



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
ACATLÁN

EL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL REGULADO EN LA
LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

TESIS

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA

José Luis Negrete Hernández

ASESORA:

MTRA. María Eugenia Peredo García Villalobos

JUNIO DE 2009



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

CAPITULADO

	PÁGINA
SIGLARIO	5
INTRODUCCIÓN	7
CAPÍTULO 1 LAS GARANTÍAS CONSTITUCIONALES	
1.1 Los principios generales del Derecho	11
1.1.1 El fundamento Constitucional y legal	15
1.2 Los principios de la tributación de Adam Smith	17
1.3 Las Garantías Constitucionales	19
1.3.1 La Garantía de equidad tributaria	20
1.3.2 La Garantía de proporcionalidad tributaria	22
CAPÍTULO 2 LAS CONTRIBUCIONES	
2.1 El concepto de contribución	27
2.2 Los elementos de la contribución	29
2.2.1 Los Sujetos	31
2.2.2 El objeto	33
2.2.3 La base	33
2.2.4 La tasa	34
2.2.5 La tarifa	35
2.3 Los tipos de contribuciones	35
2.3.1 Los impuestos	36
2.3.2 Las aportaciones de seguridad social	39
2.3.3 Las contribuciones de mejoras	45

2.3.4 Los derechos	46
2.4 El nacimiento de la obligación tributaria	49
2.4.1 El hecho imponible	50
2.4.2 El hecho generador	51
2.5 La extinción de la obligación tributaria	51
2.5.1 El pago	51
2.5.2 La compensación	53
2.5.3 La condonación	54
2.5.4 La prescripción	55
CAPÍTULO 3 EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	
3.1 El Concepto de impuesto sobre la renta	56
3.2 Los elementos del impuesto sobre la renta	56
3.2.1 Los sujetos	56
3.2.2 El objeto	58
3.2.3 La base	60
3.2.4 La tasa	62
3.2.5 Las tarifas	63
CAPÍTULO 4 EL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL	
4.1 Breve Historia	66
4.2 Las sociedades controladoras	66
4.3 Las sociedades controladas	69
4.4 Las sociedades excluidas para ser controladas o controladoras	70
4.5 El concepto del régimen de consolidación fiscal	72

4.6	Los sujetos	75
4.7	Los requisitos para consolidar resultados	76
4.8	La determinación del resultado fiscal consolidado	77
4.9	La consolidación de perdidas fiscales	78
4.10	La participación consolidable	79
4.11	El diferimiento del impuesto	81
4.12	Los dividendos fiscales	82
4.13	La desincorporación	83
4.14	La desconsolidación	84
4.15	Los pagos provisionales individuales	85
4.16	Las modificaciones a la participación accionaria	86
4.17	Las Garantías Constitucionales en el régimen de consolidación fiscal	86
4.17.1	La proporcionalidad tributaria	87
4.17.2	La equidad tributaria	88
	CONCLUSIONES	91
	PROPUESTA DE SOLUCIÓN	94
	BIBLIOGRAFÍA	97
	FUENTES ELECTRÓNICAS	98
	LEGISLACIÓN	98

SIGLARIO

Art. o art.	Artículo
BMV	Bolsa Mexicana de Valores
CCF	Código Civil Federal
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
CUC	Coeficiente de utilidad consolidada
CUFIN	Cuenta de utilidad fiscal neta
CUFINCO	Cuenta de utilidad fiscal neta consolidada
CV	Coeficiente de variación
etc.	Etcétera
IEPS	Impuesto especial sobre producción y servicios
ISR	Impuesto sobre la renta
LISR	Ley de Impuesto Sobre la Renta
PA	Participación accionaria
PC	Participación consolidable
PPC	Participación promedio consolidable
PPD	Participación promedio por día

PPDEC	Participación promedio diaria accionaria del ejercicio en curso
PPDEIA	Participación promedio diaria accionaria del ejercicio inmediato anterior
PTU	Participación de los trabajadores en las utilidades
RFC	Registro Federal de Causantes
SAT	Servicio de Administración Tributaria
UFINCO	Utilidad fiscal neta consolidada
UFINCONE	Utilidad fiscal neta consolidada negativa

INTRODUCCIÓN

En nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se establece que todo individuo gozará de las garantías que otorga ésta, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse sino en los casos y condiciones que ella misma establece; así mismo, toda ley secundaria se derivará de la misma Constitución. No obstante, la Ley de Impuesto Sobre la Renta en su capítulo VI del título II, denominado Del Régimen de Consolidación Fiscal, admite la existencia de una unidad económica carente de personalidad jurídica propia, constituida por dos o más entidades jurídicas que desarrollan actividades económicas, pero pueden integrar un solo resultado fiscal sobre el cual se determina el impuesto sobre la renta a cargo del grupo consolidado.

Por otro lado, el Derecho sirve para legalizar conductas sociales y debe adecuarse a las realidades generales que pretende regular. Por ejemplo, la imposibilidad de que un individuo sea apto para conseguir por sí mismo todos los fines que se proponga, el Derecho ha ofrecido una solución para que los hombres puedan cumplir los fines comunes y duraderos que comparten con otros. De esta manera surgen las personas morales como una ficción reconocida por el Derecho. Sin embargo, se percibe que en el mundo, la mayor parte de las relaciones económicas mundiales se llevan a cabo por grupos de corporaciones. Por consiguiente, el Derecho deberá regular a las corporaciones sin evadir las obligaciones que nuestra Constitución y las leyes establecen.

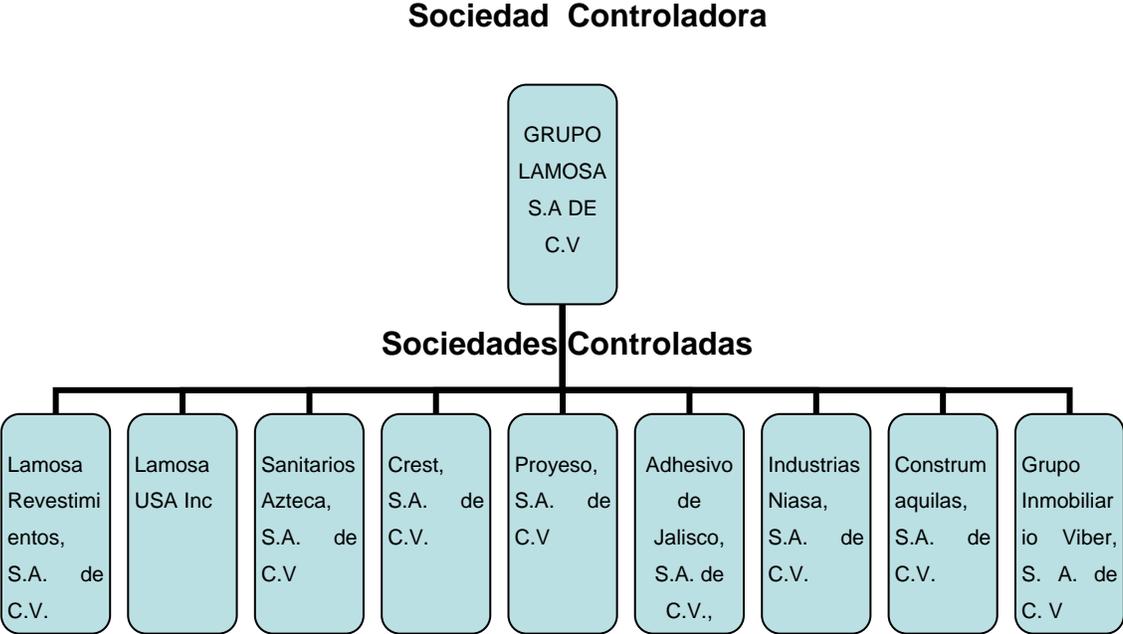
Para encontrar una respuesta a esas realidades, considero necesario mencionar los principios de proporcionalidad y equidad tributarias que, conforme a nuestra Constitución, deben observar las contribuciones.

Por consiguiente y en síntesis, el principio de equidad tributaria se cumple cuando se observa la máxima de tratar de igual manera a los iguales y de manera distinta a los desiguales. El principio de proporcionalidad tributaria consiste en gravar a cada quien en función de su capacidad contributiva, de tal manera que pague más quien más tenga.

Ahora bien, no debe perderse el objetivo que tiene la Ley del Impuesto sobre la Renta, esto es, gravar el ingreso obtenido por las personas físicas y morales. En virtud de

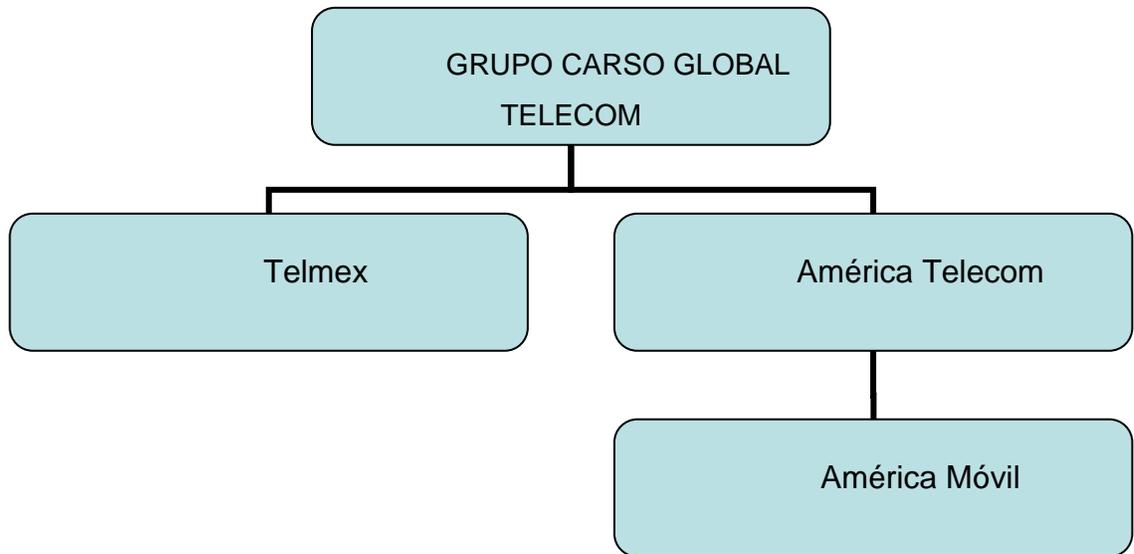
lo plasmado, otorgar beneficios a grupos corporativos que consolidan su resultado fiscal respecto de los demás contribuyentes, genera una violación a las garantías de equidad y proporcionalidad tributarias respecto a todos los contribuyentes y atenta contra la contribución al gasto público.

Como ejemplo de algunos de esos grupos consolidados están los siguientes:

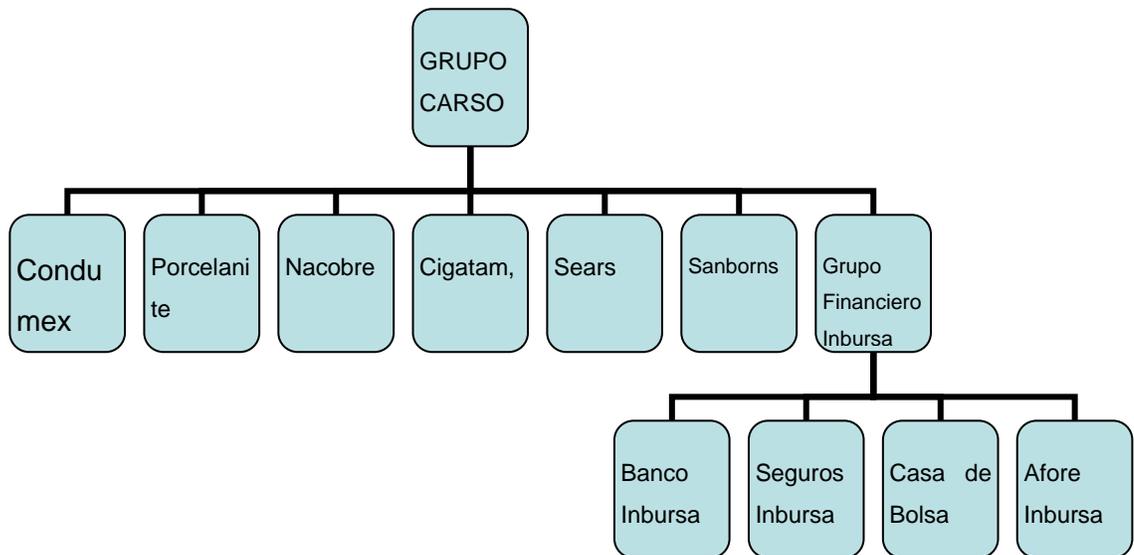


1

¹ www.comfin.com.mx/comunicados/fitch/04/fe/Lamosa.htm



2



3

En ese orden de ideas, considero que el régimen de consolidación fiscal regulado en la LISR es violatorio de las garantías de equidad y proporcionalidad tributarias que marca el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

² www.fitchmexico.com

³ www.fitchmexico.com

Consecuentemente, el objetivo de esta tesis es demostrar la violación de las garantías de equidad y proporcionalidad tributarias, en el régimen de consolidación fiscal de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Para lograr dicho objetivo, en el primer capítulo estudiaré las Garantías Constitucionales, iniciando por los principios generales del Derecho y después las Garantías Constitucionales. Mencionaré los principios de la tributación de Adam Smith y por último, las Garantías de equidad y proporcionalidad tributarias.

En el capítulo segundo, señalaré el concepto de contribución, los elementos de la contribución, los tipos de contribuciones, el nacimiento de la obligación tributaria y la extinción de la obligación tributaria.

El tercer capítulo lo dedicaré al estudio del impuesto sobre la renta, iniciando con el concepto del ISR y por último, aludiré a los elementos del impuesto como son los sujetos, el objeto, la base, la tasa y la tarifa.

En el capítulo cuarto hablaré del régimen de consolidación fiscal, aludiendo brevemente su historia, daré el concepto del régimen de consolidación fiscal, los sujetos que la conforman, los requisitos para consolidar resultados, la determinación del resultado fiscal, la consolidación de pérdidas fiscales, la participación consolidable, el diferimiento del impuesto, los dividendos fiscales, la desconsolidación, la desincorporación, los pagos provisionales individuales, las modificaciones a la participación accionaria, y por último, las garantías tributarias del régimen de consolidación fiscal.

Finalmente, fraguaré una propuesta de solución al problema que considero genera el régimen de consolidación fiscal.

CAPÍTULO 1 LAS GARANTÍAS CONSTITUCIONALES

1.1 LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO

Los principios generales del derecho son algunos de los temas más liosos y con una gran cantidad de cuestiones dentro de la Filosofía del Derecho, pues hay una infinidad de definiciones; sin embargo, evocaré las de algunos autores y otra de la jurisprudencia mexicana y al final daré mi propia definición.

El maestro Sergio Azúa Reyes, cita a Preciado Hernández, el cual comenta respecto a los principios generales del derecho, *que son los principios más generales de ética social, derecho natural o axiología jurídica, descubiertos por la razón y fundados en la naturaleza espiritual, libre y sociable del ser humano los cuales constituyen las estructuras fundamentales de toda construcción jurídica posible e histórica.*⁴

Considero la definición del maestro Hernández acertada, ya que los principios generales del derecho se derivan del conocimiento humano, expresando un comportamiento que conviene seguir a la colectividad. Ante lo dicho, puede decirse que los principios generales del derecho, son principios generales de ética social; es decir, razonamientos del hombre que son aceptados por la comunidad para una mejor interacción entre los individuos que viven en sociedad, y que por lo tanto, en un sistema positivista, sirven de fundamento para todo sistema jurídico.

El Doctor García Máynez menciona que los principios *son fundamentales de la misma legislación positiva que no se encuentran escritos en ninguna ley, pero que son los presupuestos lógicos necesarios de las distintas lógicas legislativas, de las cuales en fuerza de la abstracción deben exclusivamente deducirse. Pueden ser de hecho principios racionales superiores, de ética social y también principios de derecho romano y universalmente admitidos por la doctrina; pero tienen valor no porque son puramente racionales, éticos o de derecho romano y científicos, sino porque han informado*

⁴ Azúa Reyes, Sergio. *Los Principios Generales del Derecho*, Porrúa, México, 1986, pág. 85.

*efectivamente el sistema positivo de nuestro derecho y llegado a ser de este modo principios de derecho positivo y vigente.*⁵

Es importante mencionar que de acuerdo al concepto anterior, se observa que los principios generales del derecho son de vital trascendencia en la formación y creación de las leyes, y estoy de acuerdo, puesto que varios razonamientos que el hombre forja para su perfeccionamiento, han llegado a ser apreciados y aceptados por la comunidad; ante lo cual, la doctrina los ha calificado aptos para instruir la formación de normas jurídicas. De lo anterior, bien puede considerarse que los principios tienen valor y son admitidos universalmente por la doctrina.

De acuerdo con Norberto Bobbio, citado por Sergio Azúa Reyes, son cuatro *las funciones básicas en torno a este concepto: el de la función interpretativa, que es de naturaleza normativa dado que se encuentran implícitamente dentro de una legislación, aun cuando no sea de manera expresa; la limitativa, que depende de la jerarquía de las leyes; la función integrativa, se aplica cuando un Juez en su actividad se encuentra ante una laguna de la ley, tiene que hacer el derecho; y por último, la función directiva, es aquella que sirve de guía al legislador a realizar su trabajo y señala la forma en que el Juez debe proceder a integrar el derecho.*⁶

Concuerdo con lo enunciado en el párrafo anterior y considero importante resaltar que la definición que ofrece el maestro Bobbio es una clara forma de aplicar los principios generales del derecho; es decir, se aboca a darles uso. Así se tiene, que los principios generales del derecho pueden ser utilizados en último término por el Juez, para dictaminar definitivamente; sirven como puente para llegar a totalizar la norma en los huecos legales existentes tal y como lo permite nuestra Carta Magna en su artículo 14 último párrafo; y finalmente, valen como pauta para el legislador en la hora de promover sus iniciativas de ley.

⁵ García Máynez, Eduardo. Introducción al estudio del Derecho, Porrúa, 50ª edición, pág. 370.

⁶ Azúa Reyes, Sergio. *Los Principios Generales del Derecho*, Porrúa, México, 1986, pág. 93.

De acuerdo con Jorge Adame Goddard, *el fundamento de los principios generales del derecho, es la naturaleza humana racional, social y libre; éstos expresan el comportamiento que conviene al hombre seguir en orden a su perfeccionamiento como ser humano; así mismo, indica que la obligatoriedad de estos principios, no depende del que esté reconocido o sancionado por la autoridad política, sino que es obligatorio porque define un comportamiento que la razón descubre es necesario al perfeccionamiento del hombre.*⁷

Creo que es acertada la definición del maestro Jorge Adame, porque pone en claro que los principios generales del derecho son de naturaleza humana, al provenir de un razonamiento que busca perfeccionar al hombre y mantener una convivencia social en orden y en paz. Consecuentemente, coincido cuando indica que la obligatoriedad de estos principios se impone como necesaria, al descubrir que perfecciona la vida del hombre y de la sociedad.

Para José Ovalle Favela, citado por José Luis Soberanes Fernández, *son aquellas normas fundamentales o esenciales que inspiran y orientan al conjunto del ordenamiento jurídico, los cuales se encuentran explícita o implícitamente dentro de éste, y tienen la función primordial de integrar el propio ordenamiento jurídico supliendo las omisiones de la ley.*⁸

José Ovalle menciona un punto que considero importante, que consiste en indicar que los principios generales del derecho inducen la formación de las leyes; además, con ellos se pueden complementar las omisiones de la ley. Ante este dicho, muestro la importancia que tienen los principios para fomentar y mantener la convivencia social ante la creación de leyes; consecuentemente, estos ordenamientos legales buscan la armonía entre los individuos que viven en sociedad; así mismo, cuando se aplica la norma legal, la autoridad judicial emplea estos principios cuando se encuentran con una omisión en la ley, y al aplicarla, mantienen el propósito de dicha norma legal.

⁷ Instituto de Investigaciones Jurídicas. *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, Porrúa-UNAM, Tomo V, pág. 780.

⁸ Citado por Soberanes Fernández, José Luis. *Principios Generales del Derecho en México, un ensayo histórico*, Porrúa, México, 1999, pág. 12.

Para José Luis Soberanes Fernández, los *principios representan las pautas subyacentes que rigen y dan vida a los preceptos legales, y vienen a suplir las deficiencias de la ley, colmar sus lagunas y resolver sus aparentes contradicciones. Así mismo, indica que los principios son conceptos o normas fundamentales y abstractas, teniendo un significado filosófico.*⁹

Convenzo con lo dicho por el Doctor Soberanes, porque los razonamientos que las personas buscan para perfeccionar al hombre mismo junto con su forma de vivir con los demás, dan existencia a los preceptos legales; consecuentemente, los principios generales del derecho al encontrarse en un sistema positivista, es decir, regido por leyes vigentes, llegan a ocupar un papel importante para el Juzgador, suplen deficiencias, llenan vacíos y resuelven contradicciones en la ley.

Considero suficiente la exposición de definiciones de autores, debido a que se ha mantenido la misma concordancia, por lo que creo el momento adecuado para plasmar la tesis mencionada al inicio del presente capítulo.

Dicha tesis expresa lo siguiente:

ACUERDOS DICTADOS POR LOS JUECES DE AMPARO. PUEDEN FUNDARSE EN LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO A FALTA DE PRECEPTO LEGAL APLICABLE.

De conformidad con el artículo 219 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria a la materia de amparo, toda resolución judicial debe contener, entre otros requisitos, el fundamento legal en que se apoye; sin embargo, a falta del precepto legal aplicable, el juzgador de amparo puede invocar como fundamento de su determinación los principios generales de derecho, como son el de economía procesal y celeridad en el procedimiento, los cuales se encuentran consagrados en el artículo 14 constitucional, no debiéndose entender su aplicación restringida a la materia civil, sino a todos los asuntos jurídicos, por estimarse tales

⁹ Soberanes Fernández, José Luis. Op. Cit. págs. 8 y 12.

*principios como la formulación más genérica de los valores establecidos por nuestro actual orden jurídico y cuya función no sólo es el llenar las lagunas de la ley, sino coadyuvar en la interpretación y aplicación del derecho.*¹⁰

Coincido con la tesis enunciada en el párrafo anterior, en relación a que menciona una pequeña parte respecto a la función y aplicación de los principios generales del derecho, e incluso, da pie a que dichos principios son fundamento de la mente humana, que aplicados al derecho positivo, dan como resultado el que estos principios sean parte primordial al ordenamiento jurídico debido a que confiere la capacidad de satisfacer los vacíos de ley, ayudar y aplicar al derecho.

Por último, la definición que apporto es la siguiente:

Los principios generales del derecho son valores, sirven para construir el derecho. Su origen proviene de la razón humana con el fin de perfeccionar al hombre, y aplicándolo a nuestro sistema legal, ayudan al legislador y a los Jueces en la interpretación y aplicación de las normas.

1.1.1 EL FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL Y LEGAL

El fundamento constitucional de los principios generales del derecho se encuentra establecido en el último párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente, que a la letra dice lo siguiente:

...

En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho.

El artículo en mención tiene su explicación en la tesis aislada publicada en el Semanario Judicial de la Federación, que a la letra dice lo siguiente:

¹⁰ www2.scjn.gob.mx/ius2006/Paneltesis.asp Semanario Judicial de la Federación, 8ª Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Noviembre 1991, Tesis aislada, pág. 145.

PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO. SU FUNCIÓN EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO.

Tradicionalmente se ha considerado en el Sistema Jurídico Mexicano que los jueces para la decisión de los asuntos sometidos a su conocimiento están sujetos a la observancia no sólo del derecho positivo-legal, sino también de los dogmas generales que conforman y dan coherencia a todo el ordenamiento jurídico, que se conocen como principios generales del derecho según la expresión recogida por el constituyente en el artículo 14 de la Carta Fundamental.- La operancia de estos principios en toda su extensión -para algunos como fuente de la cual abrevan todas las prescripciones legales, para otros como su orientación a fin- no se ha entendido restringida a los asuntos de orden civil tal y como podría desprenderse de una interpretación estricta del artículo constitucional invocado, sino que aun sin positivización para otros órdenes de negocios, es frecuentemente admitida en la medida en que se les estima como la formulación más general de los valores ínsitos en la concepción actual del derecho.- Su función desde luego no se agota en la tarea de integración de los vacíos legales; alcanza sobre todo a la labor de interpretación de la ley y aplicación del derecho, de allí que los tribunales estén facultados y, en muchos casos, obligados a dictar sus determinaciones teniendo presente, además de la expresión de la ley siempre limitada por su propia generalidad y abstracción, los postulados de los principios generales del derecho, pues éstos son la manifestación auténtica, prístina, de las aspiraciones de la justicia de una comunidad.¹¹

Considero importante remarcar que los principios generales del derecho son manifestaciones del hombre, producto de su inteligencia, que tienen como fin la aplicación de la justicia aunada con el derecho positivo. Dichos principios sirven para integrar los vacíos legales, interpretación y aplicación del derecho. Por eso, los jueces están sometidos a sentenciar de acuerdo a la letra o interpretación de la ley, y a falta de ésta se

¹¹ www2.scjn.gob.mx/ius2006/Paneltesis.asp; Semanario Judicial de la Federación, 8ª Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Segunda Parte, Tesis aislada, pág. 573.

sustentará en los principios generales del derecho. Otro punto de gran relevancia, es que no se restringen sólo a los asuntos del orden civil, sino que se aplican a todas las cuestiones legales, creando un campo de aplicación más amplio.

1.2 LOS PRINCIPIOS DE LA TRIBUTACIÓN DE ADAM SMITH

Adam Smith, en su obra *La Riqueza de las Naciones*,¹² toca un tema de gran interés para la investigación de este trabajo, y es que habla respecto a los ingresos que deben sufragar los gastos de defensa de la sociedad y otros gastos necesarios para el gobierno; es decir, menciona lo que en la actualidad conocemos como gasto público.

Por consiguiente, la primera cuestión que trata el autor, es respecto a quién debe sufragar los gastos del gobierno, ¿el soberano o la población?

En el primer caso, Smith menciona que si el gasto proviene del soberano, éste debe de ser suficiente para cubrir las diversas y continuas necesidades de la población existente en una Nación. Tales necesidades provienen de diversos factores externos, como por ejemplo los usos y costumbres de la población, el fin que busca la sociedad, el clima del lugar, entre otras más. En consecuencia, los fondos del soberano o del Estado, resultan ser insuficientes e inadecuados.

Por otro lado, si una nación desea satisfacer las necesidades del país, debe de fomentar la participación de todos los ciudadanos para cubrir esas insuficiencias. Ante tal situación, Smith menciona un ejemplo, con el cual coincido, y consiste en una finca en la que todos los copropietarios están obligados a contribuir en proporción a los intereses respectivos.

Consecuentemente, el autor alude respecto al gasto que realizarán los habitantes para sufragar el gasto público, el cual debe de provenir de todos y cada uno de los individuos, de una forma controlada y sistematizada, bajo un régimen de una potestad para evitar en lo más posible evasiones y otras corrupciones por parte de los gobernados. De igual forma, menciona la existencia de una regulación en las autoridades para evitar

¹² Smith, Adam. *La riqueza de las Naciones*, 3ª reimpresión, Alianza Editorial, México, 1999, págs. 742- 778.

abusos en los recaudadores. Ante tal situación, Smith enuncia las cuatro máximas que comprenden a todos los tributos en general, y que conforman cuatro principios. Dos de ellos, que se vinculan a nuestro problema, son los siguientes:

A) El principio de igualdad, también denominado de justicia, dice lo siguiente:

Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal.

Considero que este principio alude a que nadie debe de abstenerse de pagar impuestos y que todos los contribuyentes deben ser iguales frente a la ley. Sería injusto que pobres y ricos aporten un mismo pago, dada la diferencia económica de unos y otros; por lo tanto, la existencia de una desigualdad, sería una práctica nada saludable en un sistema tributario, ya que avivaría en los contribuyentes una inconformidad. Ante esta situación, creo necesario hacer referencia a lo dicho por el maestro De la Garza,¹³ respecto a que el impuesto es justo o equitativo, sólo cuando es general y uniforme. Por lo antes dicho, De la Garza, subdivide este principio en dos subprincipios: Generalidad y Uniformidad.

El subprincipio de generalidad se refiere al pago de impuestos que deben realizar las personas por el simple hecho de estar comprendidas dentro de la hipótesis legal que enuncia la misma ley, quedando exentas aquellas personas que carezcan de capacidad contributiva; es decir, aquellas cuyo ingreso no exceda del mínimo de subsistencia.

Por otra parte, el subprincipio de uniformidad consiste en que todas las personas deben ser iguales frente al impuesto, aportando según su capacidad contributiva; es decir, a mayor capacidad económica, mayor será el impuesto a pagar.

En conclusión, considero que el principio de igualdad o de justicia, radica en que todos los contribuyentes deben de sufragar el gasto público de acuerdo a su posibilidad económica y conforme lo estipula la ley tributaria.

¹³ Garza, Sergio F. de la. *Derecho Financiero Mexicano, 16ª Ed., Porrúa, México, 1990, pág. 404.*

B) El principio de certidumbre

Este principio señala lo siguiente:

El 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. La incertidumbre da pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aun cuando no incurra en corrupción y abuso.

Este principio enuncia que los destinatarios de las contribuciones deben tener la certeza de sus obligaciones; es decir, que todo contribuyente debe de saber la cantidad a pagar, el momento de pago y la forma del mismo. Este principio es indispensable para que no exista duda en los contribuyentes y abuso por parte de los recaudadores al momento de aportar al gasto público.

Así mismo, el principio refiere la existencia de elementos del impuesto que de acuerdo al sistema positivista, deben estar determinados en la ley tributaria. Consecuentemente, dichos componentes deben ayudar al sujeto pasivo a aportar sus contribuciones en forma clara y precisa, generando seguridad en el pago que realiza.

Para dar por concluido este tema, deseo resaltar la importancia de estas máximas, por lo que su estudio y aplicación dentro de las tributaciones es básico, ya que delimita el marco de actuación, tanto del sujeto pasivo como del sujeto activo; con el fin de dar efectiva certeza sobre los alcances de la potestad tributaria. En sí, pienso que dichos postulados son fundamentales en la formación de regular las contribuciones.

1.3 LAS GARANTÍAS CONSTITUCIONALES

Las garantías constitucionales son aquellas que se encuentran implícitas y explícitas en la Constitución de cualquier Nación. En nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se advierten las siguientes garantías:

a) Las garantías individuales, que se clasifican en garantías de igualdad, libertad y

seguridad social.

b) Las garantías sociales se clasifican en régimen patrimonial, régimen laboral y régimen familiar.

c) Las garantías políticas, son aquellas que otorgan al ciudadano el derecho de votar y ser votado en las elecciones populares.

d) Las garantías tributarias, se clasifican en legalidad tributaria, gasto público, garantía de equidad tributaria y garantía de proporcionalidad tributaria.

Sin embargo, hay países como España, Brasil, Alemania, entre otros, en los que no se consideran como garantías las relativas a los tributos, ni siquiera se confieren ni permiten medios de defensa constitucional a favor de los gobernados en contra del establecimiento de impuestos por parte del poder público. Por otro lado, el tema de estar ubicadas esas aparentes garantías constitucionales fuera de la parte dogmática de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es decir en el artículo 31, han dado a lo largo de la historia, a una serie de disputas y discusiones, pero en los años de 1930 cambiaron los criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de amparo contra leyes fiscales, reconociendo que tanto la proporcionalidad como la equidad tributarias se deben considerarse como derechos fundamentales.

En seguida, profundizaré en el tema de las garantías de equidad y proporcionalidad tributarias, que son las que interesan a este trabajo.

1.3.1 LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA

Para hablar de la garantía de equidad tributaria, considero necesario resaltar lo que se previene en el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Mexicanos vigente, en los siguientes términos:

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.

Antes de introducirme de lleno al tema aludido, propongo estudiar el término equidad, para que con esto iniciemos el tema referido. Así, etimológicamente equidad se deriva del latín *aequitas* que significa, sin desigualdades¹⁴.

Por consiguiente, las leyes tributarias a que alude el artículo Constitucional antes referido, deben contemplar y establecer una igualdad entre los contribuyentes obligados a participar en el gasto público. Es decir, las leyes tributarias deben prevenir los mismos derechos y obligaciones a los contribuyentes colocados en el mismo supuesto legal; por lo tanto, puedo decir hasta aquí, que la garantía de equidad tributaria, es un derecho para el contribuyente y una obligación para el Estado, el cual debe fomentar la participación equitativa en el gasto público, es decir, ser tratados iguales en lo concerniente a la hipótesis legal; igualdad que deben guardar ante la ley tributaria todos los sujetos pasivos del mismo tributo, pero respetando las preexistentes situaciones de desigualdad entre los contribuyentes.

La desigualdad que se indica en el párrafo anterior, debe ser estudiada para no dejar espacios en blanco; ante lo cual, la doctrina considera que la idea de igualdad, parte de la afirmación de Aristóteles en el sentido que la justicia consiste en tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Dicho lo anterior, es menester recordar que la igualdad jurídica, como presupuesto normativo en un Estado, no profundiza la equiparación absoluta y total dentro de un solo ámbito legal. Por lo tanto, las situaciones desiguales deben tratarse desigualmente por el Derecho, siguiendo el principio de la igualdad aristotélica que en el fondo encierra un postulado de justicia distributiva o social.

Considero oportuno mencionar la concordancia que existe entre esta garantía de equidad tributaria y el principio de justicia a que alude Adam Smith, por lo que creo que tal

¹⁴ Diccionario de la Real Academia Española en Internet. <http://buscon.rae.es/draeI>

relación se aplica cuando se estudia la división que conforman los subprincipios de generalidad y uniformidad. Y es que ambas categorías logran la participación de los contribuyentes de acuerdo a lo estipulado por la hipótesis legal, creando una igualdad en el trato frente al impuesto. Esto indica que la garantía de equidad tributaria y el principio de igualdad de Adam Smith previenen lo mismo para regular la contribución de los individuos.

Reuniendo lo estudiado hasta aquí, defino que la garantía de equidad tributaria es la igualdad entre los sujetos pasivos que la ley tributaria alude como obligados a contribuir al gasto público, recibiendo un trato idéntico en lo concerniente a la hipótesis de causación.

1.3.2 LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA

Esta garantía está indicada en el mismo artículo Constitucional mencionado en el apartado antepuesto; es decir, se encuentra establecida en el artículo 31 fracción IV. Por lo tanto, creo que la proporcionalidad a que alude el numeral referido, es un derecho fundamental que tiene el sujeto pasivo y una obligación para el Estado de hacer valer ese derecho al contribuyente que colabora al gasto público.

Por otro lado, la equidad y la proporcionalidad tributarias no están definidas en nuestra Carta Magna, ni en nuestras leyes tributarias, por lo que deja el estudio del tema a la doctrina y a la jurisprudencia, a las cuales recorro para lograr una mejor comprensión.

Ante lo dicho, Calvo Nicolau refiere respecto a la garantía de proporcionalidad tributaria, que los criterios que establecen los impuestos a los particulares deben tener en cuenta la capacidad contributiva de los contribuyentes con el propósito de que las contribuciones sean justas.¹⁵

¹⁵ Calvo Nicolau, Enrique. *Tratado del Impuesto Sobre la Renta*, Tomo I, Themis, México, 1999, pág. 119.

Por otro lado, Fritz Neumark, citado por el Doctor Luis Humberto Delgadillo¹⁶, menciona que la proporcionalidad se aplica cuando las cargas fiscales que se establecen en la ley, toman en cuenta los factores personales que revelan la capacidad tributaria, reflejando las capacidades individuales de pago.

De lo descrito en ambas definiciones, se observa que la garantía de proporcionalidad tributaria, consiste en que los contribuyentes deben aportar recursos al gasto público de acuerdo a su capacidad económica; es decir, si los individuos poseen mayores riquezas o perciben mayores ingresos, deben brindar más contribución al gasto público comparados con los contribuyentes con menos ingresos.

Dicha garantía tiene concordancia con el principio tributario de Adam Smith de igualdad, ya que se refiere al pago de impuestos de acuerdo a sus aptitudes económicas.

Quiero hacer notar que encontré en la doctrina, información que refiere a la proporcionalidad y equidad tributarias como unidas en un mismo concepto. Al respecto, Flores Zavala alude a la equidad y proporcionalidad tributarias como unificadas, refiriendo que al interpretar ambos términos su significado se proyecta en la justicia de los impuestos.¹⁷

Por otro lado, Sergio Francisco De la Garza considera que la exigencia de equidad y proporcionalidad tributarias, debe ser vista con unificación y son coincidentes de la justicia tributaria por considerar que al tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, sólo se cumple tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los sujetos pasivos.¹⁸

De igual forma, Servando J. Garza observa como un mismo concepto a la proporcionalidad y equidad tributarias, al considerar que ambos términos coinciden con el significado de justicia tributaria; por otro lado, argumenta que si ambos términos fueran

¹⁶ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*, 4ª Ed., Limusa, México, 2003, pág. 72.

¹⁷ Flores Zavala, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Porrúa, México, 1993, pág. 206.

¹⁸ Garza, Sergio Francisco de la. *Derecho Financiero Mexicano*, 16ª Ed., Porrúa, México, 1990, pág. 272.

contradictorios, la ley no podría ajustarse simultáneamente a ambos; así mismo, refiere que la fracción Constitucional liga los adjetivos mediante la conjunción copulativa “y”.¹⁹

Los conceptos antes citados, aparentan ser ciertos y convincentes, y supongo que se debe, a que se puede detectar que la proporcionalidad y la equidad tributarias buscan una justicia para el sujeto pasivo que aporta al gasto público.

Consecuentemente, si la equidad tributaria se cumple al tratar a los contribuyentes de igual forma que a los de su misma condición y diferente a los desiguales, y la proporcionalidad tributaria se identifica como la capacidad contributiva de los sujetos pasivos al momento de aportar al gasto público, entonces, bien se puede uno equivocar al denotar que la equidad tributaria sólo se cumple con la proporcionalidad tributaria o viceversa; es decir, el tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales se puede cumplir al considerar a los contribuyentes de acuerdo a su capacidad económica o efectuar tratos diferentes a los sujetos pasivos de acuerdo a su capacidad de aportar al gasto público.

Por otra parte, la vinculación y concordancia que prevalece entre el principio de igualdad de Adam Smith y las garantías de equidad y proporcionalidad tributarias, bien puede pensarse en una unificación, aunado a la conjunción copulativa “y” a que alude Servando J. Garza, con lo cual se refuerza tal interpretación.

Manifiesto lo anterior para hacer notar como las diversas concepciones traen consigo una variedad de proposiciones; de antemano, yo considero a la equidad y proporcionalidad tributarias como dos conceptos separados; si bien es cierto que hay concordancia entre la equidad y proporcionalidad tributarias, creo que esa continuidad no es permanente ni continua; por tal motivo, la falta de observancia a alguno de los principios aludidos traerá como consecuencia un incumplimiento a la Constitución General y en este sentido nuestro más alto tribunal también se ha inclinado por establecer que se trata de dos conceptos o figuras diferentes.

¹⁹ Garza, J. Servando. *Las Garantías Constitucionales en el derecho tributario*, Editorial Cultural, México, 1949, pág. 70.

Creo que es buen momento para definir a la proporcionalidad tributaria, como aquella figura que considera a la capacidad económica de los sujetos pasivos como una limitante para contribuir al gasto público; por lo tanto, la aportación al gasto público es de acuerdo a la riqueza que cada contribuyente tenga.

Para ilustrar lo visto hasta aquí, recordemos que la equidad tributaria menciona que no debe haber desigualdad ante la ley, estando obligados todos los contribuyentes a pagar sus impuestos de la manera que lo hagan quienes se encuentren en la misma situación pero diferenciadamente de aquéllos que se sitúen en diverso supuesto. Por otro lado, la proporcionalidad tributaria es el pago que deben realizar los contribuyentes al gasto público, de acuerdo a su riqueza y conforme lo indique la ley, sin hacer distinciones entre los iguales y los desiguales. Por consiguiente, cualquier persona que crea que su contribución no sea proporcional ni equitativa, puede considerarse afectado y solicitar la intervención judicial para que su aportación al gasto público sea justa.

En ese sentido, la jurisprudencia refiere lo siguiente:

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.

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

diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.²⁰

Para finalizar, comento que la proporcionalidad y la equidad tributarias son garantías que nuestra Carta Magna reconoce a los contribuyentes que aportan al gasto público. La primera se refiere a la capacidad económica que cada contribuyente tiene al momento de contribuir; la segunda, menciona un trato igual entre los contribuyentes frente a la ley que los regula. Por ende, si en un tributo no constara alguna de estas dos garantías tributarias se estará ante una violación a nuestra Constitución General.

²⁰ www2.scjn.gob.mx/ius2006/Paneltesis.asp; Semanario Judicial de la Federación 199-204 Primera Parte, 7ª Época, Pleno, pág. 144, Jurisprudencia.

CAPÍTULO 2 LAS CONTRIBUCIONES

2.1 EL CONCEPTO DE CONTRIBUCIÓN

El término contribución aparece en el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna al mencionar, *es obligación de los mexicanos... contribuir al gasto público*; por lo tanto, deduzco que su significado es el de aportar, entregar, cooperar cierta cantidad económica regularmente, que sirva para sufragar las necesidades del estado, mejor conocido como gasto publico.

El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, define a la contribución de la siguiente manera:

*Cuota o cantidad que se paga para algún fin, y principalmente la que se impone para las cargas del Estado.*²¹

Para Hugo Carrasco Iriarte, señala que la contribución, *Es una carga unilateral establecida por la ley a cargo de los habitantes de un Estado, destinada a satisfacer el gasto público.*²²

Por otro lado, el maestro Narciso Sánchez Gómez, señala lo siguiente:

*Son aportaciones en dinero o en especie que con carácter general y obligatorio deben hacer al Estado los particulares, bajo un régimen jurídico de derecho público, para cubrir el gasto social o lo que se conoce como necesidad colectiva.*²³

De lo anterior, presupongo que la definición está enfocada al cumplimiento de la hipótesis legal que puede anunciar una norma tributaria, la obligatoriedad para todo contribuyente y que la aportación que realiza el obligado, es para satisfacer las necesidades colectivas.

²¹ Diccionario de la Real Academia Española en internet <http://buscon.rae.es/draeI>

²² Carrasco Iriarte, Hugo. *Diccionario de Derecho fiscal*, Editorial Oxford, México, 1998, página 116.

²³ Sánchez Gómez Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*, Porrúa, México, 1999, págs. 207-210.

El maestro Sergio Francisco De la Garza cita a Blumenstein,²⁴ el cual menciona que son las cargas económicas que el Estado impone a sus ciudadanos en virtud de su autoridad; por lo que revela el poder del Estado para exigir la ayuda de sus ciudadanos a aportar bienes económicos al sostenimiento del mismo.

Por otra parte, el tratadista Jarach²⁵ opina que es un pago monetario forzoso por parte del sujeto sometido a una entidad pública. Nuevamente, al igual que lo escrito en el párrafo anterior, el Estado reclama del ciudadano su cooperación de manera obligatoria para sufragar los gastos del Estado.

Retomando lo anunciado hasta el momento, considero que las contribuciones son un concepto que engloba a todo lo que auxilia a sufragar los gastos del Estado. Consecuentemente, la carga económica recae coercitivamente en los gobernados por el simple hecho de estar tutelados por éste.

Aunando con lo que he escrito párrafos atrás, Puedo sustentar que contribución es la aportación económica o en especie que obligatoriamente realiza el contribuyente de acuerdo a lo que establezca la norma legal tributaria, con el fin de cooperar al sostenimiento de las necesidades colectivas.

Para finalizar, considero que la contribución es la fuente primordial de ingresos predominantemente económicas a la Federación, Estados o municipios, obligando al contribuyente a participar de esta necesidad social, con la intención de que el Estado pueda ejercer sus atribuciones que se exteriorizan a través del tiempo, en obras y servicios públicos benéficos para la colectividad así como en la propia satisfacción de sus necesidades como los son el pago de sueldos y gastos de sostenimiento del aparato burocrático.

²⁴ Garza, Sergio F. de la. *Derecho Financiero Mexicano*, 16ª Ed., Porrúa, México, 1990, págs. 319-320.

²⁵ Jarach, Dino. *El hecho imponible, Teoría General de Derecho Tributario*, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires Argentina, 1996, pág. 14

2.2 LOS ELEMENTOS DE LA CONTRIBUCIÓN

Antes de entrar al estudio de los elementos de las contribuciones, brevemente me referiré a la relación jurídico - tributaria como un presupuesto lógico jurídico cuyo análisis somero permite situarnos en el contexto del tema y es preámbulo para cada uno de aquéllos.

Por virtud de esa relación tributaria se constituyen el conjunto de obligaciones que exigirá el fisco como ente acreedor y el gobernado como ente obligado por lo que hace a las contribuciones, las que se extinguirán al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria.

Se puede definir a la relación jurídico – tributaria como el ... *Vínculo jurídico que se establece entre un sujeto llamado activo, Estado, y otro sujeto llamado pasivo, el contribuyente, cuya única fuente es la ley y nace en virtud de la ley, por cuya realización el contribuyente se encuentra en la necesidad jurídica de cumplir con ciertas obligaciones formales y además de entregar al Estado cierta cantidad de bienes, generalmente dinero, que éste debe destinar a la satisfacción del gasto público.*²⁶

Así entonces, la relación jurídica – tributaria se establece entre el sujeto activo y el sujeto pasivo del impuesto.

En ese orden de ideas, se puede afirmar lo siguiente:

*Cuando el particular se coloca en el supuesto jurídico o de hecho previsto e la Ley Fiscal como generador del impuesto, surge la relación jurídica fiscal, que implica la relación tributaria y que tiene como elementos personales al sujeto activo fisco y al pasivo contribuyente y el objeto que es la prestación del tributo.*²⁷

²⁶ Carrasco Iriarte, Hugo. *Diccionario de Derecho Fiscal*, Op. Cit. pág. 436.

²⁷ Sánchez León, Gregorio. *Derecho Fiscal Mexicano*. Décimo primera edición, Editorial Cárdenas, México, 1988, Tomo I, página 441.

Para continuar con este apartado relativo a los elementos de los tributos, quiero retomar el principio de certidumbre de Adam Smith aludido en el apartado 1.2 de este trabajo, el que indica la necesidad de que el contribuyente tenga el conocimiento de cuándo, cuánto y cómo pagar sus impuestos, con el fin de tener el convencimiento de su justa participación.

Dicho lo anterior se observa que en un régimen legal, la necesidad de que el gobernante o mejor dicho el legislador al momento de elaborar leyes tributarias, deba contemplar el principio de certidumbre precisando, la circunstancias de tiempo, la forma, lugar y la cantidad a pagar por concepto de los impuestos o de las contribuciones en general. Por consiguiente, el principio de certidumbre da pauta a establecer los elementos de las contribuciones que contemplan las leyes tributarias, entre los cuales se encuentran los sujetos obligados a contribuir, los sujetos que quedan excluidos del pago de impuestos, el lugar donde se entregará la contribución, las autoridades facultadas para recaudar y las que deben sancionar en caso de incumplimiento, los tipos de sanciones, entre otras más.

Por otra parte, el maestro Narciso Sánchez aporta una opinión respecto del tema, al indicar que son el conjunto de ingredientes jurídicos, técnicos y materiales que le dan vida y sustentan a toda contribución, y por medio de ellos, se puede conocer el momento en que surge una obligación fiscal, los sujetos activos y pasivos, el objeto del gravamen, la base para determinar su monto y la cuota o tarifa a cada caso. Todos ellos tienen como denominador común el principio de la legalidad que le da certidumbre y fijeza al deber contributivo de los particulares.²⁸

Considero que la definición de Narciso Sánchez denota que se aplica al principio de certidumbre de Adam Smith, mejorándolo al contemplar otros componentes necesarios que determinan y cuantifican los impuestos.

²⁸ Sánchez Gómez, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*. Porrúa, México, 1999, págs. 217-221.

Respecto al principio de legalidad que refiere Narciso Sánchez, el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente, lo menciona en la parte que dice:

... que dispongan las leyes.

Por su parte, el Código Fiscal de la Federación en su artículo quinto, menciona lo siguiente:

Las disposiciones fiscales que establezcan 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. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

...

Por todo lo anterior, se observa que los elementos de la contribución son, los sujetos que intervienen en la relación contributiva, el objeto del tributo, la base que fija el impuesto, la tasa y la tarifa para calcular el importe monetario a pagar.

2.2.1 LOS SUJETOS

El término sujeto lo he utilizado durante el desarrollo de este trabajo para referirme a los individuos o personas que contribuyen al gasto público, por lo que puede ser un inicio para ahondar en el tema de esta sección.

Partiendo de lo dicho del párrafo anterior, considero que si el término sujeto alude a la persona o individuo que se relaciona con la tributación, entonces, puedo referirme al sujeto como el individuo sometido al imperio del Estado; y a este último, como el sujeto con la facultad de exigir la contribución o fisco. Entonces, ambos sujetos son parte de la relación tributaria pero en posición diferente y opuesta.

Por otra parte, el concepto que aporta el tratadista Flores Zavala respecto al tema, es la siguiente:

En toda relación tributaria, intervienen dos sujetos: un sujeto activo y un sujeto pasivo; definiéndolas de la forma siguiente:

Son sujetos activos de la relación tributaria porque tienen el derecho de exigir el pago de tributos dentro de la organización del Estado mexicano, la federación y entidades locales.

*Sujeto pasivo es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto.*²⁹

De igual forma, el maestro Narciso Sánchez, define a los sujetos de la obligación tributaria de la forma que sigue:

Sujeto activo, es el acreedor de la obligación contributiva, el que tiene la obligación y la facultad de exigir el pago del tributo; que en estas condiciones compete a la Federación, entidades federativas y locales.

*Sujeto pasivo, es la persona física y moral, mexicana o extranjera, que de acuerdo a la ley está obligada a pagar una contribución, cuando su situación jurídica concuerde con la hipótesis legal conducente a ese deber.*³⁰

La definición de Narciso Sánchez es similar a la de Flores Zavala. Por lo tanto, concluyo que los sujetos como elementos de la contribución, son aquellos entes que participan en una relación tributaria, y aunque no concuerdo con la clasificación que realizan los tratadistas, por ser términos muy parecidos a los contables, me ajusto a que existe la participación de las dos partes. Por lo que el nombre que se les asigne, es sólo para especificar la situación de uno con respecto al otro.

²⁹ Flores Zavala, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicana*, 25ª Ed., Porrúa, México, 1984, págs. 53 y 54.

³⁰ Sánchez Gómez, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*. Porrúa, México, 1999, pág. 366.

2.2.2 EL OBJETO

El maestro Raúl Rodríguez Lobato,³¹ define al objeto del tributo como la realidad económica sujeta a imposición, por ejemplo, la renta obtenida, la circulación de la riqueza o el consumo de los bienes o servicios.

Considero acertada la definición que menciona Rodríguez Lobato, porque refiere al objeto de la contribución como la actividad económica que grava el Estado, es decir, la riqueza que genera o circula el sujeto pasivo por su actividad diaria.

En toda obligación, el objeto consistente es un dar, es un hacer o no hacer, por lo que, en la relación jurídico – tributaria el acto o hecho que le da origen es el objeto, es decir, la prestación del tributo y no así la circunstancia de hecho de la obligación.

Del texto del artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, se desprende que el objeto de las contribuciones son las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las Leyes Fiscales como materia de una contribución. En este sentido, el objeto lo constituye un hecho o acto jurídico que la Ley Fiscal considera ser materia para una contribución.

Asimismo, se considera que el objeto de la contribución es la parte de la riqueza o de la realidad, que la Ley recoge para efectos impositivos.

En conclusión, el objeto de las contribuciones es lo que el Estado exige del sujeto pasivo para que participe en el gasto público.

2.2.3 LA BASE

La base de la contribución la considero como el elemento a partir del cual se calcula el monto del impuesto a pagar.

El maestro Narciso Sánchez considera a la base de la contribución de la forma siguiente:

³¹ Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal*, segunda edición, editorial Harla, México, 1986, pág. 112.

*Conocida también como unidad fiscal, es la cuantía de rentas, la cosa o el valor asignado a una riqueza sobre la cual se determina el tributo a cargo del sujeto pasivo o del responsable solidario, como puede ser: el monto de la renta percibida, el valor de una porción hereditaria, el número de litros producidos de alguna sustancia, etc, y ello debe corroborarse con los requisitos contables, nota de ventas, facturas, avaluos practicados, con el valor comercial de bienes, servicios o actos gravados o el costo del financiamiento de obras y servicios públicos si se trata de aportaciones de mejoras o de seguridad social.*³²

La definición que enuncia el autor la considero buena debido a que la cooperación al gasto público que realiza el sujeto obligado o pasivo, es tomada a partir de una cantidad que llega a él por una acción propia o ajena; y a partir de esa cantidad adherida, se establece una porción para pagar al fisco.

2.2.4 LA TASA

El término tasa puede generar confusiones debido a que en la doctrina de algunos países como España e Italia, se utiliza para denominar a los derechos; aquí la tasa es un elemento de la contribución, por lo que se refiere al porcentaje determinado por la ley tributaria y que debe de ser aplicado a la base del tributo para que su resultado sea conferido al gasto público.

Por otra parte, la doctrina en manos del maestro Enrique Arriaga Conchas, presenta el concepto de tasa, de la siguiente manera:

*Es el monto del impuesto, que comúnmente se expresa en porcentaje, el cual es pagado por unidad base.*³³

La definición anterior la considero certera porque refiere que la tasa es el porcentaje que se aplica a la base y que su resultado es el total a contribuir al gasto público.

³² Sánchez Gómez, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*. Porrúa, México, 1999, pág. 218.

³³ Arriaga Conchas, Enrique. *Finanzas Públicas de México*, IPN, México, 1992, pág. 98.

En conclusión, la tasa de las contribuciones es el porcentaje que se aplica a la base del impuesto para determinar el impuesto que servirá para solventar el gasto público.

2.2.5 LA TARIFA

De conformidad con lo expuesto por Raúl Rodríguez Lobato, *La tarifa se debe considerar como la capacidad contributiva del sujeto y su aptitud de pago.*³⁴

De acuerdo a lo dicho en el párrafo anterior, en la tarifa se debiera materializar la garantía de proporcionalidad tributaria y la justa contribución a que alude Adam Smith. Es decir, los sujetos obligados a contribuir al gasto público, lo deben hacer en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal y de acuerdo a su capacidad económica.

Para concluir este tema, sólo puedo expresar que las tarifas son necesarias para constreñir al sujeto pasivo a satisfacer la deuda tributaria en cantidad líquida; precisando el límite patrimonial razonable por parte del sujeto pasivo con el que debe contribuir al gasto público.

2.3 LOS TIPOS DE CONTRIBUCIONES

Entrar en este tema, es hablar de las diversas maneras en que el sujeto pasivo participa en la obligación de aportar al gasto público.

De acuerdo con el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación Vigente, éstas se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

³⁴ Instituto de Investigaciones Jurídicas. *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, Tomo VI, Op. Cit., págs. 637-639.

2.3.1 LOS IMPUESTOS

Como se indicó anteriormente, los impuestos son una forma en que los contribuyentes aportan al gasto público. Por lo tanto, la cuestión es definir al impuesto y expresar las clasificaciones existentes en la actualidad.

Para satisfacer las cuestiones aludidas en el párrafo anterior, me apoyaré en la doctrina, después en el CFF del año de 1938 y en el de 1967 y por último, en el código vigente.

Para Sergio Francisco De la Garza, *el impuesto es una prestación en dinero o en especie de naturaleza tributaria, ex lege, cuyo presupuesto es un hecho o una situación jurídica que no constituye una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos.*³⁵

José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González, *determinan a los impuestos como una prestación coactiva, generalmente pecuniaria que un ente público tiene derecho de exigir de las personas llamadas por ley a satisfacerlas, cuando realicen determinados presupuestos reveladores de capacidad económica para contribuir al gasto público.*³⁶

De acuerdo con Hugo Carrasco Iriarte, el impuesto es la parte de la renta nacional que el Estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas.

Se puede definir a los impuestos como *las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles.*³⁷

De lo anterior se desprende que son impuestos las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la misma.

³⁵ De la Garza, Op. Cit. pág. 377.

³⁶ Pérez De Ayala, José Luis y González García, Eusebio. *Curso de Derecho Tributario*, Edersa, Madrid, 1991, pág. 190.

³⁷ Quintana Valtierra, Jesús, *Derecho tributario mexicano*, Editorial Trillas, México, 1988, página 46.

Para Raúl Rodríguez Lobato, el impuesto es *la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato.*³⁸

Respecto al Código Fiscal de 1938, el artículo 2º fracción I, conceptualizaba a los impuestos de la forma siguiente:

Son prestaciones en dinero o en especie que el estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

Lo señalado en el párrafo anterior encaja más en una definición, pero observemos el CFF de 1967.

El Código Fiscal de la Federación de 1967, manifestaba que *los impuestos son las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales para cumplir los gastos públicos.*

En comparación, el Código Fiscal de la Federación vigente en su artículo 2º fracción I, menciona lo siguiente:

...

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en la 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.

...

³⁸ Op. Cit., página 61.

El artículo en mención no aporta una definición de los impuestos, describe una distinción entre los otros tipos de contribuciones, por lo tanto, la ubicación del impuesto respecto a las otras contribuciones es por eliminación.

De la Garza expresa que la definición que aporta el Código Fiscal de la Federación, tiene el carácter de residual, comentario con el que concuerdo por referirse a que no es una definición, si no el resultado de separarla de los otros tipos de contribuciones.

De las comparaciones antes enunciadas, considero que la mejor es la del CFF de 1967.

Por otra parte, la doctrina ha establecido, entre otras, las siguientes clasificaciones de los impuestos:

A. Directos e indirectos.

Los denominados impuestos directos son los que se aplican de forma directa sobre el patrimonio, afectando principalmente los ingresos o las pertenencias como la propiedad de autos o casas. El impuesto directo más importante, es el impuesto sobre la renta. Por otro lado, los impuestos indirectos son aquellos que afectan a personas distintas del contribuyente; es decir, aquellos contribuyentes que enajenan bienes o prestan servicios, trasladan la carga del impuesto a quienes los adquieren o reciben. Entre los más comunes están el IVA y el IEPS.³⁹

B. Reales y personales

Los impuestos reales se establecen de acuerdo a las características de los bienes o cosas que se gravan, esto es, sin tomar en cuenta a las personas. Otro son los impuestos personales, son aquellos que toman en cuenta las características de las personas, sin tomar en consideración los bienes o cosas.

³⁹ Sánchez Miranda, Arnulfo. *Estrategia Financiera de los Impuestos*, 3ª edición, Gasca-Sicco, México, 2004. págs. 37 y 38.

En la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2008 se indica la clasificación de los impuestos que se utilizan para percibir las entradas al gasto público, como se indica enseguida:

Impuestos:	
1.	Impuesto sobre la renta.
2.	Impuesto empresarial a tasa única
3.	Impuesto al valor agregado.
4.	Impuesto especial sobre producción y servicios:
A.	Gasolinas, diesel para combustión automotriz.
a)	Artículo 2o.-A, fracción I
b)	Artículo 2o.-A, fracción II
B.	Bebidas con contenido alcohólico y cerveza:
a)	Bebidas alcohólicas.
b)	Cervezas y bebidas refrescantes.
C.	Tabacos labrados.
D.	Juegos y sorteos.
5.	Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.
6.	Impuesto sobre automóviles nuevos.
7.	Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.
8.	Impuesto a los rendimientos petroleros.
9.	Impuestos al comercio exterior:
A.	A la importación.
B.	A la exportación.
10.	Impuesto a los depósitos en efectivo.
11.	Accesorios.

En conclusión, los impuestos son las contribuciones preferentemente en dinero que determina la ley de manera obligatoria a las personas físicas y a las personas morales para contribuir al gasto público.

2.3.2 LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

Las aportaciones de seguridad social están reguladas en el artículo 2º fracción II, del Código Fiscal de la Federación vigente en los siguientes términos:

...

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.

Considero importante mencionar que las aportaciones de seguridad social tienen su fundamento constitucional en el art. 123, apartado A, fracciones XII y XXIX, las cuales indican lo siguiente:

***XII.** Toda empresa agrícola, industrial, minera o de cualquier otra clase de trabajo, estará obligada, según lo determinen las leyes reglamentarias a proporcionar a los trabajadores habitaciones cómodas e higiénicas. Esta obligación se cumplirá mediante las aportaciones que las empresas hagan a un fondo nacional de la vivienda a fin de constituir depósitos a favor de sus trabajadores y establecer un sistema de financiamiento que permita otorgar a éstos crédito barato y suficiente para que adquieran en propiedad tales habitaciones.*

Se considera de utilidad social la expedición de una ley para la creación de un organismo integrado por representantes del Gobierno Federal, de los trabajadores y de los patrones, que administre los recursos del fondo nacional de la vivienda. Dicha ley regulará las formas y procedimientos conforme a los cuales los trabajadores podrán adquirir en propiedad las habitaciones antes mencionadas.

Las negociaciones a que se refiere el párrafo primero de esta fracción, situadas fuera de las poblaciones, están obligadas a establecer escuelas, enfermerías y demás servicios necesarios a la comunidad.

Además, en esos mismos centros de trabajo, cuando su población exceda de doscientos habitantes, deberá reservarse un espacio de terreno, que no será menor de cinco mil metros cuadrados, para el establecimiento de mercados públicos, instalación de edificios destinados a los servicios municipales y centros recreativos.

Queda prohibido en todo centro de trabajo, el establecimiento de expendios de bebidas embriagantes y de casas de juego de azar.

...

XXIX. *Es de utilidad pública la Ley del Seguro Social, y esta comprenderá seguros de invalidez, de vejez, de vida, de cesación involuntaria del trabajo, de enfermedades y accidentes, de servicios de guardería y cualquier otro encaminado a la protección y bienestar de los trabajadores, campesinos, no asalariados y otros sectores sociales y sus familiares.*

Por otro lado, el artículo 123 constitucional apartado B, fracciones XI y XIII mencionan lo siguiente:

XI. *La seguridad social se organizará conforme a las siguientes bases mínimas:*

a) *Cubrirá los accidentes y enfermedades profesionales; las enfermedades no profesionales y maternidad; y la jubilación, la invalidez, vejez y muerte.*

b) *En caso de accidente o enfermedad, se conservará el derecho al trabajo por el tiempo que determine la ley.*

c) *Las mujeres durante el embarazo no realizarán trabajos que exijan un esfuerzo considerable y signifiquen un peligro para su salud en relación con la gestación; gozarán forzosamente de un mes de descanso antes de la fecha fijada aproximadamente para el parto y de otros dos después del mismo, debiendo percibir su salario íntegro y conservar su empleo y los derechos que hubieren adquirido por la relación de trabajo. En el período de lactancia tendrán dos descansos extraordinarios por día, de media hora cada uno, para alimentar a sus hijos. Además, disfrutarán de asistencia médica y obstétrica, de medicinas, de ayudas para la lactancia y del servicio de guarderías infantiles.*

d) *Los familiares de los trabajadores tendrán derecho a asistencia médica y medicinas, en los casos y en la proporción que determine la ley.*

e) *Se establecerán centros para vacaciones y para recuperación, así como tiendas económicas para beneficio de los trabajadores y sus familiares.*

f) Se proporcionarán a los trabajadores habitaciones baratas, en arrendamiento o venta, conforme a los programas previamente aprobados. Además, el Estado mediante las aportaciones que haga, establecerá un fondo nacional de la vivienda a fin de constituir depósitos en favor de dichos trabajadores y establecer un sistema de financiamiento que permita otorgar a éstos crédito barato y suficiente para que adquieran en propiedad habitaciones cómodas e higiénicas, o bien para construirlas, repararlas, mejorarlas o pagar pasivos adquiridos por estos conceptos.

Las aportaciones que se hagan a dicho fondo serán enteradas al organismo encargado de la seguridad social regulándose en su Ley y en las que corresponda, la forma y el procedimiento conforme a los cuales se administrará el citado fondo y se otorgarán y adjudicarán los créditos respectivos.

...

XIII. *Los militares, marinos, personal del servicio exterior, agentes del Ministerio Público, peritos y los miembros de las instituciones policiales, se regirán por sus propias leyes.*

Los agentes del Ministerio Público, los peritos y los miembros de las instituciones policiales de la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios, podrán ser separados de sus cargos si no cumplen con los requisitos que las leyes vigentes en el momento del acto señalen para permanecer en dichas instituciones, o removidos por incurrir en responsabilidad en el desempeño de sus funciones. Si la autoridad jurisdiccional resolviere que la separación, remoción, baja, cese o cualquier otra forma de terminación del servicio fue injustificada, el Estado sólo estará obligado a pagar la indemnización y demás prestaciones a que tenga derecho, sin que en ningún caso proceda su reincorporación al servicio, cualquiera que sea el resultado del juicio o medio de defensa que se hubiere promovido.

Las autoridades del orden federal, estatal, del Distrito Federal y municipal, a fin de propiciar el fortalecimiento del sistema de seguridad social del personal del Ministerio Público, de las corporaciones policiales y de los servicios periciales, de

sus familias y dependientes, instrumentarán sistemas complementarios de seguridad social.

El Estado proporcionará a los miembros en el activo del Ejército, Fuerza Aérea y Armada, las prestaciones a que se refiere el inciso f) de la fracción XI de este apartado, en términos similares y a través del organismo encargado de la seguridad social de los componentes de dichas instituciones.

Para el Maestro Fernández Martínez,⁴⁰ el legislador considera a las aportaciones de seguridad social como contribuciones, con la finalidad de facilitar su cobro por los organismos descentralizados; lo anterior, en virtud de que pueden aplicar el procedimiento administrativo de ejecución, dotándolos de un instrumento privilegiado e indispensable, para que se cobren en forma oportuna, rápida y sencilla.

Por otro lado, algunos estudiosos del tema consideran a las contribuciones de seguridad social dentro de las contribuciones especiales. Al respecto, Rodríguez Lobato,⁴¹ señala que su característica distintiva es la aportación que se constituye por un especial beneficio que se produce a un sector de la población, cuyo importe debe destinarse a sufragar los gastos de esa actividad.

Considero que lo argumentado por Rodríguez Lobato es acertado, porque la contribución de la seguridad social es la participación de los beneficiados a contribuir al pago por el beneficio que ofrece la seguridad social.

Por otra parte, Margáin define la contribución especial como la prestación que los particulares pagan al Estado como una aportación a los gastos que ocasionó la realización de un servicio público de interés general y que los beneficia en forma específica.⁴²

Luis Humberto Delgadillo expresa en su definición lo siguiente:

⁴⁰ Fernández Martínez, Refugio de Jesús. *Derecho Fiscal*, Mc Graw Hill, México, 1998, pág. 218.

⁴¹ Rodríguez Lobato, Raúl. Op. Cit. pág. 83.

⁴² Margáin Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del derecho Tributario Mexicano*, 15ª Ed., Porrúa, México, 2000, págs. 101 y 102.

*Son contribuciones que se refieren a cuotas obrero-patronales que tienen como fin cubrir los gastos necesarios para el otorgamiento de beneficios de seguridad social, como asistencia médica, quirúrgica, hospitalaria, seguro de maternidad, indemnización, jubilación, derechos a la vivienda, créditos hipotecarios, centros vacacionales y apoyos para capacitación, entre otros.*⁴³

La definición anterior es más bien una explicación de lo que las aportaciones de seguridad social deben de comprender y satisfacer para que sean disfrutadas por los beneficiados. Por lo tanto, las contribuciones que entregan los beneficiados por los servicios de la seguridad social y sus patrones, son para cubrir los gastos necesarios para continuar otorgando los beneficios de la seguridad social.

En lo que respecta a la clasificación de aportaciones de seguridad social que emite la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2008, se mencionan las siguientes aportaciones:

VIII. Aportaciones de seguridad social:	
1.	<i>Aportaciones y abonos retenidos a trabajadores por patrones para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.</i>
2.	<i>Cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores.</i>
3.	<i>Cuotas del Sistema de Ahorro para el Retiro a cargo de los patrones.</i>
4.	<i>Cuotas para el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado a cargo de los citados trabajadores.</i>
5.	<i>Cuotas para el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas a cargo de los militares.</i>

Del cuadro anterior, quiero resaltar respecto de las aportaciones que realizan los sujetos obligados, son tanto los sujetos beneficiados como sus patrones. Consecuentemente, se puede apreciar que las aportaciones que realizan ambas partes, son dirigidas para mantener la seguridad social.

Para dar por terminado este tema, citaré mi definición respecto a las aportaciones de seguridad social. Sin embargo, quiero mencionar que la definición del CFF vigente, es confusa porque no identifica quién sustituye a quién. Por lo tanto, creo que debería complementarse con lo siguiente:

⁴³ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Op. Cit. págs. 61-62.

Las aportaciones de seguridad social son las cuotas que realizan los sujetos beneficiados y sus patrones, con el fin de ayudar al sostenimiento de la seguridad social que proporciona el Estado.

2.3.3 LAS CONTRIBUCIONES DE MEJORAS

Respecto a estas contribuciones la doctrina las ha denominado tributos especiales, contribuciones especiales, impuestos de plusvalía, impuestos de planificación, derechos de cooperación, entre otras.

En el caso de Emilio Margáin Manautou prefiere nombrarlas contribución especial.

Al respecto, el autor en mención nos dice que la contribución especial es una prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado, como aportación a los gastos que ocasionó la realización de una obra o un servicio público de interés general, que los benefició o los beneficia en forma especial.

Nos encontramos en un caso en el que el Estado presta un servicio del cual se genera un beneficio a un determinado número de sujetos pasivos.

Por otra parte, Rodríguez Lobato refiere respecto a las contribuciones especiales, que son las prestaciones en dinero establecidas por el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales por el beneficio especial que supone para ella la realización de una actividad estatal de interés general.⁴⁴

La definición de Rodríguez Lobato es atinada, al referirse a que existe un pago que debe realizar el sujeto beneficiado por la realización de una obra o servicio público que el Estado ejecuta.

Para el maestro De La Garza, las contribuciones de mejoras son lo siguiente:

Las contribuciones de mejoras son aquellas cuyo hecho gravable es el beneficio derivado de la realización de una obra pública o de actividades estatales.

⁴⁴ Rodríguez Lobato, Raúl. Op. Cit. pág. 84.

*El contribuyente experimenta un beneficio especial consistente en el aumento de valor de un bien inmueble de su propiedad, por ello es consecuencia de una obra pública cuya propiedad es del ente público.*⁴⁵

Considero importante la definición antes descrita, ya que indica el motivo del porqué los sujetos beneficiados deben contribuir al gasto público. Por consiguiente, aquellos sujetos que no tienen este beneficio especial, no deben ser sujetos obligados.

Por otra parte, el Código Fiscal de la Federación vigente en su artículo 2º fracción III, menciona la siguiente definición:

...

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.

La definición anterior, no es acertada porque no señala que se trata de un beneficio extra o adicional al que toda la comunidad recibe.

Por último, la Ley de Ingresos del 2008, señala lo siguiente:

II. Contribuciones de mejoras:
Contribución de mejoras por obras públicas de infraestructura hidráulica.

En conclusión, las contribuciones de mejoras son las aportaciones que realizan los sujetos pasivos que se benefician por una obra pública en forma adicional.

2.3.4 LOS DERECHOS

Los derechos son considerados los segundos ingresos en importancia después de los impuestos. La doctrina en manos de los siguientes tratadistas dice lo siguiente:

Margáin define a los derechos como *prestaciones señaladas por la ley y exigida por la administración activa en pago de servicios administrativos o por la explotación de bienes sobre los cuales el Estado ejerce un poder de monopolio.*⁴⁶

⁴⁵ De La Garza, Op. Cit. págs. 346-353.

La definición anterior refiere que el Estado exige el pago de sus servicios administrativos o la explotación de sus bienes para sufragar los gastos que ocasionaron los mismos; por lo que el pago que realiza el sujeto pasivo sirve para estos fines.

Para Sergio Francisco De la Garza,⁴⁷ confirma que las cargas que realizan los sujetos pasivos son generadas por los servicios ofrecidos por el Estado; por consiguiente el importe aludido servirá para sostener y mantener la existencia de dicha función inherente al Estado.

Por otra parte, el maestro Humberto Delgadillo, expone lo siguiente:

*Los derechos son aportaciones de los particulares cuyo origen es la prestación de un servicio otorgado por el Estado en sus funciones de Derecho Público, o el uso o aprovechamientos de los bienes del dominio público de la Nación.*⁴⁸

Es importante mencionar que los derechos aludidos en este trabajo son conocidos en otros países como tasas o taxa, lo cual ha generado gran número de controversias respecto a su naturaleza tributaria, ya que inicialmente una corriente no los consideró como tributos en virtud de que para el nacimiento de la obligación opinaban que era necesaria la participación de la voluntad del sujeto que solicita el servicio. Sin embargo, la generalidad de la doctrina los incluye como contribuciones, ya que su establecimiento se impone por disposición del Estado, y la participación de la voluntad del particular lo que pretende es la obtención del servicio, no la obligación.

Por otra parte, el Código Fiscal de la Federación Vigente en su artículo 2º fracción IV, menciona lo siguiente:

...

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

⁴⁶ Rodríguez Lobato, Raúl. Op. Cit. pág. 98.

⁴⁷ De la Garza, Sergio Francisco. Op. Cit. pág. 252.

⁴⁸ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Op. Cit. pág. 63.

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.

La definición anterior es adecuada y completa para definir el tipo de contribución de que se trata.

Por último, la Ley de Ingresos de la Federación del 2008, establece lo siguiente:

III. Derechos:	
1.	Servicios que presta el Estado en funciones de derecho público:
A.	Secretaría de Gobernación.
B.	Secretaría de Relaciones Exteriores.
C.	Secretaría de la Defensa Nacional.
D.	Secretaría de Marina.
E.	Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
F.	Secretaría de la Función Pública.
G.	Secretaría de Energía.
H.	Secretaría de Economía.
I.	Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación.
J.	Secretaría de Comunicaciones y Transportes.
K.	Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales.
L.	Secretaría de Educación Pública.
M.	Secretaría de Salud.
N.	Secretaría del Trabajo y Previsión Social.
Ñ.	Secretaría de la Reforma Agraria.
O.	Secretaría de Turismo.
P.	Secretaría de Seguridad Pública.
2.	Por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público:
A.	Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
B.	Secretaría de la Función Pública.
C.	Secretaría de Economía.
D.	Secretaría de Comunicaciones y Transportes.
E.	Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales.
F.	Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación.
G.	Secretaría del Trabajo y Previsión Social.
3.	Derechos a los hidrocarburos.
A.	Derecho ordinario sobre hidrocarburos.
B.	Derecho sobre hidrocarburos para el fondo de estabilización.
C.	Derecho extraordinario sobre exportación de petróleo crudo.
D.	Derecho para la investigación científica y tecnológica en materia de energía.

E.	Derecho para la fiscalización petrolera.
F.	Derecho único sobre hidrocarburos.

De lo anterior, se observa la cantidad de servicios que ofrece el Estado a los individuos, por lo que todo sujeto que haga uso de alguno de estas prestaciones, debe de contribuir al pago de derechos.

2.4 EL NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

La obligación de contribuir al gasto público, debe de empezar desde la necesidad del mismo Estado en querer satisfacer las necesidades colectivas, esto aunado con la creación de una ley tributaria.

De acuerdo a la doctrina, Albert Hensel menciona lo siguiente:

La obligación tributaria requiere para su nacimiento de dos elementos:

1.- La existencia de una norma legal, que disponga un presupuesto abstracto, general, hipotético, que puede producirse en la vida real para que se cree una obligación tributaria a cargo de los particulares.

2.- La realización, en la vida real, de ese hecho jurídico contemplado por la ley.⁴⁹

Por otra parte, Rodríguez Lobato hace alusión a que el nacimiento de la obligación tributaria para los impuestos, derechos y contribuciones especiales se genera de la forma siguiente:

Tratándose de los impuestos, la obligación tributaria nace para el contribuyente en el momento en que se realiza el hecho jurídico. En cuanto a los derechos, en el momento en que la autoridad presta el servicio administrativo al particular. En la contribución especial, la obligación fiscal nace en el momento en que el Estado pone en servicio la obra pública que beneficia particularmente a un determinado

⁴⁹ Citado por De La Garza, Op. Cit. pág. 545.

*sector, o en el momento que en que presta el servicio público que reclama el interés general.*⁵⁰

La definición de Rodríguez Lobato, es acertada.

Para concluir este tema, sólo quiero recordar que la obligación tributaria surge cuando la hipótesis legal de la ley tributaria se ajusta a un acto del sujeto pasivo o viceversa.

2.4.1 EL HECHO IMPONIBLE

La doctrina ha estipulado que el hecho imponible induce el nacimiento de la obligación tributaria. Por consiguiente, hecho imponible se refiere al precepto legal, y a la hipótesis normativa.

Jarach refiere a este término como un conjunto de hechos que hacen nacer la pretensión del tributo y su obligación. De manera que no es imponible sino impuesto; es decir, es un hecho sobre el que recae el gravamen sin posibilidad o facultad de someterlo.⁵¹

Parece que Jarach alude al término hecho imponible, como el precepto legal que determina el gravamen; por consiguiente, si todo acto que realice el sujeto pasivo encuadra con lo enunciado por la ley, entonces la obligación tributaria nace y sin posibilidad de evadirlo.

Fernando Sáinz de Bujanda define el hecho imponible como el hecho, hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse, la obligación tributaria, así como el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta.⁵²

Por consiguiente, el hecho imponible es la hipótesis legal que previene la ley tributaria.

⁵⁰ Rodríguez Lobato, Raúl. Op. Cit. pág. 120.

⁵¹ Citado por Rodríguez Lobato, Raúl. Op. Cit. págs. 115 y 116.

⁵² Citado por Rodríguez Lobato, Raúl. Op. Cit. pág. 115.

2.4.2 EL HECHO GENERADOR

El hecho generador, dice la doctrina en palabras de Rodríguez Lobato, es el hecho concreto, material, que se realiza en la vida real, el que se realiza reuniendo los elementos contenidos en la hipótesis legal, generando el crédito tributario.⁵³

Efectivamente, porque al existir un precepto legal que especifique la obligación de contribuir por parte del sujeto pasivo, y éste realiza un acto que se acople con el hecho imponible, entonces dicho sujeto tiene la obligación de contribuir.

El hecho generador para Ataliba, es el hecho concretamente ocurrido en el mundo fáctico, por lo que es tangible. Consecuentemente, el sujeto pasivo ya está determinado y se da la realización en un momento determinado.⁵⁴

Ataliba también se refiere al hecho generador como la acción que realiza el sujeto pasivo en la vida diaria y que dicho acto se acopla a lo enunciado en la norma tributaria.

Por todo lo anterior, concluyo que la realización del sujeto pasivo en su vida diaria genera que determinados actos se ajusten al hecho imponible y por lo tanto, se crea el nacimiento de la obligación tributaria.

2.5 LA EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

La forma más simple y común es el pago de contribuciones, pero no es la única forma de concluir la obligación tributaria, al respecto menciono lo siguiente:

Las formas de extinción son el pago, la condonación, la compensación y la prescripción. Por consiguiente, explicaré cada tipo de extinción de la forma siguiente:

2.5.1 EL PAGO

El pago es considerado como la forma más común de extinción. Por lo tanto, Narciso Sánchez, menciona lo siguiente:

⁵³ Rodríguez Lobato, Raúl. Op. Cit. pág. 115.

⁵⁴ Citado por De la Garza, Op. Cit. pág. 413.

*El pago es la entrega de una cantidad de dinero o especie al fisco por concepto de una obligación tributaria y que debe hacerse por el sujeto pasivo que se encuentre comprendido dentro de la estipulación normativa.*⁵⁵

Considero sencilla y clara la definición antes descrita, pero nuestra norma tributaria no establece una definición del término estudiado; por lo que veo necesario apoyarme en el Código Civil Federal vigente, como material supletorio de la norma tributaria. Por lo tanto, y de acuerdo al artículo 2062, el pago es la entrega de la cosa o cantidad debida o la prestación del servicio que se hubiere prometido.

Hasta aquí se ha establecido que el pago es la entrega de una cantidad de dinero que representa el costo de una exigencia tributaria aludida en la norma fiscal.

De acuerdo con el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación las contribuciones se deben pagar en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas, y para el caso de que no haya disposición expresa, el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas dentro del plazo que corresponda según sea el caso.

De lo anterior se observa que el sujeto pasivo cuando se encuentre dentro de la obligación tributaria, debe apoyarse en la norma legal correspondiente al tipo de contribución, con el fin de conocer la fecha o plazo para entregar su aportación.

Por lo tanto, considero importante mencionar que el artículo 20 del CFF menciona lo siguiente:

Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate.

El precepto antes plasmado es significativo ya que presenta las formas por las que se puede pagar, según la obligación tributaria. Debe hacerse en moneda nacional y en

⁵⁵ Sánchez Gómez, Narciso. Op. Cit. pág. 391.

casos de realizarse pagos en el extranjero se realizarán en la moneda del país que se realice dicho pago, considerándose el tipo de cambio a que se haya adquirido la moneda extranjera. Así mismo, menciona que se aceptarán como medios de pagos los cheques certificados o de caja y las transferencias electrónicas de fondos.

Es importante mencionar que si el sujeto pasivo no cubre el pago dentro del plazo indicado por la ley, los montos se actualizarán y se deberán cobrar recargos por concepto de indemnización. Consecuentemente, también se impondrá una multa por el incumplimiento de las obligaciones fiscales. Lo anterior de acuerdo al artículo 21 del CFF.

En conclusión, el pago como extinción de la obligación tributaria, es la entrega por lo regular en dinero que tiene que realizar el sujeto obligado con el fin de satisfacer la exigencia aludida en la norma tributaria.

2.5.2 LA COMPENSACIÓN

La compensación se encuentra prevista en el artículo 23 del CFF vigente, su antecedente es civilista, previsto en el artículo 2185 del Código Civil Federal, y opera cuando dos personas tienen simultáneamente, recíprocamente y por propio derecho los caracteres de acreedores y deudores, extinguiéndose las deudas hasta el límite menor.

Sin embargo, sólo son compensables las deudas de créditos referibles a contribuciones pagables mediante declaración. Sólo opera tratándose de la misma contribución salvo autorización expresa de la autoridad fiscal; puede operar de oficio o a instancia del administrado; no son compensables deudas tributarias frente a créditos cuya devolución se haya solicitado.

En conclusión, la compensación como extinción de la obligación tributaria, es por la que optan los contribuyentes cuando tienen cantidades a favor y contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros y los administre la misma autoridad tributaria.

2.5.3 LA CONDONACIÓN

Humberto Delgadillo define la condonación de la forma siguiente:

*Es la remisión o perdón de la deuda. Esta institución tiene como base la autonomía de la voluntad y el respeto a los derechos de las personas que, en tanto no lesionen otros intereses protegidos por el derecho, los individuos pueden renunciar al ejercicio de sus derechos particulares.*⁵⁶

Por otra parte, el artículo 39 fracción I del CFF, señala lo siguiente:

El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Las autoridades fiscales cuando advierten daños en la economía en diversos sectores o zonas del país por catástrofes u otros factores, pueden perdonar parcial o totalmente del pago de contribuciones.

Es importante señalar que el artículo 74 del CFF, hace mención de las condonaciones de multas, en los siguientes términos:

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y, en su caso, los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción.

...

⁵⁶ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Op. Cit. págs. 130-131.

En conclusión, la condonación es el perdón de la deuda tributaria que otorga el Ejecutivo Federal por razones de catástrofes u otros fenómenos naturales.

2.5.4 LA PRESCRIPCIÓN

La prescripción como un tipo de extinción tributaria, tiene efectos meramente liberatorios del pago. Para ello, debe cumplirse un plazo de 5 años, de acuerdo con el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, contados a partir de la fecha de inicio de la exigibilidad del crédito tributario, tiempo que debe computarse por días de calendario según el artículo 12 del Código fiscal en mención. Sin embargo, este plazo se interrumpe con cualquier gestión de cobro o solicitud de llevar a cabo pagos en parcialidades.

Para que la prescripción opere es necesaria la existencia de una determinación del pago de la obligación en cantidad líquida.

En conclusión, la prescripción tiene como fin el librarse del pago por el transcurso del tiempo.

CAPÍTULO 3 EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

3.1 EL CONCEPTO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

El ISR es la aportación que realiza el sujeto pasivo al gasto público por los ingresos que obtiene provenientes del capital, del trabajo o de la combinación de ambas o por la obtención de premios. Por lo tanto, se entiende que lo que el Estado grava es el ingreso obtenido de los sujetos pasivos, de acuerdo a lo que estipule la ley tributaria.

Por lo anterior, es necesario que la norma tributaria contemple ciertos componentes para dar certeza a los sujetos pasivos al momento de aportar al gasto público. Tal y como se demuestra enseguida:

3.2 LOS ELEMENTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Los elementos del ISR son los sujetos, el objeto, la base, la tasa y la tarifa.

3.2.1 LOS SUJETOS

Hemos establecido en el apartado 2.2.1 de este trabajo que el sujeto pasivo es aquel individuo que aporta parte de su riqueza al Estado para el gasto público.

Por otra parte, y de acuerdo a lo que establece la Ley de Impuesto Sobre la Renta en su artículo 1º, los sujetos obligados al pago del ISR, son las personas físicas y morales. Por consiguiente, creo que la pregunta a contestar es quiénes son las personas físicas y las personas morales que refiere el artículo en mención.

A lo anterior, la LISR en su artículo 8º, detalla lo siguiente:

Quando 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.

Considero necesario antes de poder explicar lo que describe el artículo anterior, el mencionar lo que refiere el CCF.

Artículo 22.- La capacidad jurídica de las personas físicas se adquiere por el nacimiento y se pierde por la muerte; pero desde el momento en que un individuo es concebido, entra bajo la protección de la ley y se le tiene por nacido para los efectos declarados en el presente Código.

Artículo 23.- La minoría de edad, el estado de interdicción y demás incapacidades establecidas por la ley, son restricciones a la personalidad jurídica que no deben menoscabar la dignidad de la persona ni atentar contra la integridad de la familia; pero los incapaces pueden ejercitar sus derechos o contraer obligaciones por medio de sus representantes.

Artículo 24.- El mayor de edad tiene la facultad de disponer libremente de su persona y de sus bienes, salvo las limitaciones que establece la ley.

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. Este último artículo mencionado habla de la existencia, capacidad

para ser titular de derechos y obligaciones, funcionamiento, transformación, disolución, liquidación y fusión de las personas morales extranjeras de naturaleza privada que se registrarán por el derecho de su escritura constitutiva.

Artículo 27.- Las personas morales obran y se obligan por medio de los órganos que las representan sea por disposición de la ley o conforme a las disposiciones relativas de sus escrituras constitutivas y de sus estatutos.

Artículo 28.- Las personas morales se registrarán por las leyes correspondientes, por su escritura constitutiva y por sus estatutos.

De acuerdo a lo anterior, considero que la persona física es el individuo con capacidad y personalidad jurídica; es cualquier individuo residente en el país con pleno ejercicio de sus derechos. Por su parte, la persona moral es toda congregación de personas físicas con derechos, facultades y obligaciones.

Por lo anterior, puedo ahora explicar el artículo 8º de la LISR. Al respecto, considero que las asociaciones de personas físicas o mejor dicho las personas morales que menciona el artículo en mención, son aquellas que se dediquen a actividades empresariales en México; por lo tanto, estas personas percibidas como un ente particular, son las personas pasivas obligadas a aportar parte de sus riquezas generadas por las actividades que realizan, de acuerdo a lo que anuncie la LISR.

En conclusión, los sujetos del ISR, son las personas físicas y las personas morales obligadas por la Ley a aportar un pago al fisco por las riquezas percibidas ya sea de su trabajo, capital o la combinación de ambos o la obtención de premios, generando un crecimiento en su patrimonio.

3.2.2 EL OBJETO

El objeto como elemento del ISR, lo define el maestro Alberto Merino Flores, de la manera siguiente:

*El objeto de la Ley de Impuesto Sobre la Renta lo son los ingresos obtenidos por el sujeto pasivo...*⁵⁷

Estoy de acuerdo con lo que refiere el párrafo anterior, ya que describe que el objeto del ISR son los ingresos que perciben los sujetos obligados; así mismo, son estos los que el Estado considera gravar.

El maestro Miguel de Jesús Alvarado Esquivel,⁵⁸ define al objeto del tributo como el patrimonio, la renta o simplemente la riqueza gravada al contribuyente. Esto por considerar que el objeto significa el fin o el intento al que se encamina una acción u operación. Asimismo, manifiesta que si la intención del legislador fiscal es, por ejemplo, gravar la renta obtenida por las personas físicas, el objeto del impuesto sobre la renta es, precisamente, gravar la riqueza del sujeto pasivo. Por otra parte, menciona que si considera la palabra objeto, como cosa sobre la que recae o pesa el tributo, la renta obtenida es el objeto material del tributo. A lo cual, debe distinguirse claramente el objeto fin del tributo, del objeto material del tributo. El primero, debe de entenderse como la riqueza que se quiere obtener; y el segundo, como la riqueza gravada, refiriéndose a las cosas o bienes económicos que se gravan, es decir, a los bienes gravados por cada tributo.

Por otra parte, el maestro Gregorio Sánchez León,⁵⁹ manifiesta que para que los ingresos sean gravados por la Ley de Impuesto Sobre la Renta, deben ser estos ingresos reales y efectivamente percibidos por el contribuyente.

El comentario anterior es importante, ya que refiere que lo que se grava es la riqueza que entra en las arcas del sujeto pasivo y no lo que está a punto de aumentar esa riquezas.

Por otra parte, la transcrita tesis aislada refiere al respecto lo siguiente:

IMPUESTO SOBRE LA RENTA, CUÁNDO SE CAUSA.

⁵⁷ Instituto de Investigaciones Jurídicas. *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, Tomo IV Op. Cit. págs. 439-443.

⁵⁸ Instituto de Investigaciones Jurídicas. *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, Porrúa-UNAM, Tomo V, págs. 301-303.

⁵⁹ Sánchez León, Gregorio. *Derecho Fiscal Mexicano*, 12ª edición, Cárdenas, México, 2000, págs. 686-689.

Si el impuesto sobre la renta se causa por las ganancias o ingresos, de acuerdo con el artículo 1o. de la ley de la materia, es claro que el impuesto tiene lugar cuando existe el ingreso y no desde que nace para el acreedor, el derecho de exigir la cantidad que va a ser gravada con aquél. De acuerdo con el artículo 2o. también del mismo ordenamiento, el ingreso existe cuando se verifica la percepción en efectivo, en valores o crédito, es decir, cuando se reciben materialmente o se tocan las cantidades que constituyen dicho ingreso, pues por percepción no se puede entender jurídica ni gramaticalmente, el nacimiento del derecho de cobrar una cantidad determinada. Además, el espíritu del impuesto de que se habla, tanto en nuestra legislación como en la de otros países en que existe dicho impuesto, tiene el carácter de subjetivo, esto es, afecta sólo a personas, de quienes se exige una participación, por decirlo así, sobre las cantidades que vienen a enriquecer su patrimonio, pero de ninguna manera tiene como punto de partida, circunstancias relacionadas con las operaciones que originan las ganancias; de manera que el hecho de preocuparse la ley por la forma o fecha en que se origina un crédito que significa ganancia para el causante, se fija sólo en el momento en que aumenta el patrimonio de éste, por la percepción de una utilidad.

Consecuentemente la existencia de una obligación de pagar el impuesto cuando el ingreso es percibido por el sujeto obligado forma parte del patrimonio del mismo, de lo contrario, no podrá exigirse el pago de impuestos que establece la ley.

Para finalizar, el objeto del impuesto sobre la renta, es la contribución que realizan las personas físicas y morales a las autoridades fiscales por motivos del acrecentamiento de sus riquezas.

3.2.3 LA BASE

La base en el ISR es la cantidad percibida durante el ejercicio, menos las reducciones autorizadas por la ley, formándose un resultado que se denomina la base; por lo tanto, la base del impuesto sobre la renta es la cantidad percibida durante el ejercicio, menos las reducciones autorizadas por la ley del ISR.

Por otra parte, el maestro Flores Zavala menciona dos explicaciones respecto a la base para las personas físicas y para las personas morales; de la forma siguiente:

La base del impuesto será el ingreso global de las personas físicas, que es la diferencia que resulte entre los ingresos acumulables efectivamente percibidos durante un año y las exclusiones y deducciones autorizadas.

La base del impuesto para los causantes mayores, será la diferencia entre los ingresos acumulables durante un ejercicio y las deducciones autorizadas por la ley.⁶⁰

Consecuentemente, la base del impuesto sobre la renta es el monto establecido a través de la diferencia a que alude la ley del impuesto sobre la renta, entre los ingresos obtenidos y las deducciones autorizadas.

Para los maestros Gerardo Gil Valdivia y Gabriela Ríos Granados, definen la base de la manera siguiente:

Para la obtención de la base imponible o base gravable es necesario que exista un monto bruto al que se sustraigan las deducciones y exenciones autorizadas por la ley y así determinar dicha base.⁶¹

La aportación que realizan los autores referidos en el párrafo anterior, constituye una definición aplicativa; es decir, establece la forma de constituir la base.

El artículo 10 tercer párrafo de la Ley de Impuesto sobre la Renta prevé lo siguiente:

...

⁶⁰ Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. págs. 439-445.

⁶¹ Instituto de Investigaciones Jurídicas. *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, Porrúa-UNAM, México, 2002, Tomo I págs. 515-516.

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

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

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.

...

De acuerdo al precepto anterior, se observa que se utiliza el término utilidad fiscal para aludir a la base de la contribución; tal y como lo mencionó el maestro Narciso Sánchez en la definición plasmada al inicio de este tema. Consecuentemente, tal precepto no define el término que se está desarrollando en este tema, sino que indica la forma para conocer la base de la contribución, por lo que considero que es una definición aplicativa.

En conclusión, la base del ISR es el elemento a partir del cual se deduce el monto del impuesto a pagar.

3.2.4 LA TASA

La tasa del impuesto sobre la renta es el porcentaje que se aplica a la base o resultado fiscal para determinar la cantidad a contribuir al gasto público, tal y como lo menciono a continuación:

El artículo 10 de la ley del ISR, refiere como tasa para aplicarla a la base o

resultado fiscal el 28%, por lo tanto, se observa que la tasa que señala este artículo es un porcentaje que se aplicara a la ganancia total, base o utilidad fiscal y el resultado obtenido, es la cantidad que debe aportar el sujeto pasivo al gasto público.

Por otra parte, considero necesario comentar que en los artículos 113 párrafo quinto, 127 último párrafo y 128 primer párrafo, de la ley del impuesto sobre la renta, se señalan las tasas que se aplicarán de acuerdo a lo indicado por los artículos. Por lo tanto, puedo insinuar que la tasa es un porcentaje que refiere la ley tributaria para aplicarlo y determinar el monto a pagar.

Por último, la tasa que refiere la LISR, es el porcentaje que se aplica al resultado fiscal y da como consecuencia el monto para contribuir al gasto público.

3.2.5 LAS TARIFAS

*Se define a las tarifas como las tablas o catálogos de precios, derechos o impuestos que se deben pagar por algún servicio o trabajo que se realice.*⁶²

Para Arnulfo Sánchez, la tarifa está representada por dos columnas, una relativa a un límite inferior y otra al límite superior, en donde se ubica a la base del impuesto para determinar la contribución a pagar, haciendo al menos una operación aritmética.⁶³

En apoyo a lo mencionado por Arnulfo Sánchez, la Ley de Impuesto sobre la Renta, en sus artículos 113 y 177, describen lo siguiente:

Artículo 113.- ...

La retención se calculará aplicando a la totalidad de los ingresos obtenidos en un mes de calendario, la siguiente:

⁶² Alfonso Luna Staines, Instituto de Investigaciones Jurídicas. *Diccionario Jurídico Mexicano*, 4ªEd., Porrúa-UNAM, Tomo IV, México, 1991, pág. 3055.

⁶³ Sánchez Miranda, Arnulfo. *Estrategia Financiera de los impuestos*, 3ª Ed. Gasca, Sicco, México, 2004, págs. 23-24.

Tarifa

Límite inferior	Límite Superior	Cuota Fija	<i>Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior</i>
\$	\$	\$	%
0.01	496.07	0.00	1.92
496.08	4,210.41	9.52	6.40
4,210.42	7,399.42	247.23	10.88
7,399.43	8,601.50	594.24	16.00
8,601.51	10,298.35	786.55	17.92
10,298.36	20,770.29	1,090.62	19.94
20,770.30	32,736.83	3,178.30	21.95
32,736.84	En adelante	5,805.20	28.00

...

Artículo 177. Las personas físicas calcularán el impuesto del ejercicio sumando, a los ingresos obtenidos conforme a los capítulos I, III, IV, V, VI, VIII y IX de este Título, después de efectuar las deducciones autorizadas en dichos Capítulos, la utilidad gravable determinada conforme a las secciones I o II del capítulo II de este Título, al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, las deducciones a que se refiere el artículo 176 de esta Ley. A la cantidad que se obtenga se le aplicará la siguiente:

Tarifa

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	<i>Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior</i>
\$	\$	\$	%
0.01	5,952.84	0.00	1.92
5,952.85	50,524.92	114.24	6.40
50,524.93	88,793.04	2,966.76	10.88
88,793.05	103,218.00	7,130.88	16.00
103,218.01	123,580.20	9,438.60	17.92
123,580.21	249,243.48	13,087.44	19.94
249,243.49	392,841.96	38,139.60	21.95
392,841.97	En adelante	69,662.40	28.00

...

Por lo que se observa, la tarifa es el margen por el que los sujetos pasivos determinarán su ISR respecto a su ingreso obtenido. Es decir, cada sujeto pasivo aportará al gasto público la cantidad que se obtenga al ajustar su ingreso a la tarifa que determine la ley del ISR.

CAPÍTULO 4 EL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

4.1 BREVE HISTORIA

El antecedente más antiguo que se tiene del régimen de consolidación fiscal, es el del artículo 4º del Reglamento de la LISR del 22 de abril de 1925, el cual establecía lo siguiente:

Cuando varias sociedades tengan personalidad jurídica distinta, pero una relación de negocios tal, que fusionen su contabilidad, su administración y liquiden unidas sus operaciones, podrá hacer, en cada caso, siempre que demuestren previamente, ante la Secretaría de Hacienda, que reúnen los requisitos anteriores, las declaraciones que exigen la Ley y este Reglamento, comprendiendo en ellas el total de los ingresos percibidos por dichas sociedades, pero una vez adoptada esta forma de declarar, no podrán variarla sin previo permiso de la propia Secretaría.

Posteriormente, el 20 de junio de 1973 se publicó en el Diario Oficial de la Federación un Decreto que otorgó Estímulos a las Sociedades y Unidades Económicas que Fomentan el Desarrollo Industrial y Turístico del País, y en 1982 se incorpora a la Ley de Impuesto Sobre la Renta, la consolidación fiscal entre las empresas de un mismo grupo mediante la introducción del capítulo IV denominado “De las sociedades mercantiles controladoras”, dentro del Título II. Desde entonces, el régimen ha sufrido diversas modificaciones y adecuaciones. En la actualidad, el Régimen de Consolidación Fiscal, se contempla dentro de la estructura de la LISR, en su capítulo VI Título II y da sostén a la realización de este trabajo.⁶⁴

4.2 LAS SOCIEDADES CONTROLADORAS

La sociedad controladora es la empresa líder y la representante del grupo corporativo conocido como sociedades controladas.

⁶⁴ www.cpware.com y <http://cronica.diputados.gob.mx>

Son distinguidas por el anglicismo *Holding*,⁶⁵ y vienen a constituir las grandes corporaciones que tienen presencia internacional en gran parte del mundo.

Consecuentemente, las corporaciones son empresas, normalmente de grandes dimensiones, en especial si agrupa a otras menores.⁶⁶ Por consiguiente, estas corporaciones a través de la inversión extranjera directa o indirecta empiezan a tener presencia comercial y legal, en casi todo el mundo como empresas transnacionales o multinacionales.

Las empresas multinacionales, son las sociedades mercantiles o industriales cuyos intereses y actividades se hallan establecidos en muchos países. Las Empresas Transnacionales, son aquéllas que se extienden a través de varias naciones.⁶⁷

Por otro lado, el Doctor Jaime Alvarez Soberanis, nos dice que las firmas que realizan actividades productivas en distintos países y cuyo capital pertenece a ciudadanos de un país industrializado son empresas multinacionales; en cambio, cuando la propiedad de la empresa está distribuida entre residentes de distintos países, se denomina empresas transnacionales.⁶⁸

Cabe mencionar que estas figuras complejas sin una regulación en una legislación mercantil tienen cabida en la legislación financiera y de ahí que nazcan los llamados grupos financieros y los llamados grupos financieros del exterior.

Los grupos financieros tal y como lo prevé el artículo 7º de la Ley para Regular las Agrupaciones Financieras, menciona lo siguiente:

Son aquellas agrupaciones de sociedades integrados por una sociedad controladora y por algunas de las entidades financieras siguientes: almacenes generales de deposito, casas de cambio, instituciones de fianzas, instituciones de seguros, casas de bolsa, instituciones de banca múltiple, sociedades operadoras

⁶⁵ Diccionario de la Real Academia Española. La define como (voz inglesa), sociedad financiera que posee o controla la mayoría de las acciones de un grupo de empresas. <http://buscon.rae.es>

⁶⁶ Diccionario de la Real Academia Española. <http://buscon.rae.es>

⁶⁷ <http://buscon.rae.es>

⁶⁸ Alvarez Soberanis, Jaime. *El régimen Jurídico y la Política en materia de inversiones extranjeras en México*, Ed. Themis, México, 1990, pág. 546.

de sociedades de inversión, distribuidoras de acciones de sociedades de inversión, administradoras de fondos para el retiro y sociedades financieras de objeto múltiple.

...

Cuando la sociedad controladora esta en el extranjero, entonces ese grupo financiero recibe el nombre de grupo financiero del exterior.

No obstante, estas agrupaciones también se realizan en el sector privado funcionando como sociedades mercantiles pero con independencia en su toma de decisiones y control absoluto en su administración. Claro, que siguen siendo consideradas partes relacionadas, ya que la clave está en los accionistas.

Después de haber dado un panorama general del comportamiento de las sociedades controladoras y como se involucran unas y otras como partes relacionadas en diferentes sectores económicos, considero necesario inmiscuirme en la LISR, para establecer el camino a seguir por las sociedades que consolidan su resultado fiscal.

Por lo tanto, el artículo 64 primer párrafo de la LISR, menciona que para ser considerada sociedad controladora, debe cumplir con lo siguiente:

- a) Que se trate de una sociedad residente en México.
- b) Que sea propietaria de más del 50% de las acciones con derecho a voto, de otra u otras sociedades controladas, inclusive cuando dicha propiedad se tenga por conducto de otras sociedades que a su vez sean controladas por la misma sociedad controladora.
- c) Que en ningún caso más del 50% de sus acciones con derecho a voto, sean propiedad de otra u otras sociedades, salvo que dichas sociedades sean residentes de algún país con los que México tenga firmado un acuerdo de intercambio amplio de información. Las acciones colocadas entre el gran público inversionista no se considerarán para determinar esta proporción.

Lo mencionado anteriormente hace notar que la sociedad controladora, al ser

propietaria de más del 50% de acciones con derecho a voto, toma las decisiones en las controladas.

En conclusión, la sociedad controladora es una sociedad nacional o extranjera, con residencia en México que posee más del 50% de acciones con derecho a voto de otras sociedades llamadas controladas, incluso si la propiedad de las acciones sea de otras sociedades controladas.

4.3 LAS SOCIEDADES CONTROLADAS

De acuerdo con la ley del ISR en su artículo 66, las sociedades controladas son aquéllas en las cuales más del 50% de sus acciones con derecho a voto son propiedad, ya sea en forma directa, indirecta o de ambas formas, de una sociedad controladora.

Al respecto tenemos la siguiente tesis aislada:

CONSOLIDACIÓN FISCAL. EL CARÁCTER DE EMPRESA CONTROLADA SE ADQUIERE POR LA TRANSMISIÓN DE ACCIONES A LA EMPRESA CONTROLADORA, Y NO SOLAMENTE POR LA AUTORIZACIÓN PARA TRIBUTAR BAJO ESE RÉGIMEN.

El artículo 66 de la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone que una sociedad controlada pasa a formar parte de una controladora cuando un porcentaje superior al cincuenta por ciento (50%) de sus acciones con derecho a voto es adquirido en propiedad por ésta, ya sea de manera directa, indirecta o de ambas formas; en esa virtud, la condición de empresa controlada para efectos fiscales se establece no por la autorización que se obtenga para tributar en el régimen de consolidación, sino por el acto jurídico expreso que lleven a cabo las empresas involucradas en esa operación, esto es, por la transmisión de acciones entre sí; por consiguiente, para que surta efectos la autorización de mérito es requisito indispensable acreditar ante la autoridad competente la materialización de la transacción mercantil de referencia.⁶⁹

⁶⁹ Semanario Judicial de la Federación, 9ª Época, Tribunales Colegiados de Circuito, enero 2006, tesis aislada, pág. 2343.

De la tesis en mención se determina que la sociedad controlada es aquella que pasa a formar parte de una sociedad controladora, cuando más del 50% de sus acciones con derecho a voto, son propiedad de ésta, ya sea de forma directa, indirecta o de ambas.

Por lo tanto, son sociedades controladas cuando más del 50 % de sus acciones con derecho a voto pertenecen de forma directa, indirecta o de ambas, a una controladora.

4.4 LAS SOCIEDADES EXCLUIDAS PARA SER CONTROLADAS O CONTROLADORAS

El artículo 67 de la Ley de Impuesto sobre la Renta refiere lo siguiente:

No tendrán el carácter de controladora o controladas, las siguientes sociedades:

I. Las comprendidas en el Título III de esta Ley.

II. Las que en los términos del tercer párrafo del artículo 8o. de esta Ley componen el sistema financiero y las sociedades de inversión de capitales creadas conforme a las leyes de la materia.

III. Las residentes en el extranjero, inclusive cuando tengan establecimientos permanentes en el país.

IV. Aquellas que se encuentren en liquidación.

V. Las sociedades y asociaciones civiles, así como las sociedades cooperativas.

VI. Las personas morales que tributen en los términos del Capítulo VII del Título II de esta Ley.

VII. Las asociaciones en participación a que se refiere el artículo 17-B del Código Fiscal de la Federación.

De lo anterior, la fracción I, se refiere al régimen de las personas morales con fines no lucrativos.

La fracción II, alude a las personas morales que componen el sistema financiero, como las instituciones de crédito, de seguros, de fianza, 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, las sociedades financieras de objeto múltiple que tengan cuentas y documentos por cobrar derivados de las actividades que deben constituir su objeto social principal que representen al menos el setenta por ciento de sus activos totales, o bien, que tengan ingresos derivado de dichas actividades, que representen el setenta por ciento de sus ingresos totales.

La fracción VI, menciona a las personas morales del régimen simplificado.

La fracción VII, se refiere al conjunto de personas que realicen actividades empresariales con motivo de la celebración de un convenio y siempre que las mismas, por disposición legal o del propio convenio, participen de las utilidades o de las pérdidas, derivadas de dicha actividad.

El artículo antes citado no especifica el motivo del porqué no pueden tener el carácter de sociedades controladoras o sociedades controladas. Sin embargo, concuerdo el que las personas morales no contribuyentes y las que se encuentren en liquidación, sean rechazadas para ser consideradas sociedades controladoras o controladas, la primera porque los no contribuyentes no aportan al gasto público y la segunda, porque está en extinción la asociación.

Consecuentemente, creo que las otras sociedades al ser excluidas, se les está violando la garantía de equidad tributaria, por no ser tratadas de igual manera frente a la LISR.

Por otro lado, se establece que las sociedades residentes en el extranjero aun con establecimientos permanentes en el país, son excluidas para ser sociedades controladas o controladoras, de acuerdo al artículo aludido anteriormente; pero de acuerdo al artículo 64 fracción III de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, son sociedades controladoras, las que sean propietarias de más del 50% de acciones con derecho a voto de sociedades

residentes en algún país con el que se tenga acuerdos de intercambio amplio de información fiscal. Por consiguiente, las sociedades extranjeras residentes en países con acuerdo de intercambio amplio de información fiscal, pueden ser sociedades controladas.

En conclusión, las sociedades tendrán el carácter de controladas o controladoras aquellas que no se encuentren dentro de lo estipulado por el artículo 67 de la LISR.

4.5 EL CONCEPTO DEL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

La consolidación fiscal no está definida en las leyes tributarias. Sin embargo, definir y dar una noción del término aludido la considero útil, para considerar la función de la misma.

Por su parte, el Diccionario de la Lengua Española, define el término consolidar de la siguiente manera:

Proviene del latín consolidāre que significa:

- 1. Dar firmeza y solidez a algo.*
- 2. Convertir un crédito o una deuda provisional en definitiva y estable.*
- 3. Reunir, volver a juntar lo que antes se había quebrado o roto, de modo que quede firme.*
- 4. Asegurar del todo, afianzar más y más algo, como la amistad, la alianza, etc.*
- 5. Término Económico. Integrar en uno solo los balances de una sociedad matriz con los de sus empresas filiales.*
- 6. Reunirse en un sujeto atributos de un dominio antes disgregado.⁷⁰*

⁷⁰ <http://buscon.rae.es>

La definición más acertada para mí, es la expresada en el numeral cinco. Por consiguiente, se observa que los términos aludidos por la LISR, para el régimen de consolidación fiscal, son términos económicos y contables.

Por otra parte, el doctor Mariano Latapí Ramírez, indica que la consolidación fiscal permite que los grandes grupos corporativos consoliden o compensen pérdidas fiscales de ejercicios corrientes contra utilidades fiscales de ejercicios corrientes de empresas del grupo que consolidan fiscalmente.⁷¹

Lo anterior, da oportunidad en deducir que la consolidación fiscal radica en disminuir las pérdidas fiscales de una o más empresas con las utilidades fiscales de otras empresas del grupo que consolidan su resultado fiscal.

En otra posición, se considera que la LISR, ha proveído a los grupos de empresas con un mismo accionista mayoritario, de un esquema fiscal que permite la capitalización de los recursos para la generación de empleos mediante nuevas fuentes de trabajo.⁷²

La LVIII Legislatura del H. Congreso de la Unión, en específico la Comisión de Hacienda y Crédito Público, manifestó que la incorporación del régimen de consolidación fiscal en la Ley del Impuesto sobre la Renta, ha permitido la integración financiera, económica y organizacional de grupos de empresas con determinados intereses comunes o con ciertas similitudes que deciden actuar como un solo ente económico, con el objeto de optimizar sus procesos productivos y, consecuentemente, lograr una mayor competitividad y desarrollo como grupo en los mercados domésticos e internacionales.⁷³

Por último, describo brevemente la función del régimen de consolidación fiscal que actualmente realizan los grupos corporativos.

La consolidación fiscal en México es un régimen optativo para los grupos de empresas que cumplen con ciertos requisitos establecidos en la LISR.

⁷¹ Latapí Ramírez, Mariano. *Consolidación Fiscal Financiera 2003*, ISEF, México, 2003, pág. 119.

⁷² www.cpware.com

⁷³ <http://cronica.diputados.gob.mx>

Es un mecanismo que permite que varias empresas que están agrupadas sean tratados como una sola empresa para fines tributarios.

Es importante destacar que esta forma de agruparse es únicamente para el pago de impuestos, puesto que las empresas que pertenecen al grupo consolidador o *holding* mantienen su independencia y personalidad jurídica diferentes para cualquier otro fin.

De esta manera, encontramos que el objetivo que persigue la consolidación fiscal es el de entregar a las autoridades fiscales en una sola declaración de impuestos, los resultados obtenidos por todas las empresas que conforman el grupo de empresas.

En este régimen cada empresa del grupo debe determinar su resultado fiscal ya sea utilidad o pérdida en forma individual, y posteriormente, la sociedad controladora sumará o restará las utilidades y pérdidas fiscales de las empresas del grupo en proporción a su participación accionaria; aumentando la ganancia de la empresa controladora de acuerdo a las utilidades fiscales de las sociedades controladas o disminuyendo la utilidad fiscal de la *holding* de acuerdo a las pérdidas fiscales que tengan las sociedades controladas.

Una vez determinado el resultado fiscal consolidado del grupo, se aplica la tasa del impuesto correspondiente, con lo que se obtiene el impuesto causado, es decir el impuesto que se tiene que pagar, al cual se le deben restar los pagos provisionales que se hayan realizado, para obtener finalmente el saldo a cargo o a favor.

Este régimen, además permite integrar las utilidades o pérdidas fiscales de las diversas empresas que conforman el grupo, y determinar el Impuesto sobre la renta aunado a esta base; de esta manera, se logra que las pérdidas que se tengan en algunas empresas del grupo se amorticen de inmediato contra las utilidades de otras empresas integrantes del mismo grupo.

Es importante destacar que en este régimen se permite el libre flujo de dividendos entre las empresas que conforman el grupo consolidado, sin tener que pagar el Impuesto sobre la Renta.

Por otra parte, el Pleno de la Corte señala lo siguiente:

CONSOLIDACIÓN FISCAL. NATURALEZA Y CARACTERÍSTICAS DE ESE RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN.

El régimen de consolidación fiscal, en términos generales, consiste en el reconocimiento que la autoridad otorga a determinados grupos de empresas con intereses económicos comunes, que al reunir ciertas características y cumplir con los requisitos establecidos en la ley, son consideradas como una unidad económica, lo que les permite, bajo este esquema, realizar el pago del tributo que corresponda, aun cuando legalmente se encuentren organizadas como sociedades individuales. Entre sus principales características se encuentran las de reunir las utilidades y pérdidas de una entidad o unidad económica, integrada por la compañía controladora y sus controladas, como si se tratara de una sola empresa, para que sobre este resultado se pague el impuesto, así como la de permitir que las pérdidas generadas por una sociedad del grupo que consolida sean amortizadas de inmediato contra las utilidades generadas de otras sociedades del mismo grupo, independientemente de que la controlada que hubiera resentido la pérdida todavía no tuviese la posibilidad de aplicarla en lo individual.⁷⁴

4.6 LOS SUJETOS

Los sujetos que refiere la Ley de Impuesto sobre la Renta son las personas físicas y morales. Por otro lado, los sujetos que intervienen en el régimen de consolidación fiscal, son las personas morales, por contemplarse dentro del título II de la ley en mención, el cual regula a las personas morales.

Consecutivamente, la consolidación fiscal habla de la existencia de varias sociedades agrupadas, entendiéndose como sociedades las referidas en la Ley General de sociedades mercantiles en su artículo 1º, pero de acuerdo al artículo 67 de la LISR, se mencionan qué sociedades no pueden tener el carácter de controladora o controladas.

⁷⁴ Semanario Judicial de la Federación, 9ª Época, Pleno de la Suprema Corte de Justicia, octubre 2001, Jurisprudencia, pág. 11.

Por consiguiente, se establece una sociedad controladora y una o más sociedades controladas con el fin de unir sus resultados o pérdidas fiscales y determinar el ISR como si fuera una sola empresa. Ante esta situación, se observa la existencia de un sujeto pasivo aparente y diferente a lo enunciado por la LISR. Es decir, ambas sociedades por separado están legalmente registradas y reconocidas como personas morales, pero vinculadas instituyen una personalidad desconocida para pagar el impuesto sobre la renta, pero fuera de esto continúan su personalidad jurídica de persona moral.

Para dar por terminado este tema, menciono que los sujetos pasivos del régimen de consolidación fiscal son la sociedad controladora y las sociedades controladas, pero como grupo.

4.7 LOS REQUISITOS PARA CONSOLIDAR RESULTADOS

Antes de profundizar en este tema, considero de gran importancia indicar que de acuerdo al artículo 64 segundo párrafo de la LISR, la presentación de resultados fiscales consolidados, es opcional, al indicar lo siguiente:

La sociedad controladora que opte por considerar su resultado fiscal consolidado,...

Consecuentemente, si se decide consolidar los resultados fiscales, se deberá continuar pagando el impuesto sobre el resultado fiscal consolidado por un periodo no menor de cinco ejercicios contados a partir de que se empezó a ejercer la opción citada, esto de acuerdo con el artículo aludido cuarto párrafo de la LISR.

Por otra parte, el artículo 65 de la ley en mención manifiesta la necesidad de la sociedad controladora de contar con la conformidad por escrito de las sociedades controladas para consolidar fiscalmente, la cual deberá ser emitida por el representante legal de cada sociedad controlada. Así mismo, deberá obtener la autorización del Servicio de Administración Tributaria, para determinar su resultado fiscal consolidado.

La autorización se solicita a través de un cuestionario con datos y requisitos específicos que el mismo SAT formula y obliga a la controladora presentar. Una vez

cumplido este requisito, debe presentarse a más tardar el día 15 de agosto del año inmediato anterior a aquél por el que se pretenda determinar dicho resultado fiscal.

Por otro lado, la sociedad controladora deberá manifestar todas sus sociedades controladas. En caso de no manifestar alguna de las sociedades controladas cuyos activos representen el 3% o más del valor total de los activos del grupo que se pretenda consolidar en la fecha en que se presente la solicitud, la autorización de consolidación no surtirá sus efectos. También se aplicará en los casos en que la sociedad controladora no manifieste dos o más sociedades controladas cuyos activos representen en su conjunto el 6% o más del valor total de los activos del grupo que se pretenda consolidar a la fecha en que se presente dicha solicitud.

Otro requisito para consolidar fiscalmente, es que se dictaminen los estados financieros para efectos fiscales por contador público. Los estados financieros que correspondan a la sociedad controladora deberán reflejar los resultados de la consolidación fiscal.

4.8 LA DETERMINACIÓN DEL RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO

El resultado fiscal consolidado se obtiene de acuerdo a lo que estipula el artículo 68 de la Ley del ISR.

Por el contrario, los contribuyentes que no consolidan, obtienen su resultado fiscal de una forma diferente, por ejemplo, como lo anuncia el artículo 10 tercer párrafo de la LISR.

De lo anterior se puede mencionar que los beneficios que otorga el régimen de consolidación fiscal a las sociedades que consolidan su resultado fiscal, son las siguientes:

- Consolidación de pérdidas fiscales.
- Diferimiento en el pago del ISR, condicionada a enterar éste pago únicamente cuando se ajusta a lo indicado por el artículo 64 antepenúltimo párrafo de la LISR.

- Libre flujo de dividendos.

Por consiguiente, el balance referido entre los artículos aludidos crea una diferencia entre los contribuyentes y una violación a las garantías de equidad y proporcionalidad tributarias. La primera, por no ser tratados de igual forma los contribuyentes de la misma ley; y la segunda, por no contribuir al gasto público de acuerdo a la capacidad económica del grupo corporativo.

4.9 LA CONSOLIDACIÓN DE PÉRDIDAS FISCALES

En el artículo 68 de la LISR se establecen los siguientes tipos de pérdidas fiscales:

- a) Las del ejercicio en que hayan incurrido las sociedades controladas.
- b) Las de ejercicios anteriores pendientes de disminuir que tuviere la sociedad controladora en el ejercicio en que se incorpore a la consolidación. En este caso se podrá disminuir sin que el monto que se reste en cada ejercicio exceda de la utilidad fiscal que obtenga la sociedad controlada.
- c) Las de ejercicios anteriores pendientes de disminuir, que tuviere la sociedad controladora en el ejercicio en el que comience a consolidar. En este supuesto se podrá disminuir sin que el monto que se reste en cada ejercicio exceda de la utilidad fiscal.
- d) Las sufridas por enajenación de acciones emitidas por las sociedades controladas, obtenidas por la sociedad controladora.

El artículo en cita, en su noveno párrafo, nos manifiesta que se sumarán o se restarán, de acuerdo con la participación consolidable; es decir, la sociedad controlada realizará las operaciones referidas de acuerdo al número de acciones con derecho a voto que tengan en propiedad las sociedades controladoras; por lo que si la sociedad controladora tiene el 60% de acciones de la controlada, entonces consolidará al 60%.

La consolidación de pérdidas fiscales no es más que el equilibrio de las pérdidas que realizan los grupos corporativos con las utilidades fiscales de otras empresas del

mismo grupo, teniendo como consecuencia el diferimiento del pago del ISR, enterándolo únicamente cuando se ajusta a las excepciones que menciona el artículo 64 antepenúltimo párrafo de la LISR. Es decir, aplazan parte del ISR para después enterarlo sólo cuando se cumple lo estipulado por el artículo 64 antepenúltimo párrafo de la LISR.

Lo anterior es una prueba para demostrar una de las diversas violaciones a la garantía de equidad tributaria, porque si las empresas que consolidan fiscalmente pueden compensar sus pérdidas fiscales en el ejercicio corriente con las utilidades fiscales de empresas del grupo que consolidan fiscalmente, las que no consolidan, sólo pueden disminuir sus pérdidas fiscales hasta el siguiente ejercicio o cuando la empresa obtuviera utilidades suficientes.

4.10 LA PARTICIPACIÓN CONSOLIDABLE

La LISR en su artículo 68 noveno párrafo detalla lo siguiente:

...

Para los efectos de este capítulo, la participación consolidable será la participación accionaria que una sociedad controladora tenga en el capital social de una sociedad controlada durante el ejercicio fiscal de ésta, ya sea en forma directa o indirecta. Para estos efectos, se considera el promedio diario que corresponda a dicho ejercicio. La participación consolidable de las sociedades controladoras, será del 100%.

...

El párrafo anterior refiere dos términos importantes: la participación consolidable y la participación accionaria; la primera se refiere a la compensación de pérdidas fiscales contra utilidades fiscales de ejercicios corrientes de empresas del grupo que consolida fiscalmente. La participación accionaria es la cantidad de acciones con derecho a voto que tienen en propiedad las sociedades controladoras, respecto a las controladas. Por consiguiente, la participación consolidable de las sociedades controladas será de acuerdo a la cantidad de acciones con derecho a voto que tenga en propiedad las sociedades

controladoras respecto a las sociedades controladas; por lo tanto, las empresas controladas consolidarán desde más del 50% hasta el 100% y las sociedades controladoras, el 100% siempre.

Por otro lado, el Doctor Mariano Latapí Ramírez⁷⁵, expresa lo siguiente:

Participación accionaria; PA.

Es la participación que la controladora tiene en las empresas controladas (acciones con derecho a voto).

Lo que indica el párrafo anterior es la cantidad de acciones que puede tener en propiedad la sociedad controladora respecto a la controlada para consolidar. Es decir, desde más del 50% hasta el 100%, según los artículos 64 fracción II y 66 de la LISR.

Participación consolidable; PC.

Es la participación accionaria al 60%, en el caso de la controladora será del 60% en todos los casos.

Debo aclarar que el párrafo anterior tiene información del año 2003, por lo que al actualizarlos, quedaría de la siguiente manera:

Es la participación accionaria que las sociedades controladoras tienen respecto a las sociedades controladas que es más del 50% hasta el 100%; y en el caso de la controladora será del 100% en todos los casos.

Lo anterior, de acuerdo a los artículos 64 fracción II y 68 tercer párrafo de la LISR.

De acuerdo con lo anterior, la intervención que podrá realizar la sociedad controlada para consolidar, será de más del 50% hasta el 100%; es decir, dependiendo de la cantidad de acciones con derecho a voto que tengan en propiedad las sociedades controladoras en forma directa, indirecta o de ambas, respecto de las sociedades controladas.

⁷⁵ Latapí Ramírez, Mariano. Op. Cit. págs. 112-114.

Por otro lado, Mariano Latapí, refiere que la PPC, es el promedio diario de la participación accionaria que la controladora tiene en la controlada; y se realiza sumando los importes obtenidos por la participación accionaria durante el ejercicio corriente y se divide entre 365 que son los días que conforman un año calendario.

En conclusión, la participación consolidable es la intervención que tienen las sociedades controladas para consolidar el resultado o pérdida fiscal, y puede ser de más del 50% hasta el 100%; dependiendo de la cantidad de acciones con derecho a voto que tenga en propiedad la sociedad controladora respecto a las sociedades controladas. Para la sociedad controladora la consolidación será siempre del 100%.

4.11 EL DIFERIMIENTO DEL IMPUESTO

El diferimiento del impuesto sobre la renta es un beneficio que otorga el régimen de consolidación fiscal y que consiste en posponer parte del pago del ISR, causado por la consolidación de resultados fiscales y por la distribución de utilidades cuando no provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada, enterándolo exclusivamente cuando se ajusta a lo mencionado por el artículo 64 antepenúltimo párrafo de la LISR.

Es claro, cómo se hace notar, que este beneficio que tienen las sociedades que se rigen por el título II capítulo VI de la LISR, es diferente al que realizan las personas morales que no consolidan, creando una distinción entre los contribuyentes y violando la garantía de equidad tributaria; por consiguiente, si una persona moral que no está consolidando, puede disminuir su pérdida hasta el siguiente ejercicio o, cuando dicha empresa obtuviera utilidades fiscales suficientes para amortizar dicha pérdida, en la consolidación fiscal, el régimen en mención, permite que se amorticen en el ejercicio corriente, contra las utilidades fiscales de otras empresas del grupo que consolidan fiscalmente, logrando una disminución en el ISR.

Por otro lado, el artículo 64 antepenúltimo párrafo de LISR, establece que se enterará ante las oficinas autorizadas el impuesto diferido por la consolidación, cuando alguna de las cuatro situaciones siguientes se haga presente:

- a) Cuando se enajenen acciones de una sociedad controlada a personas ajenas al

grupo.

- b) Cuando varíe la participación accionaria de una sociedad controlada.
- c) Cuando se desincorpore una sociedad controlada.
- d) Cuando se desconsolide el grupo.

De lo anterior, detecto una violación a las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias, porque cuando se cumple alguna de las cuatro situaciones mencionadas previamente, el grupo corporativo debe de incorporar al gasto público el impuesto que no fue enterado al momento de consolidar; pero se sobreentiende que si no encaja en algunas de las situaciones aludidas anteriormente, no se enterará el impuesto aplazado o se enterará sólo parte del pago, como lo establecen los artículos 71 y 75 de la LISR; que refieren a la desincorporación de una sociedad controlada y a la variación de la participación accionaria de la sociedad controladora en el capital social de alguna de las sociedades controladas. Por consiguiente, se aporta al gasto público una cantidad cualitativamente menor que si no se consolidara; además, resalta la distinción entre los demás contribuyentes.

En conclusión, el diferimiento del impuesto sobre la renta es una postergación del ISR, que se presume se entregará cuando suceda lo estipulado por la ley en mención.

4.12 LOS DIVIDENDOS FISCALES

Se consideran dividendos fiscales los que provienen de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada conocida como CUFINCO. En el artículo 69 de la LISR, se regula la CUFINCO, la cual se integra con tres partidas, que son las siguientes:

- a) Utilidad fiscal neta consolidada. (UFINCO) b) Utilidad fiscal neta consolidada negativa. (UFINCONE)
- c) Cuenta de utilidad fiscal neta consolidada. (CUFINCO)

De acuerdo con el artículo 69 de la LISR, los dividendos que provengan de la

CUFINCO, están exentos del pago del ISR cuando se distribuyan entre empresas del mismo grupo. Sin embargo, el impuesto será exigido cuando la controladora se desincorpore o se desconsolide.

De lo anterior se observa una preferencia que brinda el régimen de consolidación fiscal a las sociedades que consolidan su resultado fiscal, lo cual genera una distinción entre los demás contribuyentes obligados a pagar el ISR y no menos importante, una afectación al gasto público al no cubrir el grupo corporativo con el pago del ISR. Ante esta situación, se incumplen las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias a que alude el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna.

4.13 LA DESINCORPORACIÓN

La desincorporación de sociedades controladas se da cuando la sociedad controladora vende la mayoría de las acciones de una sociedad controlada, generando la liquidación de los impuestos diferidos; por lo que cada empresa controlada que se desincorpore deberá realizarlo desde el ejercicio inmediato anterior y cumplir con sus obligaciones en el ejercicio corriente.

La LISR regula en su artículo 71 que la sociedad controlada deja de serlo cuando sus acciones con derecho a voto no son más del 50% propiedad directa, indirecta o de ambas de la sociedad controladora.

Invariablemente, la sociedad controladora deberá dar aviso a las autoridades fiscales dentro de los 15 días siguientes en que ocurrió la desincorporación; así mismo, dará razón de los efectos de la desincorporación al cierre del ejercicio inmediato anterior en una declaración complementaria, sumando o restando según sea el caso, a la utilidad o pérdida fiscal consolidada de dicho ejercicio, el monto de las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, que la sociedad que se desincorpora tenga derecho a disminuir al momento de su desincorporación, considerando para estos efectos sólo aquellos ejercicios en que se restaron las pérdidas fiscales de la sociedad que se desincorpora para determinar el resultado fiscal consolidado; las utilidades que se deriven, así como los dividendos que hubiera distribuido la sociedad que se desincorpora a otras sociedades

del grupo que no hubieran provenido de sus cuentas de utilidad fiscal neta y de utilidad fiscal neta reinvertida.

Dentro de la declaración mencionada en el párrafo anterior, se debe de incluir el pago del ISR diferido, ya sea total o parcialmente, que es lo que se adeuda fiscalmente hablando, ocasionado por compensar pérdidas fiscales o por la distribución de dividendos.

Si con motivo de la exclusión de la consolidación de una sociedad que deje de ser controlada resulta una diferencia de impuesto a cargo de la sociedad controladora, ésta deberá enterarla dentro del mes siguiente a la fecha en que se efectúe la desincorporación. Si resulta una diferencia de impuesto a favor de la sociedad controladora, ésta podrá solicitar su devolución.

En conclusión, la desincorporación existe cuando se enajena la mayoría de acciones con derecho a voto de una empresa controlada.

4.14 LA DESCONSOLIDACIÓN

Las sociedades que se encuentran unidas para consolidar su resultado fiscal pueden eventualmente dejar de consolidar fiscalmente. Por consiguiente, las causas que determina la desconsolidación son por decisión del mismo grupo o cuando la autoridad fiscal exija la desconsolidación debido a fallas consignadas en la propia LISR, como los siguientes casos:

a) Cuando la sociedad controladora no manifiesta algunas de las sociedades controladas cuyos activos representen el 3% o más del valor total de los activo del grupo que pretende consolidar. Así mismo, cuando no incorpore a dos o más sociedades controladas cuyos activos representen el 6% o más del activo del grupo, de acuerdo al artículo 65 quinto párrafo de la LISR.

b) Cuando la sociedad controladora continúe consolidando controladas que previamente desincorporó, según el artículo 71 de la ley en mención.

c) Por no llevar y conservar los registros especiales a que alude el artículo 72 de la LISR; es decir, llevar los registros que determinen la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada; los registros de las utilidades y las pérdidas fiscales generadas por las sociedades controladas y controladoras en cada ejercicio, incluso de las ganancias y pérdidas que provengan de la enajenación de acciones; de los registros que permitan determinar la CIFIN, correspondiente a la sociedad controladora de no haber consolidado; la presentación de la declaración de consolidación y de las declaraciones complementarias para subsanar errores u omisiones.

Como efecto de la desconsolidación fiscal, el ISR diferido debe liquidarse y regresar al gasto público. Lo mismo ocurrirá con la compensación de pérdidas fiscales y la distribución de dividendos.

En conclusión, la desconsolidación existe cuando el grupo corporativo deja de consolidar sus resultados o pérdidas fiscales, ya sea por decisión del grupo o debido a fallas mencionadas en la ley del ISR.

4.15 LOS PAGOS PROVISIONALES INDIVIDUALES

De acuerdo con los artículos 76 fracción II y 77 cuarto párrafo de la LISR, tanto las sociedades controladas como las controladoras, deberán calcular sus pagos provisionales como si no hubiera consolidación, siguiendo los procedimientos y reglas establecidas en el artículo 14 de la ley en mención.

Consecuentemente, las sociedades controladas entregarán a la sociedad controladora la cantidad que corresponda a la participación consolidable, de acuerdo al resultado que se obtenga al calcular los pagos provisionales individuales. Así mismo, enterará a las autoridades fiscales la cantidad que resulte al disminuir al impuesto la cantidad entregada a la sociedad controladora.

Por otro lado, la sociedad controladora realizará los pagos provisionales consolidados de acuerdo con el artículo 14 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, considerando los ingresos de todas las controladas y los suyos propios; el coeficiente de utilidad consolidable se determinará con base en los ingresos nominales de todas las

controladas y a la utilidad fiscal consolidada.

En conclusión, los pagos provisionales individuales son los cálculos realizados por cada empresa del grupo corporativo y del impuesto que resulte, entregarán a la sociedad controladora el que corresponda a la participación consolidable.

4.16 LAS MODIFICACIONES A LA PARTICIPACIÓN ACCIONARIA

El apartado que regula esta función es el artículo 75 de la LISR, el cual refiere que cuando varíe la cantidad de acciones que tenga en propiedad la sociedad controladora respecto a las sociedades controladas por motivos de aumentar o disminuir o lo que es lo mismo, vender o comprar acciones sin perder el mínimo establecido en los artículos 64 fracción II y 66 de la ley en mención, es decir, más del 50% de acciones con derecho a voto; la sociedad controladora deberá modificar las utilidades o pérdidas fiscales de las controladas de ejercicio anteriores a las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir. Para tal efecto, la ley pide realizar el cálculo del coeficiente de variación por cada sociedad controlada que varíen sus acciones, como lo estipula el artículo 68 último párrafo fracción I de la LISR, donde se corrige la participación accionaria de un ejercicio al otro, considerando la participación promedio diaria accionaria del ejercicio en curso, así como la participación promedio diaria accionaria del ejercicio inmediato anterior.

En conclusión, la alteración de las acciones con derecho a voto que efectúen las sociedades controladoras respecto a las sociedades controladas, generan modificaciones en las utilidades o pérdidas fiscales.

4.17 LAS GARANTÍAS CONSTITUCIONALES EN EL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

El artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, contiene cuatro garantías, de las cuales las que interesa a éste trabajo son las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias.

4.17.1 LA PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA

Recordemos que la proporcionalidad tributaria es aquella garantía constitucional que permite a los contribuyentes aportar al gasto público de acuerdo a sus capacidades económicas; es decir, los sujetos obligados deben de aportar al gasto público una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. De manera que los contribuyentes que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.

Con el régimen de consolidación fiscal, la garantía de proporcionalidad tributaria es transgredida, por permitir que las empresas que consolidan no contribuyan al gasto público de una forma real; es decir, pagan el ISR en una cantidad menor a la que deberían aportar.

Tomemos como ejemplo a lo dicho en el párrafo anterior, el diferimiento en el pago del ISR que se genera con la consolidación fiscal para demostrar que el régimen en mención viola la garantía de proporcionalidad tributaria.

En este sentido, recordemos que la sociedad controladora realiza los pagos de impuesto de todas las empresa corporativas como si fuera una sola; así que, las sociedades controladas entregan a la sociedad controladora el pago del ISR para que este último reporte a las autoridades fiscales el impuesto mencionado; pero antes de eso, la sociedad controladora puede compensar las pérdidas que obtuvieron algunas empresas del grupo con las utilidades de otras empresas del mismo grupo corporativo, y la diferencia se entregará a las autoridades fiscales como ISR de todas las empresas juntas. Por consiguiente, el pago del ISR es menor al que pagarían si no consolidaran.

Otro acto que viola la garantía de proporcionalidad tributaria es el libre flujo de dividendos o utilidades que menciona la LISR en su artículo 78.

De acuerdo a lo mencionado en el párrafo anterior, las empresas que consolidan y distribuyen sus utilidades en efectivo o en bienes, no aportan el ISR de éstas; por lo tanto, las empresas que consolidan su resultado fiscal no contribuyen al gasto público por disfrutar del beneficio que ofrece el régimen de consolidación fiscal.

Una prueba más de cómo el régimen de consolidación fiscal viola la garantía de proporcionalidad tributaria, es respecto a los pagos provisionales que realizan las empresas del grupo corporativo de manera independiente.

Por lo anterior, las sociedades controladas al calcular su ISR deben considerar la participación consolidable; es decir, la consolidación fiscal de las sociedades controladas dependerá del número de acciones con derecho a voto que tengan en poder las sociedades controladoras ya sea directa, indirecta o de ambas formas respecto a las sociedades controladas; según la LISR en sus artículos 64 fracción II y 66, consistente en más del 50%; por lo tanto, consolidarán desde más del 50% hasta el 100%, según el número de acciones que tenga en propiedad la controladora respecto a la controlada.

Consecuentemente, cuando las empresas controladas conocen la cantidad que corresponde al ISR, ésta entregará a la sociedad controladora la que corresponda a su consolidación, y esta última la entrega a las autoridades fiscales, después de disminuir las pérdidas fiscales contra las utilidades fiscales de entre las empresas que consolidan su resultado fiscal.

Por consiguiente, el ISR que entregaron las empresas controladas a las controladoras, sufre una disminución al ser enteradas a las autoridades tributarias. Efectivamente, se viola la garantía de proporcionalidad tributaria por contribuir al gasto público de una manera cualitativamente menor cuando debería ser mayor de no haber consolidado.

En conclusión, el régimen de consolidación fiscal es violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria.

4.17.2 LA EQUIDAD TRIBUTARIA

La garantía de equidad tributaria consiste en que debe haber una igualdad entre los contribuyentes que se encuentran en el mismo supuesto normativo.

De lo antes dicho, se desprende que las personas morales por una parte, y el grupo de sociedades que consolidan, deben de recibir un trato idéntico en lo concerniente

a la hipótesis de causación, deducciones permitidas, plazos de pago, entre otras más; y en caso contrario, se estará violando la garantía aludida.

Aplicando lo mencionado en el régimen de consolidación fiscal, se aprecia que la equidad tributaria no se respeta como se observa en los casos siguientes:

a) En el régimen de consolidación fiscal se consiente la agrupación de sociedades reconocidas como personas morales con el fin de ser consideradas como una sola empresa para fines tributarios. De la congregación de estas sociedades, surge una personalidad jurídica distinta e inexistente a las establecidas por la LISR y el CFF en sus artículos 1º, respectivamente, denominadas personas físicas y personas morales. Por consiguiente, existe una distinción entre los demás contribuyentes del ISR, para tolerar las agrupaciones entre ellos y ser reconocidas para el pago de sus impuestos. Por lo tanto, viola la garantía de equidad tributaria.

b) El régimen de consolidación fiscal ofrece a quienes opten por él, varios beneficios, entre ellos, la consolidación de pérdidas fiscales, que consiste en que las empresas del grupo corporativo pueden compensar sus pérdidas fiscales del ejercicio corriente contra las utilidades fiscales del ejercicio corriente de empresas del grupo que consolida fiscalmente. En caso contrario, las empresas que no consolidan no pueden disfrutar de este beneficio, por lo que sólo pueden disminuir sus pérdidas fiscales hasta el siguiente ejercicio o, cuando las empresas obtuvieran utilidades fiscales suficientes para amortizar dicha pérdida. Por consiguiente, se incumple la garantía de equidad tributaria.

c) El libre flujo de dividendos o utilidades entre empresas del grupo que consolida su resultado fiscal, es un beneficio exclusivo que disfrutan los grupos corporativos en comparación con los demás contribuyentes, por tener el privilegio de evadir el ISR de los dividendos en efectivo o en bienes pagados entre sí, hasta que se cumpla lo estipulado por el artículo 78 de la LISR. Pero si no se consolida fiscalmente, las personas morales deberán al momento de distribuir los dividendos, calcular y enterar el ISR en los términos del artículo 11 de la LISR; es decir, deberá piramidarse y calcularse el ISR de acuerdo al artículo 10 de la LISR. Por lo tanto, los sujetos pasivos que no consolidan, no pueden disfrutar del beneficio que genera la consolidación fiscal, por lo que infringe la garantía de

equidad tributaria.

d) El diferimiento en el pago del ISR, es otro beneficio exclusivo para las sociedades que consolidan fiscalmente.

Por lo anterior, la consolidación de resultados fiscales permite el diferimiento del ISR, compensando las pérdidas fiscales de ejercicios corrientes contra utilidades fiscales de ejercicios corrientes de empresas del grupo que consolida fiscalmente; por lo tanto, el ISR diferido se enterará cuando se cumpla lo estipulado por la LISR en su artículo 64, séptimo párrafo.

Para los sujetos pasivos que no consolidan su resultado fiscal, las pérdidas fiscales se podrán disminuir hasta el siguiente ejercicio o, cuando se obtuvieran utilidades fiscales suficientes para amortizar dichas pérdidas. Por lo tanto, el diferimiento en el pago del ISR, sólo favorece a los que consolidan su resultado fiscal, existiendo una desigualdad entre los contribuyentes.

En conclusión, el régimen de consolidación fiscal que regula la LISR, viola la garantía de equidad tributaria.

CONCLUSIONES

Al finalizar esta tesis he podido obtener importantes conclusiones, una de ellas y tal vez la más significativa, es la violación a las garantías de equidad y proporcionalidad tributarias que establece el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna. Plasmaré a continuación las conclusiones más insistidas que conllevan a demostrar el objetivo de este trabajo.

1ª.- Al inicio de este estudio, señalé que los principios generales del derecho son valores que provienen del razonamiento humano, perfeccionando al hombre mismo en su manera de convivir con los demás individuos.

Consecuentemente, dichos principios pueden servir como modelos para facilitar la aplicación de nuestro sistema normativo supliendo deficiencias, rellenando vacíos legales y resolviendo contradicciones en la ley.

Por lo tanto, los principios generales del derecho son valores que sirven para construir el derecho y aplicar la justicia, por lo que ayudan al legislador y a los jueces.

2ª.- Las garantías constitucionales que refiere el artículo 31 fracción IV, de nuestra Carta Magna, son cuatro, pero las que interesan a este trabajo son las garantías de equidad y proporcionalidad tributarias.

La primera refiere la igualdad que debe existir entre los contribuyentes que se encuentran en el mismo supuesto normativo. La segunda describe la capacidad de contribuir al gasto público, de manera justa y adecuada a sus ingresos, utilidades o rendimientos.

Por lo anterior, se debe de entender que toda contribución que realice el sujeto pasivo al gasto público, debe de contener las garantías de equidad y proporcionalidad tributarias; en caso contrario, se estarían violando las garantías mismas.

3ª.- El Impuesto sobre la renta es una aportación que realizan los sujetos pasivos al gasto público por los ingresos provenientes del capital, del trabajo o de la combinación de ambas o de la obtención de premios. Por consiguiente, el Estado debe de establecer

en la ley tributaria el pago de este impuesto, incluyendo los elementos del ISR y considerando las garantías que refiere el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por lo tanto, la LISR es la norma tributaria que regula las aportaciones al gasto público por la modificación patrimonial de los sujetos pasivos.

4ª.- El régimen de consolidación fiscal es parte de la estructura de la LISR, por consiguiente, debe de respetar de las garantías de equidad y proporcionalidad tributarias.

Sin embargo, este trabajo ha demostrado que no es así, porque se dan beneficios exclusivos a las sociedades que consolidan su resultado fiscal y tolera que se aporte al gasto público una cantidad menor que la que se debería entregar si no consolidaran.

5ª.- Dentro de la violación a la garantía de equidad tributaria, tenemos la de los beneficios exclusivos para las empresas que consolidan su resultado fiscal, como son:

a) La consolidación de pérdidas fiscales, que permite compensar pérdidas fiscales de ejercicios corrientes contra las utilidades fiscales de empresas del mismo grupo que consolida su resultado fiscal.

b) El diferimiento en el pago del ISR suspende el mismo ocasionado por la consolidación de resultados fiscales, hasta que la empresa deje de consolidar o cuando la empresa obtenga utilidades fiscales suficientes para amortizar dicha pérdida.

6ª.- La violación a la garantía de proporcionalidad tributaria se presenta en los siguientes casos:

a) Al diferir el ISR se suplen las pérdidas fiscales que obtuvieron algunas empresas del grupo corporativo contra las utilidades de otras empresas del mismo grupo; originan una disminución a la contribución del ISR de todas las empresas que consolidan, contribuyendo al gasto público una cantidad cualitativamente menor que la que aportarían si no consolidaran.

b) El pago del ISR de los dividendos o utilidades, en efectivo o en bienes, que las

sociedades que consolidan su resultado fiscal se pagan entre sí y que no provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta, causarán el impuesto hasta que se enajene la totalidad o parte de las acciones de la sociedad controladora que los pagó, disminuya la participación accionaria de la misma, se desincorpore dicha sociedad o se desconsolide el grupo. Dichos dividendos no incrementarán los saldos de las cuentas de las sociedades. Esto de acuerdo al artículo 78 de la LISR.

7ª.- Por lo tanto, el régimen de consolidación fiscal al no otorgar los mismo beneficios a los contribuyentes que se encuentran en el mismo supuesto normativo, y no aportar al gasto público lo justo y adecuado a sus ingresos, utilidades o rendimientos; entonces, el régimen de consolidación fiscal infringe las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias.

8ª.- Quiero resaltar una anomalía que el régimen de consolidación fiscal genera al gasto público. Cuando el grupo corporativo se declara en quiebra, no pagan el ISR derivado de la consolidación fiscal, porque la ley no contempla esa situación. Por consiguiente, las empresas que consolidan su resultado fiscal pueden utilizar esta salida para no contribuir al gasto social.

9ª.- Otra falla que tiene el régimen de consolidación fiscal, es respecto del plazo de cinco años que tienen las empresas para dejar de consolidar y amortizar sus pérdidas; sin embargo, el grupo corporativo puede empezar un nuevo negocio antes del tiempo referido y seguir suspendiendo el pago del ISR hasta por muchos años más si se mantiene formando nuevas empresas.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Considero que la solución más justa para eliminar las violaciones a las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias que motiva el régimen de consolidación fiscal de la LISR, es que se derogue el capítulo que las regula.

Lo anterior lo sustento por las siguientes ideas:

1ª.- Recordemos que el gasto público se forma de las aportaciones predominantemente económicas que realizan los sujetos pasivos, con la intención de que el Estado ejerza sus atribuciones que se exteriorizan a través del tiempo en obras y servicios públicos para la colectividad.

2ª.- Tengamos presente que las garantías de equidad y proporcionalidad tributarias, están contempladas en nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 31 fracción IV; y se refieren la primera, el que los sujetos pasivos que aportan al gasto público deben recibir un trato idéntico en lo concerniente a la hipótesis de causación; y la segunda, en contribuir al gasto público de acuerdo a la capacidad económica de cada contribuyente.

3ª.- Si el gasto público se sostiene de las aportaciones que realiza cada sujeto pasivo conforme a lo que mencionan las leyes tributarias, entonces el no contribuir o el aportar una cantidad cualitativamente menor que la que debería realmente pagar, afecta la solvencia del gobierno para producir obras y servicios que benefician a la sociedad y violan nuestra Carta Magna.

4ª.- El ISR, es una aportación que realizan los sujetos pasivos al gasto social por los ingresos provenientes del capital, del trabajo o de la combinación de ambas o por la obtención de premios. Por lo tanto, lo que el Estado grava para intensificar el gasto público, es la modificación patrimonial del sujeto pasivo, de acuerdo a lo que estipule la Ley tributaria.

5ª.- El objetivo principal de la LISR, es regular las aportaciones que realizan los sujetos pasivos al gasto público por los ingresos que obtienen provenientes del capital,

del trabajo o de la combinación de ambas o por la obtención de premios. Por consiguiente, la ley debe de ofrecer a los sujetos obligados a contribuir, entre otros derechos, las garantías de equidad y proporcionalidad tributarias.

6ª.- El régimen de consolidación fiscal al forma parte de la estructura de la LISR, en el Capítulo VI Título II, debe de satisfacer las garantías de equidad y proporcionalidad tributarias. Caso contrario, está infringiendo nuestra Carta Magna, afecta el gasto público y disminuye las obras y servicios que el Estado realiza para beneficio de la colectividad.

7ª.- Legalmente hablando, no hay razón para que las empresas que consolidan su resultado fiscal tengan beneficios exclusivos y aporten al gasto público una cantidad cualitativamente menor que sino consolidaran. Pero políticamente hablando, los grupos corporativos que consolidan tienen éstos privilegios porque abren fuentes de empleos que benefician a la sociedad, algo que de lo cual no concuerdo.

8ª.- Si los grupos que se rigen por el capítulo VI título II de la LISR, obtienen beneficios exclusivos y contribuyen menos que los demás sujetos pasivos que aportan su ISR, por el solo hecho de abrir fuentes de empleos que benefician a la sociedad, entonces, porqué no se reduce la tasa de desempleo. Por consiguiente, el régimen de consolidación fiscal viola las garantías de equidad y proporcionalidad tributaria con evasivas inadmisibles.

9ª.- Si los grupos que se rigen por el régimen de consolidación fiscal, realmente redujeran la tasa de desempleo; entonces tal beneficio no debería de repercutir en el gasto público, porque éste se utiliza para generar obras y servicios que benefician a la colectividad, incluidos los que consolidan su resultado fiscal.

10ª.- Un punto extra que refuerza se derogue el capítulo VI título II de la LISR, es que este régimen crea una personalidad jurídica aparente y diferente a las personalidades jurídicas obligadas a contribuir al gasto público; es decir, a las personas físicas y a las personas morales.

En conclusión la LISR tiene un capítulo que viola las garantías de equidad y proporcionalidad tributarias; el cual, los sujetos pasivos que consolidan su resultado fiscal

gozan de privilegios exclusivos, aportan al gasto público una cantidad cualitativamente menor que si no consolidaran y en algunos casos eluden completamente esta obligación, disminuyen la posibilidad de crear más obras y servicios benéficas para la sociedad y no reducen la tasa de desempleo como pretexto político para gozar de los beneficios antes mencionados. Por lo tanto, el régimen de consolidación fiscal debe de ser DEROGADO.

BIBLIOGRAFÍA.

1. Álvarez Soberanis, Jaime. *El Régimen Jurídico y la Política en Materia de Inversión Extranjera en México*, México, 1990.
2. Arriaga Conchas, Enrique. *Finanzas Publicas de México*, Instituto Politécnico Nacional, México, 1992.
3. Azúa Reyes, Sergio. *Los Principios Generales del Derecho*, Porrúa, México, 1986.
4. Burgoa Orihuela, Ignacio. *Derecho Constitucional Mexicano*, 17ª edición, Porrúa, México, 2005.
5. Calvo Nicolau, Enrique. *Tratado del Impuesto Sobre la Renta*, Themis, México, 1999.
6. Carrasco Iriarte, Hugo. *Diccionario de Derecho Fiscal*, Oxford, México, 1998.
7. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*, 4ª edición, Limusa, México, 2003.
8. Fernández Martínez, Refugio de Jesús. *Derecho Fiscal*, Mc.Graw Hill, México, 1998.
9. Flores Zavala, Ernesto. *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, 34ª edición, Porrúa, México, 2004.
10. García Máynez, Eduardo. *Introducción al estudio del Derecho*, Porrúa, 50ª edición, México, 1992.
11. Garza, J. Servando. *Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario*, Editorial Cultural, México, 1949
12. Garza, Sergio Francisco de la. *Derecho Financiero Mexicano*, 26ª edición, Porrúa, México, 2005.
13. Instituto de Investigaciones Jurídicas. *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, Porrúa-UNAM, México, 2002.
14. Jarach, Dino. *El Hecho Imponible, Teoría General de Derecho Tributario*, Abelardo Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1996.
15. Latapí, Ramírez, Mariano. *Consolidación Fiscal Financiera 2003*, ISEF, México, 2003.
16. Margáin Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 15ª edición, Porrúa, México, 2000.
17. Pérez De Ayala, José Luis y González García, Eusebio. *Curso de Derecho*

Tributario, Edersa, Madrid, 1991.

18. Quintana Valtierra, Jesús. *Derecho Tributario Mexicano*, Trillas, México, 1988.

19. Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal*, 2ª edición, Harla, México, 1986.

20. Sánchez Gómez, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*, Porrúa, México, 1999.

21. Sánchez León, Gregorio. *Derecho Fiscal Mexicano*, 11ª edición, Cárdenas, México, 1998.

22. Sánchez Miranda, Arnulfo. *Estrategia Financiera de los Impuestos*, 3ª edición, Gasca-Sicco, México, 2004.

23. Soberanes Fernández, José Luis. *Principios Generales del Derecho en México, un ensayo histórico*, Porrúa, México, 1999.

24. Smith, Adam. *La riqueza de las naciones*, 3ª reimpresión, Alianza Editorial, México, 1999.

FUENTES ELECTRÓNICAS.

- <http://www.comfin.com.mx>
- <http://www.fitchmexico.com>
- <http://buscon.rae.es>
- <http://www.cddhcu.gob.mx>
- <http://www.cpware.com>
- <http://cronica.diputados.gob.mx>
- <http://www.juridicas.unam.mx>
- <http://www.scjn.gob.mx>
- <http://www.shcp.gob.mx>
- <http://www.sat.gob.mx>

LEGISLACIÓN.

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Ley del Impuesto sobre la Renta.
- Ley General de Sociedades Mercantiles.

- Ley para Regular las Agrupaciones Financieras.
- Código Fiscal de la Federación.
- Código Civil Federal.