



**Universidad Nacional Autónoma de México
Programa Único de Especializaciones en Ciencias
de la Administración**

LA AFECTACIÓN DE LA LIMITANTE PARA DEDUCIR LOS GASTOS
A PRORRATA EFECTUADOS CON RESIDENTES EN EL
EXTRANJERO

T e s i n a

Que para obtener por el grado de:

Especialista en: FISCAL

Presenta:

Christian Benjamín Hurtado Villanueva

Tutor:

**Maestro José Padilla Hernández
Coordinador de la Especialización en Fiscal**

Ciudad de México, Abril de 2018.



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.

“LA AFECTACIÓN DE LA LIMITANTE PARA DEDUCIR LOS GASTOS A PRORRATA EFECTUADOS CON RESIDENTES EN EL EXTRANJERO”

<u>PROTOCOLO</u>	4
-------------------------------	---

CAPÍTULO 1 CONCEPTOS BÁSICOS

1.1 DEDUCCIONES	6
1.1.1. CONCEPTO	6
1.1.2 DEDUCCIONES ESTRUCTURALES.....	7
1.2 GASTOS A PRORRATA.....	9
1.2.1 DEFINICIÓN DE GASTO.....	9
1.2.2 DEFINICIÓN DE GASTO A PRORRATA.....	9
1.3 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.....	9
1.4 PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.....	12
1.5. DEFINICIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.....	14
1.5.1 TRATAMIENTO FISCAL DE LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES.	17
1.6 DEFINICIÓN DE PERSONAL MORAL.....	22
1.6.1 TRATAMIENTO FISCAL DE LAS PERSONAS MORALES RESIDENTES EN MÉXICO.....	24

CAPÍTULO 2 AFECTACIÓN DEL ARTÍCULO 28, FRACCIÓN XVIII DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

2.1 AFECTACIÓN AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.....	27
--	----

2.1.1 AFECTACIÓN AL NO RECONOCER UNA DEDUCCIÓN ESTRUCTURAL..27

2.1.2 AFECTACIÓN AL LIMITAR LA DEDUCCIÓN DE TODO GASTO A PRORRATA EFECTUADO EN EL EXTRANJERO.....31

2.1.3 GASTOS A PRORRATA RECONOCIDOS POR LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO.....33

2.2 VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

2.2.1 DESIGUALDAD PERSONAS MORALES Y ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES.....36

2.2.2 DESIGUALDAD ENTRE QUIENES REALIZAN GASTOS A PRORRATA CON RESIDENTES EN EL EXTRANJERO Y QUIENES LOS REALIZAN CON RESIDENTES EN TERRITORIO NACIONAL.....40

2.2.3 JUSTIFICACIÓN ANACRÓNICA.....42

CAPÍTULO 3. PROPUESTA EN RELACIÓN CON EL ARTÍCULO 28, FRACCIÓN XVIII DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

3.1 DEROGACIÓN.....49

3.2 REFORMA.....49

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA

PROTOCOLO

“AFECTACIÓN DE LA LIMITANTE PARA DEDUCIR LOS GASTOS A PRORRATA CON RESIDENTES EN EL EXTRANJERO”

La limitante establecida en el artículo 28, fracción XVIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a saber, la impuesta a las personas morales residentes en territorio nacional para deducir los gastos a prorrata que realicen con residentes en el extranjero, afecta a los contribuyentes nacionales al darles un trato inequitativo y desproporcional.

Aunado a lo antes mencionado, la porción normativa en comento da un trato discriminatorio a los residentes en el extranjero con los cuales contribuyentes nacionales realizan gastos a prorrata.

En el presente trabajo se demostrará que la limitante establecida en el artículo 28, fracción XVIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, causa un trato inequitativo y desproporcional a los contribuyentes personas morales residentes en el territorio nacional.

Aunado a ello, se demostrará que la limitante en comento otorga un trato discriminatorio indirecto a los residentes en el extranjero.

Los objetivos del presente trabajo son los siguientes:

- 1) Estudiar los principios de proporcionalidad y equidad tributaria que rigen las contribuciones.
- 2) Distinguir las deducciones estructurales y las no estructurales.
- 3) Identificar los gastos a prorrata.
- 4) Analizar la afectación causada al principio de proporcionalidad.
- 5) Demostrar la afectación causada al principio de equidad.

CAPÍTULO 1. CONCEPTOS BÁSICOS

1.1 DEDUCCIONES

1.1.1 Concepto

En su obra “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”¹, Dino Jarach considera a las deducciones generales como las que la ley admite restar de las ganancias de cualquier categoría.

Por su parte, José Isauro López en su obra “Diccionario Contable, Administrativo y Fiscal”² define a las deducciones como los conceptos que pueden descontarse del importe de los ingresos que obtienen los contribuyentes.

De las definiciones antes proporcionadas, podemos concluir que por deducciones podemos entender todos aquellos conceptos que la ley permite descontar de los ingresos obtenidos por los contribuyentes.

Es importante señalar que las deducciones son de gran relevancia en el cálculo de cualquier impuesto pues son todas aquellas erogaciones realizadas por los contribuyentes para efecto de obtener ingresos, cuyo monto puede ser disminuido de los ingresos acumulables de conformidad con la Ley.

La importancia de las deducciones reside en el hecho de que son gastos realizados por los contribuyentes para efecto de llevar a cabo sus actividades mediante las cuales obtienen ingresos, por lo que la ley permite la disminución de las mismas respecto de las ganancias obtenidas por los contribuyentes para así atender al principio de proporcionalidad tributaria.

¹ Jarach, Dino *Finanzas Públicas y Derecho Tributario* Abeledo-Perrot Editorial, Tercera Edición, Buenos Aires, Argentina 1996, pg. 548.

² Isauro López, José “Diccionario Contable, Administrativo y Fiscal” International Thomson Editores, S.A. de C.V., México 2007, pg. 83.

Por lo que hace al impuesto sobre la renta, las deducciones resultan ser de suma importancia pues son el primer concepto que se disminuye de los ingresos de los contribuyentes y de ésta manera se desprende si éstos obtuvieron una pérdida o una utilidad fiscal.

Asimismo, las deducciones resultan importantes por el hecho de que son el medio para reconocer la inversión realizada por los contribuyentes para la generación de sus ingresos.

1.1.2 DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que en el caso del impuesto sobre la renta se debe distinguir entre dos tipos de deducciones: estructurales y no estructurales, lo cual se acredita con el criterio que a continuación se transcribe:

“DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES. RAZONES QUE PUEDEN JUSTIFICAR SU INCORPORACIÓN EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Conforme a la tesis 1a. XXIX/2007, de rubro: 'DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.', la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha distinguido entre dos tipos de deducciones en materia de impuesto sobre la Renta. Ahora bien, en un avance progresivo sobre lo sostenido en dicho criterio, puede abonarse, diferenciando dos tipos de deducciones: 1. Estructurales, identificadas como figuras sustractivas o minorativas que tienen como funciones, entre otras, subjetivizar el gravamen, adecuándolo a las circunstancias personales del contribuyente; frenar o corregir los excesos de progresividad; coadyuvar a la discriminación cualitativa de rentas; o bien, rectificar situaciones peculiares derivadas de transferencias de recursos que son un signo de capacidad contributiva. En este rubro se ubican las deducciones que, por regla general, el legislador debe reconocer en acatamiento al principio de proporcionalidad tributaria para que el impuesto resultante se ajuste a la capacidad contributiva de los causantes. Ahora bien, los preceptos que reconocen este tipo de deducciones son normas jurídicas no autónomas – dada su vinculación con las que definen el presupuesto de hecho o los

elementos de gravamen—, que perfilan los límites específicos del tributo, su estructura y función, se dirigen a coadyuvar al funcionamiento de éste y, en estricto sentido, no suponen una disminución en los recursos del erario, pues el Estado únicamente dejaría de percibir ingresos a los que formalmente parece tener acceso, pero que materialmente no le corresponden; de ahí que estas deducciones no pueden equipararse o sustituirse con subvenciones públicas o asignaciones directas de recursos, ya que no tienen como finalidad prioritaria la promoción de conductas, aunque debe reconocerse que no excluyen la posibilidad de asumir finalidades extrafiscales. 2. No estructurales o 'beneficios', las cuales son figuras sustractivas que también auxilian en la configuración de las modalidades de la base imponible del impuesto sobre la renta pero que, a diferencia de las estructurales, tienen como objetivo conferir o generar posiciones preferenciales, o bien, pretender obtener alguna finalidad específica, ya sea propia de la política fiscal del Estado o de carácter extrafiscal. Estas deducciones son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden suscribirse entre los denominados 'gastos fiscales', es decir, los originados por la disminución o reducción de tributos, traduciéndose en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social; tales deducciones sí pueden equipararse o sustituirse por subvenciones públicas, pues en estos beneficios se tiene como objetivo prioritario plasmar criterios de extrafiscalidad justificados en razones de interés público.”

Las deducciones no estructurales tienen como objetivo conferir o generar posiciones preferenciales, o bien, pretender obtener alguna finalidad específica, ya sea propia de la política fiscal del Estado o de carácter extrafiscal.

En relación con las deducciones estructurales, nuestro Máximo Tribunal ha establecido que tienen como función, entre otras, las siguientes: subjetivizar el gravamen adecuándolo a las circunstancias personales del contribuyente; frenar o corregir los excesos de progresividad; coadyuvar a la discriminación cualitativa de rentas; o bien, rectificar situaciones peculiares derivadas de transferencias de recursos que son un signo de capacidad contributiva.

Ahora bien, el 21 de septiembre de 2016, la Suprema Corte de Justicia de la Nación al pronunciarse respecto a la constitucionalidad del artículo 28, fracción XVIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 2016, señaló que las deducciones estructurales se dividen en directas e indirectas.

Las deducciones estructurales directas son aquellas concernientes a los gastos realizados por el contribuyente y que tienen incidencia en la generación de ingresos; mientras que las deducciones estructurales indirectas son las relativas a

aquellas erogaciones realizadas por los contribuyentes que no inciden en la generación de los ingresos.

Sirve de apoyo a lo antes mencionado, la parte conducente de la ejecutoria de la contradicción de tesis 1012/2014, en la cual la Suprema Corte de Justicia de la Nación señaló lo siguiente:

“En ese contexto, es importante tomar en cuenta una distinción básica desarrollada por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación para la resolución de la problemática planteada, vinculada con el tipo de erogaciones que puede efectuar una empresa:

a) Por una parte, las que se han considerado "necesarias o indispensables" para la generación del ingreso, realizadas precisamente con dicha finalidad como propósito que, en principio, deben ser reconocidas por el legislador como deducibles; y en el caso de que no las reconozca, deberá analizarse la constitucionalidad de las razones objetivas que tuvo en cuenta para no permitir las.

b) Por la otra, las que se efectúan sin dicha vinculación causal con los fines de la empresa; las cuales, en todo caso, pueden eventualmente dar lugar a una deducción, en caso de que la misma sea otorgada por el propio creador de la norma.”

AL respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que las deducciones estructurales directas tienen que ser reconocidas por el legislador; mientras que las deducciones estructurales indirectas eventualmente lo serán.

Ahora bien, en el caso de los gastos realizados por los contribuyentes a prorrata con residentes en el extranjero, los mismos deben de ser reconocidos como una deducción estructural directa, cuando la erogación en comento incida directamente en los ingresos del residente en territorio nacional.

Así, tenemos que el legislador debe reconocer el efecto negativo que sufren los contribuyentes al realizar las erogaciones necesarias para la generación de ingresos, por lo que la norma que no reconozca las erogaciones realizadas por los contribuyentes que están encaminadas a la obtención de un ingreso y de aquellas efectuadas a fin de dar cumplimiento a su objeto social resultarán desproporcionales.

1.2 GASTOS A PRORRATA

1.2.1 DEFINICIÓN DE GASTO

Gasto es toda erogación por adquisición de bienes³.

1.2.2 DEFINICIÓN DE GASTO A PRORRATA

Las disposiciones fiscales actualmente no señalan que debe entenderse por un “gasto a prorrata”, por ello es necesario acudir a otras fuentes, como lo es el Diccionario Jurídico Mexicano, del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, el cual señala lo siguiente:

“PRORRATA. Parte, porción o cuota que corresponde a cada uno en el reparto de beneficios o cargas, deudas o créditos, que se distribuyen entre varios, hecha la cuenta proporcionada de lo que cada uno debe pagar o percibir.”⁴

Derivado de lo antes mencionado, podemos concluir que un “gasto a prorrata” es aquella erogación realizada por una persona física o moral que corresponde a una carga o deuda repartida entre varias personas.

En este sentido, es de suma importancia destacar que para realizar la correspondiente distribución de lo que cada persona debe pagar, será necesario que se pacte un concepto en común entre todas las personas entre quienes se dividirá la carga o deuda.

1.3. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA

El artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos consagra los derechos y garantías de justicia fiscal, dentro de las cuales se encuentra el principio de proporcionalidad tributaria, al establecer como obligación de todos los mexicanos el contribuir al gasto público así de la Federación, como de la Ciudad de México o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

³ Isauro López, José “Diccionario Contable, Administrativo y Fiscal” International Thomson Editores, S.A. de C.V., México 2007, p. 124.

⁴ Instituto de Investigaciones Jurídicas *Diccionario Jurídico Mexicano* 2ª Ed., México, UNAM, 1998.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que principio de proporcionalidad tributaria consiste en que los sujetos pasivos contribuyan al gasto público de acuerdo a su capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada al gasto público.⁵ Al respecto, dicha Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido que a fin de analizar la proporcionalidad de una contribución, es necesario atender a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

La proporcionalidad tributaria es un concepto que tiene distintas aristas y que no se agota solo con el análisis cuantitativo del impuesto, sino que además implica que la única forma en que los gobernados contribuirán a los gastos públicos conforme a su verdadera capacidad contributiva, es cuando en las contribuciones exista una relación congruente entre el objeto y la base del impuesto.

Al ser el objeto de un tributo la manifestación de la riqueza que es gravada por el legislador, debe tener una estrecha relación y congruencia con la base, que son los elementos cuantitativos por los que se conoce la cantidad de impuesto a pagar, situación que ha sido reconocida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.⁶

⁵ **IMPUESTOS. CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.**- Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consistente en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el objeto del tributo establecido por el Estado, guarde relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo entendida ésta como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos, potencialidad ésta que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el objeto del impuesto y la unidad de medida (capacidad contributiva) a la que se aplica la tasa de la obligación.”

Amparo en revisión 1113/95.- Servitam de México, S.A. de C.V.- 9 de noviembre de 1995.- Unanimidad de diez votos.- Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.- Secretaria: Luz Cueto Martínez.

⁶ **“CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.** Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que **el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos.** Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.”

Tesis P./J. 109/99 emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta X, Noviembre de 1999, página 22.

El análisis de la proporcionalidad de un gravamen, varía en razón del tipo de contribución respectiva. Para el caso de los impuestos directos, como es el impuesto sobre la renta, la capacidad contributiva de los sujetos se debe medir en función de los ingresos que éstos perciban, así como por el reconocimiento de los gastos en que éstos tienen que incurrir para la generación de los mismos.

Esto es, la proporcionalidad en impuestos directos presupone que la ley permita a los sujetos el reconocimiento de los ingresos efectivamente percibidos (incremento patrimonial), y además, las erogaciones (deducciones) que éste tuvo que efectuar para la generación de sus ingresos.

Por tal motivo, la violación a la proporcionalidad en impuestos directos se actualiza cuando la ley desconoce las erogaciones requeridas para la generación de los ingresos objeto del impuesto.

En términos generales, los gastos que no son reconocidos como deducibles por la ley generan una violación a la proporcionalidad tributaria, ya que constituyen detrimentos patrimoniales necesarios para el funcionamiento de los fines de los contribuyentes y la obtención de los ingresos que constituirán la base gravable del impuesto.

1.4. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA

En el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, se contempla el principio de equidad tributaria.

La SCJN ha sostenido que la equidad tributaria radica medularmente en la igualdad de trato ante la misma ley fiscal a todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, lo que implica que las normas tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa⁷.

⁷ **"EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.** El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con

Sobre estas bases, la SCJN estableció que el principio de equidad tributaria obliga a que no exista distinción entre situaciones tributarias que puedan considerarse iguales, sin que medie una justificación objetiva y razonable.

Para ello, nuestro Máximo Tribunal ha sostenido que para cumplir con este principio, el legislador no sólo está facultado, sino que tiene la obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, o bien, a razones de política fiscal o extrafiscal.

Sin embargo, la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 32/2006-PL, señaló que en caso de que existan fines extrafiscales, como justificación de un trato desigual entre contribuyentes, éstos deben identificarse fácilmente, e incluso desprenderse con claridad del propio texto legal, con independencia de que exista o no pronunciamiento expreso de tales fines extrafiscales en el proceso legislativo de la norma.

Así, la existencia de fines extrafiscales debe derivarse de la exposición de motivos, del proceso legislativo, o de una interpretación del propio precepto legal, aunado a que deben respetar principios de justicia tributaria⁸.

Asimismo, la propia SCJN estableció los siguientes elementos que delimitan el principio de equidad tributaria:

1) Que exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga);

las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional." (No. Registro 198,403. Jurisprudencia. Materia(s): Administrativa, Constitucional. Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo V, junio de 1997, tesis P./J. 41/97, página 43 y Novena Época. No. de registro 900,198. Instancia: Pleno. Jurisprudencia. Fuente: Apéndice 2000. Tomo I, Const., Jurisprudencia SCJN. Tesis 198. Constitucional. Página 240).

⁸ **“CONTRIBUCIONES. LOS FINES EXTRAFISCALES NO PUEDEN JUSTIFICAR LA VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.** La existencia de un fin extrafiscal, entendido éste como un objetivo distinto al recaudatorio que se pretende alcanzar con el establecimiento de una determinada contribución no puede convertirse en un elemento aislado que justifique la violación a los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público consagrados por el artículo 31, fracción IV de la Ley Fundamental. Los fines extrafiscales son exclusivamente otros elementos que debe analizar el órgano de control para determinar la constitucionalidad o no de un determinado precepto.”

2) Que de existir esa situación comparable, la distinción legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva o constitucionalmente válida);

3) Que de reunirse ambos requisitos, la distinción constituya un medio apto o adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar.

4) Que de cumplirse esas tres condiciones, la distinción sea necesaria para lograr el objetivo perseguido por el legislador, de tal forma que la configuración legal de la norma no debe dar lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos.⁹

Así, en la medida que los contribuyentes de un mismo impuesto no guarden una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula de acuerdo al análisis a los elementos anteriores, existirá una violación al principio de equidad tributaria y al principio de igualdad prevista en el artículo 1° de la Constitución, en la medida que de acuerdo a lo establecido por la propia SCJN, principio de equidad es una especie de dicha garantía de igualdad.

1.5. DEFINICIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Tanto la legislación interna (Ley del Impuesto sobre la Renta), como la normatividad internacional (Tratados para Evitar la Doble Imposición) establecen lo que se debe entender como establecimiento permanente.

La legislación interna, en específico, el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor a partir del 1° de enero de 2014, establece que se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presenten servicios personales independientes.

⁹ **"EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL.** Los criterios generales para determinar si el legislador respeta el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consisten en que: 1) exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga); 2) de existir esa situación comparable, la precisión legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva y constitucionalmente válida); 3) de reunirse ambos requisitos, la distinción constituya un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido; y, 4) de actualizarse esas tres condiciones, se requiere, además, que la configuración legal de la norma no dé lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por ende, el examen de constitucionalidad de una ley bajo el principio de equidad tributaria precisa de la valoración de determinadas condiciones, de manera escalonada, generando que el incumplimiento de cualquiera de éstas sea suficiente para estimar que existe una violación al indicado principio constitucional, haciendo innecesario el estudio de las demás." (No. Registro 173,029. Jurisprudencia. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Novena Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXV, marzo de 2007, tesis 2a./J. 31/2007, página 334).

Asimismo, continúa señalando dicha disposición que se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.

Por su importancia, a continuación se transcribe el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta antes referido, mismo que es del tenor literal siguiente:

“Artículo 2. Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.

[...].”

(Énfasis añadido)

Como se desprende de la transcripción anterior, constituye un establecimiento permanente cualquier lugar fijo de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes, entre otros.

Por su parte en la normatividad internacional, en particular, el artículo 5 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, establece que la expresión establecimiento permanente significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

Asimismo, en el segundo párrafo del citado artículo se establece que la expresión Establecimiento Permanente comprende, en especial, las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, las minas, pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

Por su importancia, a continuación se transcribe el artículo 5 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio antes referido, mismo que es del tenor literal siguiente:

“Artículo 5.

1. A efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial:

- a) las sedes de dirección;
- b) las sucursales;
- c) las oficinas;
- d) las fábricas;
- e) los talleres;
- f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

[...].”

(Énfasis añadido)

Como se desprende de la transcripción anterior, se constituye un establecimiento permanente cuando un residente (empresa) en un Estado contratante tenga un lugar fijo de negocios en otro Estado contratante, mediante el cual lleve a cabo parte de su actividad de negocios.

Ahora bien, como se puede advertir, no existe diferencia fundamental en cuanto a la definición establecida por el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y lo establecido en el artículo 5 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, pues ambas definiciones establecen que un establecimiento permanente es un lugar de negocios a través del cual se realizan actividades empresariales (negocios).

En ese sentido, el establecimiento permanente de un residente en el extranjero es una ficción jurídica a través del cual el Estado Mexicano vincula jurídicamente y para efectos fiscales las operaciones que lleva a cabo éste en el territorio nacional, a través de un lugar de negocios por medio del cual realice actividades empresariales (negocios) o preste servicios personales independientes.

Al respecto, es importante señalar que independientemente a la definición que se atienda, ya sea la establecida en la legislación nacional, o a la establecida en los tratados internacionales para evitar la doble tributación, la forma de tributación de los establecimientos permanentes se encuentra establecida en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

1.5.1 TRATAMIENTO FISCAL DE LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES

Ahora bien, tal y como se señaló en el apartado anterior, independientemente de cómo se actualice el establecimiento permanente de un residente en el extranjero en México, o bien, con independencia de a cuál definición de establecimiento se atienda, el Poder Legislativo quien tiene como facultad exclusiva la potestad tributaria, es el encargado de establecer el régimen fiscal aplicable a dichas ficciones jurídicas, en ese sentido, dicha potestad tributaria es ejercida a través de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En efecto, el artículo 1° de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente, respecto a los ingresos atribuibles a dicho establecimiento, deberán pagar el impuesto sobre la renta que corresponda.

Por su importancia, a continuación se transcribe la parte conducente del artículo 1° antes referido, mismo que a la letra dispone:

“Artículo 1. Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

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

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

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

(Énfasis añadido)

Como se desprende de la transcripción anterior, el legislador tributario a través de la fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta está vinculando a los establecimientos permanentes de residentes en el extranjero a la potestad tributaria del Estado, imponiéndoles la obligación de pagar el impuesto sobre la renta por los ingresos que obtengan dichos establecimientos (ingresos atribuibles).

Ahora bien, el penúltimo párrafo del artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que se considerarán ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los provenientes de la actividad empresarial que desarrolle o los ingresos por honorarios, así como los que deriven de enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles en territorio nacional, efectuados por la oficina central de la persona, por otro establecimiento de ésta o directamente por el residente en el extranjero, según sea el caso.

Asimismo, la disposición en comento establece que sobre dichos ingresos se deberá pagar el impuesto sobre la renta en los términos de los Títulos II ó IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según corresponda.

El último párrafo del artículo 2, en comento establece que también se considerarán ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los que obtenga la oficina central de la sociedad o cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, en la proporción en que dicho establecimiento haya participado en las erogaciones incurridas para su obtención.

Con la finalidad de crear plena convicción de lo antes expuesto, a continuación se transcribe el artículo 2, de la Ley del Impuesto sobre la Renta antes referido, el cual a la letra establece:

“Artículo 2. Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.

[...]

Se considerarán ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los provenientes de la actividad empresarial que desarrolle o los ingresos por honorarios y, en general, por la prestación de un servicio personal independiente, así como los que deriven de enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles en territorio nacional, efectuados por la oficina central de la persona, por otro establecimiento de ésta o directamente por el residente en el extranjero, según sea el caso. Sobre dichos ingresos se deberá pagar el impuesto en los términos de los Títulos II o IV de esta Ley, según corresponda.

También se consideran ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los que obtenga la oficina central de la sociedad o cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, en la proporción en que dicho establecimiento permanente haya participado en las erogaciones incurridas para su obtención.

[...].”
(Énfasis añadido)

Como se desprende de la transcripción anterior, los establecimientos permanentes de residentes en el extranjero que se constituyan en México, deberán determinar el impuesto sobre la renta de conformidad con los Títulos II (Personas morales) o IV (Personas Físicas), según corresponda, considerando para ello los ingresos atribuibles a dichos establecimientos permanentes.

Al respecto, es importante destacar que toda vez que el presente concepto de violación está encaminado a demostrar la inequidad tributaria en que se encuentran las personas morales residentes en México respecto de los establecimientos permanentes de personas morales residentes en el extranjero, en el presente apartado únicamente se describirá el tratamiento fiscal que la Ley del Impuesto sobre la Renta establece para los establecimientos permanentes de personas morales y no así, por lo que respecta a las personas físicas residentes en el extranjero.

Ahora bien, atendiendo a lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 2, de la Ley del Impuesto sobre la Renta antes transcrito, los establecimientos permanentes en el país constituidos por personas morales residentes en el extranjero deberán determinar el impuesto sobre la renta de conformidad con el artículo 9 de dicha Ley.

El artículo 9 antes referido establece que las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%.

Asimismo, el artículo de referencia establece que el resultado fiscal se obtendrá disminuyendo de la utilidad fiscal, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

Para tales efectos, la fracción I, del artículo 9¹⁰, antes señalado establece que la

¹⁰ “Artículo 9. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%.

utilidad fiscal se obtendrá disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio.

Como se puede advertir, el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece la mecánica que deberán utilizar aquellos contribuyentes que tributen de conformidad con el Título II de dicha Ley; es decir, las personas morales y los establecimientos permanentes de residentes en el extranjero.

Al respecto, siguiendo el procedimiento establecido en el artículo 9, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para determinar el impuesto correspondiente, el artículo 26 de dicha Ley establece que tratándose de personas morales residentes en el extranjero, así como de cualquier entidad que se considere como persona moral para efectos impositivos en su país, que tenga uno o varios establecimientos permanentes en México, podrán efectuar las deducciones que correspondan a las actividades de dicho establecimiento.

En ese sentido, el artículo 25 de dicha Ley establece que los contribuyentes podrán efectuar, entre otras, las siguientes deducciones: (i) las devoluciones que reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio fiscal; (ii) el costo de lo vendido; (iii) las inversiones; (iv) los créditos incobrables; (v) el ajuste anual por inflación; (vi) intereses devengados a su cargo en el ejercicio.

Al respecto, es importante señalar que el segundo párrafo del artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece una “deducción excepcional” aplicable sólo

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 y 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.

Para determinar la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123, apartado A de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no se disminuirá la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio ni las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

Para la determinación de la renta gravable en materia de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, los contribuyentes deberán disminuir de los ingresos acumulables las cantidades que no hubiesen sido deducibles en los términos de la fracción XXX del artículo 28 de esta Ley.” (Énfasis añadido)

a los establecimientos permanentes de personas morales Residentes en el extranjero.

En específico, la disposición antes referida establece que cuando las personas morales residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en México, residan en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación, podrán deducir los gastos que se prorateen con la oficina central o sus establecimientos, siempre que tanto la oficina central como el establecimiento, en el que se realice la erogación, residan también en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación y tenga un acuerdo de intercambio de información.

Por su importancia, a continuación se transcribe la parte conducente del artículo 26 antes señalado, mismo que a la letra dispone lo siguiente:

“Artículo 26. Tratándose de personas morales residentes en el extranjero, así como de cualquier entidad que se considere como persona moral para efectos impositivos en su país, que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, podrán efectuar las deducciones que correspondan a las actividades del establecimiento permanente, ya sea las erogadas en México o en cualquier otra parte, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en esta Ley y en su Reglamento.

Cuando las personas a que se refiere el párrafo anterior, residan en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación, se podrán deducir los gastos que se prorateen con la oficina central o sus establecimientos, siempre que tanto la oficina central como el establecimiento, en el que se realice la erogación, residan también en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación y tenga un acuerdo amplio de intercambio de información y además se cumpla con los requisitos que al efecto establezca el Reglamento de esta Ley.

[...].”

(Énfasis añadido)

En efecto, tal y como se desprende de la transcripción anterior, sólo los establecimientos permanentes de personas morales residentes en un país con el que México tenga un acuerdo amplio de intercambio de información, podrán deducir los gastos que se prorateen entre éstos y la oficina central de dicho establecimiento, o bien, aquellos gastos que provengan de otros establecimientos

permanentes.

De lo hasta aquí expuesto, se desprende lo siguiente:

- Los establecimientos permanentes de personas morales residentes en el extranjero tributan y determinan el impuesto sobre la renta de conformidad con lo establecido en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual como se mencionó también regula el procedimiento para determinar dicho impuesto respecto de las personas morales residentes en México.
- De conformidad con las disposiciones fiscales aplicables, los establecimientos permanentes de residentes en el extranjero tributan de la misma manera que las personas morales residentes en México; sin embargo, los establecimientos permanentes cuentan con una deducción excepcional para efectos de determinar el impuesto sobre la renta a su cargo.
- La deducción antes señalada consiste en que los establecimientos permanentes pueden llevar a cabo la deducción de los gastos a prorrata que realicen con su oficina central, siempre y cuando el país donde se encuentre esta cuenta con un tratado para evitar la doble tributación firmado con México.

Ahora bien, a efecto de demostrar la inequidad de la disposición impugnada, a continuación se describe la forma de tributar de las personas morales residentes en México.

1.6 DEFINICIÓN DE PERSONAL MORAL

La persona moral es el ente jurídico susceptible de derechos y obligaciones, con patrimonio propio distinto al de las personas que la integran¹¹.

En términos generales, son tres los elementos que componen a una Persona Moral; a saber:

- Son entes constituidos por conjunto de personas y/o de bienes.
- Tienen personalidad jurídica propia.
- Son creados para la realización de un fin.

¹¹ López López, José Isauro "Diccionario Contable, Administrativo, Fiscal" Thomson, tercera edición, 2004.

Al respecto, es importante señalar que las personas morales pueden estar conformadas por personas físicas o incluso por otras personas Jurídico-colectivas, pero en última instancia los miembros serán personas físicas agrupadas en torno a una finalidad común

En relación con lo anterior, el artículo 25¹² del Código Civil Federal establece que son personas morales, entre otras, (i) la Nación, los Estados y los Municipios; (ii) las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley y, (iii) las sociedades civiles o mercantiles; en el presente asunto nos encontramos en el caso de éstas últimas.

Por su parte, el artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que cuando en dicha Ley se haga mención a persona moral, se entenderán comprendidas, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.

Por su importancia, a continuación se transcribe el artículo 7 antes referido, mismo que a la letra dispone lo siguiente:

“Artículo 7. Cuando en esta Ley se haga mención a persona moral, se entienden comprendidas, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y

¹² “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.”

asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.

[...].” (Énfasis añadido)

Como se desprende de la transcripción anterior, para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se entiende persona moral a las sociedades que se constituyan de conformidad con las disposiciones mercantiles.

En ese sentido, como se observa, los establecimientos permanentes de personas morales residentes en México y las personas morales residentes en el país son entes con características muy similares, pues ambas son un conjunto de recursos tanto materiales como intelectuales, diseñados para la obtención o la realización de actividades comerciales o especulativas, aunque las primeras son ficciones jurídicas creadas por el derecho internacional y las segundas derivan de la legislación interna, al igual que los establecimientos permanentes de residentes en el extranjero, las personas morales residentes en el país están vinculadas a la potestad tributaria del legislador mexicano.

Una vez señalado lo anterior, en el siguiente apartado se desarrollará, en términos generales, la forma en que las personas morales residentes en el extranjero determinan el impuesto sobre la renta, con la finalidad de demostrar que tanto los establecimientos permanentes situados en México, como las personas morales residentes en nuestro territorio, se encuentran en igualdad de circunstancias respecto a la forma de tributación.

1.6.1 TRATAMIENTO FISCAL DE LAS PERSONAS MORALES RESIDENTES EN MÉXICO

De conformidad con el artículo 1° de la Ley del Impuesto sobre la renta, las personas morales residentes en México deberán de pagar el impuesto sobre la renta, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de fuente de riqueza de donde procedan.

Del artículo 1° de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya citado anteriormente, las personas morales residentes en México deberán pagar el ISR considerando para tal efecto, todos aquellos ingresos que obtengan por la realización de sus actividades, independientemente de la fuente de riqueza de donde procedan dichos ingresos.

Para tales efectos, el ya citado artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta

establece que las personas morales deberán calcular el ISR, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%.

Asimismo, el artículo de referencia establece que el resultado fiscal se obtendrá disminuyendo de la utilidad fiscal, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

Al respecto, la fracción I del artículo 9 antes señalado establece que la utilidad fiscal se obtendrá disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio.

Al igual que los establecimientos permanentes de residentes en el extranjero, las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta de conformidad con el procedimiento establecido para tal efecto en el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta considerando para ello, la totalidad de los ingresos acumulables como de las deducciones autorizadas.

A efecto de determinar el impuesto sobre la renta, las personas morales residentes en México podrán efectuar la deducción de ciertas partidas, atendiendo al objeto social de las mismas.

Después de tener un panorama general sobre los ingresos y las deducciones que le son aplicables las personas morales residentes en el país, y con la finalidad de facilitar el estudio del presente concepto de violación, se esquematiza la mecánica establecida en el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para efecto de determinar el impuesto correspondiente:

$$\begin{aligned} &(\text{Ingresos acumulables} - \text{deducciones autorizadas}) = \text{utilidad fiscal} \\ &\qquad\qquad\qquad y \\ &(\text{utilidad fiscal} - \text{pérdidas acumulables}) = \text{resultado fiscal}. \end{aligned}$$

Al resultado fiscal, que es la base gravable, se le aplica la tasa de 30%.

Por tanto, la fórmula conjunta es:

$$(\text{Ingresos acumulables} - \text{deducciones autorizadas}) - \text{pérdidas amortizables} = \text{resultado fiscal}.$$

- Según se el esquema insertado, es evidente que las personas morales residentes en México están sujetas al mismo régimen de tributación establecido para los residentes en el extranjero con uno o varios establecimientos permanentes, pues en ambos casos, se debe determinar el impuesto sobre la renta considerando la totalidad de los ingresos acumulables y de las deducciones autorizadas de conformidad con el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- Las personas morales residentes en México y los establecimientos permanentes de residentes en el extranjero se encuentran en un plano de igualdad ante la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues dichas ficciones jurídicas están obligadas a determinar el impuesto sobre la renta bajo las mismas disposiciones.

Ahora bien, como se puede advertir de lo antes mencionado, los establecimientos permanentes cuentan con una deducción adicional de gastos a prorrata, situación que en las personas morales no ocurre, sino por el contrario, como se detallará en los apartados siguientes, dicha deducción está expresamente prohibida para dichas personas residentes en el país.

CAPÍTULO 2 AFECTACIÓN DEL ARTÍCULO 28, FRACCIÓN XVIII DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

2.1 AFECTACIÓN AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

2.1.1 AFECTACIÓN AL NO RECONOCER UNA DEDUCCIÓN ESTRUCTURAL

El artículo 28, fracción XVIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta violatorio del principio de proporcionalidad al no permitir a los contribuyentes llevar a cabo una deducción estructural.

Al respecto, el artículo 28, fracción XVIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dispone lo siguiente:

“Artículo 28. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

[...]

XVIII. Los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta en los términos de los Títulos II o IV de esta Ley.

[...].”

De la transcripción antes realizada, se desprende que las personas morales no pueden deducir los gastos a prorrata que realicen en el extranjero con personas que no contribuyen en los términos de los Títulos II y IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Como ya se mencionó anteriormente, la tesis jurisprudencial 1a./J. 15/2011 ha señalado qué debe entenderse por deducción estructural.

Derivado de la jurisprudencia antes descrita, se desprende que por “deducciones estructurales” debe entenderse a aquellas que tienen las siguientes características:

1. Las identificadas como figuras sustractivas o minorativas que tienen como funciones, entre otras, subjetivizar el gravamen, adecuándolo a las circunstancias personales del contribuyente; frenar o corregir los excesos de progresividad; coadyuvar a la discriminación cualitativa de rentas; o bien, rectificar situaciones peculiares derivadas de transferencias de recursos que son un signo de capacidad

contributiva.

2. Por regla general, el legislador debe reconocer las deducciones estructurales en acatamiento al principio de proporcionalidad tributaria para que el impuesto resultante se ajuste a la capacidad contributiva de los causantes.

3. Los preceptos que reconocen este tipo de deducciones son normas jurídicas no autónomas (su vinculación con las que definen el presupuesto de hecho o los elementos de gravamen), que perfilan los límites específicos del tributo, su estructura y función, se dirigen a coadyuvar al funcionamiento de éste y, en estricto sentido, no suponen una disminución en los recursos del erario, pues el Estado únicamente dejaría de percibir ingresos a los que formalmente parece tener acceso, pero que materialmente no le corresponden; de ahí que estas deducciones no pueden equipararse o sustituirse con subvenciones públicas o asignaciones directas de recursos, ya que no tienen como finalidad prioritaria la promoción de conductas, aunque debe reconocerse que no excluyen la posibilidad de asumir finalidades extrafiscales.

De lo antes mencionado, se desprende que la deducción de los gastos a prorrata llevados a cabo por las personas morales en el extranjero constituye una “deducción estructural”, ya que cumple con la primera característica antes mencionada, pues subjetiviza el gravamen, adecuándolo a las circunstancias personales del contribuyente.

Es decir, mediante la deducción de los gastos a prorrata realizados por las personas morales en el extranjero, se subjetiviza el impuesto sobre la renta, ya que se toma en consideración la situación particular de las personas morales que realizan gastos a prorrata en el extranjero con la finalidad de obtener ingresos.

En efecto, mediante la deducción de los gastos a prorrata llevados a cabo por las personas morales en el extranjero se reconoce la verdadera capacidad contributiva de todas aquellas personas que por cuestiones operacionales de sus actividades tendientes al cumplimiento de su objeto social, se ven en la necesidad de llevar a cabo gastos a prorrata en el extranjero para de esta manera poder obtener ingresos.

Asimismo, la deducción en comento cumple con la característica número 2 antes mencionada, ya que debe ser reconocida por el legislador para que el impuesto resultante se ajuste a la capacidad contributiva de los causantes.

Es decir, la Ley del Impuesto sobre la Renta en estricta observancia al principio de proporcionalidad debe de permitir que se deduzcan del total de los ingresos, los

gastos realizados para la obtención de los mismos.

En este sentido, si la Ley del Impuesto sobre la Renta considera como ingresos acumulables todos aquellos generados directa o indirectamente por el gasto a prorrata realizado en el extranjero, en estricta observancia al principio de proporcionalidad, debe permitir que las personas morales deduzcan dicho gasto para atender a su verdadera capacidad contributiva.

Aunado a lo antes mencionado, es importante señalar que la deducción de los gastos a prorrata realizados por las personas morales en el extranjero, cumple con la característica número 3 señalada en la tesis jurisprudencial antes citada, pues la norma que debe reconocerla no es autónoma, perfila los límites específicos del impuesto sobre la renta, su estructura y función.

En adición a lo antes mencionado, la deducción de los gastos a prorrata llevados a cabo en el extranjero por personas morales no puede sustituirse con subvenciones públicas o asignaciones directas de recursos ya que no tiene como finalidad prioritaria la promoción de la conducta.

Lo anterior, pues los gastos a prorrata en el extranjero no son una actividad que se busque promover por el Estado, únicamente es una actividad que llevan a cabo los contribuyentes y que les genera una disminución en su patrimonio con la finalidad de obtener un ingreso y, que por lo tanto debe ser deducible para efecto de gravar de manera correcta a los contribuyentes.

En efecto, los gastos a prorrata llevados a cabo por las personas morales en el extranjero constituyen una deducción estructural pues son estrictamente indispensables para la obtención de ingresos por parte de los contribuyentes.

Al respecto, importante mencionar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que son indispensables todos aquellos gastos necesarios para la generación de ingresos y que los mismo deben de ser reconocidos por el legislador atendiendo al principio de proporcionalidad tributaria.¹³

¹³ **DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.** De la interpretación sistemática de la Ley del Impuesto sobre la Renta pueden observarse dos tipos de erogaciones: a) las necesarias para generar el ingreso del contribuyente, las cuales deben ser reconocidas por el legislador, sin que su autorización en la normatividad pueda equipararse con concesiones gratuitas, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria, en su implicación de salvaguardar que la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, se identifique con la renta neta de los causantes. Ello no implica que no se puedan establecer requisitos o modalidades para su deducción, sino que válidamente pueden sujetarse a las condiciones establecidas por el legislador, debiendo precisarse que dicha decisión

En relación con lo antes mencionado, es importante señalar que los gastos a prorrata realizados por las personas morales en el extranjero con residentes en otros países son efectuados con la finalidad de obtener ingresos, por lo cual constituyen un gasto indispensable que debe ser reconocido por el legislador mediante la permisión de su deducción en aras del principio de proporcionalidad.

En efecto, los gastos en comento son realizados por los contribuyentes con la finalidad de obtener ingresos, por lo que los mismos deben ser deducibles.

Para efecto de demostrar la indispensabilidad de los gastos a prorrata llevados a cabo por personas morales nacionales en el extranjero con personas no residentes de nuestro país, a continuación se cita un ejemplo:

“BLUE” es una compañía de Estados Unidos que se dedica a vender refrescos en todo el mundo y, tiene empresas que elaboran las bebidas que enajena en cada uno de los países donde lleva a cabo el comercio de su producto.

México es uno de los países en los que “BLUE” tienen presencia y, la empresa “BLUE MEXICO” es la compañía del grupo que reside en nuestro país.

Con la finalidad de vender más productos, en 2014 “BLUE” lanzó una campaña publicitaria en la cual contrató al mejor deportista, el cual es reconocido a nivel mundial, para grabar un comercial anunciando sus bebidas.

El comercial fue transmitido en todos los países del mundo en los que “BLUE” tiene presencia, entre ellos México, logrando un aumento de ventas en todos ellos.

Derivado del beneficio obtenido por todas las empresas que tiene “BLUE” alrededor del mundo, incluida “BLUE MEXICO”, la matriz “BLUE” dividió el gasto que le generó hacer el comercial y contratar al deportista que se usó en la campaña publicitaria.

del creador de la norma se encuentra sujeta al juicio de razonabilidad, a fin de que la misma no se implemente de tal manera que se afecten los derechos de los gobernados; b) por otra parte, se aprecia que aquellas erogaciones en las que no se observe la característica de ser necesarias e indispensables, no tienen que ser reconocidas como deducciones autorizadas pues su realización no es determinante para la obtención del ingreso; no obstante ello, el legislador puede implementar mecanismos que permitan deducir cierto tipo de gastos que no sean estrictamente necesarios, ya sea en forma total o en parte -lo cual también suele obedecer a su aspiración de conseguir ciertas finalidades que pueden ser de naturaleza fiscal o extrafiscal-, pero sin tener obligación alguna de reconocer la deducción de dichas erogaciones, pues no debe perderse de vista que se trata del reconocimiento de efectos fiscales a una erogación no necesariamente vinculada con la generación de ingresos. Un ejemplo de este tipo de desembolsos son los donativos deducibles, las deducciones personales de las personas físicas, o bien, ciertos gastos de consumo, como acontece con los efectuados en restaurantes. La deducibilidad de dichas erogaciones es otorgada -no reconocida- por el legislador y obedece a razones sociales, económicas o extrafiscales.

Lo anterior, pues fue un gasto incurrido por “BLUE” en el que todas sus empresas en el mundo, incluida la mexicana “BLUE MEXICO”, se vieron beneficiados y dicho gasto fue realizado con la finalidad de obtener ingresos, pues sin dicha campaña publicitaria no hubiera habido un aumento en las ventas del producto.

Así, con el ejemplo antes mencionado es evidente como las empresas para generar sus ingresos necesitan llevar a cabo gastos a prorrata en el extranjero con personas no residentes en México.

Derivado de lo antes mencionado, es evidente que los gastos a prorrata llevados a cabo por las personas morales en el extranjero representan una deducción estructural y, por lo tanto la limitante contemplada en la fracción XVIII del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta violatoria del principio de proporcionalidad.

2.1.2 AFECTACIÓN AL LIMITAR LA DEDUCCIÓN DE TODO GASTO A PRORRATA EFECTUADO EN EL EXTRANJERO.

El artículo 28, fracción XVIII viola el principio de proporcionalidad tributaria, toda vez que el legislador establece una prohibición de deducir un gasto estrictamente indispensable, sólo partiendo de la premisa que dicho concepto fue efectuado a prorrata.

En efecto, con independencia de si los gastos efectuados en el extranjero por residentes en territorio nacional son estrictamente indispensables o no, el legislador por el sólo hecho de que un gasto efectuado en el extranjero tenga el calificativo de prorrata prohíbe su deducción, dejando a un lado si dicha erogación se considera como estructural.

Al respecto, el legislador establece una prohibición de deducibilidad de los gastos a prorrata (mismos que son sólo gastos divididos entre diversas personas) por el sólo hecho de tener dicho calificativo de prorrata, perdiendo totalmente de vista que dichas erogaciones son deducciones estrictamente indispensables y, en consecuencia, estructurales de conformidad con los razonamientos expuestos en el Apartado antecedente.

En este sentido, el artículo 28, fracción XVIII de la LISR resulta violatorio del principio de proporcionalidad al no permitir que se lleven a cabo la deducción de los gastos realizados a prorrata en el extranjero con personas morales no residentes en el país, por el hecho de haber sido realizados de tal forma y, no de manera

individual.

Aunado a lo antes mencionado, es importante señalar que la limitante establecida en el artículo 28, fracción XVIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no supera el test de proporcionalidad.

El test de proporcionalidad es un instrumento metodológico y de procedimiento interpretativo, cuya finalidad es resolver conflictos que se susciten entre los contenidos esenciales de las disposiciones normativas fundamentales.

El test de proporcionalidad, se debe utilizar en materia fiscal cuando entran en conflicto dos Derechos Humanos o fundamentales con motivo de la existencia de una ley fiscal, para decidir si se justifica la afectación a uno de esos derechos fundamentales con motivos razonables y objetivos.

El test de proporcionalidad califica la intervención legislativa en algún derecho fundamental a través de tres elementos que lo integran: la idoneidad, la necesidad y la proporcionalidad en sentido estricto o ponderación.

La idoneidad implica que la medida legislativa debe tener un fin legítimo y constitucionalmente válido y debe ser objetivamente adecuada para alcanzar ese fin. Lo anterior entraña que el fin sea una consecuencia necesaria o natural de la medida legislativa.

Por su parte, la necesidad busca que la medida legislativa restrictiva sea estrictamente indispensable para satisfacer los fines impuestos, lo cual sólo se logra cuando la medida es la menos gravosa para el derecho afectado y cuando no existen otras opciones menos agresivas para satisfacer el fin perseguido.

Finalmente, la proporcionalidad en sentido estricto, se relaciona con la valoración que se hace entre el derecho fundamental afectado y el fin legislativo que provoca la afectación, para decidir si el beneficio obtenido por el fin legislativo justifica la intensidad en la afectación del derecho fundamental.

Sólo en la medida en que la restricción legislativa supere todos estos pasos, podrá decirse que supera el test de proporcionalidad.

En el caso que nos ocupa, el artículo 28, fracción XVIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no supera el test de proporcionalidad ya que la medida en él contemplada no es idónea, pues dicha porción normativa surgió con la finalidad de que los contribuyentes no evadieron sus obligaciones fiscales mediante la realización de

operaciones en el extranjero, medida que actualmente con los tratados internacionales que tienen celebrado nuestro país y la legislación en materia de precios de transferencias, no es necesaria y, por lo tanto no resulta ya idónea.

En efecto, resulta violatorio del principio de proporcionalidad tributaria el hecho de que por que un gasto sea llevado a prorrata no sea deducible en los términos del artículo 28, fracción XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

2.1.3 GASTOS A PRORRATA RECONOCIDOS POR LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS.

Evidencia más aún que el artículo 28, fracción XVIII de la LISR resulta violatorio del principio de proporcionalidad al no permitir la deducción de los gastos a prorrata llevados a cabo por las personas morales en el extranjero, el hecho de que este tipo de gastos son reconocidos y regulados por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos.

Al respecto, en la actualidad el comercio se realiza dentro de un mundo globalizado, en el que las empresas a fin de tener una presencia a nivel mundial o de aprovechar la tecnología e insumos de otros países, se ven en la necesidad de celebrar distintos tipos de acuerdos de integración comercial, sin que ello pueda implicar desde ningún punto de vista la existencia de operaciones elusivas, sino que atendiendo al crecimiento de la economía, las empresas llevan a cabo operaciones de carácter internacional.

A fin de obtener ventajas económicas distintas, éstas empresas celebran contratos para compartir gratuitamente costos y riesgos para el desarrollo, producción u obtención de activos, servicios o derechos que sean necesarios para cumplir con su actividad comercial.

Es decir, los costos son asumidos entre las empresas vinculadas, lo que constituye un beneficio al acceder a ventajas que comúnmente en lo individual no se encontrarían en el mercado, al no poder llevar a cabo funciones y objetivos con la practicidad que involucra tener el soporte económico de otras empresas.

Es importante indicar que esa práctica, de ninguna forma constituye una elusión fiscal ni representa un perjuicio para el fisco, sino que es una práctica que incluso es reconocida y permitida en el ámbito internacional.

En efecto, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos de la que México (en adelante "OCDE") es parte, regula ese tipo de operaciones en las

cuales diversas empresas a nivel internacional asumen un gasto con la finalidad de obtener un beneficio para la comunidad.

Así, en el Capítulo VIII de la Guía de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales (en adelante “las Guías²), expedidas por la OCDE se reconoce la validez y justificación legal de los Acuerdos de Contribución de Costos (en adelante “ACC”).

Las Guías fueron publicadas en 1995 año posterior a la incorporación de México como miembro de la OCDE, siendo los lineamientos interpretativos de los países miembros involucrados en operaciones internacionales.

El Capítulo VIII de las Guías reconoce la validez y justificación legal de los Acuerdos de Contribución de Costos (ACC), los cuales define en su punto 8.3 de la siguiente manera:

“8.3 Un ACCs es una estructura de conceptos acordados entre empresas para compartir los costos y riesgos de desarrollar, producir, o para obtener activos, servicios, o derechos, y para determinar la naturaleza y magnitud de los intereses de cada participante en esos activos, servicios, o derechos. Un ACCs es un acuerdo contractual más bien que inevitablemente una entidad jurídica diferente o establecimiento permanente de todos los participantes. En un ACCs, cada porción proporcionada del participante en el acuerdo de contribución global debe ser consistente con la porción de participación del participante en los beneficios esperados que se recibirán bajo el acuerdo, teniendo en mente que los precios de transferencia no son una ciencia exacta. Además, cada participante en un ACCs tendrá derecho a obtener un beneficio de su participación en el ACCs en forma individual como un propietario real de eso y no como una licencia, y sin pagar una regalía u otro tipo de desembolso a ninguna parte por esa participación. De igual manera, cualquier otra parte tendrá que pagar una cantidad adecuada al participante (por ejemplo, una regalía) por explotar alguna parte o toda la participación del participante.”

De la transcripción antes efectuada, se desprende que las Guías señalan que la naturaleza jurídica de los pagos a prorrata realizados en el extranjero constituyen gastos compartidos, los cuales son definidos como una estructura de conceptos acordados para compartir los costos y riesgos relativos al desarrollo, producción u obtención de activos, servicios o derechos y para determinar la naturaleza y alcance

de los intereses de cada participante en esos activos, servicios o derechos.

De igual forma, se señala que ese acuerdo es un convenio contractual y en él la parte proporcional de cada participante del total de aportaciones al acuerdo, será consistente con la proporcional del participante del total de beneficios que se espera recibir por virtud de ese acuerdo.

En las Guías se establece que en un ACC siempre existe un beneficio que cada uno de los participantes espera a cambio de sus aportaciones (gasto) y la parte de cada participante en las aportaciones totales a un convenio será consistente con el beneficio esperado total.

Además, lo que distingue a los referidos Acuerdos de una transferencia ordinaria intergrupala de bienes o servicios, es que parte o la totalidad de la compensación planeada por los participantes es el beneficio esperado para cada uno de ellos a causa de la combinación de recursos y habilidades.

En relación con lo antes mencionado, es importante señalar que en el comentario 8.23 del Capítulo VIII de las Guías, se indica que las aportaciones de los acuerdos para las ACC deben recibir el mismo tratamiento fiscal que se daría al participante si sus aportaciones fueran hechas fuera de este tipo de acuerdos.

Sirve de apoyo a lo antes mencionado, la transcripción del comentario 8.23 del Capítulo VIII de la Guías, el cual a la letra dispone lo siguiente:

“8.23 Las contribuciones por un participante al ACCs deben ser consideradas para fines fiscales de la misma manera que serían aplicables bajo las reglas generales del (los) sistema(s) fiscal(es) aplicable(s) a ese participante si las contribuciones hubieran sido efectuadas sin que mediara un ACCs para la actividad que está sujeta al ACCs (por ejemplo, para efectuar la investigación y desarrollo, para obtener un beneficio en la propiedad que justifique el efectuar el ACCs). La naturaleza de la contribución, es decir, como un gasto de investigación y desarrollo, dependerá de la naturaleza de la actividad que está siendo asumida por el ACCs y determinará como sea percibida para fines fiscales. Frecuentemente, las contribuciones serían tratadas como gastos deducibles tomando en consideración este criterio. Ninguna parte de la contribución por lo que se refiere al ACCs podrá formar parte de una regalía por el uso de propiedad intangible, excepto en la medida que la contribución le concede a quien contribuye a obtener únicamente un derecho a usar la propiedad intangible que pertenece a un participante (o

a una tercer parte) y quien contribuye no obtiene un beneficio en la propiedad intangible”

De la transcripción ante realizada, se desprende que la aportación que realice un contribuyente a un ACC, debe tener el mismo efecto fiscal que las aportaciones fuera hechas fuera de ese tipo de acuerdos, considerando para ello la actividad material del acuerdo, esto es, el carácter de la contribución dependerá de la naturaleza de la actividad emprendida por el Acuerdo en comento y determinará la forma en que es reconocida para efectos fiscales.

En los mencionados comentarios, también se indica que las empresas independientes celebran convenios para compartir costos y riesgos cuando existe una necesidad común de que puedan beneficiarse mutuamente, reconociéndose el beneficio económico que representa a las empresas.

Derivado de lo antes mencionado, se demuestra que los gastos a prorrata llevados a cabo por las personas morales en el extranjero que se determinan en función al beneficio directamente obtenido, tal como se indica en el Capítulo VIII de las Guías, deben de considerarse deducibles de conformidad con lo dispuesto por el principio de proporcionalidad.

De lo anterior, se advierte que las propias Guías emitidas por la OCDE en materia de Precios de Transferencia, reconocen y regulan los gastos a prorrata, por lo que se evidencia aún más la violación al principio de proporcionalidad tributaria.

Por lo antes mencionado, es evidente que la limitante establecida en la fracción XVIII del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta violatoria del principio de proporcionalidad tributaria.

2.2 VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

2.2.1 DESIGUALDAD PERSONAS MORALES Y ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES.

Como ya se estudió anteriormente, tanto los establecimientos permanentes de personas morales residentes en México y las personas morales residentes en el país son ficciones jurídicas que reúnen un conjunto de recursos para la obtención o la realización de actividades comerciales o especulativas, y determinan el impuesto sobre la renta de la misma manera, es decir, son iguales para efectos fiscales, a

continuación se demostrará que el artículo 28, fracción XVIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta es violatorio del principio de equidad tributaria.

En efecto, el artículo 28, fracción XVIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta violatorio del principio de equidad tributaria al otorgar un trato diferente a contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias.

Ello, en atención a que dicha disposición no permite a las personas morales residentes en México llevar a cabo la deducción de los gastos a prorrata que realicen en el extranjero con no contribuyentes, mientras que las personas morales residentes en el extranjero con uno o varios establecimientos permanentes en el país, sí se les permite llevar a cabo la deducción de dicho concepto.

En relación con el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que radica medularmente en la igualdad ante la misma ley fiscal de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, quienes deben recibir un mismo trato, lo que implica que las normas tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa.

Sobre estas bases, la equidad obliga a que no exista distinción entre situaciones tributarias que puedan considerarse iguales, sin que medie una justificación objetiva y razonable; y para cumplir con este principio, el legislador no sólo está facultado, sino que tiene la obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, o bien, a razones de política fiscal o extrafiscal.

Al respecto, en el caso que nos ocupa es importante mencionar que el artículo 28, fracción XVIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta no permite a las personas morales llevar a cabo la deducción de los gastos a prorrata que realicen en el extranjero con no residentes en nuestro país.

Por su parte, el segundo párrafo del artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta permite que los establecimientos permanentes lleven a cabo la deducción de los gastos que se prorrateen con la oficina central o con sus establecimientos.

Derivado de lo antes mencionado, se desprende que existe un trato desigual a contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias, el cual no

encuentra justificación legal alguna.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado respecto a los criterios para determinar si el legislador respecto el principio de equidad tributaria en la tesis de rubro “EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL”

Ahora bien, con la finalidad de demostrar si el artículo tildado de inconstitucional resulta violatorio del principio de equidad tributaria, a continuación se efectúa un análisis del trato diferencia otorgado por el legislador respecto de los gastos a prorrata efectuados tanto por las personas morales como por los establecimientos permanentes de residentes en el extranjero, a la luz de los parámetros establecidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a saber:

a) Exista una diferencia de trato. Los establecimientos permanentes sí pueden llevar a cabo la deducción de los gastos a prorrata que realicen en el extranjero con su matriz o con las sucursales; mientras que de conformidad con el artículo 28, fracción XVIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a las personas morales que llevan a cabo el gasto en comento con residentes en el extranjero, no se les permite la deducción de dicho gasto.

b) El trato diferenciado se debe a un fin legítimo. El fin por el cual fue realizada la distinción en comento no es legalmente válido actualmente.

c) El trato diferenciado sea el medio correcto para lograr el objetivo. El tratamiento desigual no logra el fin por el cual fue impuesto, ya que en la actualidad existen otros medios para alcanzar el fin deseado.

d) No se dé una afectación desproporcional o desmedida en los contribuyentes. En el caso que nos ocupa, sí se genera una afectación desproporcional en los contribuyentes, ya que los establecimientos permanentes que efectúan gastos a prorrata con sus oficina central sí se encuentran facultados para deducir dichos gastos, mientras que las personas morales residentes en México que llevan a cabo la operación en comento con residentes en el extranjero se les prohíbe la deducción de esta.

De lo antes expuesto, se concluye que en el caso de la improcedencia de la deducción de los gastos a prorrata prevista en el artículo 28, fracción XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se actualizan todos y cada uno de los requisitos previstos en la tesis de mérito, a efecto de determinar que existe un trato inequitativo

por parte del legislador, por lo cual es evidente la violación al principio de equidad tributaria, en tanto que se otorga un diferente trato fiscal, a contribuyentes que se encuentran en idénticas situaciones frente a la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Esto es, el legislador permite a los establecimientos permanentes la deducción de los gastos a prorrata, y establece la prohibición de deducir esos mismos gastos a las personas morales, no obstante que el tratamiento jurídico que éstas reciben es el mismo.

Para efecto de crear mayor convicción de lo antes mencionado, a continuación se realiza un ejemplo en el cual se demuestra el trato inequitativo.

“M MEXICO” es una empresa residente en México que llevó a cabo un gasto a prorrata con empresas de su grupo en el extranjero para efecto de llevar a cabo una campaña publicitaria a nivel internacional.

“EP MEXICO” es un establecimiento permanente de “EP GLOBAL”, empresa Alemana que llevó a cabo un gasto a prorrata para efecto de llevar a cabo una campaña publicitaria a nivel internacional.

“M MEXICO” y “EP MEXICO” realizaron un pago de \$8 pesos, respectivamente, por la campaña publicitaria que realizaron los grupos a los que pertenecen; sin embargo, “M MEXICO” no podrá llevar a cabo la deducción de dicho gasto de conformidad con lo establecido por el artículo 28, fracción XVIII de la LISR; mientras que “EP MEXICO” sí podrá llevar a cabo la deducción del mismo.

Ahora bien, supongamos que ambas empresas para efecto de calcular su impuesto sobre la renta tienen un ingreso acumulable de \$10.

Sin embargo, “M MEXICO” no puede deducir los \$8 pesos del gasto a prorrata que realizó en el extranjero, mientras que “EP MEXICO” sí podrá llevar a cabo la deducción de los \$8 pesos del gasto que realizó para la campaña publicitaria.

De esta manera, “M MEXICO” pagará su ISR sobre una base gravable de \$10 pesos, mientras que “EP MEXICO” pagará el tributo en comento sobre una base gravable de \$2, lo cual resulta violatorio del principio de equidad tributaria, ya que ambos contribuyentes se encuentran en igualdad de circunstancias, sin embargo no se les permite llevar a cabo la misma deducción.

Cabe mencionar que la limitante contemplada en el artículo 28, fracción XVIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es un efecto de discriminación ya que otorga un

beneficio a la realización de gastos a prorrata con residentes en territorio nacional, poniendo en desventaja comercial a los residentes en el extranjero.

Derivado de todo lo anterior, es evidente que el artículo 28, fracción XVIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta es violatorio del principio de equidad tributaria, toda vez que es el mismo legislador otorga un tratamiento fiscal diferente a contribuyentes que se encuentran en la misma situación, sin que exista una razón objetiva que permita justificar la diferencia de trato, razón más que suficiente para determinar la inconstitucionalidad del citado precepto.

2.2.2 DESIGUALDAD ENTRE QUIENES REALIZAN GASTOS A PRORRATA CON RESIDENTES EN EL EXTRANJERO Y QUIENES LOS REALIZAN CON RESIDENTES EN TERRITORIO NACIONAL.

Asimismo, el artículo 28, fracción XVIII de la LISR es violatorio del principio de equidad tributaria al dar un tratamiento desigual a contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias, a saber las personas morales que llevan a cabo gastos a prorrata en el extranjero con personas residentes en otros países y las que llevan a cabo dicha operación con personas residentes en nuestro país

Lo anterior, pues de conformidad con el multicitado artículo 28, fracción XVIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no son deducibles los gastos a prorrata que las personas morales hagan en el extranjero con quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta en los términos de los Títulos II y IV de dicho ordenamiento.

Sin embargo, la limitante antes mencionada no se le impone a las personas morales que llevan a cabo gastos a prorrata en el extranjero con personas residentes en nuestro país, pues estas sí pueden llevar a cabo la deducción del gasto en comento.

En relación con lo antes mencionado, es importante mencionar que las personas morales que llevan a cabo gastos a prorrata en el extranjero con residentes en otros países y las personas morales que llevan a cabo dicha operación con personas morales residentes en México se encuentran en igualdad de circunstancias pues cuentan con las mismas características, mismas que se señalan a continuación:

1. Ambas personas son constituidas bajo las leyes mexicanas.
2. Ambas son personas morales.
3. Ambas personas tributan conforme al Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

4. Ambas con la finalidad de obtener ingresos llevan a cabo un gasto a prorrata.

5. Ambas llevan a cabo el gasto a prorrata en el extranjero.

De lo antes mencionado, se desprende que las personas morales que llevan a cabo gastos a prorrata en el extranjero con residentes en otros países y las personas morales que llevan a cabo dicha operación con personas morales residentes en México, se encuentran en igualdad de circunstancias.

No obstante lo anterior, las personas morales que llevan a cabo gastos a prorrata en el extranjero con residentes en otros países, no pueden llevar a cabo la deducción de dicho gasto conforme a lo dispuesto por la porción normativa tildada de inconstitucional; mientras que las personas morales que llevan a cabo dicha operación con personas morales residentes en México, sí pueden deducir dicho gasto.

En efecto, el artículo 28 fracción XVIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta da un trato inequitativo a las personas morales que llevan a cabo gastos a prorrata en el extranjero con residentes en otros países, por el simple hecho de llevar a cabo dicha operación con este tipo de residentes, pues a las que llevan a cabo dicha operación con residentes en México, no se les impone limitante alguna para deducir dicho gasto.

Es decir, de manera injustificada el artículo 28, fracción XVIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, impone a las personas morales que llevan a cabo gastos a prorrata en el extranjero con residentes en otros países, una limitante para deducir dichos gastos, la cual no se impone a las personas morales que llevan a cabo dicha operación con residentes en México, lo que resulta violatorio del derecho y la garantía de equidad tributaria.

Por lo antes mencionado, es evidente que el artículo 28, fracción XVIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta violatorio del principio de equidad tributaria pues de manera injustificada otorga desigual a contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias, a saber, las personas morales que llevan a cabo gastos a prorrata en el extranjero con residentes en otros países y las personas morales que llevan a cabo dicha operación con personas morales residentes en México.

2.2.3 JUSTIFICACIÓN ANACRÓNICA.

No es óbice para concluir lo anterior, el hecho de que el poder legislativo en 1959 señaló que dicha medida se estableció, pues señalando que se dificultaba determinar la procedencia de la deducción, pues dicha justificación no se encuentra vigente.

En efecto, en primer término, como se demostrará, la limitante de deducir los gastos a prorrata en el extranjero con personas morales, actualmente carece de motivos para su existencia en comparación con el año de su imposición en la Ley del Impuesto sobre la Renta, a saber, 1959.

A fin de demostrar lo anterior, a continuación se analizan los antecedentes legislativos del artículo 28, fracción XVIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Al respecto, el artículo 28, fracción XVIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 2014, a la letra dispone lo siguiente:

“Artículo 28. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

[...]

XVIII. Los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta en los términos de los Títulos II o IV de esta Ley.

[...]”

De lo transcrito, se desprende que la fracción XVIII del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2014, establece la limitante a las personas morales para efecto de llevar a cabo la deducción de los gastos que hagan en el extranjero a prorrata.

Es importante mencionar que la limitante a las personas morales para deducir sus gastos a prorrata que hagan en el extranjero, fue impuesta por primera vez en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 1959.

En relación con lo anterior, la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 1959 disponía lo siguiente:

“Artículo 29. Para determinar la utilidad gravable, los sujetos comprendidos

en los artículos 22, 23 y 25 podrán hacer únicamente las siguientes deducciones del total de sus ingresos:

[...]

XIX. Los gastos que se hagan en el extranjero, siempre que no se trate de gastos hechos a prorrata con empresas que no sean causantes del impuesto en las cédulas I, II o III.

[...].”

Conforme a lo antes mencionado, es importante señalar los motivos que tomaron en consideración los legisladores para efecto de imponer a los contribuyentes la limitante de deducir los gastos a prorrata que realicen en el extranjero.

En el Dictamen emitido por las Comisiones Unidas Primera de Hacienda y de Impuestos, de la Cámara de Diputados al Congreso de la Unión, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 23 de diciembre de 1958, respecto de la Iniciativa de la LISR y en específico por lo que hace al artículo 29 se indicó lo siguiente:

“Con la reforma al artículo 29, queda claramente prohibida la deducción de gastos efectuados en el extranjero, cuando no son hechos directamente por las empresas establecidas en el país, sosteniéndose el principio de que sólo son deducibles los gastos necesarios debidamente comprobados que hayan realizado los contribuyentes”.

De lo antes transcrito, se desprende que el motivo de los legisladores para adicionar la limitante establecida ahora en la fracción XVIII, del artículo 28 de la LISR, fue el de limitar únicamente los gastos efectuados en el extranjero cuando no fueran hechos directamente por las empresas establecidas en el país, haciendo hincapié en que sólo pueden deducirse los gastos necesarios que sean comprobados.

En relación con lo antes mencionado, es importante contemplar la situación económica y fiscal que imperaba en esos momentos nuestro país, la cual llevó a los legisladores a establecer dicha limitante.

Sobre el particular, en 1959 México no formaba parte de la OCDE, pues fue hasta 18 de mayo de 1994 que se unió a dicha Organización.

Asimismo, es importante mencionar que la OCDE publicó la “Guía de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales” hasta el

año de 1995.

En dicha Guía se contienen las directrices que buscan establecer el estándar que debe ser respetado tanto por las administraciones tributarias como por las empresas multinacionales, puesto que, en aquellos casos en que las normativas nacionales generan distorsión sobre un estándar internacionalmente aceptado, en general será para generar beneficios a las administraciones tributarias, en evidente y directo perjuicio de las compañías y la rentabilidad de sus actividades en un país.

Adicionalmente, es importante mencionar que en el año de 1959 nuestro país no había firmado Convenios para Evitar la Doble Tributación, ni Acuerdos de Intercambio de Información en Materia Tributaria con otros países.

En relación con lo anterior, no fue sino hasta el 16 de marzo de 1990 que el Estado Mexicano firmó su primer tratado internacional en materia de intercambio de información y hasta el 8 de abril de 1991 el primer tratado para evitar la doble imposición, ambos con Canadá.

Aunado a lo antes mencionado, vale la pena destacar que durante el año de 1959 México se encontraba bajo el mandato de Adolfo López Mateos, en el cual nuestro país entró al marco del crecimiento mundial logrando que crecieran los sectores de la economía, particularmente la industria y los servicios con capital nacional e importantes inversiones extranjeras.

Derivado de lo antes mencionado, se concluye que la situación económica en México era la siguiente:

- No se contaban con Convenios para Evitar la Doble Tributación con otros países.
- No se contaban con Acuerdos de Intercambio de Información en Materia Tributaria con otros países.
- México no formaba parte de la OCDE.
- La OCDE todavía no publicaba la “Guía de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales”.

En México actualmente la economía de México está basada en el mercado libre orientado a las exportaciones. Según datos de 2009 del Fondo Monetario Internacional; el Producto Interno Bruto medido en paridad de poder adquisitivo supera el billón de dólares, convirtiendo a la economía mexicana en la

decimoprimera más grande del mundo.

Por otro lado, se trata de una economía orientada a las exportaciones, con un comercio exterior regulado en tratados de libre comercio (TLC) con más de 40 países, incluyendo a la Unión Europea, Japón, Israel y varios países de la América Central y la América del Sur.

Al respecto, el TLC más influyente es el Tratado de Libre Comercio de América del Norte (NAFTA), firmado en 1992 por los gobiernos de Estados Unidos, Canadá y México, el cual entró en vigor en 1994.

Según la lista Forbes Global 2000 de compañías más grandes del mundo en 2008, México contaba con 16 empresas en la lista.

Asimismo, tenemos celebrados diversos convenios internacionales para evitar la doble tributación con una considerable cantidad de países.¹⁴

De lo antes mencionado podemos concluir lo siguiente de la economía de México actualmente:

- Está basada en el mercado libre orientado a las exportaciones.
- Su Producto Interno Bruto medido en paridad de poder adquisitivo supera el billón de dólares, convirtiendo a la economía mexicana en la decimoprimera más grande del mundo.
- Se trata de una economía orientada a las exportaciones, con un comercio exterior regulado en tratados de libre comercio con más de 40 países, incluyendo a la Unión Europea, Japón, Israel y varios países de la América Central y la América del Sur. El TLC más influyente es el Tratado de Libre Comercio de América del Norte (NAFTA), firmado en 1992 por los gobiernos de Estados Unidos, Canadá y México, el cual entró en vigor en 1994.
- Tiene firmados Convenios para Evitar la Doble Tributación y Acuerdos de Intercambio de Información en Materia Tributaria, con los principales países con los que lleva a cabo operaciones internacionales.
- Forma parte de la OCDE.

¹⁴ http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informacion_fiscal/legislacion/52_3558.html

De lo antes mencionado, se puede advertir que la realidad económica en el México de 1959 y el actual es diferente, pues en 1959 nos encontrábamos frente a un México que empezaba a forjar una economía y que iniciaba a entrar al mercado de crecimiento mundial; mientras que, actualmente, México es un país con una economía consolidada orientada a las exportaciones.

Así, es evidente que en 1959 en México la economía empezaba a ubicarse en el marco internacional, por lo que no eran tan frecuentes las operaciones de empresas mexicanas a nivel internacional y, regular éstas era complejo pues no existía la OCDE, México no había celebrado Tratados de Libre Comercio, ni Convenios para Evitar la Doble Tributación, ni Acuerdos de Intercambio de Información en Materia Tributaria.

En este tenor, es evidente que México en 1959 no contaba con las herramientas legales para efecto de poder regular el tratamiento fiscal de las diversas operaciones internacionales; por lo que, no permitir la deducción de los gastos a prorrata llevados a cabo por las personas morales en el extranjero con otras no sujetas a dicho tributo, era una medida que atendía a la realidad en que se encontraba el país.

En este sentido, la deducción de los gastos a prorrata llevados a cabo por las personas morales en el extranjero con otras no sujetas a dicho tributo, contemplada en la fracción XVIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta actualmente resulta anacrónica pues no atiende a la realidad actual de nuestro país.

Efectivamente, como ya se mencionó actualmente México es un país cuya economía está orientada a las operaciones internacionales y, que cuenta con los medios legales para efecto de dar el debido tratamiento a éstas.

Esto es, actualmente México cuenta con los medios legales suficientes (Tratados de Libre Comercio, Convenios para Evitar la Doble Tributación y Acuerdos de Intercambio de Información en Materia Tributaria), a fin de determinar si la deducción de un gasto a prorrata llevado a cabo por una persona moral en el extranjero fue realizada con la finalidad de obtener un beneficio fiscal indebido o si efectivamente representa un gasto necesario en que tuvo que incurrir la persona moral para obtener un ingreso.

En efecto, con los medios legales que actualmente cuenta nuestro sistema tributario, las autoridades fiscales pueden determinar la finalidad de la deducción realizada por una persona moral de un gasto a prorrata llevado a cabo en el extranjero.

Es decir, en la actualidad el tratamiento a las mencionadas operaciones ha cambiado, pues desde hace varias décadas el Estado mexicano tiene la posibilidad de revisar las operaciones que los contribuyentes efectúan en el extranjero, por lo que si bien en 1959 la existencia de ese numeral se podría justificar dentro del sistema jurídico mexicano, ante la imposibilidad que tenía la autoridad fiscal de comprobar la naturaleza de los gastos y la certeza de la realización del gasto hecho en el extranjero, actualmente las condiciones han cambiado, tal y como se ha venido demostrando.

En ese sentido, se advierte que el derecho no es una ciencia pasiva o estática sino que al regular la realidad social, es una ciencia que debe adecuarse a los cambios en las situaciones económicas, políticas y culturales de un país.

Por ello, para analizar el argumento de inconstitucionalidad del artículo 28, fracción XVIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta no basta atender a la intención que tuvo el legislador en su creación hace más de 60 años, sino que es indispensable analizar si éstos motivos subsisten en la actualidad o bien, si la realidad social ha cambiado.

Así, si bien en 1959 en México no existía la posibilidad de que nuestro país tuviera acceso a fiscalizar un gasto hecho en el extranjero a prorrata con personas no contribuyentes del impuesto sobre la renta, en la actualidad esa situación ha cambiado, razón por la que lo mismo debe ocurrir con la interpretación y la aplicación de distintas normas jurídicas, en virtud de que deben adecuarse a la realidad.

Derivado de lo anterior, es evidente que la limitante de deducir la totalidad de los gastos a prorrata llevados a cabo por las personas morales en el extranjero, no atiende a la realidad en la que nos encontramos actualmente, por lo que, la misma no es suficiente para justificar el trato inequitativo que otorga el artículo 28, fracción XVIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Así, resulta a todas luces evidente que la fracción XVIII del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta violatoria del principio de equidad, pues el hecho de no permitir a las personas morales deducir sus gastos a prorrata realizados en el extranjero; mientras que a los establecimientos permanente sí se les permite llevar a cabo dicha deducción, transgrede el derecho en comento y dicho trato no encuentra justificación legal alguna.

Ahora bien, en el próximo capítulo propondré el tratamiento que debe darse a la limitante impuesta a los residentes en territorio nacional que realizan gastos a prorrata con residentes en el extranjero.

CAPÍTULO 3 PROPUESTA EN RELACIÓN CON EL ARTÍCULO 28, FRACCIÓN XVIII DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

3.1 DEROGACIÓN

A través del presente trabajó se demostró que el artículo 28, fracción XVIII es violatorio de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, por lo que propongo que dicha porción normativa sea derogada.

Lo anterior, para que no haya limitante de llevar a cabo la deducción de los gastos a prorrata que realicen los residentes en territorio nacional, con no residentes en dicho territorio.

En efecto, considero que para que se otorgue un trato proporcional y equitativo a los contribuyentes residentes en territorio nacional que realizan gastos a prorrata con residentes en el extranjero, no debe aplicarse la limitante contemplada en el artículo 29, fracción XVIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

3.2 REFORMA

Toda vez que como se demostró a lo largo del presente escrito, la limitante contemplada en el artículo 28, fracción XVIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, provoca un trato inequitativo y desproporcional a los residentes en territorio nacional que realizan gastos a prorrata con residentes en el extranjero.

Por lo antes mencionado, con la finalidad del erradicar el trato inequitativo y desproporcional del que son víctimas los contribuyentes en comento, considero que se debe reformar el artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, incluyendo una fracción en la cual se señale que se permite llevar a cabo la deducción de los gastos a prorrata realizados por residentes en el territorio nacional, con sujetos que no lo son.

CONCLUSIONES

1) Resulta violatorio del principio de proporcionalidad el hecho de que no se permita a los contribuyentes llevar a cabo la deducción de los gastos a prorrata que realizan con residentes en el extranjero.

Lo anterior, ya que no se le permite a los contribuyentes realizar la deducción de un gasto que incide de manera directa en sus ingresos, es decir, no se reconoce la erogación realizada con la finalidad de obtener un ingreso, lo cual resulta violatorio del principio de proporcionalidad tributaria.

2) Resulta violatorio del principio de equidad tributaria el hecho de que a los establecimientos permanentes sí se les permita realizar la deducción de los gastos a prorrata que realizan en el extranjero, mientras que a los residentes en territorio nacional no se les permita llevar a cabo dicha deducción.

Lo anterior, ya que se está dando un trato desigual a personas que se encuentran en igualdad de circunstancias, sin que dicho trato tenga una justificación legalmente válida.

En efecto, los contribuyentes residentes en territorio nacional se encuentran en igualdad de circunstancias en materia fiscal que los establecimientos permanentes; no obstante ello, la Ley del Impuesto sobre la Renta otorga un beneficio a los establecimientos permanentes consistente en la posibilidad de deducir todos los gastos a prorrata que realicen con residentes en el extranjero, el cual no es otorgado a los residentes en territorio nacional.

3) El artículo 28, fracción XVIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta discrimina de manera indirecta a los residentes en el extranjero, ya que no permite la deducción a los residentes en territorio nacional que realicen gastos a prorrata con ellos, otorgando de ésta manera un trato ventajoso a los residentes en territorio nacional.

Lo anterior, pues con el tratamiento otorgado por el artículo 28, fracción XVIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en materia de negocios resulta más benéfico

realizar gastos a prorrata con residentes en territorio nacional que con quienes no lo son, pues en caso de realizarlos con estos últimos, dicha erogación no es deducible.

BIBLIOGRAFÍA

Código Civil Federal.

Código Fiscal de la Federación.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Guía de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales, expedidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

Instituto de Investigaciones Jurídicas *Diccionario Jurídico Mexicano* 2ª Ed., México, UNAM, 1998.

Isauro López, José “Diccionario Contable, Administrativo y Fiscal” International Thomson Editores, S.A. de C.V., México 2007.

Jarach, Dino *Finanzas Públicas y Derecho Tributario* Abeledo-Perrot Editorial, Tercera Edición, Buenos Aires, Argentina 1996.

Ley del Impuesto sobre la Renta.

Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

Tesis y jurisprudencias del Poder Judicial de la Federación.