ente público que se estime titular del crédito tributario, habrá simplemente de demostrar que el hecho imponible se ha producido en el lugar que ampare la actitud adoptada por tales sujetos en relación con el cobro o el pago del tributo.

Otra situación es cuando el hecho generador se realiza parte dentro de un Estado y parte fuera de él, dando lugar a pretensiones por parte de ambas entidades, por lo que la solución debe

consistir en considerar que el hecho imponible ha tenido lugar íntegramente en un solo Estado, precisamente en aquel en cuyo territorio se haya producido el último elemento que sea indispensable para configurar el presupuesto legal. Esto de acuerdo con la consideración de que no existe hecho imponible en tanto no concurren todos los elementos exigidos por la normativa tributaria para que surja la figura típica que la ley prevé.

2.12 EL ASPECTO MENSURABLE DEL HECHO GENERADOR. PARÁMETRO Y BASE IMPONIBLES

2.12.1 Introducción

El hecho imponible tiene un aspecto cuantitativo, debe ser medido de acuerdo con los criterios que proporciona la ley al fijar el presupuesto de hecho.

La base imponible o parámetro está ínsita en el hecho generador. Es una perspectiva mensurable del aspecto material de la hipótesis de incidencia que la ley califica con la finalidad de fijar criterio para la determinación, en cada obligación tributaria concreta, del *quantum debeatur*. Jurídicamente, la base imponible es un atributo del aspecto material del presupuesto, medida de algún modo: peso, volumen, altura, valor, longitud, precio, perímetro, capacidad, profundidad, superficie, grueso o cualquier otro atributo de tamaño o magnitud mensurables del propio aspecto material del presupuesto. La importancia de la base es nuclear, ya que la obligación tributaria tiene por objeto siempre el pago de una suma de dinero, que solamente puede ser fijada con referencia a una magnitud prevista en la ley.

Algunos autores hacen la distinción entre parámetro y base imponible. Parámetro es una medida que no se expresa en dinero. Base imponible sería la medida expresada en dinero. En México se usa la expresión base imponible o base gravable.

A la base imponible se le aplica un elemento exterior que es del tipo impositivo o la alícuota.

Mientras que la base imponible es individual para cada hecho generador, pues cada uno tiene su valor, peso, volumen, etc., la alícuota es general para todos los hechos generadores.

En ciertos casos sucede que el hecho generador crea o no una deuda tributaria según que la cuantía del mismo alcance o no determinado límite, el que si es inferior al que la ley señala, recibe el nombre de mínimo imponible. El límite imponible se produce con más frecuencia en los impuestos personales.

No debe confundirse mínimo imponible con la reducción o disminución de la base; el primero es un elemento del presupuesto de hecho, de donde si la magnitud se refiere, y que constituye el objeto de la acción en que se concreta el hecho generador, supera la medida del mínimo imponible, la obligación surge sin que tenga trascendencia el mínimo imponible; la segunda se refiere al parámetro y produce efectos en relación a todas las obligaciones tributarias relativas a aquel impuesto para el que ha sido prevista la disminución de la base.

2.12.2 El parámetro y la base imponible

Se llama parámetro a la magnitud a la que debe referirse o aplicarse el tipo de gravamen, y cuando el parámetro está constituido por una suma de dinero o por un bien valorable en términos monetarios recibe el nombre de base imponible.

El parámetro no existe en los tributos fijos, sino solamente en los tributos variables (proporcionales, progresivos, regresivos, específicos y graduales).

Es necesario distinguir claramente el hecho generador y el parámetro. En ocasiones son completamente distintos, ejemplo, el impuesto predial, en que el hecho generador es la propiedad y el parámetro el valor del inmueble. En otras ocasiones pueden estar íntimamente relacionados, por ejemplo, en el impuesto de ingresos mercantiles, en que el hecho generador es la percepción del ingreso y el parámetro la cantidad de dinero que representa el ingreso mismo.

La función del parámetro es la de determinar, junto con el tipo de gravamen la cuantía de la deuda tributaria.

En los casos de gravamen específicos y graduales no existe valoración del parámetro, la cual sólo resulta necesaria cuando la cuota tributaria resulta de la aplicación de una alícuota o porcentaje a un determinado valor. La valoración del parámetro es inútil cuando está constituido por una suma de dinero.

La medición del parámetro se reduce a una simple constatación cuando está constituido por dinero, ejemplo, en el impuesto sobre erogaciones por remuneración al trabajo personal, el recibo expresa por sí mismo la cantidad, estando el parámetro constituido por la suma recibida. Tampoco presenta dificultad la medición del parámetro cuando está constituido por una circunstancia física, como sucede en los impuestos a la producción de minerales metálicos o no metálicos, o a la producción de cerveza.

Presenta mayores problemas cuando se trata de fijar una cualidad abstracta de un bien material, como sucede en los impuestos a la importación o a la exportación, o el impuesto que grava las ganancias de capital de bienes inmuebles.

El parámetro puede estar constituido por un valor abstracto determinado de un modo más o menos preciso por la ley, ejemplo, en el impuesto de sucesiones, en que el concepto fiscal de caudal hereditario no coincide con el concepto civil, o en el impuesto sobre la renta de las sociedades mercantiles, en que el concepto de renta legal discrepa del concepto contable de renta. En estas hipótesis, la determinación de la base imponible es particularmente difícil en cuanto hay que interpretar primeramente la voluntad del legislador para determinar el parámetro.

2.12.2.1 Elementos de la base

a) La tarifa

La base imponible es el parámetro constituido por una suma de dinero o por un bien valorable en términos monetarios y que siempre lo es cuando los tipos de gravamen son ad-valorem.

Mediante la aplicación de la tarifa a la base imponible se obtiene el importe del tributo. La noción de tarifa es compleja porque sus elementos pueden variar en función de los componentes de la materia imponible y de la calidad del contribuyente; el conjunto de tipo, deducciones, incrementos o decrementos constituye la tarifa, o forma de cálculo del impuesto.

b) Las deducciones

El efecto de las deducciones es disminuir la base de imposición en una suma determinada y su finalidad, generalmente, es tomar en consideración la situación particular del contribuyente. A la base así disminuida se aplica la alícuota del impuesto.

En el impuesto sobre la renta que grava a las sociedades mercantiles, los contribuyentes pueden efectuar las siguientes deducciones:

Devoluciones, descuentos, bonificaciones; costo; gastos; inversiones; la diferencia entre los inventarios finales de un ejercicio, cuando el inventario inicial fuere el mayor tratándose de contribuyentes dedicados a la ganadería; las pérdidas de bienes por caso fortuito o fuerza mayor, así como las derivadas de operaciones en moneda extranjera y los créditos incobrables; las aportaciones para fondos destinados a investigación y desarrollo de tecnología; 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 la Ley.

La técnica de la deducción en la base no es aplicable en materia de impuestos sobre el gasto, en los cuales se reemplaza por la diversificación de las tasas que gravan los problemas de primera necesidad como sucede en el impuesto de ingresos mercantiles, en que se hacen dos clasificaciones de ingresos: los exentos y los gravados totalmente.

c) **Las reducciones y los aumentos**

Cuando el impuesto ha sido calculado por aplicación de la alícuota a la base disponible, en ocasiones no representa el monto real del impuesto, ya que puede estar sujeta a reducciones o incrementos que son necesarios aplicar.

Por ejemplo, el impuesto sobre la renta, en el caso de sociedades mercantiles, concede las siguientes reducciones:

- Si los causantes están dedicados exclusivamente a la agricultura, ganadería o pesca, un 40%.
- Si dichos causantes industrializan sus productos, un 25%.
- Si además de la actividad agrícola, ganadera o pesquera, realizan actividades comerciales o industriales, en las que obtengan como máximo el 50% de sus ingresos brutos, un 25%.
- Si los causantes están dedicados exclusivamente a la edición de libros, 50%.

2.12.2.2 Clases de parámetro

El parámetro puede ser de diversas clases:

- a) En ocasiones está formado por una sustancia física, cuya cantidad debe determinarse, medirse para fijar el importe del crédito tributario.
- b) En ciertos casos el parámetro puede estar constituido por una cualidad abstracta de un bien físico, como su valor en renta, valor en venta, precio medio, etc. En estos casos la esencia de la operación liquidatoria está su la valoración del parámetro.

- c) En otros casos el parámetro está constituido por una magnitud abstracta determinada por ley, por ejemplo en el impuesto predial que toma como base el valor del inmueble.

2.12.2.3 Modalidades del parámetro

Una de sus modalidades es que puede ser simple o complejo. Es **simple** cuando consiste en una magnitud integrada por un solo elemento y **complejo** cuando la magnitud resulta de dos o más elementos.

Ejemplos de parámetros simples: el impuesto sobre consumo de gasolina, que toma como parámetro el litro de gasolina; el impuesto sobre producción de sal, que toma como parámetro el kilo; etc.

Ejemplo de parámetro complejo: el impuesto sobre uso y tenencia de automóviles, toma un parámetro formado por 2 elementos, el modelo y la marca del automóvil.

Otra modalidad es que el parámetro puede ser real o teórico; es **real** cuando consiste en una magnitud directamente mensurable o valuable, como el importe de un ingreso. Es **teórico** cuando consiste en una magnitud que se obtiene mediante un proceso técnico, más o menos complicado, a partir de un bien real.

También se habla de parámetro **legal**, cuando la magnitud sufre deducciones o bonificaciones, como sucede en el impuesto al ingreso de las sociedades mercantiles.

2.12.3 Tributos fijos

En los tributos fijos el legislador establece la deuda del sujeto pasivo en una suma determinada, por una cifra exacta e invariable; en esta clase de tributos no existe parámetro. La determinación de la cuantía de la obligación tributaria en los tributos de cuota fija puede producirse en dos formas:

1ª La ley tributaria la establece directamente en su mandato.

2ª La ley tributaria señala al sujeto pasivo o a la Administración financiera ciertas directrices y límites con arreglo a los cuales debe fijarse la cuantía del tributo.

2.12.4 Tributos variables

La mayor parte de los tributos modernos son variables. En esta clase, las normas que regulan el tributo variable contienen un mandato en que se distinguen dos clases de elementos claramente diferenciados: El tipo de gravamen y el parámetro al que debe aplicarse o referirse ese tipo, y de cuya combinación se obtiene el importe de la cuota tributaria.

2.12.5 Tributos de derrama y tributos de alícuota

Los tributos variables pueden clasificarse en tributos de derrama y tributos de alícuota.

En el sistema de derrama se determina primero el monto global de la recaudación y posteriormente éste se derrama o reparte entre los contribuyentes, teniendo en cuenta la base imponible y por último con estos datos se calcula el tipo que corresponde a cada unidad fiscal.

En las contribuciones especiales, particularmente en las de mejora, se aplica el sistema de derrama.

En el impuesto de cuota es el tipo de impuesto el que se fija en primer lugar; no se fija el rendimiento del impuesto, sino el tipo que alcanza la materia imponible definida igualmente para todos los contribuyentes. En este sistema el impuesto varía en razón directa de la base de imposición.

2.12.6 Los tipos de gravamen

En los tributos variables, además del elemento parámetro se da el tipo de gravamen, de cuya combinación resulta la cuota tributaria. Los tipos de gravamen se dividen en dos grandes clases: las alícuotas y los tipos de gravamen en sentido estricto.

2.12.6.1 Alícuotas y tipos de gravamen en sentido estricto

Se llama alícuota al tipo de gravamen que consiste en un porcentaje del parámetro, cuando este consiste en dinero o en bienes valorables, en este caso el parámetro recibe el nombre de base imponible.

Los tipos de gravamen en sentido estricto son los que se aplican a los parámetros constituidos por magnitudes consideradas por la ley tributaria sin referencia a su valor monetario.

Las alícuotas pueden ser proporcionales, progresivas o degresivas. Los tipos de gravamen en sentido estricto pueden ser graduales o específicos.

2.12.6.2 Clasificación de los tipos de gravamen específicos

Los tipos de gravamen específicos consisten en una suma fija de dinero que ha de pagarse por cada unidad de la magnitud que constituye el parámetro. El tipo de gravamen es específico

cuando se expresa en unidades monetarias por unidad de cantidad de parámetro (peso, volumen, superficie, etc.) y suele acompañar a los tributos indirectos.

Ejemplo, fue el impuesto a la reventa de aceites, grasas y lubricantes, en que el tipo de gravamen era una suma fija, de \$0.50 por cada litro (unidad fiscal) o por cada kilo de aceite o de lubricante que se vendiera.

El tipo gradual consiste, en una suma de dinero cuyo importe varía según grados de una escala referida a una determinada magnitud: el número de kilómetros recorridos, los habitantes de un municipio, la potencia de un motor, etc. El tipo gradual nunca es un porcentaje del parámetro, aunque éste se exprese en dinero, y por esta razón nunca existe en los tributos graduados una base imponible.

2.12.7 Clases de alícuotas

Las alícuotas pueden ser de tres clases: proporcional, progresiva y regresiva, que dan lugar a los impuestos proporcionales, progresivos y regresivos. Respectivamente el tipo impositivo es constante, creciente o decreciente, en su relación con la base imponible. No existen tipos de gravamen al margen de las categorías apuntadas, aun cuando pueden existir combinaciones de esas tres clases.

2.12.7.1 La alícuota proporcional

La alícuota proporcional es la que permanece constante al variar la base imponible, por lo que la cuantía de la obligación tributaria aumenta en proporción constante al aumentar la base imponible. Existe alícuota proporcional cuando el monto del impuesto está expresado por una

función lineal de la base de imposición, es decir, cuando su tasa es constante por relación a la variable de referencia que puede ser la base de imposición o la materia imponible. De acuerdo a este sistema el tipo de gravamen queda fijado en una alícuota que permanece inmutable, cualquiera que sea la extensión del presupuesto, por lo que el importe de la deuda varía en relación a la magnitud de la base imponible. Ejemplo de alícuota proporcional: la del 16% en el IVA.

2.11.7.2 La alícuota progresiva

La alícuota progresiva aumenta al aumentar la base imponible, de tal suerte que a unos aumentos sucesivos e iguales de la base corresponden aumentos más que proporcionales en la cuantía de la obligación tributaria; con la alícuota progresiva el tributo aumenta más que proporcionalmente en relación con el valor gravado.

2.11.7.3 Progresividad continua o global

La progresividad continua o global se caracteriza por el hecho de que la alícuota aplicable determinada en relación a la cuantía de la base imponible, se aplica a toda la base. La progresividad se llama global porque el tipo así afectado a cada masa la alcanza globalmente, después de cero o del máximo exonerado.

Ejemplo, en el artículo 130 de la LISR para los ingresos por obtención de premios:

El impuesto se calculará sobre el valor del premio, sin deducción alguna, aplicándose el 8% para premios con un valor de \$500.01 a \$5,000.00, y 15% para los premios con valor de \$5,000.01 en adelante.

Con la progresividad podría llegarse a absorber el 100% de la riqueza gravada, para evitar esto, a partir de determinado momento se suspende y se continúa con la proporcional.

Existe otro resultado indeseable llamado error de salto, en el que por ejemplo, en el derogado Impuesto del Timbre para los contratos de compraventa, se debía pagar un impuesto de acuerdo con una tarifa sobre el valor de bienes inmuebles, así por ejemplo si el valor estuviera en el rango de \$200,000.00 a \$300,000.00 se debía pagar un 3.5%, dando un impuesto de \$10,500.00 pero sobre el valor de \$300,001.00 a \$400,000.00 se debía pagar un 4%, por lo que el impuesto sería de \$12,000.04, de tal forma que una diferencia de \$1.00 producía una diferencia de \$1,500.00 en el impuesto.

Otro sistema para tratar de evitar los errores de salto está utilizado en la Ley del Impuesto sobre Herencias y Legados. La tarifa tiene como base el valor de la porción heredada, por ejemplo:

Hasta \$30,000.00 exenta

“ \$35,000.00 1.5%

“ \$40,000.00 2.0%

Etc.

Dispone la ley que si el capital heredado no coincide exactamente con alguna de las cantidades, se dividirá el líquido en dos porciones, una por la cantidad cerrada más alta a la cual se la aplicará la alícuota correspondiente y otra por el excedente, la cual se gravará con la alícuota inmediata cuantitativamente superior.

La progresividad global o continúa que tiene este sistema para evitar errores de salto, es la que Flores Zavala¹⁸ llama progresividad por clases.

2.12.7.4 Progresividad cuasicontinua

Lucien Mehl¹⁹ escribe que el inconveniente que presenta la progresividad continua desaparece prácticamente si la tarifa varía por cantidades suficientemente pequeñas de la base imponible, de manera que se eliminan los errores de salto. Esta progresividad es una variante de la progresividad continua con efectos nocivos atenuados.

2.12.7.5 Progresividad por escalones

En la progresividad por escalones la base imponible aparece dividida en escalones, a cada uno de los cuales se aplica una alícuota proporcional más elevada que la correspondiente al escalón anterior; la deuda tributaria se obtiene sumando las diferentes cuotas parciales correspondientes a la aplicación de cada alícuota proporcional a los diferentes escalones en que aparece dividida la base imponible.

2.12.7.6 La alícuota discrecional

Existe un tipo de gravamen variable entre un máximo y un mínimo en el que el impuesto se confía al poder más o menos discrecional de la autoridad fiscal encargada de administrar el tributo.

¹⁸ FLORES ZAVALA, Ernesto, *Finanzas Públicas Mexicanas*, n. 111.

¹⁹ MEHL, Lucien, *op. cit.*, p. 89.

Este tipo de gravamen se justifica solamente en los casos de impuestos leves, para los que resultaría desproporcionado un proceso más riguroso de determinación de la base imponible.

2.12.7.7 La regresividad

En la regresividad las alícuotas disminuyen al aumentar la base imponible, de tal suerte que a los aumentos sucesivos e iguales de la base corresponden aumentos menos que proporcionales en la cuantía de la obligación tributaria.

2.13 LAS EXENCIONES OBJETIVAS

Las exenciones objetivas son hechos que entran en la definición legal del supuesto de la imposición, o sea, del hecho imponible, y que el legislador excluye de la imposición.

Las exenciones objetivas pueden ser de distintas categorías

- a) Las que se establecen porque la magnitud o el valor del hecho imponible quedan debajo de un cierto límite, lo que produce una insignificancia económica. Por ejemplo: la utilidad fiscal inferior a \$2,000.00 que perciben los contribuyentes del ISR sobre las sociedades mercantiles dedicadas a fines empresariales, está exenta.
- b) Las exenciones mediante las cuales se intenta lograr una aplicación más equitativa del impuesto. Ejemplo, la tasa del 0% establecida en el artículo 2° de la ley del LIVA para bienes y servicios que se consideran de primera necesidad y que constituyen consumos de las clases sociales más débiles económicamente.
- c) Existen otras exenciones objetivas, impropias, que se dan cuando el legislador excluye de la imposición determinadas circunstancias, no para exceptuarlas, sino para definir en forma negativa cuáles son los hechos sometidos al impuesto. Por ejemplo, la Ley sobre

uso o tenencia de vehículos grava la tenencia o uso de vehículos nacionales o nacionalizados, sin embargo la ley exceptúa a los que tengan para su venta las plantas ensambladoras, sus distribuidores y los comerciantes en el ramo de vehículos siempre que carezcan de placas de circulación, ya que las plantas ensambladoras poseen los vehículos para su venta, de manera que la tenencia no coincide con la que tienen los demás tenedores de vehículos. Otra exención objetiva impropia contenida en la misma ley es la que exceptúa a los modelos anteriores en 12 años o más al de la aplicación de esta ley, pues no tiene más finalidad que definir el presupuesto en forma negativa.

La exención no es una simple liberación total o parcial de la obligación, en la exención la obligación tributaria no llega a nacer porque la norma exentiva se lo impide.

Los elementos de la exención son tres:

- a) la hipótesis legal que la ampara;
- b) el impuesto para que nazca la obligación;
- c) la liberación de la deuda como consecuencia del hecho impeditivo.

Las exenciones se distinguen en **objetivas** y **subjetivas**; además se distinguen en **totales** y **parciales**, según se refieren a la totalidad de la obligación o a sólo una parte de ella.

Las exenciones objetivas son generalmente totales. Las subjetivas son totales o parciales. La exención se refiere al pago de la deuda sustantiva, sin embargo también puede referirse, pero es necesario que así lo disponga la ley, a las obligaciones formales (de hacer, no hacer o tolerar).

Para las exenciones es absolutamente indispensable que se cumpla con el principio de legalidad, tanto formal como material. La exención se concede en total prescindiendo de qué personas son los sujetos autores de los hechos, que por gracia de la exención no son imposables, y por tanto no generan ninguna obligación tributaria; estas son las exenciones objetivas. En cambio, las exenciones subjetivas se otorgan a favor de determinadas personas, generalmente por determinadas circunstancias que en ellas concurren. Por ejemplo, las exenciones a favor de personas que desempeñan cargos diplomáticos o consulares.

Las exenciones tributarias pueden ser automáticas, se producen desde el momento en que se configura tácticamente la hipótesis de exención o bien ser necesario que la autoridad administrativa declare la existencia de la exención.

Las exenciones permanentes son las que duran mientras la ley no se deroga. Temporales son las que duran el tiempo que la ley dispone. Condicionales las que están sujetas al cumplimiento de determinados requisitos, los cuales si no se cumplen se pierde la exención.

En relación con su interpretación, el artículo 3° del CFF de 1981 dispone que las exenciones en cuanto a disposiciones que contienen excepciones a las reglas generales, son de interpretación estricta, lo que prohíbe la analogía y la integración.

Existen otras exenciones objetivas impropias, que resultan de que a veces el legislador sigue el sistema de definir en forma negativa los hechos imposables, o sea el legislador excluye de la imposición determinadas circunstancias, no para exceptuarlas, sino para definir en forma negativa cuáles son los hechos sometidos al impuesto.

Capítulo III

ÁMBITO CONSTITUCIONAL

3.1 Introducción

El poder tributario que ejerce la Federación y los Estados se encuentra sujeto a limitaciones establecidas en la Constitución. Algunas de esas limitaciones tienen el carácter de garantías individuales y constituyen una parte de las limitaciones al poder del Estado, en sus aspectos legislativo y ejecutivo.

3.2 La garantía o principio de legalidad.

El principio de legalidad se encuentra consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, que dispone que las contribuciones que se tiene la obligación de pagar para los gastos públicos de la Federación, Estados y municipios, deben estar establecidas por las leyes.

El principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; ya que todos estos elementos no deben quedar al arbitrio de la autoridad administrativa. La Ley debe establecer también las exenciones.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha hecho una excelente exposición de la garantía de legalidad: “El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 Constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los

gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el periodo que la misma abarca. Por otra parte, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que conforme a la Constitución del Estado está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley de tal modo que no quede margen para arbitrariedades de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante.”²⁰

Hay una sola excepción al principio de legalidad en cuanto se refiere al aspecto *formal* del principio, y es la que proporciona el artículo 131, según el cual: “El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir, o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el libre tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro

²⁰ SJF, V Época, Tomo LXXI, p. 6374.

propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el Presupuesto de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiere hecho de la facultad concedida.”

Si no existiera esta excepción, el Presidente de la República no podría alterar las tasas de los impuestos de importación o de exportación, ni mucho menos crear dichas alícuotas, pues las mismas constituyen un elemento de la obligación tributaria que debe ser establecido por una ley formal del Congreso. Esta facultad del Ejecutivo constituye una excepción al sistema de la división de poderes consagrados en la misma Constitución, y la facultad fue introducida por la reforma constitucional de diciembre de 1950, debido a poderosas razones de política económica a fin de defender la economía nacional de las fluctuaciones de precios en el comercio exterior.

3.2.1 La garantía de proporcionalidad y equidad.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece que al contribuir a los gastos públicos los obligados deben hacerlo “de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

En la jurisprudencia No. 11 de la Recopilación de 1965, se estableció por la Suprema Corte de Justicia de la Nación que la proporcionalidad y equidad de los impuestos constituyen una garantía individual, aun cuando el precepto se encuentre localizado fuera del capítulo respectivo de la Constitución.

En la jurisprudencia No. 541 de la Recopilación de 1955, que se mantiene a la fecha, la SCJN ha establecido que:

“De acuerdo con el artículo 31, fracción IV de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo; y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnímoda para establecer las exacciones que a juicio del Estado fueran convenientes, sino una facultad limitada por esos tres requisitos.”

La exigencia de proporcionalidad y de equidad que establece la fracción IV del artículo 31 Constitucional es una de justicia tributaria y es en esta materia donde impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas, entre ellas los tributos. En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Dicho postulado no puede cumplirse si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos. El sistema más adecuado para medir las capacidades contributivas es el de los impuestos directos, que por su naturaleza pueden ser progresivos. Sin embargo, en los impuestos indirectos, que no pueden eliminarse de ningún sistema tributario, la distribución tiene que hacerse en forma proporcional.

Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera a todos aquellos individuos que se encuentren colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativo significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.

No puede darse una fórmula general, el requisito de justicia tributaria tiene que ser definido jurisprudencialmente, como sucede en todos los países del mundo donde el Poder Judicial tiene una actuación destacada, y cuya influencia sobre los demás poderes y la sociedad es relevante.

En la citada jurisprudencia No. 11, la SCJN ha expresado que la misma “no ha precisado una fórmula general para determinar cuándo un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria” Considero que deben hacerse distinciones respecto a los diversos tipos de tributos, a fin de que los requisitos de “proporcionalidad y equidad” se apliquen en forma diferente tratándose de impuestos, de derechos o de contribuciones especiales.

3.3 Impuestos

3.3.1 Exorbitante o ruinoso.

La SCJN ha sostenido que se viola la garantía de proporcionalidad y equidad en los impuestos cuando tales impuestos son notoriamente exorbitantes y ruinosos. Este criterio que ofrece la Suprema Corte, sostiene además en la ejecutoria Cía. Vinícola de Orizaba, en la cual, al estudiar la tributación impuesta a través de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles (derogado) dijo que “un impuesto resulta contrario a los requisitos de equidad y proporcionalidad, cuando a juicio del poder Judicialarezca que es excesivo o ruinoso, o que el Poder Legislativo se ha excedido en sus facultades constitucionales, porque con relación a la misma fuente de ingresos que grava y a igual capacidad económica de los afectados, establezca cuotas distintas a cargo de los contribuyentes, circunstancias que no concurren en la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, que en forma general y abstracta establece una cuota fija

y moderada sobre ingresos que por concepto de ventas, realicen las empresas mercantiles a que se refiere”.

3.4 Proporcionalidad.

La SCJN ha considerado que se viola el principio de proporcionalidad cuando el legislador delega en las autoridades fiscales la facultad de señalar el valor mínimo del suelo y de modificar el valor catastral cuando éste resulte inferior a aquél, así como de determinar el valor de los inmuebles con base en la aplicación de valores unitarios; porque el valor del inmueble determinado en esa forma no revela la gravedad contributiva, puesto que se aparta del valor real del inmueble.

La proporcionalidad consiste, en esencia, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica debiendo fijarse los gravámenes de tal manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos, lo que se logra a través de las tarifas progresivas.

Al propiciarse que se aplique una tarifa mayor a quien no puede hacer una deducción frente al que puede realizarla se vulnera el principio de proporcionalidad, pues el pago del tributo no se encontrará en proporción con la capacidad económica sino que dependerá de una situación extraña a ella.

3.5 Equidad.

La SCJN estima que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos porque la equidad exige que se respete el principio de igualdad.

Ha sostenido que el principio de equidad radica en la igualdad ante la ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, deben recibir un tratamiento idéntico y ha hecho la aplicación de ese principio en materia de deducciones de acuerdo con el ISR.

La equidad toralmente es 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 gravados, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo variar únicamente las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad.

La equidad implica el que se encuentren obligados a sufragar un determinado tributo los que se hallen dentro de una misma situación establecida por la ley y que no se encuentren sujetos a esa misma obligación tributaria los que estén en situación jurídica diferente, o se tratara los iguales de igual manera y en forma desigual a los desiguales.

3.6 Doble tributación.

La doble tributación se produce cuando un mismo contribuyente recibe el impacto de dos o más impuestos, establecidos en diversos actos legislativos, que gravan el mismo objeto y se establecen por la misma entidad titular del poder fiscal; sin embargo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que en algunos casos la doble tributación se justifica, las palabras de la SCJN fueron: “al prevenir el Art. 31, fracción IV, del Pacto Federal, que los mexicanos contribuyan a los gastos públicos en la forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes, lo que exige es la justicia impositiva y si esta justicia se logra a través de

dos gravámenes se demuestra que no se trata simplemente de acumular contribuciones de modo anárquico, sino que la creación del impuesto y la forma de su recaudación obedecen a razones técnicas dentro de la organización fiscal imperante en el país, la doble tributación se justifica”.²¹

Es tendencia de la política fiscal de la mayoría de los países, entre ellos el nuestro, evitar la doble tributación precisamente para realizar la justicia fiscal; para lograrlo, infinidad de países han celebrado convenciones, convenios y *modus vivendi*; y existen normas de derecho tendientes a evitar la doble tributación. Sin embargo, en ocasiones, la doble tributación es buscada por el legislador para lograr diversos fines, como lo son: graduar la imposición o hacerla más fuerte a través de dos gravámenes que se complementen en lugar de aumentar las cuotas de lo primeramente establecido; buscar un fin social extra-fiscal; lograr una mayor equidad en la imposición tomando en cuenta la distinta capacidad contributiva de los sujetos pasivos; y aun tratar de captar un aumento en el ingreso con mayor comodidad para la administración pública. En nuestra propia legislación positiva existen normas que tratan de evitar la doble tributación y otras que claramente dan lugar a ella. Sin embargo, no se puede decir que por el solo hecho de que un determinado tributo dé lugar a una doble tributación sea inconstitucional. Lo que la norma constitucional prohíbe, Art. 31, fracción IV, es: que los tributos sean exorbitantes o ruinosos, que no estén establecidos por ley; o, que no se destinen para los gastos públicos; pero no de que haya doble tributación.

²¹ Informe Presidente SCJN 1966, 1ª parte, p. 90.

3.7 Prueba

Con respecto a la forma de probar la falta de proporcionalidad y equidad en que el impuesto sea exorbitante o ruinoso, la SCJN ha sostenido tesis contradictorias. En algunos casos ha sostenido que esas características o vicios deben buscarse en función de la generalidad de los contribuyentes y en otros casos ha sostenido que deben tomarse en cuenta las condiciones particulares del contribuyente afectado.

La SCJN ha sostenido que la desproporcionalidad e inequidad depende de situaciones generales. Ha dicho: “las afirmaciones de un quejoso de que por haber disminuido su capacidad contributiva por diversos motivos el impuesto que tiene que cubrir resulta desproporcionado e inequitativo no puede conducir a considerar la ley relativa como inconstitucional, pues tal determinación no puede derivarse de situaciones particulares de un solo contribuyente sino que depende de circunstancias generales pues la naturaleza de la ley, su inequidad o desproporcionalidad, sólo puede derivarse del sistema general que previene, en relación con todos los contribuyentes a quienes afecta.”²²

También ha dicho que “la situación de que un impuesto es tan gravoso que trae consigo la ruina de quienes lo pagan o que afecta la fuente de sus ingresos, no puede probarse con la demostración de la situación económica del quejoso y de la afectación que sobre la misma podría producir el impuesto, ya que tales elementos sólo se refieren a él y por ser la ley de carácter general, las pruebas idóneas deben favorecer a la finalidad de los destinatarios de la norma”²³

²² Informe Presidente SCJN 1985, 1ª parte, p. 400.

²³ Informe Presidente SCJN 1985, 1ª parte, p. 402.

En cambio en otra resolución sostuvo que la desproporcionalidad y la falta de equidad deben probarse. Que “si de la demanda de amparo en su integridad y del recurso de revisión interpuesto por el quejoso no se desprende que el mismo probara fehacientemente que el impuesto que reclama fuera desproporcionado e inequitativo, y por ello ruinoso para él, no basta el simple dicho del quejoso en tal sentido, sino que debe probarlo y al no hacerlo, procede confirmar la sentencia resuelta que niega el amparo.”²⁴

El actor en el amparo y el recurrente en el recurso deben probar fehacientemente que el impuesto que reclaman sea desproporcionado e inequitativo.

La determinación de si una ley viola los principios de proporcionalidad y equidad no puede derivarse de situaciones particulares de un solo contribuyente, sino que depende de circunstancias generales en relación con todos los contribuyentes a quienes afecta.

3.8 Derechos

3.8.1 Proporcionalidad y equidad

Los derechos constituyen un tributo impuesto autoritariamente por el Estado a los particulares que utilizan un servicio público; y están comprendidos en la fracción IV del artículo 31 constitucional. Es verdad que la proporcionalidad y equidad de los derechos no es la misma que la proporcionalidad y equidad de los impuestos, pero no es exacto que la proporcionalidad y equidad de aquéllos consista precisamente la igualdad o equivalencia entre el costo del servicio prestado a cada particular y la cantidad que se paga por él. Ni en derecho civil se exige

²⁴ Semanario Judicial de la Federación, VII Época, Vol. 52, 1ª parte, p. 44, 1973; La Interpretación Constitucional, p. 110.

esa correspondencia absoluta en el intercambio de servicios por dinero; por ello se habla de lo que el particular deba pagar por ellos corresponda aproximadamente al costo del servicio prestado, de la adecuada proporción entre el servicio público y la cuantía del derecho, y de una razonable proporcionalidad o prudente o discreta proporcionalidad entre ambos. Este criterio permite al Estado fijar el importe de los diversos aspectos y circunstancias especiales, tomando en cuenta el valor de las oficinas, instalaciones, equipo, pago de personal y demás gastos originados por la prestación del servicio en sus diversos tipos, sin sujeción matemática a un supuesto costo individual, abstracto e igual para todos; dicho criterio también permite al Estado fijar el importe de los derechos teniendo en consideración fines extrafiscales, como sería provocar un aumento o disminución en el servicio que se va a prestar.

Ahora bien, el costo supone un criterio puramente matemático pero no jurídico, ya que para fijarse individualmente el monto de un derecho debe tomarse en cuenta que éste debe ser proporcional y equitativo, de conformidad con el artículo 31 constitucional, fracción IV. La proporcionalidad tiene como base el costo general y el costo específico del servicio en la forma indicada. La equidad permite al Poder Público tomar en consideración los beneficios que se reciban y las posibilidades económicas y sociales de cada causante y de cada grupo de causantes, para distribuir entre ellos el importe del costo total del servicio; tratándose desigualmente las situaciones desiguales, lo cual es muy útil en un país como el nuestro donde existen diferencias económicas muy notables entre los diferentes sectores y clases socioeconómicas.

3.8.2 Exorbitantes

La SCJN ha sostenido que un “Un derecho fiscal es exorbitante cuando el monto de su cobro, comparado con el servicio que proporciona el Estado como contraprestación, sea evidentemente excesivo; tal monto de la cuota se determina con base en el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio. Sentado lo anterior conviene precisar que en aquellos casos en que se afirme que el cobro de derechos es exorbitante, es indispensable que el promovente del amparo, a quien obviamente corresponde la carga de la prueba demuestre su acerto, ya que de lo contrario, la autoridad judicial encargada de resolver el juicio de garantías no estará en aptitud de declarar que exista desproporción entre el servicio y la cuota, no siendo suficiente por tanto la mera afirmación que el quejoso pronuncie en ese sentido.”²⁵

3.9 Contribuciones de mejoras

En materia de contribuciones de mejora la SCJN ha sostenido que “los artículos 380 y siguientes, establecen las bases para la derrama del tributo tomando en consideración la situación de los precios en el área de la mejora, y de acuerdo con fórmulas matemáticas se determinan en forma proporcional y equitativa el monto del gravamen de acuerdo con el beneficio específico de cada predio”, por lo que “se satisfacen los requisitos consagrados en el invocado artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal”; “el impuesto lo deben cubrir los propietarios o poseedores de predios ubicados dentro de las áreas de imposición, en proporción directa al costo de las obras ejecutadas o por ejecutar, en relación con el área y ubicación de los inmuebles afectados, siguiendo para tal efecto el procedimiento que determina el Art. 380 de la LHDF, que sienta las bases para calcular el tributo que debe pagar cada predio mediante una

²⁵ SJF, VII Época, vols. 121-126, 1ª parte, p. 50.

fórmula matemática precisa e invariable, cuya aplicación conduce a fijar, para cada finca un impuesto proporcional y equitativo”.

3.10 Exenciones

La SCJN ha considerado que cuando se otorgan a unos exenciones y se niegan a otros que se encuentran en la misma situación, éstas son contrarias a la equidad y proporcionalidad. Es decir, las exenciones deben ser iguales para los iguales. Pero, si un cuerpo legislativo decide eximir de un impuesto a un grupo o clase genérica de causantes, de modo que quedan exentos todos los comprendidos en la definición de grupo, entonces no hay falta de proporción.

3.11 Recargos

La SCJN ha considerado que debido a la naturaleza fiscal de los recargos éstos deben estar sujetos a los principios de proporcionalidad y equidad previstos en el Art. 31 constitucional, fracción IV. El cumplimiento de esos requisitos tiene como finalidad indemnizar al fisco por la mora en que incurrió el contribuyente, por lo que la determinación de su monto debe estar en relación directa con la cantidad que obtuvo por el tiempo que no se cumplió con la obligación y hubiera dejado de percibir el erario y en su caso hubiera obtenido el contribuyente.

La inequidad y desproporcionalidad de los recargos debe determinarse en cuanto a su monto, en relación con las cantidades que hubiera dejado de percibir el fisco por la mora y, en su caso hubiere obtenido el contribuyente; cuando se pretende que la norma que señala el máximo al cual pueden ascender esos recargos no es proporcional ni equitativo se requieren pruebas para acreditarlo, ya que deberá llegar a la convicción de que ese máximo autorizado por la ley

excede a lo que durante la vigencia del precepto podría obtenerse normalmente con el movimiento del dinero.

3.12 Tasas adicionales

Se ha discutido si las tasas adicionales representan un tributo independiente o si se trata simplemente de un aumento a la tasa del tributo.

La SCJN se ha inclinado por la segunda tesis. Así por ejemplo, ha sostenido que el impuesto adicional “legalmente debe considerarse igual a aquel sobre el que se cause, ya que en realidad al ser de la misma naturaleza, viene a constituir un aumento fijo a la propia tarifa del impuesto en cuestión” y que “sí atiende a la capacidad contributiva del causante pues tiene la misma fuente impositiva que aquél”.²⁶

Y en otra ejecutoria sostuvo que “en realidad representa una forma de aumentar en la misma medida el impuesto preexistente durante 1983, pues el hecho generador característico de este tributo continuará siendo el ingreso gravable”.²⁷

3.13 El destino de los gastos públicos, las afectaciones especiales y las finalidades extrafiscales.

De acuerdo con el Art. 31, fracción IV de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo, y tercero que se destine al pago de los gastos

²⁶ Informe Presidente SCJN , 1984, Pleno, Tesis 61, p. 317.

²⁷ Informe Presidente SCJN, 1985, 1ª parte, p. 431; ... *La Interpretación Constitucional*, p. 180

públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto sería contrario a lo estipulado por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnímoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fueran convenientes, sino una facultad limitada por esos tres requisitos:

Gastos Públicos. La SCJN ha definido qué debe entenderse por gastos públicos en tesis jurisprudencial:

Por gastos públicos no debe entenderse todos los que pueda hacer el Estado, sino aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos. Para que exista gasto público es necesario que:

- La asignación de fondos sea para expensar una atribución o competencia constitucional de la Federación, o de los Estados o del Municipio.
- Quien haga el gasto sea la administración pública, centralizada o descentralizada, o los otros poderes de la Unión, de los Estados o del Municipio.
- Que se haga conforme a una autorización consignada en el presupuesto anual de egresos, o por una ley posterior que convalide el gasto.

Afectaciones Especiales. La mayor parte de los impuestos tienen una aplicación general a los gastos públicos. Sin embargo algunos tributos pueden tener afectaciones especiales. El CFF establece que sólo se puede afectar un impuesto a un fin especial cuando la ley así lo establezca.

Finalidades Extrafiscales. La doctrina reconoce que puede haber tres clases de impuestos:

Los impuestos con fines exclusivamente fiscales, cuyo objetivo es producir ingresos al Erario, tales como el impuesto sobre ingresos mercantiles, impuesto a la producción del cemento, impuesto sobre primas pagadas a instituciones de seguros, etc; los impuestos con fines fiscales y extrafiscales al mismo tiempo, tales como el impuesto sobre la renta, que persigue además de la producción de ingresos el fomento del desarrollo económico del país y la distribución equitativa de la riqueza, el impuesto sobre producción de alcohol y aguardiente que aparte de producir ingresos persigue combatir el alcoholismo encareciendo las bebidas embriagantes, los impuestos aduaneros que persiguen proteger la industria nacional contra la competencia extranjera; los impuestos con fines exclusivamente extrafiscales que persiguen fines sociales, económicos, etc., pero que por su propia estructura y mecanismo no pueden producir ingresos al erario.

Cuando se establecen impuestos aduanales tan altos no se realizan las operaciones gravadas; lo que se pretende es prohibir la introducción al país o la salida de determinada clase de mercancías y no que el Fisco obtenga recursos que de antemano se sabe que no percibirá.

3.14 Principios de igualdad y prohibición de leyes privativas.

El artículo 13 constitucional prescribe que “nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales”.

La SCJN ha establecido con carácter de Jurisprudencia definida, que “Es carácter constante de las leyes, que sean de aplicación general y abstracta; es decir, que deben contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de

antemano, sino que sobreviva a esta aplicación y se apliquen sin consideración de especie o de persona, a todos los casos idénticos al que previenen, en tanto que no sean abrogadas. Una ley que carece de esos caracteres va en contra del principio de igualdad, garantizado por el artículo 13 constitucional y aun deja de ser una disposición legislativa, en el sentido material, puesto que le falta algo que pertenece a su esencia”.²⁸

No deben confundirse las leyes privativas con las leyes especiales. Las primeras no crean situaciones generales, abstractas e impersonales mientras que las segundas, aun cuando se apliquen únicamente a una o varias categorías de personas o de hechos o situaciones sí tienen la nota de generalidad. Leyes especiales en materia tributaria son por ejemplo, las leyes que establecen tributos a los fabricantes de cerveza, o de cemento, o a los poseedores de automóviles.

En materia de leyes privativas, las leyes tributarias no deben gravar a una o varias personas individualmente determinadas. El gravamen se debe establecer en tal forma a cualquiera persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal debe ser sujeto del impuesto.

La SCJN ha sostenido que se consigna, en primer término, la universalidad del impuesto para asegurar la igualdad obligando a todos los habitantes de la República a contribuir para los gastos públicos que el Estado requiera para sus funciones. Sin embargo esta universalidad del impuesto que es universalidad de la obligación constitucional no significa que todas las personas físicas o morales deban de pagar todos los impuestos que el Estado se vea obligado a

²⁸ Apéndice al SJF, 1965, 1ª parte, tesis 17, p. 58.

crear para cubrir sus necesidades presupuestales, y por esta razón el propio Constituyente señala inmediatamente después de la obligación que la contribución sea proporcional y equitativa en los términos que fijen las leyes, dejando así al legislador ordinario la facultad de imponer las contribuciones que estime necesarias para cubrir el presupuesto. Cada persona o categoría de personas serán causantes en las materias determinadas por el legislador, cuando en la materia del impuesto se produzca tanto el hecho generador como su condición de contribuyente en esta materia.

La garantía de igualdad en realidad establece que las leyes deben tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias. Como esta igualdad debe tomar en consideración tanto las diferencias que caractericen a cada una de las personas en la materia regulada por el régimen legal de que se trate para determinar quienes son iguales cuando la relación en que la particular obligación impuesta por la ley esté con las necesidades o conveniencias generales en el lugar, tiempo y modo de su aplicación para determinar si son o no iguales las circunstancias, las leyes pueden y aun deben, establecer categorías diversas a condición de que la decisión sea razonable, es decir, tenga razón de ser en la naturaleza de las cosas de que se trate. En ambas determinaciones se trata de trascender las apariencias de la igualdad aritmética para discernir desigualdades esenciales y hallar el modo de compensarlas mediante obligaciones o exenciones legales que iguallen ante la ley a todos los comprendidos en su regla.

El principio de igualdad establecido en la Constitución no se propone sancionar en materia de impuestos un sistema determinado ni una regla férrea por la cual todos los habitantes o propietarios deban contribuir con una cuota igual al sostenimiento del Gobierno, sino que tiende a que en *condiciones análogas se impongan gravámenes idénticos a los contribuyentes.*

Ese principio no priva al legislador de la facultad de crear categorías de contribuyentes afectados con impuestos distintos siempre que ellas no sean arbitrarias o formadas para hostilizar a determinadas personas o clases, es decir, siempre que las distinciones, categorías o clasificaciones se apoyen en una base razonable y respondan a una finalidad económica o social. Si bien todo impuesto tiene que corresponder a una capacidad contributiva, la determinación de las diversas categorías de contribuyentes puede hacerse por motivos distintos de la sola medida económica de esa capacidad. Tanto el tesoro público como el régimen impositivo con el que se le constituye, son instrumentos de gobierno y para la obtención del bien común que es la finalidad de todo sistema tributario ha de considerarse no exclusivamente en la mayor o menor capacidad contributiva de cada uno sino en mayor o menor deber de contribuir que tiene razón de ser distinta de sólo la capacidad económica de quien contribuye.

3.15 Prohibición de los impuestos que limitan el libre ejercicio del derecho al trabajo y a ejercer actividades comerciales lícitas.

El artículo 5° constitucional establece que: “A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad sólo podrá vedarse por determinación judicial cuando se ataquen los derechos de tercero o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la ley cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Nadie puede ser privado del producto de su trabajo sino por resolución judicial.” Los párrafos 3° y 4° de dicho artículo, prescriben que: “Nadie podrá ser obligado a prestar trabajos personales sin la justa retribución y sin su pleno consentimiento, salvo el trabajo impuesto como pena por la autoridad judicial.

Es evidente que la libertad de trabajo puede ser atacada por el ejercicio del poder fiscal, al expedirse leyes que graven los productos del trabajo en forma excesiva, privando al sujeto de los rendimientos de la labor desempeñada haciendo incosteable la realización de una actividad por medio de onerosas exacciones. Esta garantía limita la facultad impositiva del Estado, por lo que los rendimientos de un trabajo no pueden ser desorbitadamente gravados.

3.16 Prohibición de la retroactividad.

El artículo 14, primer párrafo de la Constitución Federal, dicta que: “a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna”, esta prohibición aplica no sólo en materia fiscal, sino en todas las demás leyes.

La SCJN ha proporcionado definiciones de retroactividad, a veces en función de una doctrina particular: “para que una ley sea retroactiva, se requiere que obre sobre el pasado y que lesione derechos adquiridos bajo el amparo de leyes anteriores”; o en forma más general: “La ley sólo es retroactiva cuando vuelve al pasado, sea para apreciar las condiciones de legalidad de un acto o para modificar o suprimir los efectos de un derecho ya realizado”.

Aun cuando la SCJN ha considerado que “propia en materia administrativa y fiscal no hay una doctrina en materia de retroactividad”, autores como Flores Zavala²⁹ ha hecho una aplicación de la teoría de Roubier en materia tributaria, en su obra *Finanzas Públicas Mexicanas*, y ha desarrollado el principio en las siguientes proposiciones:

²⁹ Citado por DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, pp. 303 a 306.

- A) “Las leyes impositivas sólo son aplicables a situaciones que la misma ley señala, como hecho generador del crédito fiscal, que se realicen con posterioridad a su vigencia. Si una ley pretende aplicar el impuesto a una situación realizada con anterioridad, será una ley retroactiva.”
- B) Para evitar la retroactividad el CFF 1981, en su artículo 6° dispone que las contribuciones deben determinarse de acuerdo a las disposiciones vigentes en el momento de su causación. En cambio son aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.
- C) “La ley tributaria puede gravar los efectos no producidos de un acto o contrato, aun cuando éste se haya realizado o celebrado antes de su expedición, si el hecho generador del crédito fiscal consiste en esos efectos.”
- D) “Las modificaciones que se introduzcan a los elementos esenciales de un impuesto, cuota, base, deducciones, etc., sólo son aplicables a los hechos generadores realizados con posterioridad a la reforma, pero no a los anteriores.”
- E) “Aun en los casos en que las nuevas cuotas del impuesto sean más bajas que las anteriores, sólo serán aplicables a partir de su vigencia. No debe incurrirse en el error de considerar que aplicar la ley retroactivamente en estos casos, sería en beneficio del causante.”

- F) “Las normas procesales para la determinación del crédito fiscal, para el ejercicio de la facultad económico-coactiva o para la fase contenciosa, se deben aplicar, desde luego, a los procedimientos en trámite, pero respetando las actuaciones ya realizadas.”
- G) “Las leyes que modifican, aumentando o disminuyendo, los términos establecidos por una ley anterior para el ejercicio de un derecho, se aplican desde luego.”
- H) “En materia tributaria no puede hablarse de derechos adquiridos frente a la actividad impositiva del Estado; sólo puede hablarse de hechos realizados.”

3.17 La garantía de audiencia.

El artículo 14 constitucional consagra la garantía de audiencia: “Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.”

Originalmente la garantía de audiencia estuvo enderezada hacia las autoridades judiciales, después se hizo extensiva a las autoridades administrativas y finalmente en 1942, la Suprema Corte de Justicia la amplió al Poder Legislativo.

En materia tributaria la garantía de audiencia se cumple plenamente en aquellas leyes que suponen la colaboración del contribuyente y de la Administración para esa determinación (Ley del Impuesto sobre Herencias y Legados); en el procedimiento oficioso y contencioso que establece el Código Fiscal de la Federación; y en algunas leyes particulares que conceden

recursos o instancias administrativas a los contribuyentes contra las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales (Código Aduanero, por ejemplo).

En materia impositiva, si el gravamen tiene el carácter de impuesto, no es necesario cumplir con la garantía de previa audiencia establecida en el artículo 14 Constitucional. Al ser el impuesto una prestación unilateral y obligatoria, la audiencia que se puede otorgar a los contribuyentes es siempre posterior a la aplicación del impuesto, que cuando sí existe la posibilidad de que los interesados impugnen, ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondiente; basta que la ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la aplicación del gravamen, una vez determinado, para que en materia hacendaria se cumpla la garantía de audiencia que dicta el artículo 14 constitucional.

En lo que respecta a los derechos, no se plantea problema ya que generalmente el monto a pagar por derechos se conoce con anticipación, y de otra manera no se prestarían los servicios.

Por otra parte, cuando las leyes fiscales establecen para los impuestos el sistema de autodeterminación por el contribuyente la aplicación de la garantía de audiencia no viene al caso; y que cuando el Fisco revisa las declaraciones y descubre créditos fiscales omitidos la garantía de audiencia se respeta cuando después de ejercido el acto administrativo de fijación de diferencias, el contribuyente tiene la oportunidad de inconformarse y de recurrir el acto.

En relación con las contribuciones de mejora, la SCJN estableció la jurisprudencia No. 294 que establece: “Como los causantes tienen el derecho de conocer el valor de las obras que realiza el Departamento del Distrito Federal, antes de su iniciación, tal derecho implica la obligación de

la autoridad de dar a conocer al interesado los datos relativos, y la falta de dicho requisito implica la violación del artículo 14 Constitucional”.³⁰

3.18 Derecho de petición.

El artículo 8° de la Constitución Federal dispone que: “los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que éste se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa” y que “a toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene la obligación de hacerlo conocer en breve tiempo al peticionario”.

La SCJN ha establecido que esa garantía “tiende a asegurar un proveído y no a que se resuelvan las peticiones en determinado sentido”, si pasaran más de cuatro meses desde que una persona presenta un ocurso y ningún acuerdo recae en él, se viola la garantía constitucional; además, que la garantía constitucional no consiste en que las peticiones se tramiten y resuelvan sin las formalidades y requisitos que establecen las leyes relativas, pero sí impone a las autoridades la obligación de dictar a toda petición hecha por escrito, esté bien o mal formulada, un acuerdo también por escrito, que debe hacerse saber en breve término al peticionario; y además en relación con la negativa ficta que establecía el artículo 162 del anterior Código Fiscal, la SCJN ha sostenido que “el derecho que otorga a los interesados el artículo 162 del Código Fiscal, consiste en presumir como negativa ficta el que las autoridades fiscales no den respuesta a la instancia de un particular, no quiere decir de ninguna manera que éste se vea obligado a considerarlo siempre en esa forma, máxime que esto no constituye una obligación a su cargo; además de que la negativa ficta no libera a las autoridades fiscales de

³⁰ Apéndice SJF de 1955.

acatar el artículo 8° constitucional, a contestar una petición pacífica y respetuosa hecha por escrito, puesto que de admitirse la interpretación en tal sentido se haría nugatorio lo que establece el citado artículo 8° Constitucional.³¹

3.19 La prisión por deudas fiscales.

Se castigan con pena de privación de la libertad a aquellos hechos que impliquen deliberadamente la omisión de pago de las deudas tributarias. El CFF ha tipificado como hechos delictuosos la defraudación fiscal, el contrabando, el comercio clandestino, el rompimiento de sellos, entre otros.

3.20 La confiscación de bienes.

El artículo 22 constitucional establece la prohibición de la confiscación de bienes y prescribe que no considerará como tal la aplicación total o parcial de los bienes de una persona para el pago de impuestos o multas.

Margáin opina que “cuando el Art. 22 considera que no es confiscación la aplicación total o parcial de los bienes de un contribuyente para el pago de gravámenes o sanciones, no está autorizando al Estado a aprobar impuestos confiscatorios. Establece que el causante omiso que ha dañado con su apatía al Erario y a los demás contribuyentes cumplidos, puede sufrir la acumulación de los impuestos y de las sanciones correspondientes, aun cuando esto pueda acarrearle la confiscación de sus bienes. Esto lo permite la Constitución como excepción con la

³¹ Boletín de Información Judicial, agosto 1958, p. 459.

mira de evitar que los particulares evadan el pago puntual de sus contribuciones, suponiendo que el Estado no puede, en ninguna ocasión apropiarse totalmente de su patrimonio.”³²

3.21 Prohibición de costas judiciales.

El artículo 17 constitucional prohíbe las costas judiciales; estableciendo que el servicio de justicias debe ser gratuito.

La SCJN ha definido que las costas judiciales que prohíbe el Art. 17 constitucional deben ser entendidas “como el cobro por el servicio de administrar justicia. Esto sin embargo, no significa que con motivo de la tramitación de un juicio no tengan que causarse determinados gastos, entre ellos, los derechos fiscales que se causan por expedición de copias certificadas; el impuesto del timbre, publicación de edictos, convocatorias para remate, nombramientos de peritos, inscripciones en el Registro Público, etc.”³³

3.22 Tributos especiales en tiempos de guerra.

El artículo 26 al establecer que en tiempo de paz ningún miembro del ejército podrá alojarse en casa particular contra la voluntad del dueño, ni imponer prestación alguna, y que en tiempo de guerra, los militares podrán exigir alojamiento, alimentos y otras prestaciones en los términos de la ley marcial correspondiente, “autoriza la creación de verdaderos tributos especiales, pero limitados sólo al tiempo de guerra y a los términos que establezca la ley marcial”.

³² MARGÁIN, Hugo B., Los Derecho Individuales y el Juicio de Amparo en Materia Administrativa, p. 26.

³³ Informe del Presidente de la SCJN, 1972, tomo I, Sec. V, p. 313, AR 6096/71, Arturo Fuentecilla, 17-VIII-72.

3.23 Prohibición de exenciones de impuestos y libre competencia.

Mucha discusión ha suscitado el artículo 28 de la Constitución que establece que no habrá exención de impuestos.

La SCJN ha sustentado la tesis de que “la prohibición de exención de impuestos a que se refiere el Art. 28 constitucional está reservada para los casos en que se trata de favorecer a determinada persona, estableciendo un privilegio a su favor, pero no cuando la exención alcanza a toda una categoría de personas por medio de leyes de carácter general”.³⁴

La discusión se ha centrado en las exenciones que se han concedido a cierta categoría de personas, como las cooperativas y las industrias nuevas, o las que se han otorgado a favor de concesiones de servicios públicos.

En relación a las exenciones a favor de las industrias nuevas o necesarias, Flores Zavala opina que son contrarias al texto constitucional.³⁵ En cambio H. B. Margain las considera constitucionales, de acuerdo a su argumento: “El Art. 28 prohíbe las exenciones de impuestos. Sin embargo las leyes fiscales que las conceden como un incentivo a las industrias nuevas, fundamentales o necesarias para el desarrollo de México, no contravienen el Art. 28, supuesto que no las establecen para el beneficio de algún causante en particular, sino de todos aquellos que se encuentren en la misma situación general. Esta interpretación corresponde a un cabal conocimiento de las necesidades de la expansión industrial en nuestro medio. Si se quiere no cumple con el estricto criterio de generalidad en los impuestos, conforme a las ideas más

³⁴ Informe del Presidente a la SCJN, 1973, 1ª parte, pp. 375-377, AR 2209/70, Rafael González Murillo.

³⁵ FLORES ZAVALA, E., *op. cit.*, p. 86.

rígidas del liberalismo. Sin embargo, está de acuerdo con las necesidades reales del desarrollo de nuestro medio; por ello, el Estado está capacitado para conceder beneficios fiscales a las empresas que integren la industrialización del país, lo cual, en el fondo, no es sino subsidio del Tesoro a una actividad necesaria”.³⁶

Si se quiere, esta interpretación no cumple con el estricto criterio de generalidad en los impuestos conforme a las ideas más rígidamente del liberalismo; pero está de acuerdo con las necesidades reales del desarrollo económico de nuestro país, por ello el Estado está capacitado para conceder beneficios fiscales a las empresas que integren la industrialización del país, lo cual no es sino un subsidio del Tesoro a una actividad necesaria”.

Fundamentalmente el espíritu del Constituyente fue prohibir las prerrogativas o privilegios indebidos, pero no prohibir proteger a aquellas industrias que realizan un esfuerzo para lograr el desarrollo económico del país, en el que todos tenemos interés y del que todos los ciudadanos derivamos beneficios indirectos.

3.24 Prohibición de aduanas interiores y de restricciones a la libre circulación y tránsito de las mercancías.

Las alcabalas herencia del periodo colonial consistían en gravar la mercancía en su circulación dentro de los límites de nuestro territorio. Levantaban un sinnúmero de barreras que entorpecían su movimiento, recargaban su precio, según los lugares en proporciones enteramente desiguales. A pesar de la lucha que en su contra se desarrolló durante el siglo pasado, las alcabalas no pudieron ser extinguidas y el Constituyente de 1917 repitió su

³⁶ MARGÁIN, H. B., *op. cit.*, p. 86.

prohibición en el artículo 117, en los siguientes términos: “Los Estados no pueden en ningún caso: ...IV.- Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio. V.- Prohibir ni gravar directa ni indirectamente la entrada a su territorio ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera. VI.- Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exacción se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía. VII.- Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencia 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...”

Asimismo, el artículo 73, fracción IX, nos dice que se dieron facultades al Congreso de la Unión “para impedir que en el comercio de Estado a Estado se establezcan restricciones” y en el artículo 131 se dispuso que es “facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o se exporten o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aun prohibir por motivos de seguridad o de policía la circulación en el interior de la República, de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia , pero sin que la misma Federación pueda establecer ni dictar en el Distrito y Territorios Federales, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117”.

3.25 El órgano encargado de hacer efectivas las garantías en materia fiscal.

La SCJN tuvo en vigencia hasta 1926, la siguiente jurisprudencia: “Los requisitos relativos a la proporcionalidad y equidad de los impuestos, deben ser calificados por las respectivas Legislaturas o por la autoridad que los acuerde, quienes deben estimar todos los factores

económicos y sociales que sean de tomarse en cuenta, para ajustar esos impuestos a la Constitución Federal. Los Poderes Federales no tienen capacidad para calificar la proporcionalidad y equidad de los impuestos que decretan los Estados.”³⁷

Sin embargo, el 20 de octubre de 1926, en un amparo promovido por Aurelio Maldonado contra el cobro de un impuesto predial, la Suprema Corte cambió radicalmente su jurisprudencia, “estableciendo ahora que sí está capacitado el Poder Judicial para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo en cada caso especial, cuando aparezca a los ojos del poder Judicial que el impuesto es exorbitante y ruinoso, o porque se ha excedido el Poder Legislativo en sus facultades constitucionales”.³⁸

No obstante, no fue sino hasta el año de 1944 cuando se modificó en forma definitiva la Jurisprudencia de la Suprema Corte, admitiendo las facultades constitucionales de ésta para intervenir en todos los casos en que se violen las garantías constitucionales de ésta para intervenir en todos los casos en que se violen las garantías constitucionales en materia tributaria, las cuales quedan bajo la tutela del Poder Judicial Federal, en cuanto la atribuyen tales responsabilidades los artículos 103 y 107 de la Constitución Federal.

Actualmente la Jurisprudencia vigente, número 11 del Pleno, es la siguiente: “Aunque la jurisprudencia sentada por la Suprema Corte en ejecutorias anteriores, estableció que la falta de proporcionalidad y equidad del impuesto no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar dicha jurisprudencia, estableciendo que sí está el Poder Judicial

³⁷ SJF, V Época, Apéndice al Tomo LXXVI, p. 812.

³⁸ SJF, V Época, Tomo XVII, p. 1013.

capacitado para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante y ruinoso, o que el legislativo se ha excedido en sus facultades constitucionales. Aun cuando el artículo 31 no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías, por lo que, si se demanda ante el Poder Judicial no es el capacitado para remediar dicha violación, y que el remedio contra de ellas se encuentra en el sufragio popular, pues, en tal caso, se haría nugatoria la fracción I del artículo 103 de la Constitución, y la misma razón podría invocarse para negar todos los amparos que se enderezaran contra leyes o actos del Poder Legislativo.”

En conclusión, actualmente la tutela de las garantías en materia tributaria se encuentra reconocida y es ejercida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de los juicios de amparo que llegan a su conocimiento.

Capítulo IV

SITUACIÓN ACTUAL DE LOS INVERSIONISTAS

Ciertas personas físicas empresarios que han venido llevando a cabo una diversa cantidad de operaciones a través de empresas residentes para efectos fiscales en México, están interesadas en efectuar inversiones en el EUA a través de la construcción de torres para la captación de energía eólica. Estas torres, de acuerdo con el concepto de negocio que tiene la empresa, serán enajenadas o vendidas a residentes en el EUA para la captación de la energía eólica.

Las personas físicas son tres, Juan, Pedro y Armando (los inversionistas). Ellos han venido siendo socios a lo largo de los años a través de una sociedad anónima. En dicha sociedad, cada uno de ellos tiene una tercera parte de la tenencia accionaria. La sociedad se denomina Concretos, S.A. de C.V. Esta sociedad, es a su vez accionista del 99.99 por ciento de la tenencia accionaria de dos sociedades denominadas Construcción en Concretos, S.A. de C.V. y Servicios Concretos, S.A. de C.V. siendo la primera de ellas la sociedad operativa y la segunda la prestadora de servicios y en la cual se encuentran todos los empleados que prestan sus servicios al grupo.

Las torres serán construidas utilizando un procedimiento patentado que involucra un concreto especial el cual, tomando en cuenta el alto precio del acero (material comúnmente utilizado para la construcción de dicho tipo de torres), representaría un disminución de los costos

considerables para las empresas que se dediquen a la acumulación de energía eólica para su posterior venta.

Por otro lado, y para los efectos de este análisis, existe una persona física residente para efectos fiscales en Holanda que cuenta con una patente anterior a la que se tiene en México. Para efectos de este análisis partimos del supuesto de que existe desde ya, un acuerdo de negocios a través del cual, los inversionistas, a través de la estructura de negocios que sea necesaria, se obligarán al pago de una regalía al residente para efectos fiscales en Holanda.

Con lo anterior, se efectuará un análisis y una propuesta para el efecto de que el residente para efectos fiscales en México estructure su operación en EUA y, de esta manera, la tributación a nivel global sea eficiente.

Capítulo V

PROPUESTA PARA EFECTUAR LAS INVERSIONES Y ANÁLISIS

5.1 Estructura

- a) En primer lugar, las personas físicas que participarán en el negocio (“Socios”)³⁹, deben constituir en México una Sociedad de Responsabilidad Limitada (“SRL”), la cual, a su vez, tendrá el 100% de las acciones de una *Corporation* estadounidense (“US Corp”) y el 99% de una *Limited Liability Company* (“LLC”). El 1% restante del capital social de la LLC será detentado por la US Corp.
- b) A través de la LLC, se desarrollarán las actividades en los EU, siendo dicha entidad la que contactará a los clientes y contratará los servicios de empresas constructoras, las cuales, basándose en las especificaciones que la LLC les proporcione, construirán las torres.
- c) Adicionalmente, tres empresas mexicanas⁴⁰, todas ellas sociedades anónimas, interactuarán con la LLC en los siguientes términos: (i) X, S.A. tendrá la patente que usará LLC; (ii) Y, S.A. le prestará servicios a la LLC relacionados con la dirección de las labores de construcción de las torres de concreto pretensado, y (iii) W, S.A. tendrá los empleados y le prestará servicios administrativos a la LLC.
- d) Por lo que hace a la patente que detenta el residente en Holanda, X, S.A. le pagará regalías.
- e) Aprovechando ciertos beneficios contemplados en la legislación de los EU, la LLC será considerada como una entidad jurídica transparente para efectos fiscales,

³⁹ Para efectos de nuestro análisis, asumiremos que todas las personas físicas son residentes para efectos fiscales en México y que no serán considerados como empleados de la LLC.

⁴⁰ X, S.A., Y, S.A. y W, S.A., serán partes relacionadas de la SRL.

atribuyéndose sus ingresos a sus miembros. La sede de dirección efectiva y/o la dirección principal del negocio de la LLC deberá estar en los EU.⁴¹

- f) Al igual que en el caso de la LLC, al tomar una opción prevista por la legislación de los EU, la SRL se considerará como una entidad jurídica transparente para efectos fiscales.
- g) Tomando en cuenta lo anterior, desean conocer nuestros comentarios en relación con las implicaciones fiscales de diversos temas relacionados con la estructura corporativa anteriormente mencionada.

5.1.2 Análisis Estados Unidos de América.

5.1.2.1 Clasificación de los Socios como residentes en México o en EU para efectos fiscales.

Generalmente, los EU gravan a sus residentes respecto de todos sus ingresos, sin tomar en cuenta el lugar de donde provengan. En cambio, tratándose de no residentes, únicamente pueden gravar los ingresos que éstos obtengan de fuentes de riqueza ubicadas en los EU.⁴²

Para tales efectos, el Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta (el “Tratado”), establece reglas específicas para determinar si una persona es considerada como residente de los EU para efectos fiscales o de México.

⁴¹ Para efectos de este análisis, asumiremos que la LLC es considerada como un residente en el extranjero para efectos fiscales.

⁴² Ver lo dispuesto en el Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta.

En principio, se considera como residente a la persona que deba tributar en uno de los países (México-EU) respecto de todos sus ingresos, sin importar el lugar de donde provengan, como resultado de la aplicación de la legislación de dicho país.⁴³ No obstante lo anterior, cuando una persona se encuentra obligada a tributar en ambas jurisdicciones, se determinará el país de su residencia en atención a las siguientes reglas (se presentan en orden de aplicación):

- i.** Ubicación de la vivienda permanente. En caso de que tenga una vivienda permanente en ambos países, se considerará que es residente del país en el que mantenga relaciones económicas y personales más estrechas.
- ii.** Ubicación donde habitualmente viva.
- iii.** Nacionalidad, y
- iv.** Resolución de común acuerdo emitida por las autoridades competentes de los Países.

En este sentido, el art. 4, párrafo 2, del Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio (el “Convenio”), emitido por el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (“OCDE”), prevé, en términos generales, lo mismo que establece el Tratado. Incluso, los comentarios al Convenio pueden utilizarse como una guía para la correcta aplicación e interpretación de las reglas anteriormente referidas.

Para su referencia, a continuación se transcriben, en su parte conducente, los Comentarios al Convenio:

6. Un ejemplo permitirá aclarar el caso. Una persona tiene su vivienda permanente en el Estado A, donde su esposa e hijos viven. Ha tenido una estancia de más de seis meses en el

⁴³ Ver art. 4º del Tratado.

Estado B y, de acuerdo con la legislación de este último Estado, como consecuencia del periodo que permaneció en el Estado B, estará obligado a tributar como residente de dicho Estado. Por consiguiente, ambos Estados reclaman dicha persona es objeto de imposición total. Este conflicto debe ser resuelto por el Convenio.

7. En este caso en particular, el artículo 2 (párrafo 2) otorga preferencia al reclamo del Estado A. Esto no implica que el artículo establezca reglas especiales en materia de “residencia” y que las disposiciones domésticas del Estado B sean ignoradas porque son incompatibles con dichas reglas. El hecho es que, en caso de un conflicto, se debe escoger uno de los dos reclamos y es en ese punto que el artículo establece reglas especiales.

... Para resolver este conflicto, se deben establecer reglas especiales que otorguen preferencia al vínculo que exista con un Estado sobre el vínculo que exista con el otro Estado. En la medida de lo posible, el criterio de preferencia debe ser de tal naturaleza que no quede duda de que la persona en cuestión sólo podrá satisfacerlo en un Estado, haciendo al mismo tiempo que el derecho del Estado a gravar se sienta natural en función del vínculo. Los hechos respecto de los cuales serán aplicadas las reglas especiales, serán aquellos que hubieran existido durante el periodo en el cual la residencia del contribuyente afecta la imposición, pudiendo comprender un lapso inferior a un periodo de imposición completo ...

11. El artículo otorga preferencia al Estado en el cual la persona tiene a su disposición una vivienda permanente. Este criterio será suficiente para resolver el conflicto por lo general, por ejemplo, cuando la persona tiene una vivienda permanente en uno de los Estados y únicamente ha permanecido por un periodo considerable en el otro Estado.

12. El subpárrafo a) significa, por ende, que en la aplicación del Convenio (esto es, cuando existe un conflicto entre las leyes de dos Estados) se considerará que la residencia será el lugar donde la persona sea propietaria o posea una vivienda; debiendo ser ésta una vivienda permanente, es decir, que la persona debe haberla arreglado y mantenido para su uso permanente, contrario al hecho de que se hubiera quedado en un lugar en particular bajo tales circunstancias que sea evidente que la estadía sea planeada como de corta duración.

13. En relación con el concepto de vivienda, es importante tomar en cuenta que cualquier forma de vivienda debe ser tomada en cuenta (ya sea una casa o departamento adquirido o rentado por la persona, una recámara amueblada). Sin embargo, la permanencia de la vivienda es esencial; esto significa que la persona ha arreglado que dicha locación esté a su disposición en todo momento y de manera continua, y no solo de manera ocasional y por una estancia de corta duración (viaje de placer, viaje de negocios, viaje educativo, atender un curso en una escuela, etc.)

Siendo esto así, para determinar si los Socios serán considerados como residentes en los EU, será necesario considerar la duración de la estancia en los EU, y si una vivienda “permanente” en México será mantenida. Basándonos en lo que entendemos del caso, y en que los Socios no estarán ubicados permanentemente en los EU, sino que estarán en los EU por intervalos cortos necesarios para supervisar y administrar las distintas actividades de construcción, consideramos que los Socios mantendrán su residencia permanente en México. Por lo tanto, al amparo del Tratado, los Socios no deberán ser considerados como residentes de los EU.

5.1.2.2 Imposición en los EU, respecto de las actividades realizadas por los Socios en los EU.

Como se explicará con mayor detalle después, los Socios se encontrarán obligados a pagar impuestos respecto de la parte que les corresponda de los beneficios empresariales de la SRL dentro de los EU. Toda vez que dicho tributo será pagado a través de la LLC (mediante la retención de impuestos), a menos que los Socios busquen solicitar la devolución de dichos montos, tales actividades no implicarán la obligación de presentar declaraciones en los EU para los Socios.

Adicionalmente a lo anterior, consideramos importante mencionar que ciertos impuestos locales y estatales pudieran resultar aplicables a los Socios. Aun y cuando Texas no establece un impuesto a las personas físicas, en la medida en que las actividades sean realizadas fuera del Estado (ya sea por la LLC o por las personas físicas que poseen el control de la SRL), será importante revisar con cuidado las actividades para determinar hasta que punto, en caso de ser así, el Estado podría gravar las actividades.

Es más, aun y cuando no resulta completamente claro, pareciera que ésta estructura no hará que los Socios causen impuestos hereditarios en los EU, toda vez que no es probable que la propiedad de la SRL sea incluida en un patrimonio hereditario, para no residentes, en los EU.

5.1.2.3 Imposición de las actividades de la LLC en los EU.

Toda vez que la LLC no será tratada como una *Corporation* para efectos fiscales de los EU y toda vez que tiene más de un socio, la LLC será considerada como un *partnership*.⁴⁴ Para efectos impositivos de los EU, las reglas de un *partnership* generalmente le atribuyen las actividades realizadas por la misma a sus socios, resultando esto en que todas las actividades del *partnership* aparezcan reflejadas en las declaraciones individuales de impuestos de los socios (esto está sujeto a diversos requisitos en materia de retención de impuestos), así como la transmisión de la contingencia fiscal directamente a los socios.⁴⁵ Lo anterior también incluye la determinación del status de comercio o negocio. Por lo tanto, si se considera que el *partnership* realiza actividades comerciales o de negocio en los EU, se considerará que los socios las están realizando y, por ende, estarán sujetos a imposición respecto de la parte del ingreso neto de la *partnership* que les corresponda.⁴⁶

En principio, la LLC será considerada como un establecimiento permanente (“EP”) en los EU, como resultado de las actividades realizadas dentro de los EU. Siendo esto así, la LLC estará obligada a presentar una declaración de impuestos en los EU, en la cual se reflejen dichas actividades, pero no estará obligada a pagar el impuesto que se cause (a menos de que se tenga la obligación de efectuar una retención).

⁴⁴ Ver Code § 7701(a)(2); Treas. Reg. § 301.7701-3. Tomar en cuenta que, para efectos fiscales de los EU, las conclusiones a que se arribe en materia de la LLC resultarán aplicables en los mismos términos a la SRL, por cuanto la SRL será considerada como una entidad transparente para efectos fiscales de los EU.

⁴⁵ Ver, en términos generales, Code §§ 701-702; 875(1).

⁴⁶ Ver, e.g., *Unger v. Commissioner*, 936 F.2d 1316 (D.C. Cir. 1991) (aplicación de las reglas anteriormente referidas respecto del Tratado celebrado entre EU y Canadá en relación con el impuesto sobre la renta).

Como resultado de la naturaleza de entidades transparentes que tendrán tanto la LLC como la SRL, se considerará que los Socios tendrán un EP en los EU, y estarán obligados a pagar el impuesto que se cause con motivo de las actividades que sean atribuibles a dicho EP. El impuesto se calculará tomando en cuenta los pagos que reciban como resultado de los contratos de construcción y será disminuido con las erogaciones efectuadas en relación con dichos contratos. Tales erogaciones incluirán los gastos personales, los pagos efectuados por conceptos de regalías, los pagos por concepto de servicios así como cualquier gasto por concepto de interés. El impuesto podrá ser enterado ya sea por: (i) la LLC vía una retención⁴⁷ y, en caso de un pago en exceso, los Socios podrán solicitar una devolución ante la oficina correspondiente en los EU; o (ii) los Socios presentan sus declaraciones de impuestos y pagan el impuesto a cargo que les corresponda en las mismas. Como se analizará en el apartado de efectos fiscales en México, resulta más benéfico desde el punto de vista fiscal mexicano, el que la LLC efectúe el pago del impuesto correspondiente.

Recapitulando, como resultado de la inversión de los Socios en la SRL, se entenderá que éstos realizan negocios en los EU, lo cual a su vez hará que los ingresos que se generen en los EU se atribuyan a un EP. Adicionalmente, el pago que se efectuará por concepto de regalías a X, S.A., el pago de servicios que se efectuará a favor de Y, S.A., la remuneración que se pagará a los empleados, podrán ser considerados como gastos relacionados con los ingresos anteriormente referidos (también podrían llegar a incluirse otras erogaciones efectuadas en los EU, como podrían ser los pagos efectuados a los subcontratistas, etc.). En virtud de lo anterior, los Socios se considerarían como responsables del pago del impuesto en los EU, tomando

⁴⁷ La retención se efectuará trimestralmente, aplicando una tasa del 35% (la tasa puede variar tratándose de diferentes tipos de ingresos).

como base el importe neto a que se ha hecho referencia (dependiendo del lugar donde se realicen las actividades, un impuesto estatal se podría causar).

En este caso, la LLC se vería obligada a efectuar una retención a nombre de los Socios. En caso de que la retención que efectúe la LLC fuera superior a la cantidad que efectivamente tuvieran que enterar los Socios, éstos estarán posibilitados para solicitar en devolución los pagos efectuados en exceso.

En este mismo sentido, es importante mencionar que la US Corp, al tener el 1% de la LLC, estará obligada a pagar el impuesto corporativo en los EU, en la proporción en que participa en la LLC. Adicionalmente, la distribución de utilidades de la US Corp a la SRL estará gravada a una tasa de retención del 5%, por concepto de dividendos.

Tanto la LLC como la US Corp deberán pagar el impuesto a las franquicias de Texas, mismo que se calcula, en términos generales, de la siguiente manera:

Punto de Inicio	Ingresos Totales
Menos	Ya sea: a) Costo de los bienes vendidos; o b) Compensación deducible
Igual	Margen bruto (no debe exceder del 70% de los Ingresos Totales)
Multiplicado por	<u>Monto Bruto de los Recibos emitidos en Texas</u> Monto Bruto de los Recibos Totales
Igual	Margen gravable
Multiplicado por	Tasa del Impuesto (generalmente 1%)
Igual	Impuesto a Cargo

El impuesto deberá ser pagado por cada una de las sociedades. Es importante tomar en cuenta que la US Corp podrá reducir sus ingresos totales respecto de la parte que le corresponde en los ingresos de la LLC, a fin de que sus ingresos no estén sujetos a doble tributación.

5.1.2.4 Pagos efectuados a otras entidades mexicanas

Los pagos que se efectúen a X, S.A. por concepto de regalías estarán sujetos a una tasa de retención del 10%. En cambio, el pago que se efectúe a Y, S.A. por los servicios que ésta hubiera prestado no estarán sujetos a retención, toda vez que los servicios serán prestados en México. Como resultado de las implicaciones fiscales en los EU de los pagos efectuados por concepto de regalías y servicios, es indispensable que los mismos se efectúen a precios de mercado.

Si los servicios que serán prestados por los empleados de W, S.A., son prestados mientras ellos sigan siendo empleados de W, S.A., se considerará que W, S.A. le presta los servicios a la LLC. Siendo esto así, la LLC se verá obligada a pagar a W, S.A., por los servicios que ésta le preste, una remuneración a precios de mercado. Dicho pago constituirá un ingreso para W, S.A. por servicios prestados dentro de los EU, lo cual a su vez causaría que W, S.A. tuviera un EP dentro de los EU.

En vista de lo anterior, para que los servicios puedan ser prestados a la LLC, pero sin causar un EP para W, S.A., dichos servicios no deben ser prestados por personas que tengan el carácter de empleados de W, S.A. Así, y en la medida en que la LLC necesita que dichos servicios sean prestados en los EU a su nombre, los mismos deberán ser prestados por empleados de la LLC

(los empleados deben ser prestados a través de un *secondment agreement*⁴⁸). Adicionalmente, mientras las referidas personas están trabajando de los EU, en nombre de la LLC, no deben realizar ninguna actividad en relación con W, S.A. (o cualquier otra persona moral relacionada que no tenga residencia en los EU).

En el mismo sentido, si la LLC es considerada como un agente dependiente de una persona moral Mexicana que sea su parte relacionada, tales actividades podrán constituir un establecimiento permanente en los EU para la sociedad Mexicana. Para nuestros efectos, estamos asumiendo que ninguna otra sociedad Mexicana celebrará contratos en los EU, ni que la LLC estará facultada para celebrar contratos en los EU a nombre de sociedades Mexicanas. Siendo esto así, la única otra cuestión es determinar si la transferencia de bienes y servicios a la LLC atiende a una venta de buena fe, lo cual implicaría que las actividades de la LLC no serían consideradas como actividades llevadas a cabo en representación de una parte relacionada no residente en los EU. Para tales efectos, los precios de transferencia relacionados con cualquier transferencia deben atender a los precios de mercado, a fin de evitar que se considere a la LLC como una parte dependiente de una entidad no residente en los EU.

⁴⁸ Un *secondment agreement* es un contrato por virtud del cual el patrón de un empleado le “presta” el empleado a otra sociedad, evidentemente con el consentimiento del nuevo patrón. Normalmente esto genera una nueva relación laboral con el nuevo patrón. Lo anterior genera que los pagos que se le efectúen al trabajador sean considerados un pago por concepto de salarios y, el nuevo patrón, sería quien llevaría a cabo la deducción. De esta forma, no se entienda que el patrón que fue sustituido presta servicios en el otro estado, evitando así la posibilidad de que dicha actividad pudiera tipificarse como un establecimiento permanente para el patrón que fue sustituido.

5.2 Análisis México

5.2.1 Consecuencias fiscales para la SRL.

5.2.1.1 Regímenes fiscales preferentes.

De conformidad con lo dispuesto por la Ley del Impuesto sobre la Renta (“LISR”), los residentes en México están obligados a pagar el impuesto conforme a lo dispuesto en el capítulo “De los Regímenes Fiscales Preferentes”, por los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes que obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen, directa o indirectamente, en la proporción que les corresponda por su participación en ellas, así como por los ingresos que obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscales en el extranjero.

Es importante destacar que también se considerarán como ingresos obtenidos en un régimen fiscal preferente aquellos que se obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscales en el extranjero, aun cuando dichos ingresos no tengan un régimen fiscal preferente⁴⁹. Este es precisamente el caso en el cual se encontrará la SRL. Lo anterior ya que, la LLC no se entenderá como contribuyente del impuesto sobre la renta en EUA sino que lo serán sus socios⁵⁰.

⁴⁹ Se considera que las entidades o figuras jurídicas extranjeras son transparentes fiscales, cuando no son consideradas como contribuyentes del impuesto sobre la renta en el país en que están constituidas o tienen su administración principal o sede de dirección efectiva, y sus ingresos son atribuidos a sus miembros, socios, accionistas, o beneficiarios.

⁵⁰ En un apartado posterior se efectuará una crítica constructiva a esta circunstancia ya el objeto para el cual fueron incorporadas estas reglas anti-abuso en nuestra legislación fiscal se distorsiona cuando, como en el caso que nos ocupa, si habrá pago de impuestos muy superiores a los contenidos en la legislación fiscal pero, por el hecho de que el sujeto del impuesto lo es alguien mas y la sociedad que obtiene el ingreso es considerada transparente.

Tomando en cuenta que, atendiendo al análisis efectuado, la LLC será considerada como una entidad jurídica transparente para efectos de la legislación de los EU, los ingresos que obtenga la SRL a través de la LLC serán considerados como ingresos obtenidos en un régimen fiscal preferente, obligando esto a que la SRL deba cumplir con las obligaciones y requisitos establecidos en la LISR para este tipo de ingresos.

Para su referencia, a continuación se hace una breve relación de las obligaciones más significativas para la SRL:

1. Los ingresos que obtenga la LLC serán gravables para la SRL en el ejercicio en que se generen, en la proporción de su participación, aún cuando la LLC no se los haya distribuido.⁵¹
2. La SRL deberá mantener a disposición de las autoridades fiscales la contabilidad de la LLC.
3. La SRL deberá presentar, en el mes de febrero de cada año, una declaración informativa sobre los ingresos que haya generado a través de entidades jurídicas extranjeras fiscalmente.⁵²
4. La SRL deberá llevar una cuenta por la LLC, la cual se adicionará con los ingresos gravables, la utilidad fiscal o el resultado fiscal de cada ejercicio que le correspondan, que ya hayan pagado el impuesto, restando del monto de ellos el impuesto correspondiente, y se disminuirá con los ingresos, dividendos o utilidades que la LLC le distribuya a la SRL.
5. La SRL deberá llevar una cuenta de capital de aportación respecto de la LLC.

En relación con lo anterior, es importante hacer mención a un tema que puede resultar relevante para este análisis, los ingresos que la LISR no considera como ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes.

⁵¹ Estos ingresos se determinarán cada año y no se acumularán a los demás ingresos, debiendo enterarse el impuesto correspondiente conjuntamente con la declaración anual.

⁵² Es importante destacar que, en términos del Código Fiscal de la Federación, en adición a las otras consecuencias que se pudieran actualizar, la no presentación de esta declaración o su presentación incompleta, por más de tres meses, se considera como un delito fiscal y podrá ser sancionado de tres meses a tres años de prisión. Al respecto, consideramos que existen elementos para sostener que dicha sanción no aplica al caso que nos ocupa, por cuanto únicamente resultaría aplicable a los ingresos obtenidos en regímenes fiscales preferentes y no a aquellos que sean asimilados a éstos, como sucede en el caso que nos ocupa.

Refiriéndonos únicamente al caso que nos pudiera resultar aplicable, la LISR establece que no se considerarán ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes los obtenidos a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que realicen actividades empresariales, salvo que sus ingresos pasivos⁵³ representen más del 20% de la totalidad de sus ingresos.

Partiendo del supuesto de que los ingresos pasivos de la LLC no representan más del 20% de la totalidad de sus ingresos, se podría llegar a la conclusión de que dichos ingresos no se considerarían como ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes y, por ende, la SRL no se encontraría obligada a cumplir con las obligaciones anteriormente señaladas.

No obstante lo anterior, si efectuamos un análisis estricto de las disposiciones vinculadas con dicho precepto legal, estimamos que se puede arribar a otra conclusión. En particular, estimamos que se puede sostener que dicho supuesto de excepción únicamente resulta aplicable a los ingresos que derivan de regímenes fiscales preferentes y no así a aquellos que son asimilados a dicho tipo de ingresos (supuesto en el que se encuentran los ingresos que genera la LLC).

En efecto, es posible arribar a la conclusión de que los ingresos que se asimilan a los ingresos generados en regímenes fiscales preferentes, como serían aquellos que son obtenidos a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes para efectos fiscales en el

⁵³ Se consideran ingresos pasivos para estos efectos, los intereses; dividendos; regalías; las ganancias en la enajenación de acciones, títulos valor o bienes intangibles; las ganancias provenientes de operaciones financieras derivadas cuando el subyacente se refiera a deudas o acciones; las comisiones y mediaciones; así como los ingresos provenientes de la enajenación de bienes que no se encuentren físicamente en el país, territorio o jurisdicción donde resida o se ubique la entidad o figura jurídica extranjera y los ingresos provenientes de servicios prestados fuera de dicho país, territorio o jurisdicción.

extranjero, aun y cuando dichos ingresos no tengan un régimen fiscal preferente, no pueden dejarse de considerar como ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes en atención al porcentaje de actividades empresariales que les dieron origen.

En relación con este punto, consideramos que existen elementos serios y razonables para estimar que, en caso de formular una consulta a las autoridades fiscales o, incluso, en caso de tener que defender este punto ante los tribunales, la obtención de un criterio que confirme el hecho de que los ingresos que se obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes para efectos fiscales en el extranjero (cuando dichos ingresos se obtengan como resultado de la realización de actividades empresariales y no estén compuestos en más de un 20% por ingresos pasivos) es probable⁵⁴.

Finalmente, en relación con este punto, es importante señalar que la LISR permite a los contribuyentes que se ubiquen en los supuestos arriba comentados, acreditar el impuesto pagado⁵⁵ en el extranjero por las entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen, en la misma proporción en que los ingresos de dichas entidades o figuras sean gravables para ellos, contra el impuesto sobre la renta que causen en México, por dichos ingresos, siempre que puedan comprobar el pago en el extranjero del impuesto que acrediten⁵⁶.

Tomando en cuenta lo anterior, la SRL podrá acreditar el impuesto que pague la LLC, incluso si la LLC pagó el impuesto por cuenta de los accionistas de la SRL.

⁵⁴ En un apartado posterior, se efectuará una crítica constructiva a las disposiciones fiscales en análisis.

⁵⁵ Para efectos del acreditamiento del impuesto, es necesario que la sociedad extranjera (en el caso, la LLC), pague el impuesto sobre la renta, aun y cuando sea por cuenta de sus miembros. Lo anterior es así, toda vez que, aun y cuando dicho precepto legal establece que el impuesto debe ser pagado por la sociedad extranjera, en ningún momento señala que el impuesto deba ser a cargo de dicha sociedad, sino que únicamente debe ser pagado por ella.

⁵⁶ En un apartado posterior se efectuará una crítica constructiva de esta circunstancia.

5.2.1.2 Impuesto Empresarial a Tasa Única

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 1º de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (“LIETU”), están obligadas al pago del impuesto regulado en dicho ordenamiento las personas físicas y las morales residentes en México, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México, por los ingresos que obtengan, independientemente del lugar donde se generen, por la realización de las siguientes actividades: (i) enajenación de bienes; (ii) prestación de servicios independientes, y (iii) otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

Siendo esto así, y tomando en cuenta que la LLC no realizará en México ninguna de las actividades señaladas en el precepto legal referido, no se causará el impuesto empresarial a tasa única por los ingresos que obtenga ésta. En la medida en que la SRL únicamente reciba dividendos de la LLC y de la US Corp, ésta tampoco estará obligada a efectuar pago alguno por concepto de impuesto empresarial a tasa única.

5.2.2 Consecuencias fiscales para la X, S.A.

5.2.2.1 Regalías pagadas por LLC

Atendiendo a lo dispuesto por la LISR, los ingresos que obtenga X, S.A. con motivo de los pagos que efectúe a su favor la LLC por el uso de la patente, serán considerados como ingresos gravables para la primera.

Al respecto, es importante destacar que, tomando en cuenta lo dispuesto por el artículo 12 del Tratado, las regalías⁵⁷ pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante (LLC) a un residente del otro estado contratante (X, S.A.) pueden someterse a imposición en el estado en el que resida la sociedad que pague las regalías (EU).

No obstante lo anterior, continúa señalando dicho artículo, si el beneficiario efectivo de las regalías es un residente del otro estado contratante (México), el impuesto no podrá exceder del 10% del importe bruto de las regalías.

En relación con este tema, también es importante mencionar que X, S.A. podrá acreditar, contra el impuesto que conforme a la LISR le corresponda pagar, el impuesto sobre la renta que le hubiera sido retenido por la LLC. Para tales efectos, el ingreso acumulado deberá incluir el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero.

El impuesto acreditable de referencia no excederá de la cantidad que resulte de aplicar la tasa del impuesto sobre la renta (28% en 2008) a la utilidad fiscal que resulte por los ingresos percibidos en el ejercicio de fuente de riqueza ubicada en el extranjero.

⁵⁷ Para los efectos del Tratado, el término regalías comprende las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas y otras registradas en películas o cintas magnetoscópicas u otros medios de reproducción para uso en relación con la televisión, **de una patente**, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, u otro derecho o propiedad similar, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, así como por el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico que no constituya propiedad inmueble. El término "regalías" también incluye las ganancias obtenidas de la enajenación de cualquiera de dichos derechos o bienes que estén condicionadas a la productividad, uso o disposición de los mismos.

Para estos efectos, las deducciones que sean atribuibles exclusivamente a los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero se considerarán al cien por ciento; las deducciones que sean atribuibles exclusivamente a los ingresos de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional no deberán ser consideradas y, las deducciones que sean atribuibles parcialmente a ingresos de fuente de riqueza en territorio nacional y parcialmente a ingresos de fuente de riqueza en el extranjero, se considerarán en la misma proporción que represente el ingreso proveniente del extranjero de que se trate, respecto del ingreso total del contribuyente en el ejercicio.

Cuando el impuesto acreditable se encuentre dentro del límite anteriormente referido y no pueda acreditarse total o parcialmente, el acreditamiento podrá efectuarse en los diez ejercicios siguientes, hasta agotarlo.

Para poder hacer efectivo lo anterior, X, S.A. deberá contar con una constancia de retención.

5.2.3 Regalías pagadas al residente en Holanda.

En términos generales, los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, provenientes de fuentes de riqueza situadas en México, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo, los ingresos no sean atribuibles a éste, estarán obligados al pago del impuesto sobre la renta.

En relación con lo anterior, la LISR establece que, tratándose de regalías, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en México cuando los bienes o derechos por los cuales se pagan las regalías se aprovechen en México, o cuando se paguen las regalías por un residente en

territorio nacional o por un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

En caso de que se actualice alguno de los supuestos anteriores, y se considere que existe un ingreso para el residente en el extranjero proveniente de fuente de riqueza ubicada en México, el impuesto se calculará aplicando al ingreso que obtenga el contribuyente por el uso de la patente (en nuestro caso, el contribuyente sería el residente en Holanda), sin deducción alguna, la tasa del 28%.

No obstante lo anterior, y en atención a lo dispuesto por el artículo 12 del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de los Países Bajos para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta (“Tratado²”), aun y cuando las regalías pueden también someterse a imposición en el Estado del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado (en nuestro caso México), si el perceptor de las regalías es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no puede exceder del 10 por ciento⁵⁸ del importe bruto de las regalías.

Así, asumiendo que el residente de Holanda es el beneficiario efectivo de las regalías que pagará X, S.A., el impuesto sobre la renta que corresponda a dichos ingresos no podrá ser mayor al 10%.

⁵⁸ La tasa del 10 por ciento fue recientemente modificada mediante la suscripción de una modificación al Tratado celebrado con los Países Bajos que fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 2009.

En este mismo sentido es importante señalar que las personas que efectúen pagos por concepto de regalías a favor a residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México (en nuestro caso X, S.A.), estarán obligadas a efectuar la retención que corresponda y a enterar el impuesto respectivo.

Finalmente, es necesario mencionar que los pagos que efectúe X, S.A. por este concepto, en la medida que cumplan con los demás requisitos de la LISR, podrán ser considerados como deducciones autorizadas y servirán para disminuir sus ingresos acumulables.

5.2.3.1 Impuesto Empresarial a Tasa Única

Como se mencionó anteriormente, están obligadas al pago del impuesto empresarial a tasa única las personas físicas y las morales residentes en México, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México, por los ingresos que obtengan, independientemente del lugar donde se generen, por la realización de las siguientes actividades: (i) enajenación de bienes; (ii) prestación de servicios independientes, y (iii) otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

Al respecto, es importante señalar que el artículo 3º de la LIETU señala que no se consideran dentro de las actividades gravadas por dicho tributo, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes entre partes relacionadas residentes en México o en el extranjero que den lugar al pago de regalías.

Siendo esto así, y en la medida en que los ingresos por regalías que obtendrá X, S.A. provendrán de una parte relacionada residente en el extranjero, éstos no serán objeto del impuesto empresarial a tasa única.

Finalmente, consideramos que los pagos que X, S.A. efectúe por concepto de regalías, podrán considerarse como deducciones autorizadas para efectos del impuesto empresarial a tasa única en la medida en que el pago que se efectuará será a una parte no relacionada.

5.2.3.2 Impuesto al Valor Agregado

En términos del artículo 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (“LIVA”), las empresas residentes en el país calcularán el impuesto que dicho ordenamiento regula aplicando la tasa del 0% al valor de la enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando unos u otros se exporten.

Para dichos efectos, la LIVA considera exportación de bienes o servicios, entre otros, al uso o goce temporal, en el extranjero de bienes intangibles proporcionados por personas residentes en el país.

Siendo esto así, y en la medida en que X, S.A., es una persona moral residente en México que otorgará el uso o goce temporal en el extranjero de un bien intangible (la patente), causará el impuesto al valor agregado a la tasa del 0%.

5.2.4 Consecuencias fiscales para Y, S.A. y W, S.A.

5.2.4.1 Impuesto sobre la renta

En primer lugar, es importante señalar que, de conformidad con el artículo 7 del Tratado, los beneficios de una empresa de un Estado Contratante (México) solamente pueden someterse a imposición en este Estado (Mexico), a no ser que la empresa realice o ha realizado su actividad en el otro Estado Contratante (EU) por medio de un establecimiento permanente situado en él. Siendo esto así, y suponiendo que Y, S.A. y W, S.A. no realizarán actividades en los EU a través de un establecimiento permanente, consideramos que los ingresos que obtengan podrán clasificarse como beneficios empresariales y, por ende, no estarán sujetos a retención en los EU.

Ahora bien, para efectos mexicanos, los ingresos que obtengan se considerarán como ingresos acumulables y deberán ser tomados en cuenta para determinar el impuesto sobre la renta que corresponda.

5.2.4.2 Impuesto empresarial a tasa única

Como se ha señalado, de conformidad con la LIETU, las personas morales residentes en territorio nacional deberán pagar el impuesto empresarial a tasa única por los ingresos que obtengan, independientemente del lugar en donde se generen, por la prestación de servicios independientes.

Siendo esto así, y en la medida en que Y, S.A. y W, S.A. le prestarán servicios a la LLC, ambas serán consideradas como contribuyentes del impuesto empresarial a tasa única y

deberán determinarlo aplicando la tasa del 17.5%⁵⁹ a la cantidad que resulte de disminuir de la totalidad de los ingresos percibidos por las actividades gravadas por dicho tributo, las deducciones autorizadas por la LIETU.

El impuesto empresarial a tasa única se calculará por ejercicios y se pagará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas en el mismo plazo establecido para la presentación de la declaración anual del impuesto sobre la renta. Los contribuyentes también tendrán la obligación de presentar pagos provisionales a cuenta del impuesto del ejercicio.

5.2.4.3 Impuesto al Valor Agregado

De conformidad con lo dispuesto por la Ley del Impuesto al Valor Agregado (“LIVA”), las empresas residentes en el país calcularán el impuesto al valor agregado aplicando la tasa del 0% al valor de la prestación de servicios cuando se exporten.

Al respecto, la LIVA considera exportación de servicios, entre otros, al aprovechamiento en el extranjero de los servicios prestados por residentes en el país, por concepto de asistencia técnica, servicios técnicos relacionados con ésta e informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

En relación con este punto, el Reglamento de la LIVA prevé que el aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por personas residentes en el país, comprende tanto los que se presten en el territorio nacional como los que se proporcionen en el extranjero.

⁵⁹ En 2008 la tasa será de 16.5%, mientras que en 2009 será del 17%

Asimismo, dicho ordenamiento legal establece que, entre otros supuestos, se entiende que los servicios se aprovechan en el extranjero cuando sean contratados y pagados por un residente en el extranjero sin establecimiento en el país, siempre que se paguen mediante cheque nominativo o transferencia de fondos a las cuentas del prestador del servicio en instituciones de crédito o casas de bolsa y el pago provenga de cuentas de instituciones financieras ubicadas en el extranjero.

Asumiendo que Y, S.A. y W, S.A. encuadran en los supuestos anteriores, consideramos que los servicios que le prestarán a LLC se considerarán como una exportación de servicios para efectos de la LIVA (con independencia de si se prestan en México o no) y, por ende, estarán gravados a la tasa del 0%.

Capítulo VI

CONCLUSIONES, ASÍ COMO PROPUESTA PARTICULAR RESPECTO A CIERTOS TEMAS DE MODIFICACIONES A LAS DISPOSICIONES FISCALES MEXICANAS RELATIVAS AL TÍTULO VI DE LA LISR

6.1 CONCLUSIONES

6.1.1 Primera

Nuestro país ha estado siempre en necesidad de inversiones efectuadas por extranjeros para el mejor desarrollo de la actividad económica. Contrario a lo que sucede en la mayoría de los países desarrollados del mundo México no es un país que efectúe inversiones en el extranjero, contrario a eso, se encuentra constantemente promoviendo el país con el objeto de captar inversiones.

Esto, en consecuencia, ha generado que empresas o individuos Mexicanos que pretenden llevar a cabo actividades fuera de México se encuentren con una legislación fiscal que no prevé beneficios para dichas sociedades. Inclusive, contrario a tener una legislación fiscal que sirva como base para efectuar inversiones en el extranjero, nuestra legislación fiscal está más orientada a evitar que las inversiones que se han efectuado en México se vayan sin un gravamen.

Por supuesto, esto genera las complicaciones que se han venido analizando a través de este trabajo y que, en lo particular, fueron abordados para analizar la situación particular de inversionistas efectuando inversiones en nuestro país vecino del norte. Es decir, está tan atrasada nuestra legislación fiscal por lo que hace a inversiones efectuadas en el extranjero, que el análisis efectuado en este trabajo tiene el principal objetivo de analizar el Capítulo VI de la Ley que contiene las reglas antiabuso que hemos venido platicando.

6.1.2 Segunda

Es obvio, por las explicaciones que se han expuesto, que el régimen fiscal en Estados Unidos es mucho más complicado pero bastante más avanzado que el nacional. En mi experiencia profesional, he tenido la oportunidad de asesorar a clientes extranjeros que efectúan inversiones en México que tienen inquietudes bastante más complicadas y con bastante más sentido que las expuestas.

6.1.3 Tercera

Es el colmo, que nuestros legisladores no entiendan que la legislación fiscal debe tener incentivos para invertir fuera de México. Es decir, aun cuando esto podría parecer contradictorio con el hecho de que se necesitan inversiones en nuestro país, el hecho de generar riqueza en el extranjero implica que lleguen recursos

del extranjero que regresarían al país con una utilidad. Es decir, si hubieran reglas que facilitaran inversiones en el extranjero (suponiendo que las inversiones fueran productivas) los recursos que retornarían a territorio nacional serían superiores a lo invertido en el extranjero, generando con ello riqueza en el país.

Mientras nuestros legisladores sigan teniendo una visión corta, las inversiones en el extranjero seguirán teniendo los problemas que hemos venido comentando y discutiendo a lo largo de este trabajo.

6.2 PROPUESTA PARTICULAR

Como se ha expresado a lo largo de este trabajo, existen ciertas disposiciones relativas al Título VI de la LISR que debieran ser modificadas. En este apartado, efectuaremos dos propuestas de reforma fiscal a diversos artículos que no trastocan el objetivo del régimen y que lo vuelven armónico y coherente.

6.2.1 Diferencia entre ingreso sujeto a un régimen fiscal preferente obtenido a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen, directa o indirectamente, en la proporción que les corresponda por su participación en ellas contra ingresos que obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscales en el extranjero.

El primer párrafo del artículo 212 de la LISR establece lo siguiente:

“Los residentes en México y los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, están obligados a pagar el impuesto conforme a lo dispuesto en este Capítulo, por los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes que obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen, directa o indirectamente, en la proporción que les corresponda por su participación en ellas, así como por los ingresos que obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscales en el extranjero.”

Como puede observarse, el primer párrafo antes transcrito, establece dos tipos de ingresos que se entenderán gravados en los términos del Título VI de la LISR a saber: i) ingresos sujetos a un régimen fiscal preferente obtenido a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen, directa o indirectamente, en la proporción que les corresponda por su participación en ellas y, ii) los ingresos que obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscales en el extranjero.

El hecho de que ambos ingresos se entiendan gravados conforme a este Título no genera *per se* una distorsión. Lo que lo genera es que el régimen aplicable es radicalmente distinto para uno con respecto a otro.

La Ley prevé que los ingresos que deben acumularse conforme a este Título, son los generados en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito por las entidades o figuras jurídicas extranjeras y lo que hayan sido determinados presuntivamente por las autoridades fiscales,

aun en el caso de que dichos ingresos no hayan sido distribuidos por ellas a los contribuyentes de este Capítulo.

Lo anterior es así para lograr que la entidad o figura jurídica extranjera sea transparente ante el impuesto sobre la renta de tal suerte que aun y cuando desde una perspectiva legal y patrimonial el incremento en el patrimonio lo tenga la entidad o figura jurídica extranjera, desde una perspectiva fiscal se entienda el ingreso obtenido por el residente para efectos fiscales en México que tiene la inversión en la entidad o figura jurídica extranjera (en la participación que le corresponda). Esta regla antiabuso obliga a la acumulación anticipada del ingreso no obstante no haya sido distribuido a favor del residente en México.

Ahora bien, el propio artículo de referencia tiene excepciones a la regla general. La excepción consiste en que no se consideran ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, los obtenidos a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que realicen actividades empresariales, salvo que sus ingresos pasivos representen más del 20 por ciento de la totalidad de sus ingresos.

La excepción a la regla general es el reconocimiento por parte del legislador de que no se entiende que hay abuso cuando la actividad que se lleva a cabo por la entidad o figura jurídica extranjera es empresarial, es decir, que la entidad o figura jurídica extranjera es legítima y no fue constituida y operada con el objeto de abusar de la regulación para evitar causar el propio impuesto sobre la renta.

He aquí la distorsión a que hecho referencia en párrafos precedentes. No tiene sentido que la regla únicamente sea aplicables respecto aquellos ingresos que son sujetos a un régimen fiscal preferente y no se sea aplicable a aquellos ingresos que, de igual manera quedan sujetos al impuestos sobre la renta en los términos de este Título, pero que son los provenientes de entidades o figuras jurídicas transparentes.

Es obvio que tal circunstancia genera un trato distinto para aquellos que se encuentran en la misma situación jurídica ante la Ley, violándose en consecuencia los límites plasmados en la nuestra Carta Magna para los legisladores.

Es decir, el trato desigual genera que la disposición en análisis debiera ser declarada como inconstitucional por violación al principio de equidad tributaria plasmado en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución. Hasta el momento del desarrollo de este documento, no conozco de precedentes aplicables que pudieran dar luz en cuanto a lo que nuestros máximos tribunales pudieran resolver de controversias de este tema, sin embargo, será interesante que conocer tal respuesta en el momento en que éste sea planteado ante nuestros máximos tribunales.

Ahora bien, lo ideal sería una reforma a dicho artículo para permitir que dicha excepción le fuera también aplicable a aquellos ingresos obtenidos por entidades o figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes. Esto, no generaría la distorsión antes mencionada y, por lo tanto, no sería considerada como inconstitucional al no haber trato desigual para iguales.

6.2.2 Acreditamiento del impuesto pagado por la entidad o figura jurídica extranjera

Como lo he mencionado a lo largo del presente documento, en términos del artículo 213 de la LISR, prevé que los contribuyentes que obtengan ingresos sujetos al Título VI, podrán acreditar el impuesto pagado en el extranjero por las entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen, en la misma proporción en que los ingresos de dichas entidades o figuras jurídicas sean gravables para ellos, contra el ISR que causen en México, por dichos ingresos, siempre que puedan comprobar el pago en el extranjero del impuesto que acrediten.

La circunstancia de que el pago del impuesto que pretenda ser acreditado deba ser efectuado por la entidad o figura jurídica tiene sentido únicamente en la medida en que la propia sociedad sea la contribuyente del impuesto en la jurisdicción extranjera. Sin embargo, en caso de que la sociedad o la figura jurídica sea transparente y, como consecuencia de las actividades llevadas a cabo a través de ellas, se cause algún impuesto en el extranjero, puede darse el caso que el pago no deba ser efectuado por la entidad o figura jurídica sino por sus miembros. Si este fuera el caso, dicho impuesto pagado (que tiene relación directa con el ingreso gravado conforme a este Título) no sería acreditable. Por lo tanto, me parece que la disposición fiscal debiera reformarse para el efecto de que incluya tal circunstancia, es decir, para el efecto de que establezca la posibilidad de acreditar el impuesto pagado en el extranjero no obstante este haya sido pagado por los miembros de la entidad o figura jurídica extranjera que haya sido considerada como transparente para efectos fiscales y que deriven de ingresos que debieran ser acumulados conforme a este Título.

Bibliografía

- Fraga, Gabino. Derecho Administrativo, México: Editorial Porrúa, 2005
- De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, México: Editorial Porrúa, 2006
- Tena Ramírez, Felipe. Derecho Constitucional Mexicano, México: Editorial Porrúa, 2004
- Alonso Cardoso, Juan Carlos y Gómez Haro, Enrique. Análisis Crítico y Temas Selectos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, México: Dofiscal Editores.
- Araujo Falcao, Amílcar, El Hecho Generador de la Obligación Tributaria, Ed. De Palma, Bs. As., 1964.
- Flores Zavala, Ernesto, Finanzas Públicas Mexicanas, vol. 1, México, Editorial Porrúa, 2004.
- Tron, Manuel E. Régimen Fiscal de los Extranjeros en México, México: Editorial Themis, 1994.
- Berliri, Antonio, Principios de Derecho Tributario, Madrid: Editorial de Derecho Financiero, Vol. II, Madrid 1964.
- Ataliba, Geraldo. Hipótesis de Incidencia, Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario, 1987.
- Ortiz, Sainz y Tron. Tratados Internacionales en Materia Fiscal, Análisis y Comentarios, México: Editorial Themis, 1998.
- Jarach, Dino, Curso Superior de Derecho Tributario, Bs. As., 1957, 2da. ed., 1969.
- Mehl, Lucien. Science et Technique Fiscales, Presses Universitaires de France, Themis, 1959.
- Margáin, Hugo B., Los Derechos Individuales y el Juicio de Amparo en Materia Administrativa, México, 1958, SHCP.
- Bittker, Boris I. & Lokken, Lawrence. Fundamentals of International Taxation, United States of America: WGEL, 2006.

Bettinger Barrios, Herbert y Bettinger García Cornejo, Herbert. Paraísos Fiscales, México: Ediciones Fiscales ISEF, 2009

Price Water House Coopers. “Comentarios a las Reformas Fiscales 2005”. Puntos Finos, Revista de Consulta Fiscal. (68), México: Dofiscal Editores, S.A. de C.V., Dic. 2004. p. 18-20

Becerril López, Fernando y Moreno González Raúl. “Descripción Analítica de la Reforma Fiscal 2005”. Puntos Finos, Revista de Consulta Fiscal. (68), México: Dofiscal Editores, S.A. de C.V., Ene. 2005. p. 31-34

Tron, Manuel. “El Nuevo Sistema de Paraísos Fiscales y la Planeación Patrimonial”. Puntos Finos, Revista de Consulta Fiscal. (70), México: Dofiscal Editores, S.A. de C.V., Ene. 2005. p. 63-72

Sosa López, Ignacio y Salles-Berges S., Jorge. “Nuevo Decreto para la Repatriación de Capitales y para la Confidencialidad en el Entero del ISR”. Puntos Finos, Revista de Consulta Fiscal. (73), México: Dofiscal Editores, S.A. de C.V., Feb. 2005. p. 9-15

García González, Jorge; Flores Figueroa, Gustavo y Lara Ramos Luis Roberto. “Estímulo Fiscal para Repatriación de Capitales y Confidencialidad en el Pago de Impuestos por Inversiones en el Extranjero”. Puntos Finos, Revista de Consulta Fiscal. (73), México: Dofiscal Editores, S.A. de C.V., Feb. 2005. p. 16-21

Ortiz Aguilar, Miguel y Sosa López, Ignacio. “Declaración Anual de Personas Físicas 2004”. Puntos Finos, Revista de Consulta Fiscal (76), México: Dofiscal Editores, S.A. de C.V., Abr. 2005. p. 19-20

Ortiz Molina, Oscar Arturo. “Declaración Anual de Personas Físicas 2006”. Puntos Finos, Revista de Consulta Fiscal (125), México: Dofiscal Editores, S.A. de C.V., Abr. 2007. p.8

Cárdenas Guzmán, Carlos. “Objetivos de la Reforma Fiscal Integral”. Puntos Finos, Revista de Consulta Fiscal (125), México: Dofiscal Editores, S.A. de C.V., Abr. 2007. p.18

Turanzas, Bravo & Ambrosi. “Reformas Relevantes a la LISR 2008”. Puntos Finos, Revista de Consulta Fiscal. (146), México: Dofiscal Editores, S.A. de C.V., Mar. 2008, p. 16-23

Ley del Impuesto sobre la Renta

Ley del Impuesto al Valor Agregado

Ley del Impuesto Empresarial a la Tasa Única

Ley del Impuesto sobre la Renta aplicable en los Estados Unidos de América

Model Tax Convention on Income and On Capital, Condensed version, OCDE, January 2003