



**UNIVERSIDAD LASALLISTA
BENAVENTE**

FACULTAD DE DERECHO

**Con estudios incorporados a la
Universidad Nacional Autónoma de México
CLAVE: 879309**



**LAS INSTITUCIONES EDUCATIVAS
PRIVADAS COMO CONTRIBUYENTES DEL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

TESIS

**Que para obtener el título de
LICENCIADO EN DERECHO**

**Presenta:
HÉCTOR MAURICIO ORTIZ RICO**

Asesor: Lic. Enrique Salas Martínez

Celaya, Gto.

Octubre 2006



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.

A mi Padre:

Por ser una fuente de inspiración,
para ser alguien en la vida.

A mi Madre Lic. Delia Rico:

Por darme las alas y enseñarme que
yo solo debería aprender a volar.

A mi Esposa Gloria:

Por enseñarme que la felicidad no es vivir
en la cima, sino que la verdadera felicidad
está en la forma de escalar hacia ella.

A mis Hijos, Andrea e Iván Alejandro:

Por regalarme su tiempo y apoyo en la
culminación de mi profesión.

A mi Amigo y Maestro Lic. Enrique Salas Martínez:
Por enseñarme que el ser Licenciado en Derecho no solo es una profesión, sino toda una forma de vida, ya que, hay que evolucionar conforme las necesidades de la sociedad.

A mi Amigo Lic. Felipe de Jesús Luna S:
Por haber sido un maestro, aunque no en un aula, sino en la disciplina de un trabajo.

A mis Catedráticos:
Por haber compartido todos sus conocimientos conmigo.

A mis Amigos:

En especial a Martín, Oscar, Tomas, Raúl,
Ramiro, Carlos Gudiño, Carlos Arteaga,
Juan Acosta y Vanesa por todo lo vivido en la
Universidad y fuera de ella.

INDICE.

INTRODUCCIÓN.

**CAPÍTULO I.
TRIBUTO O CONTRIBUCIÓN.**

Definición.

Noción Constitucional de contribución.

Análisis de la definición adoptada por el Código Fiscal de la Federación.

Sujeto activo y sujeto pasivo.

Nacimiento del tributo.

Hecho imponible.

Hecho generador.

Obligación Fiscal.

Clasificación de los tributos.

Determinación en cantidad líquida.

Plazo para el pago.

Exigibilidad de las contribuciones.

**CAPÍTULO II
PRINCIPIOS TEÓRICOS DE LOS IMPUESTOS DE ADAM
SMITH.**

Principios de Igualdad.

Principios de Certidumbre.

Principio de Conformidad.

Principio de Economía.

**CAPÍTULO III.
IMPUESTOS.**

Definición.

Definición adoptada por el Código Fiscal de la Federación.

Clasificación de los Impuestos.

Impuestos directos e impuestos indirectos.

Impuestos reales e impuestos personales.
Impuestos específicos e impuestos ad valorem.
Impuestos generales e impuestos especiales.
Impuestos con fines fiscales e impuestos con fines extrafiscales.
Impuestos alcabalatorios.
Principio de equidad y proporcionalidad.
Efectos de los impuestos.
Efectos de los impuestos que no se pagan.
La evasión al pago.
Defraudación fiscal.
Elusión fiscal.
Efectos de los impuestos que se pagan.
Gasto público

CAPÍTULO IV.

PERSONAS MORALES.

Concepto de personas morales
Diversos tipos de personas morales
Las sociedades y asociaciones civiles
Definición de las sociedades civiles
Constitución de la sociedad civil
Definición de las asociaciones civiles
Constitución de las asociaciones civiles

CAPÍTULO V.

SOCIEDADES Y ASOCIACIONES EDUCATIVAS.

Concepto de educación
Tipos y modalidades de educación
Instituciones que imparten educación en el país
Sistema educativo nacional
Fines que persiguen las instituciones educativas
Autorizaciones y reconocimientos de validez oficial de estudios
Instituciones que podrán solicitar autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios

Procedimiento que deben seguir las instituciones que soliciten autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios
Instituciones que no cuentan con reconocimiento de validez oficial de estudios
Obligaciones de las sociedades y asociaciones educativas

CAPÍTULO VI. PERSONAS MORALES COMPRENDIDAS EN EL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Personas morales que contribuyen conforme al Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta
Sujetos del impuesto
Personas morales
Asociaciones y sociedad civil
Concepto de Acciones
Componentes del Sistema Financiero
Determinación del resultado fiscal
Como deberán pagar el Impuesto Sobre la Renta las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades
Determinación de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades
De los ingresos
Pérdida fiscal

CAPÍTULO VII. SOCIEDADES Y ASOCIACIONES CIVILES COMPRENDIDAS EN EL TÍTULO III DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Sociedades y asociaciones civiles no lucrativas
Casos en que las sociedades y asociaciones civiles no lucrativas también se convierten en contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta
Ingresos por los que se pagará el Impuesto Sobre la Renta conforme al Título II “De las personas morales” y Título IV “De las personas físicas”
Determinación del remanente distribuible
Distribución del remanente a los integrantes de las sociedades y asociaciones civiles no lucrativas
Remanente distribuible sujeto al pago del Impuesto Sobre la Renta
Conceptos que se asimilan a remanente distribuible sujeto al pago del Impuesto Sobre la Renta
Determinación del Impuesto Sobre la Renta correspondiente al remanente

distribuable ficto	
Obligaciones fiscales de las sociedades y asociaciones civiles no lucrativas	108
Inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes	108
Llevar contabilidad	108
expedir y conservar comprobantes	110
Presentar declaración anual	112
Presentar declaración anual informativa de ingresos y erogaciones	113
Proporcionar constancia a los integrantes del remante distribuable	113
Expedir constancias de pagos efectuados a residentes en el extranjero	114
Retener y enterar el impuesto a cargo de terceros	114
Exigir comprobantes con requisitos fiscales	115
7.5.10.- Por el pago de sueldos y salarios	115
7.5.11.- Presentar declaraciones informativas	117
7.5.12.- Asociaciones civiles no lucrativas exceptuadas de cumplir con obligaciones fiscales	118
7.5.13.- Reembolsos de aportaciones	118

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFIA

INTRODUCCIÓN.

El estudio que realizo en cuanto a si las Instituciones Educativas No Gubernamentales deben ser consideradas contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta, es esencial para todas aquellas personas que no reciben de forma gratuita el servicio de educación que el Estado está obligado a brindar a nivel básico, en virtud, de que la educación es un derecho social que tienen todos los habitantes de un país para formarse, para adquirir información, para lograr capacidades. Representa en toda sociedad una necesidad y no un lujo, ya que la educación es la palanca del desarrollo, sin ella no podría haber gente capacitada para brindar servicios o para realizar algún negocio o cualquier otra cosa benéfica para la sociedad.

En la actualidad el Estado se ha visto rebasado por la demanda del mencionado servicio, por lo cual, se ve obligado a dar la educación en manos de los particulares para que en auxilio del propio Estado, estos realicen la prestación del servicio, más sin embargo, no lo pueden otorgar de manera gratuita por lo que se ven obligados al cobro de inscripciones, colegiaturas y otros conceptos para el desarrollo de la acción autorizada por el Estado y pueda así brindar a los particulares que no fueron beneficiados con la educación gratuita, este servicio aunque ya no de manera gratuita, sino de manera onerosa, ya que la educación representa como se ha dicho con anterioridad, la vía para el desarrollo de todo ser humano y no se puede prescindir de ella, por lo cual, los particulares que no obtuvieron la educación por parte del Estado, su última opción es acudir a Instituciones no Gubernamentales para poder obtener la educación que es una herramienta para la evolución del ser humano.

En esta investigación trato de realizar un análisis de los alcances que representaría si el Estado le diera la calidad de contribuyente a las Instituciones Educativas no Gubernamentales, en virtud de que se les autoriza para realizar una actividad que es una obligación para el Estado prestarla de manera gratuita, ya que dichas Instituciones al haberseles otorgado una concesión para el desarrollo de la ya antes mencionada actividad, obtienen un beneficio por parte del Estado al no considerarle contribuyente del Impuesto Sobre la Renta, aparte de que para ellos representa una fuente de trabajo y por lo tanto les genera una utilidad que el Estado no grava y por lo tanto puedo asegurar que rompe con el principio de equidad que consagra nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y al particular usuario de dicho servicio que tiene que pagar por recibirlo no se le otorga ningún beneficio fiscal.

CAPITULO I.

TRIBUTO O CONTRIBUCIÓN.

1.1.- Definición.

El hombre al vivir en sociedad, evidentemente tiene necesidades propias de su condición de miembro de una colectividad, que le permiten desarrollarse en el rol social que desempeña, más sin embargo para poder satisfacer estas necesidades, precisa de la intervención del estado que las jerarquiza, las administra y las resuelve mediante acciones y decisiones de gasto público, destinadas por ejemplo a la Seguridad Pública, la Justicia, Sistema Educativo y Sistema de Salud, por mencionar solo algunos.

Asimismo, el Estado para poder satisfacer estas necesidades, necesita disponer de recursos económicos que solo puede obtener mediante la generación de ingresos públicos, que constituyen la fuente principal de esos recursos económicos que requiere el Estado.

Sin duda son muy variadas las fuentes que posee el Estado para la obtención de recursos económicos, como pueden ser el crédito público y privado, la venta de sus activos, entre otros, pero sin duda quizás el ingreso público que resulta más importante para el Estado son los tributos.

El tributo o contribución forzada dentro del género contribución, constituye para el Estado la seguridad del ingreso, sobre la base de la capacidad contributiva de la persona física o moral que lo otorga, misma que constituye el principio de justicia tributaria que nos rige, atento a lo dispuesto por la fracción IV del artículo

31 de la Constitución General de la República que con posterioridad analizaremos, ya que constituyen las contribuciones indicadas en la norma a cargo de todas y cada una de las personas previstas en ley.

En tal virtud, todos los hechos generadores de obligaciones tributarias, como pueden ser los impuestos, derechos, y otros mas, precisan tener en sus principios el criterio de capacidad contributiva en su fijación.

Así dentro de los Ingresos Públicos como flujos monetarios tendientes a cubrir los gastos públicos, encontramos al tributo como su principal fuente, ya que los diferentes tipos de tributos que los conforman y están determinados en ley, constituyen una fuente fundamental dentro del desarrollo de cualquier país.

Por lo cual considero que en este primer capítulo de la tesis que expongo deba realizarse una investigación a las diversas facetas y características de los tributos, partiendo, por supuesto, de la determinación de su concepto, o sea, de lo que debemos entender por ingreso tributario, tributo o contribución, entendiendo por tales la prestación o prestaciones económicas que, dentro de la relación jurídico-tributaria, los ciudadanos están obligados a aportar al Estado con el objeto de sufragar los gastos públicos.

Existen multitud de criterios por lo cual para facilitar el entendimiento del tema que se esta exponiendo, tomaré la definición elaborada por el maestro Emilio Margain Manautou¹ y esta expresa lo siguiente: El tributo, contribución o ingreso tributario es el vinculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.

¹ Margáin Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 16ª edición. Editorial Porrúa. México, 2003, pagina 253.

La definición antes mencionada, podemos descomponerla en la misma forma que lo hace el Doctor en Derecho Adolfo Rioja Vizcaíno² para así poder estudiar los diversos elementos que la integran:

a) La existencia de un vínculo jurídico. Todo tributo debe, para su validez y eficacia, estar debidamente previsto en una norma jurídica expedida con anterioridad a los hechos o situaciones a los que va a ser aplicado. De otra forma, el mismo carecerá de toda validez y su posible aplicación implicará automáticamente un abuso y una arbitrariedad por parte del Estado. Para esto podemos recordar el aforismo formulado por los romanos: “Nullum tributum sine lege” (no puede haber tributo valido sin una ley que lo establezca).

b) El Estado como sujeto activo. Toda obligación presupone la existencia de un sujeto activo que, por regla general, es aquel en cuyo favor se establece el crédito o el deber de dar, hacer o prestar que dicha obligación trae aparejado. En este caso, la entrega de las aportaciones económicas que se contienen en cualquier tributo se efectúan a favor del Fisco, el que, como lo señalamos en su oportunidad, es la entidad estatal encargada de la determinación, recaudación y administración de las contribuciones. Por eso se dice que, en última instancia, el Estado es el sujeto activo en la relación jurídico-tributaria.

c) Los particulares como sujetos pasivos. Como contrapartida, toda obligación también implica un sujeto pasivo, que es aquel a cuyo cargo se encuentra el cumplimiento de la obligación, o el deber de dar, hacer o prestar.

d) El pago o cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie. El propósito fundamental perseguido por la relación jurídico-tributaria es de dotar al Estado de los medios y recursos para sufragar gastos públicos y poder así atender las necesidades colectivas de interés general.

² Rioja Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. 16ª edición. Editorial Themis. México, 2002, pagina 126.

Puedo concluir diciendo que el tributo viene a constituir, esencialmente, la manifestación económica de la relación jurídico-tributaria, representada por el derecho de cobro a favor del fisco y la correlativa obligación de pago a cargo del contribuyente.

1.1.1.- Noción constitucional de contribución.

En nuestra Constitución la contribución se estipula como una obligación de los mexicanos, en virtud, de que todo país necesita de un gobierno para poder vivir dentro de un estado de derecho, y esto, requiere de gastos que deberá realizar el Estado para brindar ciertos servicios a los integrantes de dicho pueblo, en virtud, que los gobernados requieren de ciertas necesidades que solo el Estado puede cubrir como son: la impartición de justicia, el servicio y suministro de agua potable, servicio de energía eléctrica, el sistema educativo (el cual es motivo de la presente tesis), además de muchos otros. Para la realización de estos servicios el Estado requiere de recursos económicos que se hace llegar a través de créditos públicos, créditos privados, venta de sus activos y el cobro de contribuciones que como ya antes se mencionaba es el mas importante para el Estado.

El artículo 31 Fracción IV de nuestra Carta Magna nos establece lo siguiente: “Son obligaciones de los mexicanos: IV Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”, para lo cual realizare en estas líneas un análisis del mencionado precepto.

Del análisis del precepto citado se desprenden el compromiso que tenemos los individuos que formamos parte de esta nación, para colaborar con la aportación de una parte de nuestra riqueza, ingresos o recursos para satisfacer las necesidades sociales propias de cada una de las esferas del gobierno, pero eso si

que se haga bajo los principios de las contribuciones que son el principio de equidad y el de proporcionalidad, indispensables para la determinación de las contribuciones, y para que el contribuyente no sea de alguna manera subyugado por el Estado en el cobro de los impuestos que le fueren establecidos.

El significado de la palabra “contribuir” empleada en la fracción IV del artículo antes mencionado, es el de cubrir los impuestos federales, estatales y municipales que fijen las leyes. La contribución es la aportación en dinero o en especie que deben al Estado las personas físicas o morales que la ley establece a su cargo. Contribuir vale tanto como pagar conjuntamente con otros sujetos, el tributo que la ley determina, para sufragar los gastos necesarios para el desarrollo adecuado de las funciones que incumben al Estado.

El precepto constitucional en comentario también encierra un contenido político-económico, que es el de participar en los gastos que requiere la nación para su existencia, su seguridad y su desarrollo.

Esta facultad del Estado debe ser ejercida de manera proporcional y equitativa, y éste es el criterio para juzgar la constitucionalidad de las leyes tributarias. El tributo es el acto soberano, unilateral, que fija o determina la cuantía económica de la contribución proporcionalmente a la capacidad económica del causante y de manera equitativa.

Desde el punto de vista del sentido de interpretación de esa fracción del precepto constitucional en mención, conviene referirse a los antecedentes legislativos de ese texto. El Poder Constituyente de Querétaro de 1917 transcribió en esta fracción literalmente la disposición contenida en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución de 1857, que concuerda fundamentalmente con lo dispuesto por el artículo 1º de la sección octava de la Constitución de los Estados Unidos de América, que establece: “El Congreso tiene facultades: I. Para establecer y recaudar contribuciones, derechos, impuestos y abcisas a fin de pagar las deudas

y proveer a la defensa común y en general de los Estados Unidos; pero todos los derechos, impuestos y abscisas, serán uniformes en todos los Estados Unidos”.

Son las funciones del Estado o, mejor, son las finalidades del Estado, la razón, y, a la vez, constituyen la medida del deber de contribuir. El gasto público no debe ser entendido sólo referido a aquellas erogaciones que requiere la satisfacción de las finanzas públicas (gastos propios) y originados, necesarios para llevarse al cabo en el ejercicio del poder y la operación de órgano mismo, finalidad fiscal propiamente dicha. Podríamos equiparar estas erogaciones, si me es permitido, recurriendo a un término usual en la técnica contable diciendo que en esta hipótesis, las cantidades recaudadas por el fisco constituyen el ingreso destinado a cubrir “los gastos de operación” necesarios para que el Estado cuente con los recursos suficientes para ejercer las funciones que le son propias como órgano de poder.

En un estudio presentado por el ministro Manuel Yañez Ruiz al Pleno de 1970, hizo los siguientes comentarios: “El Estado debe ser entendido como unidad de decisión y acción, instituido para realizar el bien público temporal. La Constitución, en su calidad de ordenamiento jurídico supremo, establece las bases fundamentales rectoras de la cooperación social”, en líneas posteriores señala que: “A la autoridad política toca fijar los fines, metas u objetivos que se propone realizar y que desde luego, además de ser congruentes con la política general del Estado, deben ser posibles, compatibles entre sí, los de cada rama de la política económica y homogéneos entre sí, las diversas ramas. En tanto los impuestos cooperen a alcanzar las grandes directivas comúnmente aceptadas del bienestar social, deben colaborar para la consecución de estos objetivos.

Esto nos permite interpretar la amplitud del criterio que debe aplicarse para determinar el sentido de las palabras “gastos públicos” que se emplean en la fracción IV del precepto constituciones en mención y de importancia en la estructura político económica del Estado mexicano.

1.2.- Análisis de la definición adoptada por el Código Fiscal de la Federación.

El artículo 2 del Código Fiscal de la Federación nos señala la clasificación de las contribuciones pero no da un concepto de que es una contribución por lo que en este tema transcribiré el precepto en mención y la definición de cada una de las contribuciones que da la misma legislación para posteriormente hacer los comentarios necesarios para el desarrollo de este tema.

Artículo 2.- “Las contribuciones se clasifican impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

I.- Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

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

III.- Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

IV.- Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público,

excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1°.

Como se desprende de la norma citada, no se encuentra un concepto de contribución, sino, hace una clasificación de las diversas contribuciones a las que el particular en ciertas situaciones se encuentra obligado a pagarlas, ya que como anteriormente lo señalamos es una obligación contribuir para los gastos del Estado, dicha obligación emana de la Carta Magna. Sin embargo la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos ni el Código Fiscal Federal señalan lo que es una contribución para lo cual se requiere remitirnos a la doctrina para encontrar un concepto de contribución.

1.3.- Sujeto activo y sujeto pasivo.

Toda obligación presupone la existencia de sujetos activos y pasivos, en esta materia no podía ser la excepción por lo cual el sujeto activo es aquel en

cuyo favor se establece el crédito o el deber de dar, hacer o prestar que dicha obligación trae aparejado. Como contrapartida, toda obligación también implica un sujeto pasivo, que es aquel a cuyo cargo se encuentra el cumplimiento de la obligación, o el deber de dar, hacer o prestar.

Conforme a nuestra Constitución, la calidad de sujeto activo recae sobre la Federación, Distrito Federal, las Entidades Federativas y los Municipios, con la diferencia de que solo los tres primeros tienen plena potestad jurídica tributaria, pues los municipios únicamente pueden administrar libremente su hacienda, la cual se forma de las contribuciones que les señalen las legislaturas de los estados, según el artículo 115, fracción II de la propia Constitución. También existen otros organismos fiscales autónomos pero estos no son motivo de mi investigación, por lo cual no los mencionaré sólo hago referencia de su existencia para no dejar un vacío en este tema.

Se ha dicho que el sujeto del crédito fiscal es la persona física o moral, nacional o extranjera, que de acuerdo con la ley se encuentra obligada al pago del gravamen. Sin embargo, la responsabilidad del sujeto pasivo para el pago proviene de distintos conceptos: bien porque él haya originado el nacimiento del crédito fiscal, solo o en concurrencia de otras personas; bien porque él haya sustituido al deudor primitivo, voluntariamente o por imperio de la ley; bien por el incumplimiento de una obligación que la ley impone y que trajo como consecuencia la evasión total o parcial del pago del tributo, por parte del que le dio nacimiento; o por haber adquirido un bien o negociación que se encuentra afecto objetivamente al pago de un gravamen no cubierto por el deudor primitivo.

Sobre el sujeto pasivo de la obligación fiscal al respecto se han elaborado diversas clasificaciones en la doctrina, dentro de las cuales se encuentran las siguientes:

Clasificación de Jarach.³- Para Dino Jarach existen las siguientes categorías de la responsabilidad:

1. Responsables contribuyentes;
 2. Responsables por sustitución;
 3. Responsables por garantía; y
 4. Responsables solidarios.
-
- a) El responsable contribuyente es la persona que dio origen al nacimiento del crédito fiscal.
 - b) El responsable por sustitución es aquel que, en virtud de una disposición de la ley, está obligado al pago de un crédito fiscal no por la intervención personal y directa que tuvo en su creación, sino porque la conoció o pasó ante él, sin haber exigido al responsable contribuyente el pago respectivo.
 - c) Son responsables por garantía tanto los que se encuentran en posesión de un bien afecto a un gravamen, como los que están respondiendo al pago de un crédito tributario, por el responsable contribuyente.
 - d) Los responsables solidarios lo son por sucesión o por representación.

Clasificación de Pugliese⁴.- Este tratadista italiano clasifica los sujetos pasivos en atención al origen de la deuda, en las siguientes categorías:

1. Sujeto pasivo por deuda propia con responsabilidad directa;
2. Sujeto pasivo en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad en parte directa y en parte solidaria;
3. Sujeto pasivo por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa;
4. Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad solidaria;
5. Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad sustituta; y
6. Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad objetiva.

³ Citado por Margáin Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 16ª edición. Editorial Porrúa. México, 2003, pagina 272.

⁴ Citado por Margáin Manautou, Emilio. . Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 16ª edición. Editorial Porrúa. México, 2003, pagina 272.

- a) Dentro de la primera categoría queda comprendido no solo el sujeto que dio nacimiento al crédito fiscal, sino también su sucesor por causa de muerte, o inter-vivos, o sean, el heredero, el legatario o donatario a título universal, así como las sociedades que sustituyen a otras que se han extinguido o que son el resultado de la fusión de dos o mas sociedades.
- b) En la segunda categoría se hallan comprendidos los coherederos y copropietarios, ya que estas personas son responsables ante la administración pública tanto por la parte que a cada uno corresponde pagar, como por la parte de los demás coherederos, y a cualesquiera de ellos se les puede exigir el pago total del crédito fiscal, o bien, a todos, por partes iguales. En el primer caso, el que haga el pago total tendrá siempre a su favor el derecho de “recobro”, que es la acción de repetir en contra los demás responsables, por la parte que a cada uno de ellos les toca pagar.
- c) La tercera categoría, desconocida para nuestra legislación, la tiene aquél que está obligado a declarar acumuladamente sus ingresos personales y los que han obtenido las personas que dependen económicamente de él.

En los países cuya legislación del impuesto sobre la renta atiende mas a la persona que a los ingresos, se permite al jefe de familia deducir de sus ingresos totales una serie de gastos por concepto de cargas de familia, por lo que se obliga a declarar, junto con sus ingresos, los que han percibido los demás miembros de la misma.

- d) Para Pugliese, la responsabilidad solidaria en el pago de los créditos fiscales se impone con fines prácticos de garantía, con carácter disciplinario y represivo.

En efecto, si un tercero que interviene en la relación tributaria no cumple con la obligación que le impone la ley, y ello trae como consecuencia la evasión total o parcial del crédito fiscal por parte del sujeto pasivo directo, justo es que se

le obligue al pago de lo evadido y se le sancione por su omisión, ya que si él hubiera cumplido con sus obligaciones, difícilmente el responsable directo lo habría eludido. De aquí su carácter de represivo, de índole disciplinario.

- e) Dentro de la quinta categoría, se encuentran tanto los que voluntariamente se sustituyen como deudores del fisco por el responsable directo, como aquellos a quienes el derecho les imputa tal responsabilidad.
- f) Dentro de la última categoría de responsabilidad, se encuentran comprendidos los que adquieren un bien afecto al pago de créditos insolutos que el obligado directo no pagó cuando era propietario del bien que les dio nacimiento. Esta responsabilidad se va transmitiendo por los terceros que se van sucediendo en la propiedad del bien; de ahí el nombre de responsabilidad “ambulatoria” que también se le ha dado.

1.4.- Nacimiento del tributo.

El nacimiento o causación de las contribuciones nos la señala el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice “Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran”.

Es necesario mencionar que el nacimiento de las contribuciones va a ser diferente en cada una de ellas ya que las legislaciones de cada una de estas regirán en qué momento se causan, por lo que es imposible hacer una mención o tratar de señalar cual es el instante de cada una de ellas por la amplia dimensión que de ellas se trata.

Para algunos autores, el nacimiento del tributo lo denominan indistintamente como el “hecho generador” o “hecho imponible”. Así, Lucien Mehl señala: “La existencia de la materia imponible no implica por sí misma, por regla

general, ninguna consecuencia fiscal. El crédito del impuesto a provecho del Tesoro no puede tomar nacimiento mas que si ciertas condiciones se han realizado. El acontecimiento, el acto o la situación a veces compleja, que crea estas condiciones, constituye el hecho generador del impuesto”.⁵

Así mismo, es de suma importancia diferenciar entre el nacimiento del tributo y el momento en que se determina en cantidad líquida. En efecto, en muchas ocasiones, un sujeto pasivo se ubica dentro de la correspondiente hipótesis normativa, llevando a cabo el hecho generador del tributo, sin que esto signifique que el importe del mismo se cuantifique en el instante. Por el contrario, se requerirá de la presencia de una serie de circunstancias posteriores para que tanto el Fisco como el causante puedan conocer su monto en cantidad líquida.

1.4.1.- Hecho imponible.

El Magistrado del Tribunal Español de lo Contencioso Administrativo, Adolfo Carretero Pérez, afirma: “El hecho imponible se define... Como el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley, para configurar cada tributo y cuya realización supone el nacimiento de la relación jurídico-tributaria, por lo tanto, a la tipificación de los actos del sujeto para cada clase de tributo”.⁶

Importancia del hecho imponible:

- a) Para identificar el momento en que nace obligación tributaria;
- b) Determinar el sujeto pasivo principal;

⁵ Citado por Arrijo Vizcaino, Adolfo. Derecho Fiscal. 16ª edicion. Editorial Themis, S.A. de C.V. México. 2002.

⁶ Carretero Pérez, Adolfo. Derecho Financiero, Editorial Santillana, S.A. de Ediciones, Madrid. 1968, p. 441.

- c) Fijar los conceptos de incidencia, no incidencia y exención;
- d) Determinar el régimen jurídico de obligación tributaria;
- e) Para elegir el criterio para la interpretación, para determinar los casos de evasión y definir competencias impositivas.

1.4.2.- Hecho generador.

Es el hecho jurídico tipificado previamente en la ley, en cuanto síntoma o indicio de una capacidad contributiva y cuya realización determina el nacimiento de una obligación tributaria. Entiéndase por obligación tributaria como el vínculo jurídico que nace de un hecho, acto o situación, al cual la ley vincula la obligación del particular (persona física o jurídica) de pagar una prestación pecuniaria. Dicha ley tiene su fundamento en la potestad soberana del Estado, que acuerda a éste el derecho de imposición y de coerción. (Pérez de Ayala). El hecho generador va unido siempre al nacimiento de obligación tributaria

1.4.3.- Obligación Fiscal.

El maestro Emilio Margáin Manautou define a la obligación tributaria como “el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie”.⁷

⁷ Margáin Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 16ª edición. Editorial Porrúa. México. 2003. P. 281

Apoyándome en dicha definición puedo tratar de descomponerla en todos sus elementos para así poder obtener un mayor conocimiento sobre lo que es la obligación fiscal o tributaria, que serian los siguientes elementos:

a) Vínculo Jurídico.- “es aquella relación social, que el ordenamiento jurídico hace relevante, determinando que la relación social se eleve, precisamente, a la categoría de relación jurídica. Relevantes para el ordenamiento jurídico son merecedoras de esta tutela, o sea, las relaciones en las cuales está en juego un interés de la vida económica, ética, política.”⁸

b) Sujeto activo y pasivo.- De estos me permitiré solo hacer mención de que el sujeto activo es el Estado en sus diversas categorías y el sujeto pasivo son los particulares, sean personas físicas o personas jurídico colectivas en virtud de haber ya realizado la investigación en el subtema 1.3.

c) La existencia de un hecho generador.- Esto es la realización de un acto marcado por la legislación tributaria como generadora de la contribución.

d) La creación de situaciones jurídicas correlativas de derechos y obligaciones.- Lo anterior ya que el Estado se vuelve portador de un derecho, el cual le es exigido al sujeto pasivo que es el gobernado y obligado.

e) La aplicabilidad de la sanción jurídica.- Esto es la forma que el derecho emplea para garantizar las citadas obligaciones.

1.5.- Clasificación de los tributos.

Al realizar esta investigación pude advertir la existencia de una clasificación realizada por el maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno, la cual divide en

⁸ Messineo, Francesco. Manual de Derecho Civil y Comercial. Buenos Aires, Argentina. 1954. tomo II. P. 3.

“tradicional”, en atención a que refleja los puntos de vista que con mayor frecuencia suelen emplear los especialistas en la materia. En tanto que la segunda la llamo “moderna”, ya que se basa en las ideas de Harold M. Sommers, distinguido profesor de la Universidad de Chicago, que es la Institución que en los últimos años ha desarrollado la escuela del pensamiento económico que mas ha influido en la evolución de esta Ciencia a nivel mundial.

Clasificación Tradicional:

a) Directos e Indirectos.

“Los tributos directos son los que inciden sobre utilidades o rendimientos; en tanto que los indirectos son los que van a gravar operaciones de consumo.”⁹

Anteriormente se había considerado que los tributos directos son aquellos que no son susceptibles de repercutirse o trasladarse a terceras personas; en tanto que los indirectos si poseen esa posibilidad traslativa. Por eso la corriente moderna estimo inexacto que haya tributos que no sean repercutibles, pues todos los gravámenes pueden ser repercutidos por el contribuyente.

Entonces podemos indicar que mientras los tributos directos tienen por objeto gravar ganancias, utilidades o rendimientos; los indirectos inciden sobre ingresos provenientes de operaciones de consumo.

b) Reales y Personales.

Por tributos reales se entienden aquellos que están destinados a gravar valores económicos que tienen su origen en la relación jurídica que se establece entre una persona y una cosa o un bien.

⁹ Arrijoja Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. México. 16ª edición. Editorial Themis S. A. de C.V. 2002. p. 496.

Por otra parte, los tributos personales son todos aquellos que gravan los ingresos, utilidades, ganancias o rendimientos obtenidos por personas físicas o morales, como consecuencia del desarrollo de los diversos tipos de actividades productivas, a los que se encuentren dedicados, e independientemente o al margen de su vinculación jurídica con cosas, bienes o derechos reales.

c) Generales y Especiales.

Se afirma que por tributos generales se entienden aquellos que gravan diversas actividades económicas, las que, sin embargo, tienen en común el ser de la misma naturaleza; en tanto que los tributos especiales son los que exclusivamente inciden sobre una determinada actividad económica.

d) Específicos y Ad-Valorem.

Los tributos específicos son aquellos cuyas cuotas, tasas o tarifas, atienden, para su correspondiente determinación en cantidad líquida, al peso, medida, volumen, cantidad y dimensiones en general del objeto gravado. En tanto que los ad-valorem, para el mismo fin, exclusivamente atienden al valor o precio del propio objeto gravado.

Clasificación Moderna:

a) Impuestos Sobre Bienes y Servicios.

Esta clase de gravámenes están encaminados a gravar los bienes y mercancías que se expenden al público, así como los servicios que se le prestan.

b) Impuestos Sobre los Ingresos y la Riqueza.

Sommers hace referencia a aquellos gravámenes que inciden progresivamente sobre los rendimientos o sobre el patrimonio de los individuos y empresas. Considera, que esta clase de imposiciones deben asociarse con una mayor redistribución del ingreso nacional, ya que se fijan en función de la riqueza poseída o acumulada por cada causante.

1.6.- Determinación en cantidad líquida.

La determinación en cantidad líquida de un tributo se define como la operación matemática encaminada a fijar su importe exacto mediante la aplicación de las tasas tributarias establecidas en la ley hacendaría. La cuantificación constituye un acto posterior al nacimiento de la obligación tributaria, cuya temporalidad varía según el crédito de que se trate.

La operación de liquidación normalmente es llevada a cabo por el propio contribuyente, ya que la ley fiscal, partiendo de un principio de buena fe, le permite calcular y declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias. No obstante, en algunas ocasiones la ley dispone que dicho cálculo sea efectuado por la autoridad hacendaría.

La determinación en cantidad líquida debe llevarse a cabo, aplicando matemáticamente al hecho generador del tributo la tasa contributiva prevista en la ley. Tasa que consiste en la unidad aritmética que se toma como base para la liquidación, en moneda del curso legal, del tributo a pagar.

A continuación daré una clasificación de las diversas tasas contributivas que marca nuestra legislación fiscal:

1. Cuota Fija.- Consistente en el establecimiento de un porcentaje específico sobre el importe global del hecho generador de la obligación fiscal.

2. Tarifa Progresiva.- Tiene por objeto establecer tasas diferenciales cuyo impacto económico se va acrecentando en la medida en que el monto del hecho generador es mayor; decreciendo por el contrario, cuando dicho monto resulta menor.

3. Cantidad Fija.- En este caso la tasa se determina aplicando al hecho generador del tributo una cantidad exacta expresada en moneda del curso legal, y no como sucede con las cuotas fijas y las tarifas progresivas que se expresan en porcentajes.

1.7.- Plazo para el pago.

Una vez que un tributo ha nacido y se encuentra determinado en cantidad líquida, surge la obligación de pagarlo o enterarlo al Fisco. Utilizo la palabra “enterarlo”, en virtud de que dentro de la peculiar terminología tributaria “enterar” significa pagar.

Los créditos fiscales deben enterarse dentro del término que el legislador señala en la ley tributaria, el cual se establece no solo en razón de comodidad del contribuyente, sino también en atención al momento en que mejor control pueda tener la Hacienda Pública del propio contribuyente.

1.8.- Exigibilidad de las contribuciones.

Los créditos fiscales son exigibles una vez que ha transcurrido la fecha de pago, sin que ellos se hayan enterado; mientras no se venza o transcurra la época de pago, los créditos no pueden ser exigidos por el sujeto activo.

Lo antes mencionado nos lo marca el artículo sexto cuarto párrafo del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice: “Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de

disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas.....”

De igual manera en los artículos 65 y 144 del Código Fiscal de la Federación, se prevé cuando es exigible el crédito fiscal.

CAPITULO II.

PRINCIPIOS TEÓRICOS DE LOS IMPUESTOS DE ADAM SMITH.

Después de haber realizado la investigación de que son las contribuciones en el tema anterior, corresponde ahora entrar al estudio de la mas importante de ellas para el Estado, que es, el impuesto. Sin menospreciar a todos aquellos tratadistas que han realizado un sin número de principios teóricos que deben contener las leyes impositivas, me doy a la tarea en este tema de analizar las cuatro máximas que comprenden a todos los tributos del maestro Adam Smith, que son sin duda alguna los mas conocidos, aun cuando datan de hace dos siglos y que siguen siendo respetados y observados por el legislador contemporáneo al elaborar leyes tributarias, y que están contenidos en su libro V de su obra, Riqueza de las Naciones. Estos principios son: de Justicia, de Certidumbre, de Conformidad y de Economía.

2.1.- Principio de Igualdad.

Según este principio, los ciudadanos de cualquier nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal. Los gastos del Gobierno, en lo que concierne a los súbditos de una gran nación, vienen a ser como los gastos de administración de una gran hacienda con respecto a sus copropietarios, los cuales, sin excepción, están obligados a contribuir en proporción a sus respectivos intereses. En la observancia

o en la omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición.¹⁰

La doctrina al tratar de complementar este principio, considera que un impuesto es justo o equitativo cuando es general y uniforme.

a) La generalidad de un impuesto significa que debe comprender a todas aquellas personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Que, como excepción, sólo deben eliminarse aquellas que carezcan de capacidad contributiva, entendiéndose por esta, cuando la persona percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, esto es, cuando tales ingresos o rendimientos rebasan aquellas cantidades que son suficientes para que una persona o familia subsista.

Este tema a sido debatido por algunos investigadores de esta materia como lo es Bielsa que sostiene, que no debe existir exentos de tributar, sea cual fuere su ingreso, porque con ello se viola el principio de generalidad; además de no nos es posible determinar, con mayor o menor precisión, la cantidad mínima requerida para vivir. Agrega también que si todos participan por medio del voto en el gobierno de la cosa pública, todos también deben participar en el sostenimiento de los gastos públicos.¹¹

Para combatir estas ideas, Einaudi sostiene que los mínimos de subsistencia deben ser exentos, pues exigir el pago de impuestos a quienes no perciben siquiera lo mínimo para vivir, es empobrecerlos mas, obligándolos a solicitar ayuda del gobierno, que puede significar una erogación superior a aquella suma cubierta por el menesteroso, como tributo. Y a propósito de los problemas

¹⁰ Smith, Adam. Investigación Sobre La Naturaleza Y Causas De La Riqueza De Las Naciones. Decimotercera reimpresión. Editorial Fondo de Cultura Económica. México. 2004. p. 726.

¹¹ Citado por Margáin Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 16ª edición. Editorial Porrúa. México. 2003. p.26.

para determinar el mínimo de subsistencia, aunque los reconoce, resulta preferible, nos dice, señalar una cantidad mínima a no señalar ninguna.¹²

b) Que el impuesto sea uniforme, significa que todas las personas sean iguales frente al tributo.

John Stuart Mill, en su teoría del sacrificio, nos señala sobre esta cuestión que “si el pago de un impuesto es un sacrificio que se impone al particular, dicho sacrificio deberá ser igual para todos los que se encuentran dentro de una misma situación: por consiguiente, si dos rentas iguales proceden de distinta fuente o de distinto sacrificio, la cantidad que le corresponde pagar a cada particular será distinta”.

2.2.- Principio de Certidumbre.

Este principio nos señala que todo impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier persona. Donde ocurra lo contrario resultará que cualquier persona sujeta a la obligación de contribuir estará mas o menos sujeta a la férula del recaudador, quien puede muy bien agravar la situación contributiva en caso de malquerencia, o bien lograr ciertas dadas, mediante amenazas. La incertidumbre de la contribución da pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aun cuando no incurran en corrupción y abuso.¹³

¹² Citado por Margáin Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. . 16ª edición. Editorial Porrúa. México. 2003. p.26.

¹³ Smith, Adam. Investigación Sobre La Naturaleza Y Causas De La Riqueza De Las Naciones. Decimotercera reimpresión. Editorial Fondo de Cultura Económica. México. 2004. p. 727.

Esto es, que el legislador debe precisar claramente quién es el sujeto del impuesto, su objeto, la base, tasa, cuota o tarifa, momento en que se causa, fecha de pago, obligaciones a satisfacer y sanciones aplicables, con el objeto de que el Poder Reglamentario no altere dichos elementos en perjuicio del contribuyente, e introduzcan la incertidumbre.

2.3.- Principio de Conformidad.

Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la manera que sean más cómodos para el contribuyente. Un impuesto sobre la renta de las tierras o de las casas, pagadero en el momento mismo en que el dueño las cobra, se percibe con la mayor comodidad para el contribuyente, pues se supone que en esa época se halla en mejores condiciones de satisfacerlo. Los impuestos que recaen sobre aquellos bienes de consumo que, al mismo tiempo, son artículos de lujo, vienen a pagarse definitivamente por el consumidor y de una manera muy cómoda para él. Los va satisfaciendo poco a poco, a medida que tiene necesidad de comprarlos. Como por otra parte, también se halla en libertad de adquirirlos o no, según le plazca, la incomodidad resultante de estos impuestos es una culpa que a él únicamente se le puede imputar.¹⁴

Si el pago de un impuesto significa para el particular un sacrificio, el legislador debe hacer cómodo su entero. Por lo tanto, para cumplir con este principio, deben escogerse aquellas fechas o periodos que en atención a la naturaleza del gravamen sean más propicias y ventajosas para que el contribuyente realice su pago.

¹⁴ Smith, Adam. Investigación Sobre La Naturaleza Y Causas De La Riqueza De Las Naciones. Decimotercera reimpresión. Editorial Fondo de Cultura Económica. México. 2004. p. 727.

Si el legislador toma en consideración este principio, traerá como resultado una mayor recaudación y, por ende, una menor evasión por parte del contribuyente.

2.4.- Principio de Economía.

Toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que se ingresan en el Tesoro público, acortando el período de exacción lo más que se pueda.¹⁵

Para que un impuesto con finalidades eminentemente económicas justifique su existencia, además de económico debe ser productivo, de gran rendimiento; tendrá que ser económico para la administración, en su control y recaudación, para cumplir lo anterior, la diferencia entre la suma que se recaude y la que realmente entre en las arcas de la nación, tiene que ser la menor posible.

Adam Smith señala cuatro causas que convierten en antieconómico un impuesto; estas son:

- a. Empleo de un gran número de funcionarios, cuyos salarios absorben la mayor parte del producto del impuesto y cuyos emolumentos suponen otra contribución adicional sobre el pueblo;
- b. Impuestos opresivos a la industria, que desaniman a las gentes;
- c. Las confiscaciones y penalidades en que necesariamente incurren los individuos que pretenden evadir el impuesto, suelen arruinarlos,

¹⁵ Smith, Adam. Investigación Sobre La Naturaleza Y Causas De La Riqueza De Las Naciones. Decimotercera reimpresión. Editorial Fondo de Cultura Económica. México. 2004. p. 727.

eliminando los beneficios que la comunidad podría retirar del empleo de sus capitales; y

- d. Visitas y fiscalizaciones odiosas, por parte de los recaudadores, que hacen objeto, al contribuyente, de vejaciones innecesarias, opresiones e incomodidades.

Posteriormente, al haber realizado el análisis de cada uno de los principios teóricos del maestro Smith, nos podemos dar cuenta que a pesar de que estos fueron dados a conocer hace poco mas de dos siglos siguen vigentes para la imposición de las contribuciones ya que si faltara alguno de estos principios traería consigo un sin número de problemas para el Estado al realizar el cobro, así como para los contribuyentes al realizar el pago.

CAPITULO III.

IMPUESTOS.

3.1.- Definición.

El estudio de esta contribución y no el de las demás, se debe a que el impuesto sigue siendo hoy en día, la principal fuente de ingresos para los países no comunistas y, por lo tanto, el tributo mas estudiado por la doctrina. Puede sostenerse que el impuesto se establece para satisfacer el gasto público en la medida en que las restantes fuentes de ingreso no rinden lo suficiente para cubrirlo, o cuando no es recomendable que se satisfagan mediante la contribución especial o los derechos, sea porque el precio constituye un obstáculo de importancia a la finalidad buscada por el Estado con la prestación del servicio, o porque por razones políticas o económicas no es recomendable precio alguno.

El impuesto se ha definido tradicionalmente como un acto de soberanía por parte del propio Estado. Es decir, se trata de un acto que deriva directamente del ejercicio del poder público. Como su mismo nombre lo indica, estamos en presencia de una imposición de la autoridad, que debe acatarse aun en contra de la voluntad de los destinatarios o sujetos pasivos. El pago de los impuestos no conlleva para el causante la recepción automática e inmediata de una contraprestación, como sucede con otros tributos, particularmente con los derechos y las contribuciones especiales.

A este respecto el tratadista español Adolfo Carretero Pérez sostiene lo siguiente: “Los fundamentos metajurídicos no sirven actualmente para justificar

el impuesto. La fiscalidad es una rama del Derecho Público y con arreglo a principios jurídicos debe resolverse el problema que plantea. El impuesto ha sido uno de los generadores del Estado de Derecho y no es posible aceptar razonamientos de otro tipo. No hay otra justificación que la necesidad de dinero que precisa la Hacienda Pública, o sea, la consecuencia de la Economía Coactiva. Dada la insuficiencia de los ingresos patrimoniales de la administración y la estructura monetaria de la economía actual, para que el Estado pueda funcionar requiere que su Soberanía se aplique a las economías privadas que componen la Renta Nacional para detraer los ingresos necesarios. El impuesto resulta, por consiguiente, inmanente a la soberanía; no hay otra justificación del impuesto que la Potestad Tributaria y la obligación establecida por las leyes constitucionales de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas en la medida en que la desarrolle el sistema tributario; el impuesto es un deber jurídico subjetivo concretado en tantas obligaciones como impuestos sean exigibles al particular”.¹⁶

Sobre el impuesto varios autores han dado sus conceptos y en todos los casos coinciden en que los impuestos son prestaciones que obligatoriamente deben dar los particulares al Estado, por lo que mencionare algunas de ellas y estas son las siguientes:

El Maestro Rafael Bielsa nos dice que “la cantidad de dinero o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente, con el objeto de costear los gastos públicos”.

Para Fleiner los impuestos “son prestaciones que el Estado u otras corporaciones del Derecho Público exigen en forma unilateral y de una manera general a los ciudadanos para cubrir necesidades económicas”.

Sin embargo estos conceptos hacen caso omiso de que es preciso que estos guarden una determinada situación o realicen ciertos actos para adquirir

¹⁶ Citado por Arrijoa Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. Editorial Themis. 16ª edición. México. 2002. P. 332.

dicha obligación. Por lo cual considero la mas completa la del maestro Narciso Sánchez, que dice:

“conceptúo a los impuestos como las contribuciones que conforme a la ley, exige el Estado, con carácter general, obligatorio e impersonal, a todas las personas físicas y morales, cuya situación coincide con el hecho generador del tributo, y que lleva como destino cubrir el gasto público, sin esperar una compensación o beneficio directo los sujetos pasivos”.¹⁷

Prácticamente se trata de la parte de la riqueza de los individuos que por diversas circunstancias relacionadas con sus actividades económicas, quedan obligados legalmente a dar, para que de esta forma vengan a contribuir al sostenimiento de las funciones colectivas del Estado.

3.2.- Definición Adoptada por el Código Fiscal de la Federación.

En el Código Fiscal de la Federación nos consigna la definición de impuesto en su artículo segundo fracción I, en donde realiza una clasificación de las contribuciones en donde a la letra dice:

Artículo 2.- Las contribuciones se clasifican en impuestos aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

I.- Impuesto son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho previstas por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

¹⁷ Sánchez Gómez, Narciso. Los Impuestos y la Deuda Pública. Editorial Porrúa. México. 2000. P. 11.

Este concepto consignado en el Código antes mencionado comparándolo con el dado por el Código Fiscal del 30 de diciembre de 1966 (vigente hasta el 31 de diciembre de 1982) nos daríamos cuenta que se encuentra con deficiencias pues olvida hacer referencias a varios elementos esenciales sin los que no es posible definir correctamente a los impuestos. A continuación se transcribe el concepto de impuesto del Código Fiscal vigente hasta el 31 de diciembre de 1982:

“Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos”.

El análisis de esta definición puede desglosarse a través de los siguientes elementos:

1. En esencia todo impuesto implica una prestación. Esto entendiéndolo como la obligación de dar, hacer o no hacer. En el caso específico de los impuestos, dicha obligación consiste fundamentalmente en el deber jurídico que todo contribuyente tiene de desprenderse de una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos para entregárselos al Estado.

Al poseer los impuestos el carácter jurídico esencial de prestación, automáticamente se genera entre el Estado y el contribuyente una relación unilateral. Es decir, un vínculo jurídico que faculta al Fisco para exigir la entrega de la prestación correspondiente sin dar absolutamente nada a cambio.

Ahora bien, las características de unilateralidad y la de constituir, jurídicamente hablando, una prestación, las posee el impuesto precisamente por derivar de una acto de soberanía del Estado.

2. La prestación que todo impuesto implica puede ser cubierta en dinero o en especie, según lo disponga la ley respectiva. Al respecto, cabe señalar que por pago en dinero debemos entender todo aquel que se efectúa en moneda del curso legal en la Republica Mexicana, o sea en Pesos, que es la unidad de nuestro sistema monetario, de acuerdo con lo que expresamente dispone el Artículo 1° de la Ley Monetaria en vigor. En tanto que por pago en especie debemos entender aquel que se efectúa mediante la entrega de bienes distintos de la moneda de curso legal, pero que poseen un indudable valor económico, como es el caso de los metales preciosos.

En la definición que comentamos, se desprende que por regla general, el pago de los impuestos debe hacerse en efectivo, salvo en aquellos casos en los que las disposiciones legales aplicables establezcan que se haga en especie.

3. El tercer elemento de la definición objeto de analisis esta constituido por el principio de la legalidad tributaria. El principio de legalidad es de capital importancia para nuestra disciplina, ya que, si la relación tributaria no se rige por normas jurídicas que de antemano nos permitan conocer las respectivas esferas de derechos y obligaciones del Fisco y de los contribuyentes, se corre el riesgo de que la recaudación impositiva se convierta en un medio de extorsión y abuso económico sobre los particulares por parte de quienes detentan el poder público.

De ahí que al definirse los impuestos, no puede perderse de vista que, para su existencia, imprescindiblemente se requiere que siempre estén previstos y regulados por normas jurídicas, ya que dicha regulación normativa es la única garantía eficaz con la que el contribuyente cuenta, de que las disposiciones impositivas se encontraran siempre ajustadas a los principios constitucionales básicos de generalidad, proporcionalidad y equidad.

4. Otra característica es la relativa a que los impuestos deben ser contenidos en leyes de aplicación general, es decir, aplicables sin distinciones ni discriminaciones de ninguna especie a todas aquellas personas que por cualquier motivo se ubiquen o se coloquen dentro de las correspondientes hipótesis normativas.

5. La siguiente característica de la definición que se analiza esta constituida por el llamado principio de obligatoriedad. Cuando una persona se coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa o hecho generador del tributo o contribución, automáticamente queda obligado al impuesto respectivo, en la forma y términos que establezca la ley tributaria aplicable.

6. Por otra parte la definición analizada señala que los impuestos están a cargo de personas físicas como de personas morales. De acuerdo con lo que dispongan las correspondientes leyes fiscales, pueden asumir el carácter de contribuyentes tanto las personas físicas como las personas morales.

7. El último elemento de la definición que se estudia lo constituye la vinculación entre impuesto y gastos públicos. Al respecto se puede señalar que, en medida en que el Estado destina el producto o rendimiento de los impuestos a la prestación eficiente y adecuada de los servicios públicos, así como a la realización también eficiente y adecuada de obras de interés general, en esa misma medida justifica la existencia de la relación jurídico-tributaria y en esa misma medida posee también no solo autoridad legal, sino fundamentalmente autoridad moral, para exigir de la ciudadanía el pago fiel y oportuno de los impuestos.

Ahora bien después de haber analizado el concepto de impuesto consignado en el Código Fiscal vigente hasta el 31 de diciembre de 1982, ahora corresponde hacer una mención de los elementos que a mi parecer le hacen falta al concepto señalado en nuestro vigente Código Fiscal en su artículo 2° fracción I:

“Impuesto son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho previstas por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo”.

En efecto, en este precepto legal se omite lo siguiente:

1. Indicar que los impuestos constituyen una prestación, y que por lo tanto derivan de una relación unilateral de Derecho Público que se da entre el Fisco y los contribuyentes. Es decir, que los impuestos configuran un típico acto de soberanía por parte del Estado.

2. Señalar que los impuestos pueden ser pagados indistintamente en dinero o en especie.

3. Hacer referencia específica a los principios de generalidad y obligatoriedad que por mandato constitucional deben regir a todo tipo de contribuciones.

4. Establecer el fundamental y tan necesario principio de que los impuestos deben estar destinados a sufragar los gastos públicos.

Por estas razones considero que este concepto consignado en el Código Fiscal vigente está particularmente defectuosa.

3.3.- Clasificación de los Impuestos.

Ahora corresponde realizar una clasificación de la contribución más importante para el Estado y que como se ha dicho, que es el impuesto, por lo cual

puedo mencionar que existen diversas clasificaciones de esta contribución pero que para la investigación de este tema he seleccionado la clasificación mas común para no dar punto a posibles contradicciones y llevar a lo mas practico este análisis, a continuación hago la mención de cada clasificación de los impuestos.

3.3.1.- Impuestos Directos e Impuestos Indirectos.

En la actualidad hay dos corrientes sobre lo que debe entenderse por un impuesto directo y un impuesto indirecto. La primera, que todavía predomina, considera que “el impuesto directo es aquel que no es repercutible y el indirecto el que sí lo es”¹⁸. La corriente moderna, que esta respaldada por tratadistas como Einaudi, Sommers, Hugo Dalton, Giannini y otros mas, estima que es inexacto que haya impuestos que no son repercutibles, pues todos los gravámenes pueden ser repercutidos por el contribuyente; que lo correcto es considerar como impuestos directos aquellos que gravan los rendimientos y como indirectos los que gravan los consumos. Por lo que sostienen que la diferencia es que los directos no gravan un hecho real, sino una situación hipotética, como es la utilidad fiscal, y en cambio, los indirectos recaen sobre hechos ciertos, reales, como la producción, el consumo, la explotación, la enajenación entre otros.

3.3.2.- Impuestos Reales e Impuestos Personales.

Otra clasificación que esta tomando importancia en México, ante la anunciada reforma fiscal, es la que divide los impuestos en reales y personales. Los impuestos reales son los que se desatienden de las personas y exclusivamente se preocupan por los bienes o las cosas que gravan; en cambio,

¹⁸ Margain Manautou, Emilio. Introducción Al Estudio Del Derecho Tributario Mexicano. 16ª Edición. Editorial Porrúa. México. 2003. P. 75

en los impuestos personales se atienden a las personas, a los contribuyentes, como los pagadores de los mismos.

3.3.3.- Impuestos Específicos e Impuestos Ad Valorem.

Otra clasificación de los impuestos, de la que a diario escuchamos, es la que los divide en impuestos específicos e impuestos ad valorem.

El impuesto específico es aquel que atiende al peso, medida, calidad o cantidad del bien gravado y el impuesto ad valorem, el que atiende al valor del producto. Este impuesto ad valorem es el más justo de todos los gravámenes indirectos, por cuanto que atiende al precio; pague más impuesto quien adquiere un producto más caro.

Esta clasificación la encontramos, principalmente, en la materia aduanera, cuyas tarifas hablan de impuestos específicos y de impuestos ad valorem.

3.3.4.- Impuestos Generales e Impuestos Especiales.

Otra clasificación muy conocida es la que divide a los impuestos en generales y especiales. El impuesto general es el que grava actividades distintas, pero que tienen en común que son de la misma naturaleza. En cambio, el impuesto especial es el que grava a determinada actividad.

3.3.5.- Impuestos con Fines Fiscales e Impuestos con Fines Extrafiscales.

Otra clasificación, que también escuchamos frecuentemente, es la que distingue a los impuestos con fines fiscales de los impuestos con fines extrafiscales.

Los impuestos con fines fiscales son aquellos que se establecen para proporcionar los ingresos que el Estado requiere para la satisfacción de su presupuesto, y los impuestos con fines extrafiscales son aquellos que se establecen, no con el animo o deseo de que produzcan ingresos, sino con el objeto de obtener una finalidad distinta, de carácter social, económico, entre otras.

3.3.6.- Impuestos Alcabalatorios.

Uno de los problemas considerados como insolubles por los países de economía poco desarrollada, es la existencia de gravámenes a la libre circulación de mercancías de una entidad a otra, e inclusive, dentro de una misma entidad, que contribuyen al alza del costo de la vida y que frenan, por consiguiente, el desenvolvimiento económico de los propios países.

No solo en esa clase de países encontramos gravámenes a la circulación de mercancías, sino también en aquellos cuya economía es buena, pero que, sin embargo, sus Estados, Municipios, departamentos o provincias los establecen con el objeto de proteger el desenvolvimiento de sus industrias, o el consumo local, provocando con ellos continuos conflictos y represalias, entre unas y otras.

Estos gravámenes, conocidos como “alcabalas”, se recaudan a través de garitas circulantes establecidas en los principales puntos de entrada o salida de una entidad a otra, o en las principales carreteras internas, con el fin de eludir la acción jurisdiccional que pueden ejercer los particulares.

Los impuestos alcabalatorios se dividen en: impuestos al tránsito, impuestos de circulación, impuestos de extracción, impuestos de introducción e impuestos diferenciales¹⁹.

Impuestos al tránsito.- Los impuestos al tránsito son gravámenes que afectan el simple paso por el territorio de una entidad de personas o cosas que provienen de otra con destino a una tercera.

Impuesto de circulación.- Estos impuestos gravan la simple circulación de la mercancía, dentro de una misma entidad.

Impuesto de extracción.- Los impuestos de extracción, llamados también de exportación, gravan la salida de un producto de una entidad con destino a otra o al extranjero.

Impuestos de introducción.- Los impuestos de introducción o de importación, gravan la entrada de mercancías a una entidad, provenientes de otras provincias o del extranjero.

Impuestos diferenciales.- Los impuestos diferenciales gravan la entrada o salida de productos, con cuotas distintas a las establecidas respecto a los productos locales similares o los que permanecen en el interior para su consumo.

¹⁹ Margain Manautou, Emilio. Introducción Al Estudio Del Derecho Tributario Mexicano. 16ª Edición. Editorial Porrúa. México. 2003. P. 82

3.4.- Principio de Equidad y Proporcionalidad.

Estas dos máximas, cuya significación conceptual es de la mayor importancia para determinar los lineamientos esenciales de todo nuestro sistema tributario, aparecen consignadas en la parte final de la fracción IV del Artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que señala que los obligados a contribuir a los gastos públicos deben hacerlo “de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

El análisis de los Principios Constitucionales de Proporcionalidad y Equidad es uno de los puntos mas debatidos dentro de nuestro Derecho Fiscal, debido a que unánimemente se considera que la principal característica que toda ley debe poseer es la de establecer contribuciones o tributos que sean precisamente proporcionales y equitativos.

A) Principio de Proporcionalidad.

De acuerdo con la definición de Serra Rojas, “proporción es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre si”.²⁰

Aplicando esta definición a la materia fiscal podemos decir que la proporcionalidad es la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravadas. Cabe afirmar que el Principio de Proporcionalidad significa que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la Hacienda Publica una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de los ingresos

²⁰ Citado por Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. Editorial Themis. México. 2002. P. 256.

netos que hayan percibido, pues en este último caso se estaría utilizando a los tributos como un medio para que el Estado confisque los bienes de sus ciudadanos.

Dicho de otra manera, el Principio de Proporcionalidad implica, por una parte, que los gravámenes se fijen en las leyes de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a las de medianos y reducidos recursos; y por la otra, que cada contribuyente individualmente considerado, exclusivamente la ley lo obligue a aportar al Fisco una parte razonable de sus percepciones gravables.

Por eso se sostiene que los únicos tributos que se ajustan a este Principio son los que se determinan a base de tarifas progresivas, ya que dichas tarifas son precisamente las únicas que garantizan que a un ingreso superior corresponda, en términos cualitativos, una contribución mayor. De ahí que en aquellos regímenes fiscales en los que se desea velar por la debida vigencia del Principio de Proporcionalidad, se proscriba toda posible existencia de impuestos a tasas o cuotas fijas, ya que implican que quienes mas ganan contribuyan cuantitativamente en mayor volumen que los que menos ganan, pero sufriendo ambos tipos de contribuyentes idéntica afectación patrimonial. Cosa que desde luego no sucede cuando se establecen tarifas porcentuales progresivas.

En síntesis, el Principio de Proporcionalidad aparece estrechamente vinculado con la capacidad económica de los contribuyentes, la que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas para que en cada caso el impacto patrimonial sea distinto no solo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, la que debe corresponder a su vez, a los ingresos obtenidos.

Finalmente, no debemos perder de vista un tercer aspecto. El Principio de Proporcionalidad, tal y como atinentemente lo apuntara Adam Smtih, debe considerarse en relación a la economía general de una país, de tal manera que las cargas tributarias se distribuyan, justa y adecuadamente, entre las fuentes de riqueza disponibles y existentes. Es decir, no basta con que se grave a los ciudadanos en función de sus respectivas capacidades económicas; es además necesario que los gravámenes se repartan equilibradamente entre las diversas fuentes de riqueza, con el objeto de que no sean una o dos las que preferentemente sostengan al Fisco.

Don José Rivera Pérez Campos, antiguo Ministro de nuestro Máximo Tribunal, hace referencia a este Principio a través de una opinión bastante interesante. "... la proporcionalidad (atiende), básicamente, a los factores de economicidad del impuesto, proporción que ha de establecerse decíamos, contemplando la redundancia del tributo en el fenómeno de la capitalización nacional, así como en el impulso o refrenamiento de actividades frente al desarrollo general de la economía del País. Como ha de considerarse la actividad de producción frente a múltiples actividades de servicio, inclusive al servicio de diversión, así como frente a actividades de especulación. Pero claro, esta máxima y extrema relatividad del concepto de proporcionalidad, obliga a pensar en la proporcionalidad de las fuentes tributarias y de las tarifas unas frente a otras. En la proporcionalidad, insistimos, ha de considerarse el tributo en relación a la economía general".²¹

Por su parte el Maestro Arrijo Vizcaíno, define al Principio de Proporcionalidad, como "el Principio en virtud del cual todas las leyes tributarias, por mandato constitucional, deben: establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su verdadera capacidad económica; afectar fiscalmente una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o

²¹ Rivera Pérez Campos, José. Revista de Investigación Fiscal de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público. No. 51. México. 1970. P.71.

rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado; y distribuir equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles en el País, el impacto global de la carga tributaria, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular”.²²

B) Principio de Equidad.

Siguiendo el criterio del Doctor Andrés Serra Rojas, por equidad debemos entender “una igualdad de animo, un sentimiento que nos obliga a actuar de acuerdo con el deber o de la conciencia, mas que por los mandatos de la justicia o de la ley”.²³

Conforme a su acepción, la equidad significa la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias.

Podemos arribar a la conclusión de que el común denominador del Principio de Equidad esta constituido por la igualdad. Esto significa que para el debido acatamiento del Principio, las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar acabo discriminación y por ende, contrarias a toda noción de justicia.

La Equidad la define el Maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno como “el Principio en virtud del cual, por mandato constitucional, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo tributo en todos los aspectos de la relación jurídico-fiscal, con excepción del relativo a las tasas, cuotas o tarifas, que deberá de encontrarse inspirado en criterios de

²² Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. Editorial Themis. México. 2002. P. 264.

²³ Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo. Editorial Instituto Nacional de la Administración Pública. México. 1985. P. 773.

progresividad. Dicho en otras palabras, la equidad tributaria significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula”.²⁴

Además de estos dos Principios Constitucionales existen otros no menos importantes pero si menos debatidos por los doctrinarios, como lo son el Principio de Legalidad, de Generalidad y el de Vinculación con el Gasto Publico, que a continuación los mencionare para hacer una adecuada investigación de dichos principios.

El **Principio de Legalidad** consiste en que “no puede existir impuesto si no esta contemplado en una ley” el Estado no podrá exigir el pago de los tributos si no están previstos en alguna ley con anterioridad a su cobro, dentro de nuestra legislación este supuesto se encuentra plasmado en el artículo 31 Fracción IV y artículo 73 Fracción VII constitucionales; posteriormente encontramos cada ejercicio fiscal, en la Ley de Ingresos de la Federación y finalmente dentro de las leyes respectivas naturales del acto.

Las autoridades hacendarías no pueden llevar a cabo acto alguno, sin encontrarse previa y expresamente facultadas para ello por una ley aplicable al caso.

Por su parte, los contribuyentes solo que se encuentren obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les imponen las leyes aplicables y exclusivamente pueden hacer valer ante el fisco los derechos que esa misma ley les confiere.

Principio de Generalidad este principio constitucional esta fundamentado en el encabezado del artículo 31 Constitucional, el que a la letra dice “Son obligaciones de los Mexicanos” lo cual significa que todas las personas

²⁴ Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. Editorial Themis. México. 2002. P. 264.

que se coloquen en la hipótesis normativas contenida en las leyes expedidas por el Estado Mexicano, automáticamente quedan obligadas a contribuir al gasto público.

No obstante, lo anterior, se podría pensar que los extranjeros quedan fuera de la obligación de contribuir pero analizando la situación encontramos que el precepto constitucional carece de técnica jurídica y que si bien no exime del pago de impuestos a los extranjeros tampoco los incluye como contribuyentes para el gasto publico; sin embargo este problema queda resuelto con un criterio emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación que a la letra dice “Es incuestionable que en el caso de que la fuente de riqueza o del ingreso esta situada dentro del territorio nacional, el Estado Mexicano, en uso de su soberanía tributaria, tiene derecho a recabar los tributos legítimamente creados sin que ello pueda conceptuarse como violatorio al artículo 31 Fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues dicho precepto corresponde al capítulo de las obligaciones de los Mexicanos, pero sin que ello signifique que por estar obligados los mexicanos a contribuir a los gastos de la Federación, de los Estados y Municipios en donde residen, de la manera proporcional y equitativa que señalan las leyes, los extranjeros están exentos de dicha obligación cuando la fuente de riqueza radica dentro del territorio nacional”.

Principio de Obligatoriedad de acuerdo a lo que estipula el artículo 31 Fracción IV Constitucional el contribuir a los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal, de las Entidades Federativas y de los Municipios, constituyen una obligación ciudadana de carácter público.

Este principio significa que toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas en una ley tributaria expedida por el Estado Mexicano, automáticamente adquiere la obligación de cubrir el correspondiente tributo, dentro del plazo que la misma ley establece.

Principio de Vinculación con el Gasto Público en la misma mencionada Fracción IV del artículo 31 Constitucional señala “son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Distrito Federal, del Estado y Municipio donde residan....” Los ingresos tributarios tienen como finalidad costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas ya que resultaría ilógico e infundado que el Estado exigiera en forma permanente de sus súbditos una serie de contribuciones sin entregar nada a cambio.

Si se analiza el artículo 74 Fracción IV podemos darnos cuenta que al discutirse el Presupuesto de Egresos de cada año, primeramente se establece las contribuciones y en que renglones de gastos se destinan las contribuciones que fueron aprobadas.

3.5.- Efectos de los Impuestos.

En el establecimiento de todo impuesto el legislador debe estudiar cuidadosamente los posibles efectos que traerá su aplicación: si el sujeto señalado como contribuyente será realmente el pagador del mismo; cual será la reacción de la economía nacional y, en especial, la de la actividad que quedará gravada; si se dará origen a la emigración de la fuente afectada; si se producirá una disminución del capital destinado a la actividad que se pretende gravar; si se dará origen a una fuerte evasión ilegal entre otras. Precisamente por esto deben estudiarse minuciosamente los efectos del impuesto que se pretenda implantar, con el objeto de lograr la finalidad que se busca con su creación. Para ello llevaremos acabo el estudio de los efectos de los impuestos basándonos en dos

grupos los cuales son: efectos de los impuestos que no se pagan y efectos de los impuestos que se pagan.

3.5.1.- Efectos de los Impuestos que no se Pagan.

La distinción entre evasión impositiva y fraude fiscal, es, en un principio por demás sutil, ya que puede afirmarse que en el fondo se trata de una misma situación: la falta de pago por parte del causante de impuestos que se encuentra legalmente obligado a cubrir. El clásico efecto negativo.

Desde un punto de vista eminentemente pragmático, estimo como efecto negativo de los tributos o contribuciones a la evasión y al fraude fiscal, que son las formas típicas de rechazo a las cargas tributarias.

Para controlar este efecto negativo, el único medio idóneo estriba en la imposición de sanciones cuyo rigor prevenga y reprima semejantes conductas antisociales. Sin embargo, dicho poder sancionador tiene que emplearse con la mayor prudencia posible, a fin de no cometer excesos o injusticias que subleven a contribuyentes de buena fe.

3.5.2.- La Evasión al Pago.

La evasión o sustracción ilegal al pago se presenta, entre otros, en el contrabando y en el fraude fiscal.

El contrabando consiste en introducir o sacar del país mercancías por las que no se cubren los impuestos aduaneros correspondientes. Surge como

una “industria”, cuando los impuestos que se dejan de pagar hacen costear esa actividad, pues el rendimiento o utilidad del contrabandista consiste en los impuestos que no se pagan, por lo que estos deben ser superiores a los gastos y estimaciones que ello ocasiona o que se deben tomar en consideración; o bien, cuando se supedita la importación a permisos administrativos difíciles de otorgarse, lo que, además, puede ocasionar desviaciones del personal burocrático.

Conforme al artículo 102 del Código Fiscal de la Federación el contrabando es considerado:

Artículo 102. Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías:

I. Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse.

II. Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito.

III. De importación o exportación prohibida.

También comete delito de contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregadas legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello.

No se formulará la declaratoria a que se refiere el artículo 92, fracción II, si el monto de la omisión no excede de \$100,000.00 o del diez por

ciento de los impuestos causados, el que resulte mayor. Tampoco se formulará la citada declaratoria si el monto de la omisión no excede del cincuenta y cinco por ciento de los impuestos que deban cubrirse cuando la misma se deba a inexacta clasificación arancelaria por diferencia de criterio en la interpretación de las tarifas contenidas en las leyes de los impuestos generales de importación o exportación, siempre que la descripción, naturaleza y demás características necesarias para la clasificación de las mercancías hayan sido correctamente manifestadas a la autoridad.

3.5.2.1.- Defraudación Fiscal.

A pesar de que este delito se introdujo por vez primera en nuestro medio acompañado de graves penalidades corporales desde el 30 de diciembre de 1947, con la promulgación de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Fiscal, la realidad es que su aplicación efectiva a casos concretos se había dejado prácticamente en suspenso, en virtud de que la Hacienda Pública durante muchos años considero que, en el mejor de los casos, el fraude al Fisco debía ser reprimido tan solo con sanciones administrativas; y en el peor de las hipótesis que bastaba con el pago de las prestaciones fiscales originadas por el hecho imputado o con la celebración de un convenio especial entre el inculpado y la Secretaria de Hacienda y Crédito Público por virtud del cual se depuraría la situación fiscal del propio inculpado y se garantizara el interés del Fisco, para que procediera automáticamente el desistimiento de la correspondiente acción penal, cuando se hubiera llegado al extremo.

Sin embargo, en tiempos recientes esta práctica ha sufrido cambios sustanciales. Así, a partir de 1989, las autoridades competentes han venido aplicando el delito de defraudación fiscal con especial severidad, utilizándolo no solo como un instrumento eficaz de recaudación tributaria sino también como un

medio de reprimir conductas que se consideran contrarias al equilibrio de las finanzas públicas e injustas para los contribuyentes cumplidos.

En el fraude fiscal, el contribuyente trata de eludir parcial o totalmente el pago de los impuestos, mediante el engaño o aprovechamiento de errores de la administración pública, siendo el aliciente para cometer el fraude fiscal, al igual que el contrabando, las altas cuotas, tasas o tarifas aprobadas.

Los impuestos con fuertes tarifas, cuotas o tasas, traen como efecto inmediato el aumento en el contrabando o en la defraudación, por lo que reducir el costo del primero y la existencia de cuotas moderadas en el segundo, disminuyen notablemente la evasión fiscal.

3.5.2.2.- Elusión Fiscal.

El artículo 5 del Código Fiscal de la Federación señala con precisión que las disposiciones fiscales que establecen cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones son de aplicación estricta. El artículo señalado aclara que se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa (elementos constitucionales de una contribución). Las demás disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Ante la aplicación estricta de las disposiciones fiscales, la cual no permite desviaciones en la interpretación y uso de las disposiciones fiscales, surge un concepto denominado "elusión fiscal" por medio del cual se busca encontrar en los textos legales una interpretación conceptual distinta a la intención del legislador, todo ello con el ánimo de obtener un beneficio económico.

La interpretación que hace un contribuyente de una ley, distinta a la que hace la autoridad fiscal no necesariamente debe entenderse como elusión fiscal, ya que esta última

supone un conocimiento de las fracturas de la ley eligiendo los caminos que generan un mayor beneficio, en tanto la primera simplemente elige la trayectoria legal de acuerdo a un cabal entendimiento.

Una interpretación distinta de la ley así como la elusión fiscal deben en la mayoría de los casos ventilarse en los tribunales fiscales debido a que la misma autoridad fiscal no tiene competencia para establecer no solo que hubo elusión fiscal, sino que la interpretación que hace el contribuyente no es la correcta. Recuérdese que un principio jurídico básico del derecho mexicano es que cuando la ley no establece, el contribuyente no está obligado a suponer.

No remitiremos a una tesis de los tribunales colegiados de circuito la cual se refiere a los elementos que debe considerar el legislador para elaborar un texto legal basándose no solo en hechos reales, sino en situaciones abstractas que hacen que existan distintas interpretaciones de esa subjetividad. El legislador busca que no haya vacíos en la ley que permitan violar las disposiciones en ella contenidas.

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Parte : III Segunda Parte-2

Tesis:

Página: 570

Octava época

PRESUNCIONES Y FICCIONES LEGALES. LA FUNCION Y APLICACION DE ESTAS TECNICAS EN MATERIA TRIBUTARIA.

En el sistema mexicano es frecuente la presencia de construcciones jurídicas que entendidas ya como presunciones legales de pleno derecho (*iuris et de iure*) ya como ficciones, sirven al legislador en su tarea de frustrar los mecanismos de fraude a la Ley Tributaria, tanto en su dinámica de evasión como en la de elusión. Las presunciones absolutas suponen el enlace establecido por su autor entre un hecho conocido y otro que aunque se desconoce debe reputarse existente para efectos de la ley, por ser realmente posible o probable su realización cuando así lo demuestren las máximas de la experiencia y el conocimiento del mundo fáctico sobre el que se pretende actuar. Desde un ángulo sustantivo más que probatorio, se advierte una ficción jurídica cuando su autor recoge datos de la realidad y los califica jurídicamente de un modo tal que, violentando conscientemente su naturaleza, crea un concepto de verdad legal (artificial) distante de coincidir con la realidad. En ambos casos, la aplicación de las normas reguladoras de estas figuras representa para los contribuyentes un efecto irrefragable dispensado de toda prueba adicional, justificado por la necesidad de resolver la incongruencia entre la realidad jurídica y la realidad

económica a cuya coincidencia aspira la justicia tributaria. TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

3.5.3.- Efectos de los Impuestos que se Pagan.

Una vez creado legislativamente el impuesto, y en su caso debidamente reglamentado por el Ejecutivo, conteniendo sus elementos constitutivos crea una obligación tributaria a cargo de quienes aparecen señalados como destinatarios en la Ley respectiva. Por su parte, el Fisco adquiere el derecho de exigir su importe y de tomar las medidas que juzgue adecuadas para su eficiente recaudación. Es a partir de ese momento cuando el impuesto empieza a surtir sus efectos.

Asimismo, estimo como efecto positivo la incidencia y pago de los impuestos; contemplando la incidencia simple o incidencia con traslación o repercusión con sus dos manifestaciones: la protraslación y la retrotraslación.

En primer término cabe señalar que el pago correcto de los impuestos representa un signo alentador de progreso dentro de las comunidades, que el Fisco debe estimular y mantener a través de una política de acercamiento y comprensión hacia los contribuyentes. El pago de impuestos es una obligación, pero también un ingreso seguro y necesario para el Estado, que este tiene que garantizar en debida forma.

Cuando los impuestos son cubiertos normalmente, en principio el Fisco no enfrenta mayor dificultad, puesto que la finalidad buscada ha sido alcanzada. Sin embargo, el pago de impuestos da lugar a una serie de relaciones económicas entre los gobernados que pueden desembocar en un alza general del costo de la vida y desencadenar temibles efectos inflacionarios.

3.5.3.1.-Gasto público.

El gasto público estatal es un instrumento jurídico de la administración pública que contiene la aplicación de los recursos públicos del Estado para el cumplimiento de las metas y objetivos del gobierno en apego a las disposiciones constitucionales y legales aplicables; el que se compone de las siguientes fases: planeación, programación, presupuestación, ejecución, control, evaluación e información.

Un aumento en el gasto público producirá un aumento en el nivel de renta nacional, y una reducción tendrá el efecto contrario. Durante un periodo de inflación es necesario reducir el gasto público para manejar la curva de la demanda agregada hacia una estabilidad deseada. El manejo del gasto público representa un papel clave para dar cumplimiento a los objetivos de la política económica.

El gasto público se ejecuta a través de los Presupuestos o Programas Económicos establecidos por los distintos gobiernos, y se clasifica de distintas maneras pero básicamente se consideran el Gasto Neto que es la totalidad de las erogaciones del sector público menos las amortizaciones de deuda externa; y el Gasto Primario, el cual no toma en cuenta las erogaciones realizadas para pago de intereses y comisiones de deuda pública, este importante indicador económico mide la fortaleza de las finanzas públicas para cubrir con la operación e inversión gubernamental con los ingresos tributarios, los no tributarios y el producto de la venta de bienes y servicios, independientemente del saldo de la deuda y de su costo.

Gasto Programable: es el agregado que más se relaciona con la estrategia para conservar la política fiscal, requerida para contribuir al logro de los objetivos de la política económica. Por otro lado resume el uso de recursos

públicos que se destinan a cumplir y atender funciones y responsabilidades gubernamentales, así como a producir bienes y prestar servicios.

La clasificación económica permite conocer los capítulos, conceptos y partidas específicas que registran las adquisiciones de bienes y servicios del sector público. Con base a esta clasificación, el gasto programable se divide en gasto corriente y gasto de capital. Estos componentes a su vez se desagregan en servicios personales, pensiones y otros gastos corrientes dentro del primer rubro, y en inversión física y financiera dentro del segundo.

Gasto corriente: Dada la naturaleza de las funciones gubernamentales, el gasto corriente es el principal rubro del gasto programable. En él se incluyen todas las erogaciones que los Poderes y Órganos Autónomos, la Administración Pública, así como las empresas del Estado, requieren para la operación de sus programas. En el caso de los primeros dos, estos recursos son para llevar a cabo las tareas de legislar, impartir justicia, organizar y vigilar los procesos electorales, principalmente. Por lo que respecta a las dependencias, los montos presupuestados son para cumplir con las funciones de: administración gubernamental; política y planeación económica y social; fomento y regulación; y desarrollo social.

Por su parte, en las empresas del Estado los egresos corrientes reflejan la adquisición de insumos necesarios para la producción de bienes y servicios. La venta de éstos es lo que permite obtener los ingresos que contribuyen a su viabilidad financiera y a ampliar su infraestructura.

Gasto de Capital: El gasto de capital comprende aquellas erogaciones que contribuyen a ampliar la infraestructura social y productiva, así como a incrementar el patrimonio del sector público. Como gastos; gastos de Defensa Nacional, también se pueden mencionar la construcción de Hospitales, Escuelas, Universidades, Obras Civiles como carreteras, puentes, represas,

tendidos eléctricos, oleoductos, plantas etc.; que contribuyan al aumento de la productividad para promover el crecimiento que requiere la economía.

Para finalizar con este tema de gasto público solo me queda mencionar el concepto señalado por la Ley De Presupuesto, Contabilidad Y Gasto Publico Federal en su artículo 2.

Artículo 2

El gasto público federal comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, inversión física, inversión financiera, así como pagos de pasivo o de deuda pública, y por concepto de responsabilidad patrimonial, que realizan:

- I. El Poder Legislativo,
- II. El Poder Judicial,
- III. La Presidencia de la República,
- IV. Las secretarías de Estado y departamentos administrativos y la Procuraduría General de la República,
- V. El Departamento del Distrito Federal,
- VI. Los organismos descentralizados,
- VII. Las empresas de participación estatal mayoritaria,
- VIII. Los fideicomisos en los que el fideicomitente sea el Gobierno Federal, el Departamento del Distrito Federal o alguna de las entidades mencionadas en las fracciones VI y VII.

Sólo para los efectos de esta Ley, a las instituciones, dependencias, organismos, empresas y fideicomisos antes citados se les denominará genéricamente como entidades, salvo mención expresa.

CAPITULO IV.

NATURALEZA JURIDICA DE LAS PERSONAS MORALES.

4.1.- Concepto de Personas Morales.

Al lado de los seres humanos o personas físicas, el Derecho Romano reconocía también las personas morales, que no tienen existencia material y solo son ficciones jurídicas, abstracciones.

La personalidad moral pertenecía, tanto a las Asociaciones o reuniones de personas que tienen intereses comunes, tales como el Estado, los ciudadanos en general, ciertas corporaciones, las Sociedades constituidas para el arriendo de los impuestos y la explotación de las salinas o de las minas de oro y plata, como a las obras, a los establecimientos de utilidad pública o de beneficencia, tales como los templos, los hospicios o asilos de diversas naturalezas, y las iglesias, bajo los emperadores cristianos.

Según parece, hubo un periodo bastante largo en el que las personas morales se constituyeron por ellas mismas, sin intervención de los Poderes públicos. Pero al fin de la República, habiéndose mezclado algunas asociaciones en los asuntos políticos ejerciendo una influencia al parecer peligrosa, los emperadores suprimieron un gran número de ellas, y se estableció un nuevo principio: el de que una persona moral no podría existir en lo sucesivo nada más que en virtud de una autorización dada por una ley, un senadoconsulto o una Constitución imperial.

Algunas veces se concedía la autorización de antemano, y de una manera general, para ciertas categorías de asociaciones, siendo autorizadas de esta manera por un senadoconsulto las Asociaciones funerarias.

“La persona moral tiene un patrimonio propio. Sus bienes no están indivisos entre los miembros de la asociación; son la propiedad del ser moral. Tiene sus créditos propios y sus deudas también propias, a las cuales queda extraño cada uno de sus miembros, y respecto de las cuales no podía ser perseguido en sus bienes personales. El ejercicio de los derechos pertenecientes a la persona moral se confiaba, bien a sus esclavos, o bien a una especie de curador que los textos califican de actor, syndicus o magíster.”²⁵

En la actualidad las personas morales o personas colectivas son ciertas entidades (normalmente grupos de individuos) a las cuales el derecho considera como una sola entidad para que actúe como tal en la vida jurídica.

El fundamento de las personas morales se encuentra en la necesidad de su creación para el cumplimiento de fines que el hombre, por si solo, con su actividad puramente individual, no podría realizar de manera satisfactoria, y en la inclinación natural que siente de agruparse con sus semejantes.

Este tema ha sido debatido por varias teorías en las cuales algunos autores apoyan la existencia de las personas colectivas y otros señalan que esto solo es una ficción ya que no existe la persona jurídica colectiva, estas son las siguientes:

Teorías “negativas”: Algunos autores sostienen que solo existe personas físicas, no admiten la existencia de personas colectivas. Explican la referencia que las normas jurídicas hacen a sociedades, asociaciones, municipios

²⁵ Petit, Eugéne. Tratado Elemental De Derecho Romano. Decimosexta edición. Editorial Porrúa. México. 2000. p.163.

y otros, señalando que, cuando se habla de personas colectivas, se trata, en realidad, de un conjunto de bienes sin dueño, bienes que están afectados a un cierto fin. Otros sostienen que se trata de una copropiedad sujeta a reglas diferentes de las de la copropiedad común. Estas concepciones coinciden en que cuando se dice que una sociedad o institución es propietaria de un bien o ha celebrado un contrato, lo que se dice es algo que se predica de ciertas personas físicas (que son los que contratan o los propietarios).

Teorías “realistas”: En el extremo opuesto, se encuentran algunos juristas que sostienen que, además de las personas físicas, existen otras entidades que son personas jurídicas. Afirman que las personas colectivas están configuradas por ciertos fenómenos que se dan efectivamente en la vida social; siendo independientes de la conducta de determinados hombres. Para algunos juristas, la entidad que constituye una persona colectiva es una voluntad social que se independiza de la de cada uno de los individuos participantes y funciona como un elemento autónomo. Según otros autores, las personas colectivas son instituciones orientadas hacia ciertos fines y alrededor de las cuales se reúne un grupo de hombres interesados en su concertación.

Teoría “de la ficción”: según esta teoría, las únicas personas jurídicas son las personas físicas. Sin embargo, el ordenamiento jurídico puede, teniendo en cuenta razones de utilidad, suponer ficticiamente la existencia de entidades que no son hombres, como soporte de derechos y obligaciones. Esas entidades no existen en la realidad, pero los juristas hacen como si existieran, atribuyéndoles una “voluntad” destinada al cumplimiento de ciertos fines jurídicos. Desde este enfoque, y contrario a lo que sostienen las teorías “realistas”, el derecho tiene absoluto arbitrio para crear o disolver personas jurídicas, toda vez que son meros artificios técnicos. La capacidad de las personas colectivas se limita al objeto de su creación por el derecho.

4.2.- Diversos Tipos de Personas Morales.

Las personas morales se clasifican en necesarias y voluntarias.

a) Necesarias son aquellas que constituyen elementos indispensables para la realización del fin del hombre.

b) Las voluntarias son aquellas que el hombre crea como complemento necesario de su deficiencia y de sus escasos medios, pero que pudieran ser creadas de distinta manera, tales como las asociaciones creadas por los particulares en las distintas formas que existen.

Desde el punto de vista estructural las personas morales pueden ser:

a) Corporativas: son colectividades asociadas para obtener un fin propio con medios propios, y, por lo general, con libre actividad

b) Institucionales: son establecimientos ordenados por una voluntad superior para obtener un fin de otros, con un patrimonio a tal efecto destinado y ajustándose a una constitución establecida por modo inmutable en el acto de fundación.

Respecto a la funcionalidad se clasifican en:

a) Personas morales públicas (de derecho público)

b) Personas morales privadas (de derecho privado).

Las personas morales dentro de la Legislación Civil vigente se clasifican en asociaciones, sociedades e instituciones de beneficencia privada. La distinción entre asociación y sociedad se establece en razón de su fin, en las asociaciones el fin no es primordialmente económico, mientras que en las sociedades si es preponderantemente económico.

Las personas morales pueden ejercer todos los derechos que sean necesarios para realizar el objeto de la institución, actúan y se obligan por medio de los órganos que las representan, sea por ley o conforme a las disposiciones relativas en sus escrituras constitutivas. Estas personas se rigen por las leyes correspondientes, por su escritura constitutiva y por sus estatutos.

En nuestra legislación el Código Civil Federal en su artículo 25 reconoce expresamente como personas morales a las siguientes:

ARTÍCULO 25.- Son personas morales:

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

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

III.- Las sociedades civiles o mercantiles;

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

V.- Las sociedades cooperativas y mutualistas;

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

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

No todas las personas morales comprendidas en el artículo 25 del Código Civil Federal, caen bajo la regulación de las normas de derecho privado contenidas en ese ordenamiento. El Estado, el Municipio y las corporaciones de interés público en general, tienen su regulación en las leyes políticas y administrativas; las sociedades mercantiles en la legislación de este carácter; los sindicatos en las leyes del trabajo; las cooperativas y mutualistas, en la legislación especial dictada al efecto.

Las personas morales tienen los mismos atributos que las personas físicas salvo, los del estado civil, es decir, el nombre, el domicilio, el patrimonio, la nacionalidad y la capacidad.

La capacidad de las personas morales se distingue de la personalidad de las personas físicas en dos aspectos:

a) En las personas morales no puede darse la incapacidad de ejercicio, puesto que ésta depende exclusivamente de circunstancias inherentes al ser humano, tales como la minoría de edad, privación de la inteligencia, locura, entre otras.

b) En las personas morales, su capacidad de goce está limitada en razón de su objeto, naturaleza y fines.

Como regla general se debe considerar el hecho de que las personas morales no pueden adquirir bienes o derechos o bien reportar obligaciones que no tengan relación con su objeto y fines propios.

En cuanto al patrimonio de las personas morales, se debe poner especial atención en que aún cuando de hecho algunas entidades como los sindicatos y las asociaciones políticas, científicas, artísticas o de recreo pueden funcionar sin tener un patrimonio, existe siempre por el hecho de ser personas la posibilidad de tenerlo. Es decir, cualquiera que sea su objeto y finalidad deben, las personas morales contar con la posibilidad jurídica de poseer o adquirir bienes, derechos y obligaciones relacionados con sus fines.

Existen, sin embargo, algunas entidades como las sociedades civiles o mercantiles que por su naturaleza misma requieren para constituirse de un patrimonio, o sea, un capital social que es indispensable formar desde el nacimiento del ente y a través de las aportaciones que lleven a cabo los socios, tanto en dinero como en bienes, trabajo o servicios.

Como ya se señaló con anterioridad la doctrina tradicional aplicable en nuestro país distingue dos tipos fundamentales de personas jurídicas: las corporaciones y las fundaciones y a éstas pueden reducirse las demás especies admitidas, debiendo entender a las primeras como una organización de personas, mientras que las segundas habrán de ser identificadas como un conjunto de bienes, un patrimonio convertido en un ente autónomo y destinado a un fin.

En las personas morales, concluyendo, el patrimonio es tan esencial, en el sentido expresado, que sin el no pueden existir. La carencia de los medios materiales para el cumplimiento de sus fines determina la liquidación de la persona moral que equivale a la muerte.

La denominación de las personas morales equivale al nombre de las personas físicas, por cuanto que constituye un medio de identificación del ente absolutamente necesario para que pueda entrar y sostener relaciones jurídicas con los demás sujetos. Para las personas morales de derecho privado la ley regula expresamente su denominación. En las sociedades puede haber simple denominación o razón social.

De esta manera el nombre es un atributo necesario por la necesidad de distinguir a unas de otras y evitar la confusión entre las mismas, que podría ocasionar situaciones difíciles y perjuicios incalculables.

En la legislación civil el domicilio de las personas morales quedará establecido en el lugar donde se halle establecida su administración.

Para el caso de aquellas que tengan su administración en un lugar definido, pero que ejecuten actos jurídicos dentro de la mencionada circunscripción, se consideraran domiciliadas en el lugar donde las hayan ejecutado, en todo lo que a estos actos se refiera.

Las sucursales que operen en lugares distintos de donde se radica la casa matriz tendrán su domicilio en esos lugares para el cumplimiento de las obligaciones contraídas por las mismas sucursales.

Por lo que hace a la nacionalidad de las personas morales, esta se define tomando en cuenta dos factores: que se hayan constituido conforme a las

leyes mexicanas y que, además establezcan su domicilio en el territorio de la república. Cumplidos estos requisitos tendrán la nacionalidad de mexicana.

De esta manera no basta que una persona moral se constituya de acuerdo con las leyes de un Estado determinado, sino radica su domicilio dentro del territorio del mismo, porque entonces habría el peligro de que los extranjeros se acogieran a las leyes de un determinado Estado para constituir una entidad moral, que al no fijar su domicilio dentro del territorio del mismo, pondría en peligro su independencia o los intereses de sus nacionales, dada su finalidad para aprovechar una nacionalidad que la colocará en situación ventajosa y en perjuicio de los intereses mismos del Estado bajo cuyas leyes se acoge.

Por otro lado, todas las personas morales, a excepción de las de carácter público se encuentran sujetas a las formalidades del Registro. El reglamento del mismo determina que deberán de ser inscritas en el Registro Público de la Propiedad:

- a) Las escrituras en que se constituyan, reformen o disuelvan las sociedades civiles
- b) La escritura constitutiva y los estatutos de las asociaciones y las escrituras en que se reformen o disuelvan
- c) Los estatutos de las asociaciones y sociedades extranjeras de carácter civil
- d) Las fundaciones.

El registro de las asociaciones y sociedades civiles extranjeras están sujetas a que previamente se haya obtenido la autorización correspondiente por parte de la Secretaría de Relaciones Exteriores, en el caso de las Sociedades mercantiles el registro de las mismas será obligatorio de acuerdo con la Ley General de Sociedades mercantiles.

Las sociedades mercantiles extranjeras solamente podrán ejercer comercio dentro de nuestro país a partir de su inscripción en el Registro Público del Comercio, la cual se llevara a cabo atendiendo la autorización emitida al respecto por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial (actualmente la Secretaria de Economía).

Para ser consideradas como tales, las sociedades cooperativas deben encontrarse registradas en la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial (actualmente la Secretaria de Economía).

4.3.-Las Sociedades y Asociaciones Civiles.

La Sociedad, en sentido técnico jurídico, ente creado por un acto voluntario colectivo de los interesados, en aras de un interés común y con el propósito de obtener ganancias o un fin lucrativo. Los socios se comprometen a poner un patrimonio en común integrado por dinero, bienes o industria, con la intención de participar en las ganancias.

Por tanto, son características fundamentales y constitutivas de la sociedad la existencia de un patrimonio común y la participación de los socios en las ganancias. Se distingue de la asociación en que ésta no persigue fines lucrativos sino de orden moral o económico-social que no se reducen a la mera obtención y distribución de ganancias.

4.3.1.- Definición de las Sociedades Civiles.

El concepto de sociedad civil nos lo marca el artículo 2688 del Código Civil Federal vigente en el cual describe a las sociedades como “el

contrato por medio del cual los socios se obligan mutuamente a combinar sus recursos o sus esfuerzos para la realización de un fin común, de carácter preponderantemente económico, pero que no constituya una especulación comercial.”

4.3.1.1.-Constitución de la Sociedad Civil.

El contrato de sociedad debe constar por escrito; pero se hará constar en escritura pública, cuando algún socio transfiera a la sociedad bienes cuya enajenación deba hacerse en escritura pública.

El contrato de sociedad debe inscribirse en el Registro de Sociedades Civiles para que produzca efectos contra tercero.

La aportación de los socios puede consistir en una cantidad de dinero u otros bienes, o en su industria. La aportación de bienes implica la transmisión de su dominio a la sociedad, salvo que expresamente se pacte otra cosa.

El contrato de sociedad debe contener:

- I.- Los nombres y apellidos de los otorgantes que son capaces de obligarse;
- II.- La razón social;
- III.- El objeto de la sociedad;
- IV.- El importe del capital social y la aportación con que cada socio debe contribuir;

Si falta alguno de estos requisitos se aplicará lo que dispone el artículo 2691 del Código Civil Federal.

Las sociedades de naturaleza civil, que tomen la forma de las sociedades mercantiles, quedan sujetas al Código de Comercio.

La administración de la sociedad puede conferirse a uno o más socios. Habiendo socios especialmente encargados de la administración, los demás no podrán contrariar ni entorpecer las gestiones de aquéllos, ni impedir sus efectos. Si la administración no se hubiese limitado a alguno de los socios, se observará lo dispuesto en el artículo 2719 del Código Civil Federal que establece lo siguiente:

ARTÍCULO 2,719.- Cuando la administración no se hubiere limitado a alguno de los socios, todos tendrán derecho de concurrir a la dirección y manejo de los negocios comunes. Las decisiones serán tomadas por mayoría, observándose, respecto de ésta lo dispuesto en el artículo 2713.

ARTÍCULO 2713.- Las facultades que no se hayan concedido a los administradores, serán ejercitadas por todos los socios, resolviéndose los asuntos por mayoría de votos. La mayoría se computará por cantidades, pero cuando una sola persona represente el mayor interés y se trate de sociedades de más de tres socios, se necesita por lo menos el voto de la tercera parte de los socios.

La sociedad se disuelve:

- I.- Por consentimiento unánime de los socios;
- II.- Por haberse cumplido el término prefijado en el contrato de sociedad;
- III.- Por la realización completa del fin social, o por haberse vuelto imposible la consecución del objeto de la sociedad;
- IV.- Por la muerte o incapacidad de uno de los socios que tengan responsabilidad ilimitada por los compromisos sociales, salvo que en la escritura constitutiva se haya pactado que la sociedad continúe con los sobrevivientes o con los herederos de aquél;

V.- Por la muerte del socio industrial, siempre que su industria haya dado nacimiento a la sociedad;

VI.- Por la renuncia de uno de los socios, cuando se trate de sociedades de duración indeterminada y los otros socios no deseen continuar asociados, siempre que esa renuncia no sea maliciosa ni extemporánea;

VII.- Por resolución judicial.

Para que la disolución de la sociedad surta efecto contra tercero, es necesario que se haga constar en el Registro de Sociedades.

Disuelta la sociedad, se pondrá inmediatamente en liquidación, la cual se practicará dentro del plazo de seis meses, salvo pacto en contrario.

Cuando la sociedad se ponga en liquidación, debe agregarse a su nombre las palabras: "en liquidación."

La liquidación debe hacerse por todos los socios, salvo que convengan en nombrar liquidadores o que ya estuvieren nombrados en la escritura social.

4.4.- Definición de las Asociaciones Civiles.

Cuando varios individuos convienen en reunirse, de manera que no sea enteramente transitoria, para realizar un fin común que no esté prohibido por la ley y que no tenga carácter preponderantemente económico, constituyen una asociación.

4.4.1.-Constitución de las Asociaciones Civiles.

El contrato por el que se constituya una asociación, debe constar por escrito.

Las asociaciones se registrarán por sus estatutos, los que deberán ser inscritos en el Registro Público para que produzcan efectos contra tercero.

El poder supremo de las asociaciones reside en la asamblea general. El director o directores de ellas tendrán las facultades que les conceden los estatutos y la asamblea general, con sujeción a estos documentos.

Las asociaciones, además de las causas previstas en los estatutos, se extinguen:

- I.-** Por consentimiento de la asamblea general;
- II.-** Por haber concluido el término fijado para su duración o por haber conseguido totalmente el objeto de su fundación;
- III.-** Por haberse vuelto incapaces de realizar el fin para que fueron fundadas;
- IV.-** Por resolución dictada por autoridad competente.

En caso de disolución, los bienes de la asociación se aplicarán conforme a lo que determinen los estatutos y a falta de disposición de éstos, según lo que determine la asamblea general. En este caso la asamblea sólo podrá atribuir a los asociados la parte del activo social que equivalga a sus aportaciones. Los demás bienes se aplicarán a otra asociación o fundación de objeto similar a la extinguida.

CAPITULO V.

SOCIEDADES Y ASOCIACIONES EDUCATIVAS.

5.1.-Concepto de Educación.

El Maestro Antonio Gago Huguet, Coordinador de Asesores de la Secretaría de Educación Pública en una entrevista realizada para el Sistema Internet de la Presidencia, conceptualizo a la educación como: “....hoy y siempre la educación es palanca de desarrollo, se ha dicho. La educación es el derecho social que tienen todos los habitantes de un país para formarse, para adquirir información, para lograr capacidades. Sin la educación no tendríamos gente capaz de hacer algo, gente capaz de dar servicios de salud, de desarrollar negocios, gente capaz de ganarse la vida con lo que sabe hacer”.

La Ley General de Educación en su artículo 2° señala el concepto de educación que a la letra dice: “La educación es el medio fundamental para adquirir, transmitir y acrecentar la cultura; es un proceso permanente que contribuye al desarrollo del individuo y a la transformación de la sociedad, y es factor determinante para la adquisición de conocimientos y para formar al hombre de manera que tenga sentido de solidaridad social.”

En nuestro país, conforme al artículo 3° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, todo individuo tiene derecho a recibir educación. Asimismo, la educación preescolar, primaria y secundaria deben ser cursadas por todos los habitantes del país; por ello, es obligación de los mexicanos hacer que sus hijos o pupilos menores de edad cursen dicha educación.

5.1.1.- Tipos y Modalidades de Educación.

En México, la educación se clasifica de la manera siguiente:

1. De tipo básico, el cual esta compuesto por los niveles siguientes:
 - a) Preescolar, mismo que en la actualidad constituye un requisito previo a la primaria;
 - b) Primaria, y
 - c) Secundaria.

2. De tipo medio-superior, el cual comprende:
 - a) El nivel bachillerato;
 - b) Los demás niveles equivalentes al bachillerato, y
 - c) La educación profesional que no requiera bachillerato o sus equivalentes.

3. De tipo superior, es la que se imparte después del bachillerato o de sus equivalentes. Este tipo de educación esta compuesto por:
 - a) La licenciatura;
 - b) La especialidad;
 - c) La maestría;
 - d) El doctorado, y
 - e) Las opciones terminales previas a la conclusión de la licenciatura.

5.2.- Instituciones que Imparten Educación en el País.

La educación será impartida por las instituciones siguientes:

- a) El Estado y sus organismos descentralizados;

- b) Las sociedades o asociaciones civiles que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, y
- c) Las sociedades o asociaciones civiles que se dediquen a la enseñanza, sin reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación. En este caso, tales sociedades y asociaciones deberán mencionar dicha circunstancia en su documentación y publicidad.

5.3.- Sistema Educativo Nacional.

El sistema educativo nacional se constituye por:

- a) Los educandos y educadores;
- b) Las autoridades educativas;
- c) Los planes, programas, métodos y materiales educativos;
- d) Las instituciones educativas del Estado y de sus organismos descentralizados;
- e) Las instituciones de los particulares con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios, y
- f) Las instituciones de educación superior a las que la ley otorga autonomía.

Las instituciones del sistema educativo nacional impartirán educación de manera que permita al educando incorporarse a la sociedad y, en su oportunidad, desarrollar una actividad productiva, así como que el trabajador pueda estudiar.

Es importante señalar que dentro del sistema educativo nacional queda comprendida la educación de la manera siguiente:

- a) La inicial, misma que tiene como propósito favorecer el desarrollo físico, cognoscitivo, afectivo y social de los menores de cuatro años de edad. Asimismo,

incluye orientación a padres de familia o tutores para la educación de sus hijos o pupilos.

b) La especial, la cual esta destinada a individuos con discapacidades transitorias o definitivas, así como a aquellos con aptitudes sobresalientes. Esta educación incluye orientación a los padres o tutores, así como a los maestros y personal de escuelas de educación básica regular que integren a alumnos con necesidades especiales de educación.

c) Para adultos, está destinada a individuos de 15 años o mas que no hayan cursado o concluido la educación básica y comprende, entre otras, la alfabetización, la educación primaria y la secundaria, así como la formación para el trabajo, con las particularidades adecuadas a dicha población.

Asimismo, de acuerdo con las necesidades educativas específicas de la población, también podrá impartirse educación con programas o contenidos particulares para atender dichas necesidades.

Los estudios realizados dentro del sistema educativo nacional tendrán validez en toda la República.

Para ello, las instituciones del sistema educativo nacional expedirán certificados y otorgarán constancias, diplomas, títulos o grados académicos a las personas que hayan concluido estudios de conformidad con los requisitos establecidos en los planes y programas de estudio correspondientes. Dichos certificados, constancias, diplomas, títulos y grados, tendrán validez en toda la Republica.

La Secretaría de Educación promoverá que los estudios con validez oficial en la República sean reconocidos en el extranjero.

5.4.- Fines que Persiguen las Instituciones Educativas.

Las instituciones que imparten educación en el país tienen los fines siguientes:

- a) Desarrollar armónicamente todas las facultades del ser humano;
- b)] Fomentar en el ser humano el amor a la patria y la conciencia de la solidaridad interracial en la independencia y en la justicia;
- c) Contribuir al desarrollo integral del individuo, para que ejerza plenamente sus capacidades humanas;
- d) Favorecer el desarrollo de facultades para adquirir conocimientos, así como la capacidad de observación, análisis y reflexión críticos;
- e) Fortalecer la conciencia de la nacionalidad y de la soberanía, el aprecio por la historia, los símbolos patrios y las instituciones nacionales, así como la valoración de las tradiciones y particularidades culturales de las diversas regiones del país;
- f) Promover mediante la enseñanza de la lengua nacional, un idioma común para todos los mexicanos, sin menoscabo de proteger y promover el desarrollo de las lenguas indígenas;
- g) Infundir el conocimiento y la práctica de la democracia como la forma de gobierno y convivencia que permite a todos participar en la toma de decisiones para el mejoramiento de la sociedad;
- h) Promover el valor de la justicia, de la observación de la ley y de la igualdad de los individuos ante esta, así como propiciar el conocimiento de los derechos humanos y el respeto a los mismos;
- i) Fomentar actitudes que estimule la investigación y la innovación científicas y tecnológicas;
- j) Impulsar la creación artística y propiciar la adquisición, el enriquecimiento y la difusión de los bienes y valores de la cultura universal, en especial de aquellos que constituyen el patrimonio cultural de la Nación;
- k) Estimular la educación física y la práctica del deporte;

- l) Desarrollar actitudes solidarias en los individuos, para crear conciencia sobre la preservación de la salud, la plantación familiar y la paternidad responsable, sin menoscabo de la libertad y del respeto absoluto a la dignidad humana, así como propiciar el rechazo a los vicios;
- m) Hacer conciencia de la necesidad de un aprovechamiento racional de los recursos naturales y de la protección del ambiente, y
- n) Fomentar actitudes solidarias y positivas hacia el trabajo, el ahorro y el bienestar general.

Por otra parte, se deberá tomar en cuenta el criterio que orientará a la educación que se imparta, el cual se basará en los resultados del progreso científico, luchará contra la ignorancia y sus efectos, las servidumbres, los fanatismos y los prejuicios. Además, será democrático, nacional y contribuirá a la mejor convivencia humana.

5.5.- Autorizaciones y Reconocimientos de Validez Oficial de Estudios.

Las sociedades o asociaciones civiles que se dediquen a la enseñanza podrán impartir educación en todos sus tipos y modalidades.

Por lo que concierne a la educación primaria, la secundaria, la normal y demás para la formación de maestros de educación básica, deberán obtener previamente, en cada caso, la autorización expresa del Estado. Tratándose de estudios distintos de los antes mencionados, podrán obtener el reconocimiento de validez oficial de estudios.

La autorización y el reconocimiento serán específicos para cada plan de estudios. Para impartir nuevos estudios se requerirá, según el caso, la autorización o el reconocimiento respectivos.

La autorización y el reconocimiento incorporan a las instituciones que los obtengan, respecto de los estudios a que la propia autorización o dicho reconocimiento se refieren al sistema educativo nacional.

5.5.1.- Instituciones que Podrán Solicitar Autorización o Reconocimiento de Validez Oficial de Estudios.

Las autorizaciones y los reconocimientos de validez oficial de estudios se otorgarán a los solicitantes que cuenten con lo siguiente:

1. Personal que acredite la preparación adecuada para impartir educación y, en su caso, satisfagan los demás requisitos a que se refiere el artículo 21 de la Ley General de Educación, así como los previstos en el acuerdo específico de que se trate.

Los documentos con los cuales se acredite el cumplimiento de dichos requisitos, se verificarán por la autoridad educativa en una visita de inspección.

2. Con instalaciones que satisfagan las condiciones higiénicas, de seguridad y pedagógicas que la autoridad otorgante determine, y cumplir con los requisitos establecidos en el acuerdo específico de que se trate, sin perjuicio de lo requerido por otras autoridades no educativas.

El acuerdo específico de que se trate, establecerá los documentos que deberán presentar las sociedades y asociaciones civiles en la visita de inspección, con el fin de comprobar que las instalaciones cumplen con los requisitos establecidos por la Ley General de Educación.

El particular deberá manifestar en el anexo correspondiente al formato de solicitud y, bajo protesta de decir verdad, que el inmueble:

a) Se encuentra libre de controversias administrativas o judiciales;

- b) Cuenta con el documento que se acredita su legal ocupación, y
- c) Se destinará al servicio educativo.

Para establecer un nuevo plantel se requerirá, según el caso, una nueva autorización o un nuevo reconocimiento.

Cualquier daño o modificación que sufra el inmueble en su estructura, con posterioridad a la fecha de presentación de la solicitud de autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, deberá reportarse por la sociedad o asociación civil a la autoridad educativa, proporcionando, en su caso, los datos de la nueva constancia en la que se acredite que las reparaciones o modificaciones cumplen con las normas mínimas de construcción y seguridad.

3. Con planes y programas de estudio que la autoridad otorgante considere procedentes, en el caso de educación distinta de la primaria, secundaria, normal y demás para la formación de maestros de educación básica.

Las autoridades educativas publicarán, en el órgano informativo oficial correspondiente, una relación de las instituciones a las que hayan concedido autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios. Asimismo, publicarán oportunamente y, en cada caso, la inclusión o la supresión en dicha lista de las instituciones a las que otorguen, revoquen o retiren las autorizaciones o reconocimientos respectivos.

Las sociedades o asociaciones civiles que impartan estudios con autorización o con reconocimiento deberán mencionar en la documentación que expidan y en la publicidad que hagan, una leyenda que indique su calidad de incorporados, el número y fecha del acuerdo respectivo, así como la autoridad que lo otorgo.

5.5.2.- Procedimiento que Deben Seguir las Instituciones que Soliciten Autorización o Reconocimiento de Validez Oficial de Estudios.

Las sociedades y asociaciones civiles que se dediquen a la enseñanza y que deseen obtener autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, en los términos de la Ley General de Educación, deberán solicitar el trámite por escrito en la ventanilla única designada por la autoridad educativa, por correo certificado, mensajería, telefax, correo electrónico o cualquier otro medio que permita la transferencia electrónica de datos.

Dicha solicitud se presentará proporcionando la información requerida en el formato y en los anexos que para cada tipo, nivel o modalidad de estudios se hayan publicado en el Diario Oficial de la Federación, así como el comprobante de pago de derechos correspondiente.

El formato de solicitud y sus anexos, respecto de los datos en ellos asentados, se suscribirán bajo protesta de decir verdad.

Si la información contenida en la solicitud y en los anexos correspondientes, cumple con los requisitos establecidos en las bases del acuerdo número 243 por el que se establecen las bases generales de autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios (DOF 27/V/1998) y en el acuerdo específico respectivo, la autoridad educativa podrá efectuar la visita de inspección dentro del plazo que se establezca en el acuerdo específico de que se trate, a efecto de verificar que los datos asentados en el formato de solicitud y sus anexos son correctos.

Al momento de efectuarse la visita de inspección de las condiciones higiénicas, de seguridad y pedagógicas, el particular deberá presentar a la autoridad educativa únicamente la documentación establecida para tales efectos en el acuerdo específico de que se trate, así como facilitar la labor del inspector.

La visita de inspección se realizará solamente en el caso de que se trate de una nueva institución o instituciones que cambien de plantel, abran nuevos planteles o adicionen inmuebles. En todo caso, la visita se limitará a inspeccionar aquellas instituciones que están dentro de los supuestos previstos anteriormente.

Si como resultado de la visita de inspección se comprueba que el particular no cumple con todos y cada uno de los requisitos exigidos en las bases del acuerdo numero 243 y en el acuerdo específico de que se trate, se le otorgará un plazo de cinco días hábiles, contados a partir del día siguiente de la visita, para que cumpla con dichos requisitos.

Al día hábil siguiente al vencimiento del plazo antes mencionado, la sociedad o asociación civil informará a la autoridad educativa, bajo protesta de decir verdad, que ha dado cumplimiento a todos los requisitos exigidos, a efecto de que esta realice una nueva visita de inspección para verificar ese cumplimiento. Esta visita se efectuara dentro de los quince días hábiles posteriores al informe del particular.

De no informar el particular o de constatarse en la nueva visita de inspección que no se cumple con los requisitos, la autoridad educativa negará la autorización o el reconocimiento de validez oficial de estudios. Esto sin perjuicio de las acciones que pueda emprender la autoridad educativa, con motivo de la falsedad de declaraciones en que incurra la sociedad o asociación civil.

Toda negativa de autorización o de reconocimiento de validez oficial de estudios, deberá estar debidamente fundamentada y motivada por la autoridad educativa y no impedirá que el particular pueda volver a presentar una solicitud, conforme a lo establecido en la Ley General de Educación, en las bases del acuerdo número 243 y el acuerdo específico de que se trate.

Con base en los resultados de la visita de inspección y de la revisión de la documentación proporcionada por el particular, la autoridad educativa resolverá las solicitudes correspondientes conforme a los criterios y plazos establecidos en el acuerdo específico respectivo.

Una vez que el particular cumpla con los requisitos necesarios, la autoridad educativa expedirá un acuerdo de autorización o de reconocimiento de validez oficial de estudios, en el que se manifiesten las motivaciones de hecho y fundamentos de derecho por los que se resolvió otorgar el acuerdo correspondiente.

El acuerdo de autorización o de reconocimiento de validez oficial de estudios deberá especificar, además:

- a) El particular a favor de quien se expide;
- b) El nombre y domicilio de la institución educativa;
- c) El tipo, nivel y modalidad de los estudios incorporados;
- d) El o los turnos, así como el alumnado con los que se impartirán los estudios, y
- e) El inicio de la vigencia del mismo.

El acuerdo de referencia surtirá efectos a partir del ciclo escolar siguiente a la fecha de emisión.

Los efectos del acuerdo de reconocimiento de validez oficial de estudios, serán retroactivos a la fecha de presentación de la solicitud.

5.5.3.-Instituciones que no Cuentan con Reconocimiento de Validez Oficial de Estudios.

Las sociedades y asociaciones civiles que presten servicios por los que se impartan estudios sin reconocimiento de validez oficial, deberán mencionarlo en su documentación y publicidad correspondientes.

Tratándose de sociedades y asociaciones educativas que se encuentren en el supuesto antes mencionado y que impartan educación inicial y de preescolar, deberán además contar con:

1. Personal que acredite la preparación adecuada para impartir educación;
2. Instalaciones que satisfagan las condiciones higiénicas, de seguridad y pedagógicas que la autoridad educativa determine;
3. Cumplir con los requisitos a que alude la fracción VII del artículo 12 de la Ley General de Educación;
4. Tomar las medidas señaladas en el artículo 42 de la Ley General de Educación, y
5. Facilitar la inspección y vigilancia de las autoridades competentes.

Por otra parte, las sociedades y asociaciones educativas que impartan estudios que no requieran de autorización, podrán presentar sus propios planes y programas de estudio, cumpliendo exclusivamente con los requisitos establecidos para tales efectos en el acuerdo específico respectivo, en cuyo caso serán declarados procedentes por la autoridad educativa.

Los estudios realizados fuera del sistema educativo nacional podrán adquirir validez oficial mediante su revalidación, siempre y cuando sean equiparables con estudios realizados dentro de dicho sistema.

La revalidación podrá otorgarse por niveles educativos, por grados escolares o por asignaturas u otras unidades de aprendizaje, según lo establezca la regulación respectiva.

5.6.- Obligaciones de las sociedades y asociaciones educativas.

Las sociedades y asociaciones civiles que imparten educación con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios deberán:

1. Cumplir con lo dispuesto en el artículo 3° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en la Ley General de Educación;
2. Cumplir con los planes y programas de estudio que las autoridades educativas competentes hayan determinado o considerado procedentes;
3. Proporcionar un mínimo de becas en los términos de los lineamientos generales que la autoridad que otorgue las autorizaciones o reconocimientos haya determinado;
4. Cumplir con los requisitos previstos en el artículo 55 de la Ley General de Educación, y
5. Facilitar y colaborar en las actividades de evaluación, inspección y vigilancia que las autoridades competentes realicen u ordene.

CAPITULO VI

PERSONAS MORALES COMPRENDIDAS EN EL TITULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

6.1.- Personas Morales que Contribuyen Conforme al Titulo II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Si bien en el Capitulo IV de mi Tesis se realizo una investigación sobre las personas morales y se expusieron varios conceptos, en este tema transcribo lo que la Ley del Impuesto Sobre la Renta conceptúa como persona moral para lo cual me remito al articulo 8 de la mencionada ley que dice: “..... persona moral, se entiende comprendidas, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.

Por lo que el Titulo II de la ya antes citada ley, considera que las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa de 28%.

6.2.- Sujetos del impuesto.

Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del ISR en los siguientes casos:

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

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

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

Además, la misma LISR nos cita su definición de Persona Moral para que nos sea más precisa su acepción:

6.3.- Personas Morales.

Cuando en esta Ley se haga mención a persona moral, se entienden comprendidas, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades Empresariales en México.

De acuerdo a la definición antes mencionada, “desmenucemos” cada parte y encontrar una significación a cada unos de los sujetos que menciona como *personas morales*.

En primer lugar encontramos el término **SOCIEDADES MERCANTILES**.

La Ley General de Sociedades Mercantiles en su artículo primero establece cuáles son las sociedades mercantiles para complementar lo que nos definen las leyes contributivas. Y explícitamente nos habla de seis tipos de sociedades enumerándolas de la siguiente manera:

Sociedad en nombre colectivo;

Sociedad en comandita simple;

Sociedad de responsabilidad limitada;

Sociedad anónima;

Sociedad en comandita por acciones, y

Sociedad cooperativa.

Y por si nos quedara alguna laguna en la definición, también el Código Civil Federal nos habla de la Personas Morales en su artículo 25:

Son Personas Morales:

I. La Nación, los Estados y los Municipios;

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

III. Las sociedades civiles o mercantiles;

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

V. Las sociedades cooperativas y mutualistas;

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

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

6.4.- ASOCIACIÓN Y SOCIEDAD CIVIL

Nos define la misma ley en su artículo 2670 que una Asociación Civil es cuando varios individuos convienen en reunirse de manera no transitoria, para realizar un fin común que no esté prohibido por la ley y que no tenga carácter preponderantemente económico.

Y la sociedad civil según el artículo 2688 es contrato de sociedad en donde los socios se obligan mutuamente a combinar sus esfuerzos para la realización de un fin común, de carácter preponderantemente económico, pero no constituye una especulación comercial.

Considero de vital importancia incluir un concepto fundamental hablando de personas morales y este concepto son las acciones (o partes sociales, tratándose de asociaciones o sociedades civiles).

6.4.1.-CONCEPTO DE ACCIONES

Se entenderán incluidos los certificados de aportación patrimonial emitidos por las sociedades nacionales de crédito, las partes sociales, las participaciones en asociaciones civiles y los certificados de participación ordinarios emitidos con base en fideicomisos sobre acciones que sean autorizados conforme a la legislación aplicable en materia de inversión extranjera; asimismo, cuando se haga referencia a accionistas, quedarán comprendidos los titulares de los certificados a que se refiere este párrafo, de las partes sociales y de las participaciones señaladas. Tratándose de sociedades cuyo capital esté representado por partes sociales, cuando en esta Ley se haga referencia al costo comprobado de adquisición de acciones, se deberá considerar la parte alícuota que representen las partes sociales en el capital social de la sociedad de que se trate.

6.5.- COMPONENTES DEL SISTEMA FINANCIERO

Se compone por las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, sociedades controladoras de grupos financieros, almacenes generales de depósito, administradoras de fondos para el retiro, arrendadoras financieras, uniones de crédito, sociedades financieras populares, sociedades de inversión de renta variable, sociedades de inversión en instrumentos de deuda, empresas de factoraje financiero, casas de bolsa, casas de cambio y sociedades financieras de objeto limitado, que sean residentes en México o en el extranjero.

Ahora bien, también tenemos el concepto de **“ORGANISMOS DESCENTRALIZADOS QUE REALICEN PREPONDERANTEMENTE ACTIVIDADES EMPRESARIALES”**, a lo que definiremos de la siguiente manera:

La Ley Federal para entidades Paraestatales en su artículo 14 dice que los organismos descentralizados son personas jurídicas creadas conforme a lo dispuesto a la Ley Orgánica de la Administración Pública y que tiene por objeto:

- I. La realización de actividades correspondientes a las áreas estratégicas o prioritarias;
- II. La prestación de un servicio público o social; o
- III. La obtención o aplicación de recursos para fines de asistencia o seguridad social.

Y para la Ley Orgánica de la Administración Pública Son organismos descentralizados las entidades creadas por ley o decreto del Congreso de la Unión o por decreto del Ejecutivo Federal, con personalidad jurídica y patrimonio propios, cualquiera que sea la estructura legal que adopten.

Una vez definido que es un organismo descentralizado, analicemos a qué se refiere con actividades empresariales, y esto nos lo define el propio Código Fiscal de la Federación en el artículo 16 que cito a continuación:

Se entenderá por actividades empresariales las siguientes:

I. Las comerciales que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y no están comprendidas en las fracciones siguientes.

II. Las industriales entendidas como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.

III. Las agrícolas que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

IV. Las ganaderas que son las consistentes en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

V. Las de pesca que incluyen la cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuicultura, así como la captura y extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

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

Se considera empresa la persona física o moral que realice las actividades a que se refiere este artículo, ya sea directamente, a través de fideicomiso o por conducto de terceros; por establecimiento se entenderá cualquier lugar de negocios en que se desarrollen, parcial o totalmente, las citadas actividades empresariales.

6.6.- Determinación del Resultado Fiscal.

Una vez definido el concepto de persona moral, o sea el sujeto, también tenemos definido el objeto del impuesto a estos sujetos será el ingreso, la fuente de riqueza, que ya se mencionó anteriormente y que encontramos en el artículo 1 de la LISR.

Ahora, debemos determinar la base para calcular el impuesto correspondiente, recordando que, como ya antes mencionado, que el impuesto

sobre la renta grava el ingreso, bajo los principios de equidad, igualdad, proporcionalidad y legalidad.

Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 29% para el año de 2006 por una disposición transitoria:

“Para los efectos del primer párrafo del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se aplicará la tasa del 29%”.

El resultado fiscal del ejercicio se determinará de la manera siguiente:

I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas. Al resultado se le disminuirá, en su caso, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

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

El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal.

6.6.1.- Como Deberán Pagar el Impuesto Sobre la Renta las Personas Morales que Distribuyan Dividendos o Utilidades.

Las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades deberán calcular y enterar el impuesto que corresponda a los mismos, aplicando la tasa del 29%. Para estos efectos, los dividendos o utilidades distribuidos se adicionarán con el impuesto sobre la renta que se deba pagar en los términos del artículo 11 de la Ley del impuesto en mención. Para determinar el impuesto que se debe adicionar a los dividendos o utilidades, estos se deberán multiplicar por el factor de 1.3889 y al resultado se le aplicara la tasa del 29%.

Tratándose de la distribución de dividendos o utilidades mediante el aumento de partes sociales o la entrega de acciones de la misma persona moral o cuando se reinviertan en la suscripción y pago del aumento de capital de la misma persona dentro de los 30 días naturales siguientes a su distribución, el dividendo o la utilidad se entenderá percibido en el año de calendario en el que se pague el reembolso por reducción de capital o por liquidación de la persona moral de que se trate.

No se estará obligado al pago del impuesto cuando los dividendos o utilidades provengan de la cuanta de utilidad fiscal neta que establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El pago de este impuesto se enterará ante las oficinas autorizadas, a más tardar el día 17 del mes siguiente inmediato siguientes a aquel en el que se pagaron los dividendos o utilidades.

6.6.2.- Determinación de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades.

Para los efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el artículo 120 de la Ley Federal del Trabajo, se determinará conforme a lo siguiente:

I. A los ingresos acumulables del ejercicio en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se les sumaran los siguientes conceptos correspondientes al mismo ejercicio:

a) Los ingresos por concepto de dividendos o utilidades en acciones, o los que se reinviertan dentro de los 30 días siguientes a su distribución en la suscripción o pago de aumento de capital de la sociedad que los distribuyo.

b) Tratándose de deudas o de créditos, en moneda extranjera, acumularan la utilidad que en su caso resulte de la fluctuación de dichas monedas, en el ejercicio en el que las deudas o los créditos sean exigibles conforme al plazo pactado originalmente, en los casos en que las deudas o créditos en moneda extranjera se paguen o se cobren con posterioridad a la fecha de su exigibilidad, las utilidades que se originen en ese lapso por la fluctuación de dichas monedas, serán acumulables en el ejercicio en que se efectúen el pago de la deuda o el cobro del crédito.

c) La diferencia entre el monto de la enajenación de bienes de activo fijo y la ganancia acumulable por la enajenación de dichos bienes.

II. Al resultado que se obtenga conforme a la fracción anterior se le restaran los siguientes conceptos correspondientes al mismo ejercicio:

a) El monto de las deducciones autorizadas por la ley del impuesto en mención, excepto las correspondientes a las inversiones y el ajusta anual por inflación deducible.

b) La cantidad que resulte de aplicar al monto original de las inversiones, los porcentos que para cada bien de que se trata determine el contribuyente, los que no podrán ser mayores a los señalados en los artículos 39, 40 ó 41 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. En el caso de enajenación de los bienes de activo fijo o cuando estos dejen de ser útiles para obtener ingresos, se deducirá en el ejercicio en que esto ocurra, la parte del monto original aun no deducida conforme a este inciso

c) El valor nominal de los dividendos o utilidades que se reembolsen, siempre que los hubiera recibido el contribuyente en ejercicios anteriores mediante la entrega de acciones de la misma sociedad que los distribuyo o que los hubiera reinvertido dentro de los 30 días siguientes a su distribución, en la suscripción o pago de aumento de capital en dicha sociedad.

d) Tratándose de deudas o de créditos, en moneda extranjera, deducirán las perdidas que en su caso resulten de la fluctuación de dichas monedas en el ejercicio en que sean exigibles las citadas deudas o créditos, o por partes iguales, en cuatro ejercicios a partir de aquel en que se sufrió la perdida.

6.6.3.- De los Ingresos.

Las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularan la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicios, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste anual por

inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.

No se consideran ingresos los que obtenga el contribuyente por aumento de capital, por pago de la pérdida por sus accionistas, por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad o por utilizar para valuar sus acciones el método de participación ni los que obtengan con motivo de la revaluación de sus activos y de su capital.

No serán acumulables para estos contribuyentes, los ingresos por dividendos o utilidades que perciban de otras personas morales residentes en México. Sin embargo, estos ingresos incrementaran la renta gravable a que se refiere el artículo 16 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

6.7.- PÉRDIDA FISCAL

La pérdida fiscal será la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por esta Ley, cuando el monto de estas últimas sea mayor que los ingresos.

Plazo para la Amortización de pérdidas

- La pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio podrá disminuirse de la utilidad fiscal de los diez ejercicios siguientes hasta agotarla.
- Cuando el contribuyente no disminuya en un ejercicio la pérdida fiscal de otros ejercicios, pudiéndolo haber hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores hasta por la cantidad en que pudo haberlo efectuado.

Actualización de la pérdida fiscal

Primera Actualización:

INPC primer mes de la segunda mitad del ejercicio

INPC último mes del mismo ejercicio

Segunda Actualización:

INPC último mes de la primera mitad del ejercicio

INPC del mes en que se actualizo por última vez

- Cuando sea impar el número de meses del ejercicio en que ocurrió la pérdida, se considerará como primer mes de la segunda mitad, el mes inmediato posterior al que corresponda la mitad del ejercicio.

Nota importante: El derecho a disminuir pérdidas es personal del contribuyente

que las sufra y no podrá ser transmitido a otra persona ni como consecuencia de fusión.

Amortización de pérdidas en caso de escisión

En el caso de escisión, las pérdidas fiscales pendientes de disminuirse de utilidades fiscales, se podrán dividir entre las sociedades escíndete y las escindidas en la proporción en que se divida la suma del valor total de los inventarios y de las cuentas por cobrar relacionadas con las actividades comerciales de la escíndete cuando esta realizaba preponderantemente dichas actividades, o de los activos fijos cuando la sociedad escíndete realizaba preponderantemente otras actividades empresariales. Para determinar la proporción a que refiere este párrafo, se deberá excluir las inversiones en bienes inmuebles no afectos a la actividad preponderante.

Pérdidas no amortizables

No se disminuirá la pérdida fiscal o parte de ella, que provenga de fusión o de liquidación de sociedades, en las que el contribuyente sea socio o accionista.

Amortización de pérdidas en caso de fusión

En los casos de fusión, la sociedad fusionante sólo podrá disminuir su pérdida fiscal pendiente al momento de la fusión con cargo a la utilidad fiscal correspondiente a la explotación de los mismos giros en los que se produjo la pérdida.

La sociedad fusionante que se encuentre en este caso deberá llevar sus registros contables en tal forma que el control de sus pérdidas en cada giro se pueda ejercer individualmente respecto de cada ejercicio, así como de cada nuevo giro que se incorpore al negocio. Por lo que se refiere a los gastos no identificables, éstos deberán aplicarse en la parte proporcional que representen en función de los ingresos obtenidos propios de la actividad. Esta aplicación deberá hacerse con los mismos criterios para cada ejercicio.

CAPITULO VII.

SOCIEDADES Y ASOCIACIONES CIVILES COMPRENDIDAS EN EL TITULO III DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

7.1.- Sociedades y Asociaciones Civiles No Lucrativas.

Para los efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se consideran personas morales con fines no lucrativos, las sociedades y asociaciones civiles siguientes:

1. Sindicatos obreros y los organismos que los agrupen.
2. Asociaciones patronales.
3. Cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como los organismos que las reúnan.
4. Colegios de profesionales y los organismos que los agrupen.
5. Asociaciones civiles que administren en forma descentralizada los distritos o unidades de riego, previa la concesión y permiso respectivo.
6. Instituciones de asistencia o de beneficencia autorizadas por las leyes de la materia, así como las sociedades o asociaciones civiles, organizadas sin fines de lucro y autorizadas para recibir donativos en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que tengan como beneficiarios a personas, sectores y regiones de escasos recursos, que realicen actividades para lograr mejores condiciones de subsistencia y desarrollo a las comunidades indígenas y a los grupos vulnerables por edad, sexo o problemas de discapacidad, dedicadas a las actividades siguientes:

- a) La atención a requerimientos básicos de subsistencia en materia de alimentación, vestido o vivienda.
 - b) La asistencia o rehabilitación médica o a la atención en establecimientos especializados.
 - c) La asistencia jurídica, el apoyo y la promoción, para la tutela de los derechos de los menores, así como la readaptación social de personas que han llevado a cabo conductas ilícitas.
 - d) La rehabilitación de alcohólicos y fármaco-dependientes.
 - e) La ayuda para servicios funerarios.
 - f) Orientación social, educación o capacitación para el trabajo.
 - g) La promoción de la participación organizada de la población en las acciones que mejoren sus propias condiciones de subsistencia en beneficio de la comunidad.
7. Sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, así como las instituciones creadas por decreto presidencial o por ley cuyo objeto sea la enseñanza.
8. Sociedades o asociaciones civiles dedicadas a la investigación científica o tecnológica, que se encuentren inscritas en el Registro Nacional de Instituciones Científicas y Tecnológicas.
9. Las asociaciones o sociedades civiles, organizadas sin fines de lucro y autorizadas para recibir donativos, dedicadas a las actividades siguientes:
- a) La promoción y difusión de música, artes dramáticas, danza, literatura, arquitectura y cinematografía, conforme a la Ley que crea al Instituto Nacional de Bellas Artes y Literatura, así como a la Ley Federal de Cinematografía.
 - b) El apoyo a las actividades de educación e investigación artísticas de conformidad con lo señalado en el inciso anterior.
- Para efectos de este inciso se entienden incluidos los museos que no dependan del Consejo Nacional para la Cultura y las Artes, siempre que se encuentren abiertos al público en general.

c) La protección, conservación, restauración y recuperación del patrimonio cultural de la Nación, en los términos de la Ley Federal sobre Monumentos y Zonas Arqueológicas, Artísticas e Históricas y la Ley General de Bienes Nacionales; así como el arte de las comunidades indígenas en todas las manifestaciones primigenias de sus propias lenguas, los usos y costumbres, artesanías y tradiciones de la composición pluricultural que conforman el país.

d) La instauración y establecimiento de bibliotecas que formen parte de la Red Nacional de Bibliotecas Públicas de conformidad con la Ley General de Bibliotecas.

e) El apoyo a las actividades y objetivos de los museos dependientes del Consejo Nacional para la Cultura y las Artes.

10. Las sociedades civiles constituidas únicamente con el objeto de administrar fondos o cajas de ahorro y aquellas a las que se refiera la legislación laboral. Las sociedades civiles constituidas únicamente con el objeto de administrar fondos o cajas de ahorro, constituidas antes del 1° de enero de 2002, serán personas morales con fines no lucrativos en la medida que cumplan con los requisitos de la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta y con los que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público haya publicado para tal efecto en reglas de carácter general.

11. Asociaciones de padres de familia constituidas y registradas en los términos del Reglamento de Asociación de Padres de Familia de la Ley Federal de Educación.

12. Sociedades de gestión colectiva constituidas de acuerdo con la Ley Federal del Derecho de Autor.

13. Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines políticos, deportivos o religiosos.

14. Asociaciones o sociedades civiles que otorguen becas, de acuerdo con el artículo 98 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

15. Asociaciones civiles de colonos y las asociaciones civiles que se dediquen exclusivamente a la administración de un inmueble de propiedad en condominio.

16. Las sociedades o asociaciones civiles, organizadas sin fines de lucro que se constituyan y funcionen en forma exclusiva para la realización de actividades de

investigación o preservación de la flora o fauna silvestre, terrestre o acuática dentro de las áreas geográficas definidas que señale el SAT mediante reglas de carácter general, así como aquellas que se constituyan y funcionen en forma exclusiva para promover entre la población, la prevención y control de la contaminación del agua, del aire y del suelo, la protección al ambiente y la preservación y restauración del equilibrio ecológico.

16. Las asociaciones y sociedades civiles sin fines de lucro, que comprueben que se dedican exclusivamente a la reproducción de especies en protección y peligro de extinción y a la conservación de su hábitat, siempre que además de cumplir con las reglas de carácter general que emita el SAT, se obtenga opinión previa de la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales.

18. Los partidos y asociaciones políticos legalmente reconocidos.

7.2.- Casos en que las Sociedades y Asociaciones Civiles No Lucrativas También se Convierten en Contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta establece algunos casos en los que las sociedades y asociaciones civiles comprendidas en el título III de la citada ley, denominado “Del régimen de las personas morales con fines no lucrativos”, por la obtención de ciertos ingresos deberán tributar en el título II de dicha ley, denominado “De las personas morales”, es decir, como si fueran una sociedad mercantil.

Al respecto, vale la pena indicar que las sociedades y asociaciones civiles que tributen en el Título II no dejarán de cumplir sus obligaciones fiscales conforme al Título III, es decir, no dejarán de ser personas morales no lucrativas; sin embargo, por la obtención de ciertos ingresos cumplirán sus obligaciones fiscales de la misma forma que una sociedad mercantil.

También serán contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta cuando obtengan determinados ingresos de los señalados en el Título IV de la ley de dicho impuesto.

Las personas morales que estén autorizadas para recibir donativos deducibles en ningún caso serán contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta.

7.2.1.- Ingresos por los que se Pagará el Impuesto Sobre la Renta Conforme al Título II “De las Personas Morales” y Título IV “De las Personas Físicas”.

Las sociedades y asociaciones civiles comprendidas en el Título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, excepto aquellas que se encuentren autorizadas para recibir donativos deducibles, que obtengan ingresos por los conceptos siguientes:

1. Enajenación de bienes distintos de su activo fijo, o
2. Prestación de servicios a personas distintas de sus miembros.

Determinarán el Impuesto Sobre la Renta que corresponda a la utilidad de dichos ingresos en los términos del Título II de la ley en cita, a la tasa de 29% (30% durante el ejercicio fiscal de 2005) siempre que:

Tales ingresos: excedan del 5% de los ingresos totales de la persona moral en el ejercicio de que se trate.

Es importante señalar que lo anterior, de acuerdo con el criterio 325-A-I-D-7425 emitido por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no será aplicable para las sociedades o asociaciones civiles que presten servicios de enseñanza con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, siempre que los ingresos que reciban,

correspondan a los pagos que por la prestación de servicios efectúen los alumnos que se encuentren inscritos en dichas sociedades o asociaciones.

Dada la importancia de este criterio, a continuación se transcribe su texto íntegro:

ADMINISTRACIÓN GENERAL JURÍDICA DE INGRESOS.

ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE ASISTENCIA AL CONTRIBUYENTE
SUBADMINISTRACIÓN DE INVESTIGACIÓN.

325-A-I-D-7425

300/025

Asunto: Se comunica criterio aplicable a los ingresos que perciben las instituciones educativas.

México D. F. a 9 de junio de 1993.

CC. ADMINISTRADORES REGIONALES

JURÍDICOS DE INGRESOS

PRESENTES.

En atención al acuerdo establecido en la reunión celebrada el pasado día 28 de mayo del año en curso, me permito informarles acerca del criterio aplicable en el caso de consultas referentes a escuelas, en relación con la aplicación del artículo 68 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual se menciona a continuación:

Conforme a lo establecido en el tercer párrafo del artículo 68 (actual último párrafo del artículo 93) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el caso de que las personas morales a que se refiere el Título III de la citada Ley enajenen bienes distintos de su activo fijo o presten servicios a personas distintas de sus miembros, deberán determinar el impuesto que corresponda por los ingresos derivados de las actividades mencionadas en los términos del Título II de la mencionada Ley, siempre que dichos ingresos excedan del 5% de los ingresos totales de la persona moral en el ejercicio del que se trate. Lo anterior no será aplicable tratándose de la

prestación de servicios de enseñanza con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en términos de la Ley Federal de Educación y, siempre que los ingresos percibidos correspondan a los pagos que por el servicio prestado efectúen los alumnos que se encuentren inscritos en las instituciones educativas de que se trate. Asimismo, no será aplicable tratándose de personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de los artículos 24, fracción I (actual 31, fracción primera) y 140, fracción IV (actual 176, fracción III) de la Ley precitada.

Lo anterior se hace de su conocimiento a efecto de que se sirvan comunicarlo a las Administraciones Locales de su Jurisdicción, a fin de que aplique el citado criterio en las consultas que resuelvan sobre esta en particular.

ATENTAMENTE.

SUFRAGIO EFECTIVO. NO REELECCIÓN

LA ADMINISTRADORA CENTRAL

LIC. MA. NORA CABALLERO VERDEJO

No obstante que lo establecido en el criterio anterior hace alusión al artículo 68 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta abrogada, en mi opinión, dicho criterio puede seguir aplicando, ya que el artículo 93 de la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Las sociedades y asociaciones civiles que deban pagar el Impuesto sobre la Renta conforme al Título II de la Ley de dicho impuesto, por la obtención de los ingresos derivados de las actividades citadas, considerarán como deducciones para determinar el Impuesto Sobre la Renta a su cargo, las que sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad, siempre que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 31 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

7.3.- Determinación del Remanente Distribuible.

Las sociedades y las asociaciones civiles no lucrativas determinarán el remanente distribuible del un ejercicio correspondiente a sus integrantes, conforme a lo siguiente:

Ingresos obtenidos en el ejercicio de que se trate (excepto los señalados en el artículo 109 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y aquellos por los que se haya pagado impuesto definitivo)

(-) Deducciones autorizadas de conformidad con el Título IV de la Ley antes mencionada

(=) Remanente distribuible (cuando los ingresos sean mayores que las deducciones)

Cuando la mayoría de los integrantes de las sociedades y asociaciones civiles no lucrativas sean contribuyentes del Título II “De las personas morales” de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, determinarán el remanente distribuible de la manera siguiente:

Ingresos obtenidos en el ejercicio de que se trate

(-) Deducciones autorizadas de conformidad con el Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

(=) Remanente distribuible (cuando los ingresos sean mayores que las deducciones).

Cuando la mayoría de los integrantes de dichas sociedades y asociaciones sean contribuyentes del Título IV “De las personas físicas”, capítulo II “De los ingresos por actividades empresariales y profesionales”, secciones I “De las personas físicas con actividades empresariales y profesionales” o II “Del régimen intermedio de las personas físicas con actividades empresariales” de la

Ley del Impuesto Sobre la Renta, determinarán el remanente distribuible conforme lo siguiente:

Ingresos obtenidos en el ejercicio de que se trate

(-) Deducciones autorizadas de conformidad con el Título IV, capítulo II, secciones I y II, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

(=) Remanente distribuible (cuando los ingresos sean mayores que las deducciones).

7.3.1.- Distribución del Remanente a los Integrantes de las Sociedades y Asociaciones Civiles No Lucrativas.

Los integrantes de las sociedades y asociaciones no lucrativas considerarán como remanente distribuible únicamente los ingresos siguientes:

1. Las cantidades que les entreguen en efectivo, o
2. En bienes.

Las sociedades y asociaciones civiles del Título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta no estarán sujetas al pago del impuesto citado por el remanente distribuible que determinen, en virtud de que no son contribuyentes de tal impuesto; sin embargo, cuando lo distribuyan a sus integrantes personas físicas, éstos considerarán la parte proporcional que les corresponda de dicho remanente como ingresos de los señalados en el Título IV, capítulo IX, de la citada Ley, denominado “De los demás ingresos que obtengan las personas físicas”, los cuales darán lugar al pago del Impuesto Sobre la Renta, siempre que no se hubiera pagado el impuesto por la entrega de remanente distribuible ficto (omisiones de ingresos, compras no realizadas e indebidamente registradas, erogaciones no deducibles y préstamos a socios o integrantes).

Cuando las sociedades y asociaciones civiles no lucrativas tengan como integrantes a personas morales del Título II de la Ley ya antes mencionada y distribuyan remanente a éstas, tales personas morales, para efectos del Impuesto Sobre la Renta, no acumularán a sus demás ingresos la parte proporcional que les corresponda del remanente distribuible. Sin embargo, tales ingresos incrementarán la renta gravable para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades. Ello, en virtud de que el remanente distribuible de las personas morales no lucrativas tiene el carácter de dividendos o utilidades.

7.4.- Remanente Distribuible Sujeto al Pago del Impuesto Sobre la Renta.

Para la mayor facilidad y comprensión de este tema lo he dividido en los subtemas que a continuación se desarrollan:

7.4.1.- Conceptos que se Asimilan a Remanente Distribuible Sujeto al Pago del Impuesto Sobre la Renta.

Las sociedades y asociaciones civiles no lucrativas que a continuación se mencionan considerarán algunos conceptos como remanente distribuible aún cuando no lo hayan entregado en efectivo o en bienes, a sus integrantes o socios:

1. Asociaciones civiles que administren en forma descentralizada los distritos o unidades de riego, previa la concesión y permiso respectivo.
2. Instituciones de asistencia o beneficencia autorizadas por las leyes de la materia, así como las sociedades o asociaciones civiles organizadas sin fines de lucro y autorizadas para recibir donativos en los términos de la Ley del Impuesto

Sobre la Renta, que tengan como beneficiarios a personas, sectores y regiones de escasos recursos, que realicen actividades para lograr mejores condiciones de subsistencia y desarrollo a las comunidades indígenas y a los grupos vulnerables por edad, sexo o problemas de discapacidad, dedicadas a las actividades siguientes:

- a) La atención a requerimientos básicos de subsistencia en materia de alimentación, vestido o vivienda.
 - b) La asistencia o rehabilitación médica o a la atención en establecimientos especializados.
 - c) La asistencia jurídica, el apoyo y la promoción para la tutela de los derechos de los menores, así como la readaptación social de personas que han llevado a cabo conductas ilícitas.
 - d) La rehabilitación de alcohólicos y fármaco-dependientes.
 - e) La ayuda para servicios funerarios.
 - f) Orientación social, educación o capacitación para el trabajo.
 - g) La promoción de la participación organizada de la población en las acciones que mejoren sus propias condiciones de subsistencia en beneficio de la comunidad.
3. Sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, así como las instituciones creadas por decreto presidencial o por ley, cuyo objeto sea la enseñanza.
 4. Sociedades o asociaciones de carácter civil dedicadas a la investigación científica o tecnológica que se encuentren inscritas en el Registro Nacional de Instituciones Científicas y Tecnológicas.
 5. Las sociedades civiles, constituidas únicamente con el objeto de administrar fondos o cajas de ahorro, y aquellas a las que se refiera la legislación laboral.
 6. Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines políticos, deportivos o religiosos.
 7. Asociaciones o sociedades civiles que otorguen becas, de acuerdo con el artículo 98 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

8. Asociaciones civiles de colonos y las asociaciones civiles que se dediquen exclusivamente a la administración de un inmueble de propiedad en condominio.

9. Las sociedades o asociaciones civiles organizadas sin fines de lucro, que se constituyan y funcionen en forma exclusiva para la realización de actividades de investigación o preservación de la flora o fauna silvestre, terrestre o acuática dentro de las áreas geográficas definidas que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, así como aquellas que se constituyan y funcionen en forma exclusiva para promover entre la población la prevención y control de la contaminación del agua, del aire y del suelo, la protección al ambiente y la preservación y restauración del equilibrio ecológico.

10. Las asociaciones y sociedades civiles sin fines de lucro, que comprueben que se dedican exclusivamente a la reproducción de especies en protección y peligro de extinción y a la conservación de su hábitat, siempre que además de cumplir con las reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria, se obtenga opinión previa de la Secretaria de Medio Ambiente y Recursos Naturales.

Los conceptos que deberán considerar como remanente distribuible ficto, tales sociedades y asociaciones civiles no lucrativas son:

1. El importe de las omisiones de ingresos;
2. Las compras no realizadas e indebidamente registradas;
3. Las erogaciones que efectúen y no sean deducibles en los términos del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, salvo cuando dicha circunstancia se deba a que éstas no reúnen los requisitos siguientes:
 - a) Que estén amparadas con documentación que reúna los requisitos que señalen las disposiciones fiscales relativas a la identidad y domicilio de quien los expida, así como de quien adquirió el bien de que se trate o recibió el servicio, y
 - b) Que los pagos cuyo monto exceda de \$2000.00, se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, débito o de servicios, o a través de los monederos electrónicos que autorice el Servicio de Administración Tributaria,

excepto cuando dichos pagos se hagan por la prestación de un servicio personal subordinado, y

4. Los préstamos que hagan a sus socios o integrantes, o a los cónyuges, ascendientes o descendientes en línea recta de dichos socios o integrantes.

El importe de los préstamos antes mencionados que se consideren remanente distribuable ficto, se disminuirá de los remanentes distribuibles que la persona moral distribuya a sus socios o integrantes.

7.4.2.- Determinación del Impuesto Sobre la Renta Correspondiente al Remanente Distribuable Ficto.

En caso de que las sociedades y asociaciones civiles no lucrativas determinen remanente distribuable ficto por alguno de los conceptos mencionados en el subtema anterior 6.4.1, enterarán como impuesto a su cargo el que resulte de realizar la operación siguiente:

Remanente distribuable en ficto

(X) Tasa del Impuesto Sobre la Renta, 28% (29% durante el ejercicio fiscal del 2006)

(=) Impuesto Sobre la Renta a cargo de la sociedad o asociación no lucrativa.

El impuesto que se determine tendrá el carácter de definitivo y deberá enterarse a más tardar en el mes de febrero del ejercicio siguiente a aquel en el que se determine dicho remanente.

7.5.- Obligaciones Fiscales de las Sociedades y Asociaciones Civiles No Lucrativas.

Con base al artículo 101 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y otros ordenamientos fiscales, las sociedades o asociaciones civiles que fiscalmente sean consideradas personas morales no lucrativas, tendrán que cumplir con las obligaciones siguientes:

7.5.1.- Inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.

Las sociedades y asociaciones civiles no lucrativas deberán solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y, en general, sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Al respecto, el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación establece que la solicitud de inscripción deberá presentarse en documentos digitales con firma electrónica avanzada a través de los medios y formatos electrónicos que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

7.5.2.- Llevar Contabilidad.

Las sociedades y asociaciones civiles no lucrativas tienen obligación de llevar sistemas contables de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación, y

su Reglamento y el Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como efectuar registros de los mismos, respecto a sus operaciones.

No obstante lo anterior, estos contribuyentes podrán cumplir con esa obligación llevando la contabilidad en forma simplificada, es decir, llevando un solo libro de ingresos, egresos y de registros de inversiones y deducciones. El libro deberá cumplir por lo menos con los requisitos siguientes:

1. Identificar cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con la documentación comprobatoria, de tal forma que puedan identificarse con las distintas contribuciones y tasas, incluyendo las actividades exentas de pago por ley.
2. Identificar las inversiones realizadas, relacionándolas con la documentación comprobatoria, de tal forma que pueda precisarse la fecha de adquisición del bien o de efectuada la inversión, su suscripción, su monto original, así como su deducción anual.
3. Tratándose de donativos en bienes que reciban las donatarias autorizadas de conformidad con la Ley del Impuesto Sobre la Renta, éstas deberán llevar además un control de dichos bienes, que permita identificar a los donantes los bienes recibidos y entregados y, en su caso, los bienes destruidos que no hubiesen sido entregados a los beneficiarios de las donatarias. Asimismo, deberán llevar un control de las cuotas de recuperación que obtengan por los bienes recibidos en donación.

La sociedad o asociación civil deberá registrar en su contabilidad la destrucción o donación de las mercancías de bienes en el ejercicio en el que se efectúen.

La opción de llevar contabilidad simplificada no será aplicable para las sociedades y asociaciones civiles no lucrativas que obtengan periódicamente ingresos provenientes de actividades por las que deban determinar Impuesto Sobre la Renta en los términos del Título II de la Ley de tal impuesto.

Tratándose de asociaciones civiles no lucrativas que no enajenen bienes, que sólo presten servicios a sus asociados y que tengan un máximo de cinco trabajadores, podrán llevar registros contables simplificados.

7.5.3.- Expedir y Conservar Comprobantes.

Las asociaciones o sociedades civiles no lucrativas deberán expedir comprobantes que acrediten las enajenaciones que efectúen, los servicios que presten o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y conservar una copia de los mismos a disposición de las autoridades fiscales; tales comprobantes deberán reunir los requisitos siguientes:

- a) Contener impresa la denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien expida el comprobante. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, señalarán en los mismos, el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes.
- b) Contener impreso el número de folio.
- c) Lugar y fecha de expedición.
- d) Clave del Registro Federal de Contribuyentes de la persona a favor de quien se expida el comprobante.
- e) Descripción del servicio que amparen.
- f) Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deban trasladarse, en su caso.
- g) Contener impresa la fecha de impresión y la vigencia de dos años contada a partir de su fecha de impresión.

- h) Contener impresa la cédula de identificación fiscal o cédula de identificación fiscal provisional reproducida en 2.75 por 5cm, con una resolución de 133 líneas 11200 dpi.
- i) Contener impresa la leyenda: “La reproducción no autorizada de este comprobante constituye un delito en los términos de las disposiciones fiscales”, con letra no menor de tres puntos.
- j) Contener impresos los datos de identificación del impresos (Registro Federal de Contribuyentes, nombre, domicilio y, en su caso, teléfono) y la fecha en que se incluyó la autorización correspondiente en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, con letra no menor de tres puntos.
- k) La leyenda: “Número de aprobación del Sistema de Control de Impresores Autorizados”, seguida del número generado por el sistema.
- i) Mención expresa si el pago de la contraprestación que ampara se hace en una sola exhibición o en parcialidades.

Cabe señalar que, cuando la contraprestación se pague en una sola exhibición, en el comprobante que a efecto se expida se deberá indicar el importe total de la operación y, cuando así proceda en términos de las disposiciones fiscales, el monto de los impuestos que se trasladen.

Si la contraprestación se paga en parcialidades, en el comprobante se deberá indicar, además del importe total de la operación, lo siguiente:

- a) Que el pago se realizará en parcialidades.
- b) En su caso, el monto de la parcialidad que se cubre en ese momento y el monto que por concepto de impuesto se trasladan en dichas parcialidades.

Cuando el pago de la contraprestación se haga en parcialidades, los contribuyentes deberán expedir un comprobante por cada una de esas parcialidades, el cual deberá contener los requisitos siguientes:

- 1) Contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien los expida. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, deberán señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes.

- 2) Contener impreso el número de folio.
- 3) Lugar y fecha de expedición.
- 4) Clave del Registro Federal de Contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.
- 5) El importe y número de la parcialidad que ampara.
- 6) La forma como se realizó el pago.
- 7) El monto de los impuestos trasladados cuando así proceda.
- 8) En su caso, el número y fecha del comprobante que se hubiese expedido por el valor total de la operación de que se trate.

7.5.4.- Presentar Declaración Anual.

Las sociedades y asociaciones civiles no lucrativas que determinen remanente distribuible, presentarán en las oficinas autorizadas, a más tardar el quince de febrero de cada año, declaración en la que se determine el remanente distribuible y la proporción que de este concepto corresponda a cada integrante.

La información de las citadas declaraciones se cumplirá en documentos digitales con firma electrónica avanzada a través de los medios y formatos electrónicos que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, enviándolos a las autoridades correspondientes o a las oficinas autorizadas, según sea el caso, debiendo cumplir los requisitos que se establezcan en dichas reglas para tal efecto y, en su caso, pagar mediante transferencia electrónica de fondos. Lo anterior, de conformidad con el primer párrafo del artículo 31 del Código Fiscal de la Federación.

Las sociedades y asociaciones civiles no lucrativas que no determinen remanente distribuible estarán relevadas de cumplir con esta obligación.

En caso de que se disuelvan las sociedades o asociaciones civiles no lucrativas que determinen remanente distribuible, éstas deberán presentar la declaración anual dentro de los tres meses siguientes a la disolución.

7.5.5.- Presentar Declaración Anual Informativa de Ingresos y Erogaciones.

Las sociedades y asociaciones civiles no lucrativas a que se refieren las fracciones V a XIX del artículo 95 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que no determinen remanente distribuible, deberán presentar declaración anual a más tardar el 15 de febrero de cada año, en la que informen a las autoridades fiscales de los ingresos obtenidos y de las erogaciones efectuadas.

La información de las citadas declaraciones se cumplirá en documentos digitales con firma electrónica avanzada a través de los medios y formatos electrónicos que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general (DIM Declaración Informativa Múltiple), enviándolos a las autoridades correspondientes o a las oficinas autorizadas, según sea el caso, debiendo cumplir los requisitos que se establezcan en dichas reglas para tal efecto y, en su caso, pagar mediante transferencia electrónica de fondos. Lo anterior, de conformidad con el primer párrafo del artículo 31 del Código Fiscal de la Federación.

7.5.6.- Proporcionar Constancia a los Integrantes del Remanente Distribuible.

Las sociedades y asociaciones no lucrativas que determinen remanente distribuible, deberán proporcionar, a más tardar el 15 de febrero del siguiente año, constancia a sus integrantes en la que se señale el monto del remanente distribuible que les corresponde.

Cuando las sociedades y asociaciones antes mencionadas se disuelvan, deberán presentar las constancias dentro de los tres meses siguientes a la disolución.

Dicha constancia deberá proporcionarse a través del formato 37-A "Constancia de percepciones y retenciones) o mediante la impresión de los anexos que emitan el Programa para la Presentación de la Declaración Informativa Múltiple.

7.5.7.- Expedir Constancias de Pagos Efectuados a Residentes en el Extranjero.

En caso de que las sociedades o asociaciones no lucrativas efectúen pagos a residentes en el extranjero, deberán expedir constancias en las que asienten el monto de tales pagos, y en su caso, el Impuesto Sobre la Renta retenido.

7.5.8.- Retener y Enterar el Impuesto a Cargo de Terceros.

Las sociedades y asociaciones civiles no lucrativas deberán retener y enterar los impuestos a cargo de terceros.

Cuando dichas sociedades o asociaciones distribuyen remanente distribuible puro, es decir, que no se asimile a remanente distribuible, éstas deberán retener como pago provisional a sus integrantes, la cantidad que resulte de aplicar la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa del artículo 177 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (28%,

29% durante 2006) sobre el monto del remanente, el cual enterarán junto con las retenciones del Impuesto Sobre la Renta efectuadas a los trabajadores por el pago de salarios y proporcionar a los contribuyentes constancia de la retención.

7.5.9.- Exigir Comprobantes con Requisitos Fiscales.

Las sociedades y asociaciones civiles no lucrativas exigirán documentación que reúna los requisitos fiscales, cuando hagan pagos a terceros y estén obligados a ello en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

7.5.10.- Por el Pago de Sueldos y Salarios.

Las sociedades y asociaciones no lucrativas que hagan pagos de sueldos, salarios y conceptos asimilados a éstos, deberán de cumplir con las obligaciones siguientes:

1. Efectuar las retenciones de Impuesto Sobre la Renta y entregar en efectivo los subsidios para el empleo y para la nivelación del ingreso.
2. Calcular el Impuesto Sobre la Renta anual de los trabajadores.
3. Proporcionar a los trabajadores, a más tardar el 31 de enero de cada año constancias de remuneraciones cubiertas y de retenciones efectuadas en el ejercicio del que se trate. En los casos de retiro del trabajador se proporcionarán dentro del mes siguiente a aquel en que ocurra la separación.
4. Solicitar, en su caso, las constancias de remuneraciones cubiertas y de retenciones efectuadas a los nuevos trabajadores que contraten, a más tardar dentro del mes siguiente a aquel en que se inicie la prestación del servicio y cerciorarse que estén inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes.

5. Solicitar a los trabajadores que les comuniquen por escrito antes de que se efectúe el primer pago que les corresponda por la prestación de servicios personales subordinados en el año de calendario de que se trate, si prestan servicios a otro empleador y si éste les efectúa la exclusión general a que se refiere el tercer párrafo del artículo 113 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a fin de que ya no aplique nuevamente dicha exclusión.
6. Presentar ante las oficinas autorizadas a más tardar el 15 de febrero de cada año, declaración proporcionando información sobre las personas a las que les haya entregado los subsidios para el empleo y para la nivelación del ingreso, en el año de calendario anterior, conforme a las reglas que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.
7. Presentar, a más tardar el 15 de febrero de cada año, la declaración anual de sueldos y salarios pagados en el ejercicio anterior.
8. Solicitar a sus nuevos trabajadores los datos necesarios con objeto de inscribirlos en el Registro Federal de Contribuyentes, o cuando ya estén inscritos con antelación, solicitar su clave de registro.
9. Proporcionar a sus trabajadores, a más tardar el 15 de febrero de cada año constancia del monto total de los viáticos pagados en el año de calendario de que se trate, por los que se aplicó lo dispuesto en la fracción XIII del artículo 109 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
10. Presentar ante las oficinas autorizadas a más tardar el 15 de febrero de cada año, declaración proporcionando información sobre las personas que haya ejercido la opción otorgada por el empleador o una parte relacionada del mismo, para adquirir incluso mediante suscripción, acciones o títulos valor que representen bienes, sin costo alguno o a un precio menor o igual al de mercado que tengan dichas acciones o títulos valor al momento del ejercicio de la opción, en el año de calendario anterior, conforme a las reglas que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.
11. Solicitar a los trabajadores que les comuniquen por escrito antes de que se efectúe el primer pago que les corresponda por la prestación de servicios personales subordinados en el año de calendario de que se trate, la opción que en

los términos del tercer párrafo del artículo 113 de dicha ley eligen para que les efectúe la exclusión general a que se refiere dicho precepto, la cual no podrá cambiarse en el mismo ejercicio.

Las opciones que se pueden considerar como exclusión general son las siguientes:

- a) La suma de los ingresos de prestaciones de previsión social exentos a que se refieren las fracciones I, II, III, V, VI, VIII, X y XI del artículo 109 de dicha ley, o
- b) La cantidad de \$6333.33.

7.5.11.- Presentar Declaraciones Informativas.

Las sociedades y asociaciones civiles no lucrativas deberán presentar, a más tardar el día 15 de febrero de cada año, ante las oficinas autorizadas, las declaraciones informativas siguientes:

- a) De retenciones del Impuesto Sobre la Renta.
- b) De pagos efectuados a residentes en el extranjero.
- c) De donativos otorgados.
- d) De inversiones en territorios con regímenes fiscales preferentes. Esta declaración sólo se presentará cuando se obtenga ingresos de los señalados en el Título VI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, denominado “De los territorios con regímenes fiscales preferentes y de las empresas multinacionales”.
- e) De clientes y proveedores.

No se proporcionará la información de clientes y proveedores con los que en el ejercicio de que se trate, se hubiesen realizado operaciones por montos inferiores a \$50,000.00.

Cuando se lleve la contabilidad a través del sistema de registro electrónico, la declaración deberá mantenerse a disposición de dichas autoridades en dispositivos magnéticos procesados en los términos que indique el Servicio de Administración Tributaria, mediante disposiciones de carácter general.

La declaración podrá ser solicitada por tales autoridades en cualquier tiempo, después de febrero del año siguiente al que corresponda la declaración solicitada. El contribuyente contará con un plazo de treinta días hábiles para entregar la declaración solicitada, contados a partir de la fecha en la que surta efectos el requerimiento respectivo.

7.5.12.- Asociaciones Civiles No Lucrativas Exceptuadas de Cumplir con Obligaciones Fiscales.

Las asociaciones civiles no lucrativas a que se refiere el artículo 95 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta no tendrán obligación fiscal alguna cuando:

1. No enajenen bienes;
2. No tengan empleados y
3. Únicamente presten servicios a sus asociados.

7.5.13.- Reembolsos de Aportaciones.

Los integrantes de las sociedades y asociaciones civiles no lucrativas considerarán como ingresos los reembolsos que éstas les hagan de las aportaciones que hayan efectuado. Sin embargo, las sociedades y asociaciones no lucrativas estarán a lo dispuesto por el artículo 89 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Para tal efecto las asociaciones y asociaciones no lucrativas constituirán las cuentas de capital de aportación (Cuca) y de utilidad fiscal neta (Cufin).

CONCLUSIONES.

Al haber investigado y desarrollado los capítulos anteriores he llegado a las siguientes conclusiones y propuestas:

Primera: La Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 95 en su Fracción X considera a las Instituciones Educativas con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios como personas morales no lucrativas, sin embargo, en ningún momento hace una distinción sobre las Instituciones Públicas y las Privadas, por lo que considero que las primeras si son personas morales no lucrativas y las segundas no lo pudieran ser, ya que, para ser una persona moral no lucrativa considero debe ser un grupo organizado con propósitos diferentes a generar ganancias y en el cual ninguna parte de los ingresos de la organización es distribuido a sus miembros, directores, socios o asociados. En consecuencia no podrán distribuir beneficios, remanentes o utilidades entre ellos, ni disponer la distribución del patrimonio de la entidad entre los mismos al ocurrir la disolución y liquidación de la entidad.

Segunda: Considero que al tener a las Instituciones Educativas Privadas como no contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta se da una preferencia a estas asociaciones por lo cual estamos frente a una injusticia para los miembros que pagan por recibir este servicio, ya que, el Estado las considera no contribuyentes a dichas instituciones por brindar en auxilio del Estado un servicio que éste está obligado a prestar de manera gratuita, sin embargo, este privilegio sólo lo otorga a aquellas personas que constituyen las mencionadas asociaciones y no así a las personas que pagan por recibir este servicio, por lo que considero que al momento que la Ley del Impuesto Sobre la Renta considere a estas instituciones como contribuyentes ellas podrán extender comprobante fiscales y estos a su vez ser deducidos por las personas que reciben el servicio para lo cual se tendría que reformar el artículo 31 fracción primera de la Ley en mención a lo que refiere como gastos

estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente y hacer una excepción para que dichos pagos le fueran deducidos al sujeto que los realiza de la misma manera como la que marca el artículo antes mencionado en caso de donativos al igual se debe reformar el artículo 172 fracción I de la ley ya mencionada para el caso de las personas físicas, y de esta manera el Estado otorgaría un beneficio para las dos partes (el que presta el servicio y el que lo recibe) por lo cual no existiría una injusticia.

Tercera: Por otro lado, si el legislador considerará cambiar la postura en la que se encuentran las Instituciones Educativas Privadas, esto es, tenerlas como contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta el Estado pudiera utilizar esos recursos para complementar los Programas de Educación o bien destinarlos como apoyo a las Instituciones Educativas Públicas para el mejor desempeño de este servicio, ya que en la actualidad se encuentra atrasado a comparación de otros Países.

Cuarta: Ahora bien, en el supuesto de que se considerará a las Instituciones Educativas Privadas como contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta, daría como resultado el considerarlas como personas morales con fines de lucro, por lo cual dichas sociedades o asociaciones tendrían que cambiar su constitución y dejar de ser sociedades o asociaciones civiles, para ser sociedades anónimas por lo que se sujetarán a normas de carácter mercantil y las demás que por sus actividades considere el legislador.

Quinta: Por último si las mencionadas asociaciones o sociedades fueran consideradas contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta, enfrentaría otro cambio importante como lo sería el reparto de las utilidades a los trabajadores, ya que, en la actualidad al encontrarse como no contribuyente del mencionado impuesto no están obligadas a declararlo por lo cual no se puede realizar la operación que marca la ley del ya antes mencionado impuesto así como la Ley Federal del Trabajo para llevar a cabo el reparto de sus utilidades,

por lo cual se estaría frente un cambio justo y de ninguna manera arbitrario, ya que, la Ley Federal del Trabajo otorga el derecho de que los trabajadores participen en el reparto de las utilidades de sus centros de trabajo para vivir en una sociedad mas justa y equitativa, así como para brindarle una mejor calidad de vida a los trabajadores.

BIBLIOGRAFÍA.

ARRIOJA VIZCAÍNO ADOLFO. DERECHO FISCAL. 16ª ed. Ed. Themis. México, 1995. pags. 458

ARTEAGA NAVA ELISUR. DERECHO CONSTITUCIONAL. 2ª ed. Ed. Oxford University Press. México, 1997. pags. 538.

BURGOA O. IGNACIO. DERECHO CONSTITUCIONAL MEXICANO. 14ª ed. Ed. Porrúa. México, 1985. Págs. 978.

CARRASCO IRIARTE HUGO. DERECHO FISCAL CONSTITUCIONAL. 3ª ed. Ed. Oxford University Press-Harla México. México, 1987. pags. 769.

DE PINA VARA RAFAEL. DERECHO CIVIL MEXICANO. 18ª ed. Ed. Porrúa. México, 1989. pags. 534.

FIX-ZAMUDIO HÉCTOR. VALENCIA CARMONA SALVADOR. DERECHO CONSTITUCIONAL MEXICANO Y COMPARADO. 2ª ed. Ed. Porrúa. México, 1989. pags. 678.

JIMÉNEZ G. ANTONIO. LECCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO. 2ª ed. Ed. Ecasa. México, 2000. pags. 397.

MARGÁIN MANAUTOU EMILIO. INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. 16ª ed. Ed. Porrúa. México, 2000. pags. 456.

MARTINEZ MORALES RAFAEL I. DERECHO ADMINISTRATIVO. 3ª ed. Ed. Oxford. México, 1984. pags. 472.

PEREZ CHAVEZ JOSE. MANUAL PRACTICO DE SOCIEDADES Y ASOCIACIONES CIVILES. Ed. Taxx. México, 2004. pags. 402.

PORRÚA PEREZ FRANCISCO. TEORIA DEL ESTADO. 18ª ed. Ed. PORRÚA. México, 1988. pags. 358.

ROJINA VILLEGAS RAFAEL. COMPENDIO DE DERECHO CIVIL. Tomo I. 19ª ed. Ed. Porrúa. México, 1984. pags. 450.

SANCHES BRINGAS ENRIQUE. DERECHO CONSTITUCIONAL. 6ª ed. Ed. Porrúa. México, 1999. pags. 612.

TENA RAMÍREZ FELIPE. DERECHO CONSTITUCIONAL MEXICANO. 21ª ed. Ed. Porrúa. México, 1996. pags. 541.

TREVIÑO GARCÍA RICARDO. LOS CONTRATOS CIVILES Y SUS GENERALIDADES. 6ª ed. Ed. Mc Graw Hill. México, 2003. pags. 1203.

URESTI ROBLEDO HORACIO. LOS IMPUESTOS EN MÉXICO. Ed. Taxx. México, 2004. pags. 356.

VAZQUEZ DEL MERCADO OSCAR. CONTRATOS MERCANTILES. 2ª ed. Ed. Porrúa. México, 1999. pags. 432.

LEGISLACIÓN.

ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. CONSTITUCIÓN POLÍTICA

ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. CODIGO CIVIL FEDERAL.

ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. CODIGO DE COMERCIO.

ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. CODIGO FISCAL FEDERAL.

ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES.