



INSTITUTO
DE ESPECIALIZACIÓN
PARA EJECUTIVOS
PLANTEL GUADALAJARA

CON RECONOCIMIENTO DE VALIDEZ OFICIAL DE
ESTUDIOS DE LA SECRETARÍA DE EDUCACIÓN PÚBLICA,
SEGÚN ACUERDO 20081155 DE FECHA 16 DE JUNIO
DE 2008.

**“ANÁLISIS DE LA BASE GRAVABLE DE LOS PAGOS
PROVISIONALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
DE LAS PERSONAS MORALES EN MÉXICO”**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL GRADO DE:

DOCTOR EN CIENCIAS DE LO FISCAL

P R E S E N T A:

MTRO. JOSÉ MANUEL OSORIO ATONDO

ASESOR: DR. MARCO ANTONIO DAZA MERCADO

HERMOSILLO, SONORA.

MARZO 2013.

"...un rey tiene dos alternativas fiscales. O exprime a su pueblo y así obtiene recursos, o lo deja florecer en libertad y después le cobra menos en proporción pero más en términos generales...".

John Locke

"Lo más difícil de entender del mundo es el impuesto sobre la renta".

Albert Einstein

Dedicatoria

Este trabajo de investigación se lo dedico:

A mis hijos: Miguel, Moisés y Maximiliano quienes han sido la razón de mi superación personal y profesional.

A mi esposa: Elsa María, gracias por tu amor, paciencia y valioso apoyo en mi desarrollo personal y profesional ya que sin tu valiosa ayuda no hubiera sido posible.

A mi madre: Elvia Ramona, te agradezco tu apoyo y ejemplo de fortaleza en la vida.

A mi distinguido H. Jurado de tesis doctoral por su apoyo incondicional.

Y en Especial:

A mi poder superior; al gran arquitecto del universo

DIOS TODO PODEROSO

Por haberme permitido llegar hasta este punto y haberme dado salud para lograr mis objetivos, además de su infinita bondad y amor.

Agradecimientos

Esta Tesis doctoral fue realizada gracias al valioso apoyo de todos los directivos involucrados de la Universidad Estatal de Sonora (UES) en el proyecto de estudios del Doctorado en Ciencias de lo Fiscal. De igual forma, agradezco al Instituto de Especialización para Ejecutivos A.C. en mi formación doctoral.

TABLA DE CONTENIDO

Dedicatoria	2
Agradecimientos.....	2
Presentación	6
Introducción.....	8
Planteamiento del problema.....	9
Justificación.....	11
Antecedentes	12
Objetivo general	15
Objetivos particulares y específicos	15
Limitaciones	16
Delimitaciones.....	17
Metodología.....	18
CAPÍTULO 1 FINANCIAMIENTO DEL GASTO PÚBLICO EN MÉXICO	20
1.1 Antecedentes de los impuestos en México	22
1.2 Necesidad de solventar el gasto público	26
1.2.1 Teoría de los servicios públicos.....	27
1.2.2 Teoría de la relación de sujeción	28
1.2.3 Teoría de la necesidad social	29
1.2.4 Teoría del seguro.....	30
1.2.5 Justificación de la contribución al gasto público	31
1.3 Fuentes de financiamiento del gasto público	38
1.3.1 Actividad financiera del Estado.....	39
1.3.2 El ciclo presupuestario.....	40
1.1.1 Política fiscal.....	48
1.3.4 Clasificación de los ingresos presupuestarios del Estado Mexicano .	50
CAPÍTULO 2 LOS PAGOS PROVISIONALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS MORALES	59
1.1 Evolución histórica del ISR.....	60
2.2 Estructura de la Ley del Impuesto Sobre la Renta actual.....	65
2.3 Importancia del ISR en el sistema tributario Mexicano.....	67

2.4	Elementos esenciales del tributo en la LISR	75
2.4.1	Sujeto	78
2.4.2	Objeto	82
2.4.3	Base	85
2.4.4	Tasa o tarifa.....	87
2.4.5	Época de pago.....	88
2.5	Determinación de la base gravable del ISR en pago provisional y anual de las personas morales	89
2.5.1	Determinación de la base gravable y el ISR del ejercicio	90
2.5.1.1	Ingresos acumulables.....	92
2.5.1.2	Deducciones autorizadas	94
2.5.1.3	PTU	96
2.5.1.4	Pérdidas fiscales.....	98
2.5.2	Determinación de la base gravable de los pagos provisionales del ISR.....	101
2.5.2.1	Antecedentes de los pagos provisionales.....	101
2.5.2.2	Cálculo de los pagos provisionales de ISR.....	106
2.5.2.3	Cálculo del coeficiente de utilidad.....	107
2.5.2.4	Determinación de la utilidad fiscal y base imponible.....	113
2.5.2.5	Caso “Especialidades Comerciales, S.A. de C.V.”	116
2.5.2.3	Opción de disminución de los pagos provisionales del ISR.....	124
CAPÍTULO 3 DISQUISICIÓN DOCTRINAL Y DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN.....		132
3.1	Principios materiales de justicia tributaria	134
3.1.1	Principio de equidad	141
3.1.2	Principio de proporcionalidad	144
3.1.3	Principio de capacidad contributiva	152
3.2	Elucidación en relación a los pagos provisionales del ISR de personas morales.....	163
CAPÍTULO 4 DERECHO COMPARADO INTERNACIONAL.....		179
4.1	Relación jurídica tributaria de la República de Costa Rica.....	184
4.1.1	ISR PJ de la República de Costa Rica	185

4.2 Relación jurídica tributaria de la República de El Salvador	193
4.2.1 ISRPJ de la República de El Salvador.....	197
Conclusiones.....	206
Recomendaciones.....	211
Índice de tablas	213
Índice de figuras.....	215
Índice analítico	216
Índice onomástico	217
Síglario	222
Glosario	227
Fuentes de consulta	231
Referencias bibliográficas	231
Bibliografía consultada.....	243
Legislación nacional.....	245
Interpretación judicial	247
Legislación internacional.....	253
Páginas Web.....	254

Presentación

Esta investigación doctoral, presenta un análisis jurídico-tributario en concordancia al procedimiento vigente para la determinación de la base gravable de los pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta (ISR) que deben de realizar las personas morales en México a cuenta del impuesto anual; en correlación a los principios materiales de justicia tributaria instituidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM); así como la interpretación doctrinal y del Poder Judicial de la Federación (PJDF) en el tema tratado.

Este trabajo se encuentra dividido en cuatro capítulos.

El primero de ellos intenta, a manera de introducción, mostrar las fuentes de financiamiento a las que el Estado recurre, así como los argumentos sobre la necesidad de otorgarle una prestación pecuniaria al mismo, con el objeto de que este se encuentre en posibilidades de satisfacer las necesidades sociales.

Para ello en el apartado en comento, previamente se presenta de manera breve la evolución histórica de los impuestos en México, las distintas teorías que argumentan la necesidad del gasto público y por último la actividad financiera del Estado; incluyéndose en el análisis, la importancia en que concurren los impuestos en el financiamiento de las actividades que desarrolla el Gobierno.

El segundo capítulo se centra en la parte medular de la problemática expuesta en la presente investigación; iniciando con la evolución histórica del ISR, siendo uno de los impuestos más longevos de nuestro país, la importancia jerárquica que representa dicha contribución en relación a las demás fuentes de financiamiento del Gobierno mexicano, específicamente en el apartado de los impuestos.

Seguidamente en el mismo capítulo, se analizan los elementos esenciales del ISR en sus generalidades como contribución, con el objeto de detallar de manera específica en la descripción y análisis de uno de ellos; mismo que refiere en el procedimiento de la determinación de la base gravable de los pagos provisionales de las personas morales en México de la ley en cita a través de presentación de casos prácticos incluyéndose en el estudio sus variables.

En el tercer capítulo se identifican los principios constitucionales materiales de justicia tributaria instituidos en la CPEUM; presentándose el estudio correspondiente a la interpretación doctrinal en concordancia a los principios materiales de justicia tributaria de equidad, proporcionalidad y esencialmente el de capacidad contributiva, relacionándose dichas premisas constitucionales a la determinación de la base gravable de los pagos provisionales del ISR de las personas morales en México.

En esta misma tesitura, se efectúa el análisis en analogía a la disquisición del PJDF sobre los principios materiales de justicia tributaria, así como, en la determinación de la base gravable de los pagos provisionales del ISR de las personas morales; con el objeto de presentar al final del documento las conclusiones sobre el análisis efectuado y recomendaciones atendiendo a la pregunta de investigación planteada.

A la postre en el capítulo cuarto, mediante la disciplina de derecho comparado; se exhiben los procedimientos instituidos en las normas jurídicas de la República de Costa Rica y la República de El Salvador, en correspondencia a los cálculos de los pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Jurídicas (ISRPJ); diferenciando los procedimientos establecidos en la legislación material de estudio y distinguiendo la aplicación de los principios materiales de justicia tributaria.

Introducción

Imperantemente el ser humano ha requerido de la intervención del Estado para su organización colectiva con el objeto de implementarse formas de vida en busca de su desarrollo de manera civilizada y del progreso.

Por tal razón, el hombre durante su evolución en sociedad encuentra la necesidad de la creación de dicho órgano, al cual le traslada poder para que a través de dicha potestad otorgada se encuentre en posibilidades de suministrar economía, seguridad, justicia y bienestar común.

Evidentemente, para que el Estado se encuentre en posibilidades de proporcionar los factores antes mencionados, se convierte en un ente económico al requerir recursos monetarios para tal objeto; peculios que se obtienen principalmente que aportan sus súbditos.

Para el caso México, dichos recursos económicos que obtiene el Estado, emanan principalmente de la exportación de petróleo y de las contribuciones que pagan los mexicanos a través de productos y derechos e impuestos que gravan el patrimonio y las utilidades obtenidas en el ejercicio de actividades comerciales, industriales y de servicio así como a través del consumo de productos y servicios.

Sustentado está, que en el proceso legislativo para el establecimiento de contribuciones, es primordial respetar los principios constitucionales tributarios, así como los principios materiales de justicia tributaria; con el objeto de otorgarle certidumbre y seguridad jurídica al gobernado, contemplando así en las normas jurídicas tributarias, la proporcionalidad en relación a los ingresos o utilidades de sus súbditos, la equidad y la capacidad contributiva – principios que se han interpretado doctrinal y judicialmente, así como la legalidad tributaria y reserva de ley.

Tal sustento se establece en el artículo 31 en su fracción IV de la CPEUM, mismo que funda que es obligación de todos los mexicanos contribuir al gasto público de la Federación, del Distrito Federal del Estado o Municipio en que resida, limitándose la potestad del Estado o bien del legislador en el mismo numeral, que las contribuciones deberán ser de manera equitativa y proporcional así como su establecimiento a través de una norma jurídica.

Sin embargo, debido quizás al gran dinamismo que presenta el sistema tributario mexicano, es común encontrar controversias en la exégesis y aplicación doctrinal y judicial de las normas jurídicas tributarias en correspondencia a los principios materiales de justicia tributaria, decretándose en algunos casos la inconstitucionalidad de las mismas.

Tal es el caso del presente estudio, sin soslayar la importancia que refiere el mandato establecido de la ley suprema de contribuir al gasto público, en relación a uno de los impuestos más longevos del sistema tributario mexicano y considerado en la aplicación de su norma jurídica como ejemplar de justicia tributaria, se expone el análisis en correspondencia al mecanismo para la determinación de la base gravable de los pagos provisionales del ISR de las personas morales en concordancia a la capacidad contributiva.

Planteamiento del problema

El escenario que se presenta actualmente en uno de los impuestos más primitivos de nuestro sistema tributario mexicano, considerado como una de las contribuciones ejemplares de justicia tributaria, consiste en que las personas físicas y morales en atención a la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) vigente,

se encuentran obligados a efectuar pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto anual.

Discutido está doctrinal y judicialmente; para que una contribución sea legal debe cumplir con ciertos principios constitucionales tributarios, así como el tributo en sí mismo, contemplar sus elementos esenciales establecidos en su norma jurídica, tales como sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Para el caso que nos ocupa, históricamente la base gravable de los pagos provisionales del ISR de las personas morales; se determina de manera estimada mediante la aplicación en su procedimiento con un factor o Coeficiente de Utilidad (CU), mismo que se calcula con datos del ejercicio anterior o bien de los primeros cinco ejercicios anteriores al que se refiere el pago según sea el caso.

A través de dicho procedimiento instituido en el artículo 14 de la ley mencionada, se advierte que los pagos mensuales de dicho gravamen que realizan las personas morales, son determinados sobre una utilidad estimada y no sobre una base real, procedimiento distinto al del cierre del ejercicio en el cálculo anual.

Derivado de lo anteriormente señalado, se plantea la siguiente interrogante:

¿Qué aspectos doctrinales, jurisprudenciales y exégesis de la Ley hacen de la base gravable de los pagos provisionales del impuesto sobre la renta de las personas morales en México, un instrumento que atenta los principios de proporcionalidad, igualdad y economía?

Justificación

El tema de referencia es de suma importancia por su trascendencia, puesto que el ISR en términos porcentuales figura como una de las fuentes principales del financiamiento del gasto público del Estado, así como en relación a la totalidad de la meta recaudatoria prevista en la Ley de Ingresos de la Federación (LIF) para el Ejercicio Fiscal 2012, tal es el caso que para dicho período, según el análisis, representa el 51.02% en relación al rubro de impuestos y el 32.33% en proporción al apartado A de los Ingresos del gobierno federal (Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2012, 2011: 1-6).

En esta misma postura, al cierre del ejercicio fiscal 2011, la recaudación de dicha contribución sumó la cantidad de 720,445 millones de pesos en cifras corrientes, obteniendo además en el ejercicio 2010 un monto que representa el 4.8% del Producto Interno Bruto (PIB) (Informe Tributario al Segundo Trimestre del 2012 del Servicio de Administración Tributaria SAT, 2012: 90, 92); cantidad que incluye los remanentes pendientes recaudatorios del Impuesto al Activo (IA); mismo que fue abrogado a partir del 1º de enero del 2008 mediante decreto publicado el 1º de octubre del 2007 en el Diario Oficial de la Federación (DOF).

Para el segundo trimestre del ejercicio fiscal 2012, se recaudaron 400,657 millones de pesos del comentado gravamen; superando con ello en un 103.5% de lo presupuestado para dicho período, representando la cantidad de 13,451 millones adicionales (Informe Tributario al Segundo Trimestre del 2012 del SAT, 2012: 94,104).

Como es de notarse en los datos antes mencionados, este impuesto es una de las principales prestaciones pecuniarias que recibe el Estado para sostener el gasto público; siendo además un impuesto directo que ha sido presentado por los tratadistas mexicanos como el símbolo de la justicia fiscal, procurando gravar de

manera progresiva atendiendo a que, entre mayor sea el ingreso percibido por los sujetos pasivos mayor será el impuesto a enterar.

Al respecto, Margáin (2002: 86), hace referencia sobre la percepción del ejecutivo federal hacia éste gravamen, al tratarse de la contribución con mayor recaudación en México y la relación que guarda en proporción a los impuestos indirectos, de los cuales su recaudación es inferior en reciprocidad al ISR como impuesto directo.

Consecuentemente, al ser el ISR la contribución impositiva más importante para el Estado mexicano, el poder legislativo al establecer carga fiscal y administrativa de éste gravamen, es ineludible la necesidad de aplicar con mayor precisión todos los principios constitucionales al efectuar reformas en la ley en materia, con el objeto de otorgar seguridad jurídica y justicia tributaria en la aplicación de la norma.

Por lo anteriormente expuesto, esta tesis doctoral, nace a partir de la experiencia que se ha desarrollado en el ejercicio de la profesión como contador público independiente y catedrático universitario, efectuando cálculos de pagos provisionales del ISR de personas morales, considerando que existe incongruencia en la aplicación de la norma en su artículo 14 a la luz de los Principios Constitucionales Materiales de Justicia Tributaria, siendo el impuesto más importante en el sistema tributario mexicano para efectos de recaudación en relación al total de ingresos que percibe el Estado y símbolo de justicia tributaria.

Antecedentes

Indiscutiblemente, los temas relacionados en el ámbito tributario son una de las disciplinas que más se estudian nacional e internacionalmente por el impacto que

representa para el Estado en sus finanzas públicas; toda vez que, a través de diferentes instrumentos de política fiscal, el Gobierno presupuesta y obtiene de manera anual ingresos para su funcionamiento y existencia como tal al realizar distintas actividades para la satisfacción del gasto público de la sociedad.

En nuestro país no es la excepción al contar con un sistema tributario cortoplacista de seis años; donde inclusive, durante el mismo ejercicio fiscal en curso se presentan modificaciones en los procedimientos de cálculos, pagos y enteros de las contribuciones, así como en las cargas administrativas hacia los contribuyentes mediante la miscelánea fiscal, reformas, derogaciones, reglas de carácter general, circulares, boletines, etc., en los cuales se plasman dichos cambios que se habrán de atender, ya sea en el período que se cursa o bien con posterioridad.

Por tal motivo en México, se encuentra en el estado del arte una gran gama de estudios presentados en libros, tesis, ensayos, monografías, artículos, revistas de difusión, científicas y especializadas sobre el sistema tributario de México en general, así como en sus cambios impositivos de manera en particular en cada una de las contribuciones en su tiempo y espacio.

En lo que respecta al ISR, gravamen con mayor antigüedad en nuestro sistema impositivo, se localiza información en demasía en la aplicación de su norma jurídica; iniciando con su conceptualización, evolución histórica, su participación en las finanzas del Estado a través de su recaudación, su interpretación y hasta su aplicación en la vida cotidiana de las personas físicas y morales.

En lo que respecta a su aplicación, existe información que va orientada a la determinación de dicho gravamen en cada uno de los apartados de la LISR, contemplando para ello, todos sus elementos esenciales del tributo; sujeto,

objeto, base, tasa o tarifa que le sea aplicable a la persona física o moral que se encuentre en la situación o de hecho jurídico.

En concordancia al tema de investigación presentado en el presente trabajo, existen explicaciones completas sobre el procedimiento de la determinación de la base gravable de los pagos provisionales y cálculo anual del ISR, incluyendo sus deducciones autorizadas y sus obligaciones en materia fiscal; atendiendo incluso a la actividad preponderante de la empresa, nacionales o trasnacionales, si es con fin o no de lucro y su constitución conforme a la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM).

No obstante, de manera en particular, con respecto al análisis jurídico tributario sobre la determinación de la base gravable de los pagos provisionales del gravamen en comento de las personas morales, en correlación a la aplicación de los principios materiales de justicia tributaria, relativamente poco se han efectuado estudios y mucho menos difundido en relación.

Dentro de los estudios que se han publicado, podemos encontrar en la revista especializada “Práctica Fiscal, Legal, Laboral-Empresarial”, una importante colaboración de Castillo (2006) y Uresti (2006), quienes titulan de manera independiente como tópico ¿Inconstitucionalidad de los pagos provisionales de las personas morales?, trabajos de investigación que citaremos en uno de los apartados del presente bosquejo.

Posteriormente, Osorio (2012), presenta el artículo denominado “Los pagos Provisionales del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Morales en México, Transgreden el Principio de Capacidad Contributiva”; mismo que fue publicado en la Revista Internacional Administración y Finanzas (RIAF), análisis que no aborda plenamente la interpretación doctrinal y judicial que amerita dicho estudio.

Objetivo general

Analizar desde un enfoque jurídico tributario la determinación de la Base Gravable del ISR de las Personas Morales en México, a la luz de los Principios Constitucionales Materiales de Justicia Tributaria.

Objetivos particulares y específicos

1. Clasificar las fuentes de financiamiento del gasto público

- 1.1 Describir los antecedentes del sostenimiento al gasto público
- 1.2 Explicar la necesidad sufragar el gasto público
- 1.3 Catalogar las fuentes de financiamiento del gasto público

2. Comprender la legislación vigente en materia del ISR en relación a los pagos provisionales de las personas morales

- 2.1 Resumir la evolución histórica del ISR y su importancia en el sistema tributario mexicano
- 2.2 Identificar los elementos esenciales del tributo en la ley del ISR
- 2.3 Explicar la determinación de la base gravable del Impuesto Sobre la Renta en los pagos provisionales de las personas morales

3. Analizar las interpretaciones doctrinales y del PJDF con respecto a los principios constitucionales materiales de justicia tributaria y en relación a los pagos provisionales del ISR de las personas morales.

- 3.1 Identificar los principios materiales de justicia tributaria en la CPEUM
- 3.1 Ilustrar los principios tributarios según la doctrina

3.2 Examinar las disquisiciones doctrinales en relación a los principios materiales de justicia tributaria

3.3 Analizar las interpretaciones del PJDF en relación a los principios materiales de justicia tributaria y en correspondencia a la determinación de la base gravable del ISR en pagos provisionales de las personas morales

4. Confrontar, mediante la disciplina de derecho comparado, legislaciones similares en la materia de otros países.

4.1 Exponer la importancia y trascendencia del derecho comparado

4.2 Diferenciar los procedimientos establecidos en la legislación material de estudio en México en relación a la de otros países

4.3 Distinguir las semejanzas o divergencias en la aplicación de los principios materiales de justicia tributaria de México en relación a la de otros países

4.4 Distinguir inconsistencias o similitudes jurídicas en el procedimiento instituido en México en comparación con otros países

Limitaciones

El tema planteado presenta limitaciones, entre las que resaltan las siguientes:

a) La falta de análisis e interés de que ha sido objeto el tema, soslayándose sus inconvenientes en materia recaudatoria.

b) La longevidad del procedimiento de estudio instituido en la norma jurídica,

presentándose un escenario fiscal consuetudinario o de costumbre.

- c) La existencia de mecanismos instituidos en la norma jurídica de estudio, en búsqueda de la constitucionalidad del procedimiento, esquivándose la objetividad en la aplicación del principio de capacidad contributiva.
- d) La apatía que sobre el particular se genera en el poder ejecutivo y en los órganos legislativos federales, que buscan dar prioridad a asuntos de repercusión social y política mayormente demandados.
- e) La inclusión de leyes al sistema tributario en búsqueda de una mayor recaudación y no el análisis profundo de la objetiva aplicación de las ya existentes.

Delimitaciones.

La investigación se centra en el análisis jurídico tributario, en analogía al mecanismo instituido en el artículo 14 de la LISR vigente, mismo que corresponde a la determinación de la base gravable de los pagos provisionales de las personas morales en México del impuesto en referencia, en relación al cumplimiento de los principios materiales de justicia tributaria establecidos en el artículo 31 fracción IV de la CPEUM; fundamentalmente en la aplicación de la primicia constitucional tributaria de capacidad contributiva, mediante la interpretación doctrinal y judicial al respecto.

Metodología

El desarrollo de la investigación se llevó a cabo mediante la recopilación y análisis de información documental jurídica-contable, desde una perspectiva descriptiva, evaluativa y propositiva, incluyendo análisis de casos aplicables a la norma jurídica, tanto en la legislación aplicable en el ámbito nacional e internacional a través de la disciplina de derecho comparado.

Se basó en el análisis documental, utilizando para ello técnicas de localización, fijación y tratamiento de datos a través del Excel; examen de documentos y de contenidos, sobre todo de textos jurídicos y administrativos e interpretación judicial, documentos electrónicos disponibles en internet especializados en la materia objeto de investigación, base de datos de instancias gubernamentales de acceso a la información e investigaciones disponible sobre el tópico.

CAPÍTULO 1

FINANCIAMIENTO DEL GASTO PÚBLICO EN MÉXICO

Impulsar un régimen fiscal que permita al Estado obtener los recursos suficientes para cumplir con sus obligaciones

Asegurar la competitividad y viabilidad financiera y operativa de las empresas del Estado.

Promover una política social que permita el acceso universal, sostenible y digno a servicios de salud, medicina preventiva, nutrición, vivienda, pensiones y servicios básicos.

Crear riqueza material y distribuirla equitativamente.

Convención Nacional de Contribuyentes convocada por la Confederación Patronal de la República Mexicana en 2004.

CAPÍTULO 1

FINANCIAMIENTO DEL GASTO PÚBLICO EN MÉXICO

Las tareas esenciales del Estado -mismas que influyen en su existencia- consisten en la selección de sus propósitos socioeconómicos, la creación y utilización de los medios para alcanzarlos, los desembolsos económicos que se efectúan, la gestión y la administración de los recursos patrimoniales; en su conjunto conforman la Actividad Financiera del Estado, misma que va encaminada a la satisfacción de las necesidades de la sociedad que lo conforma.

Por lo que Innegablemente, para que una nación pueda desarrollarse requiere de ingresos para solventar el gasto público de la misma, así que, en cada ejercicio fiscal en el caso del gobierno mexicano, a través del congreso de la unión y del ejecutivo que tienen la facultad de promover leyes; elaboran, presentan y aprueban la LIF, misma que nace del Presupuesto de Ingresos para aplicarse en el siguiente ejercicio fiscal conjuntamente con el Presupuesto de Egresos.

De acuerdo al artículo 4º de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria (LFPRH), dicho gasto público comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, incluyendo los pagos de pasivo de la deuda pública; inversión física; inversión financiera; así como responsabilidad patrimonial; que realizan los ejecutores de gasto, el Poder Legislativo (PL), el Poder Judicial (PJ), los entes autónomos, los tribunales administrativos, la Procuraduría General de la República (PGR), la Presidencia de la República (PR), las dependencias y las entidades.

Gran parte de esas percepciones monetarias que requiere el Estado emanan del pago de diferentes contribuciones que los mexicanos aportan de manera

directa e indirectamente, sufragando de esta forma al gasto público que tiene que cubrir el primero, mediante el orden, el bien común, la justicia, la libertad y la seguridad jurídica de sus habitantes.

Serra (citado por Arrioja, 2000: 78) afirma que:

“Las actividades públicas llamadas por algunos autores funciones públicas, son servicios de los cuales no puede prescindir una sociedad, como la justicia, la defensa nacional, la policía, los transportes, la actividad educativa y económica del Estado, el crédito público y otras”.

En relación a las funciones públicas, es notable el aspecto económico, pues el Estado requiere de elevados recursos económicos para estar en condiciones de abastecer los servicios públicos a los que está comprometido.

Por tal motivo, al convertirse el Estado en un ente económico, demanda de ingresos monetarios para el cumplimiento de sus funciones como tal.

Este sustento económico en México, emana principalmente de ingresos de exportación de petróleo y del cobro de contribuciones que gravan la riqueza generada por las actividades productivas y el consumo de sus habitantes.

El conocer el porqué, el cómo y el para qué contribuir al gasto público, nos permite adentrarnos al conocimiento del porqué de los impuestos, y de manera particular del ISR que es el caso que nos ocupa.

De ahí la importancia de revisar los antecedentes y evolución histórica en México, antes y después de la colonia, cuando México fue conocido como Nueva España, hasta la promulgación de la Constitución de 1917, siendo ésta última donde se establecieron las bases del México actual en cuanto a la obligatoriedad de los ciudadanos de contribuir al gasto público, así como, la justificación en nuestro país sobre la contribución al gasto público y sus fuentes de financiamiento.

1.1 Antecedentes de los impuestos en México

Las medidas para coadyuvar al sustento del gasto público se remontan desde las primeras civilizaciones, mismas que, en ocasiones injustas, abusando del poder mediante el despojo de bienes, con argumentos incuestionables, sometiendo a los habitantes con el objeto de obtener recursos, eludiendo en su totalidad la equidad y la proporcionalidad.

Los códices aztecas denominados "tequiámatl" (papeles o registros de tributos), fueron de las primeras expresiones de tributación en México antes de la colonia, en los cuales se registró que el rey de Azcapotzalco, demandaba como tributo a los Aztecas, una barcaza sembrada de flores y frutos, una garza empollando sus huevos y al momento de recibirla ésta debería estar picando un cascarón; a cambio ellos recibirían beneficios en su comunidad.

Debido a la importancia del tributo en dicho tiempo, se denominaron a los "Calpixquis" (cobradores de impuestos), que se identificaban entre sí llevando un abanico en una mano y una vara en la otra, formalizando registros detallados de los tributos de los pueblos y ciudades, así como el inventario y valuación de las riquezas recibidas.

Fundamentalmente, los Aztecas estaban sometidos con dos tipos de impuestos: en especie o mercancía y los tributos en servicios especiales que debían prestar los vecinos de los pueblos sometidos.

En 1519 llegó Hernán Cortés a México, quien se sorprende con la organización del pueblo Azteca en materia tributaria, que aun así discrepa y juzga la forma tan efectiva de recaudar del pueblo Azteca, la cual se encauzaba a la obtención de flores y animales; efectuando cambios a dicho sistema, sustituyendo

dichos tributos por objetos preciosos como las joyas, el oro y alimentos. (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT, 2012).

Cabe mencionar que aún con la conquista española, el sistema tributario no tuvo modificaciones trascendentales, si no que de manera gradual se fue ajustando a las normas europeas, de tal modo que durante el siglo XVI, dicho sistema aún mantenía sus principales características.

La construcción del sistema impositivo del México colonial se llevó a cabo después del siglo XVI, partiendo de la fusión de dos sistemas preexistentes (el azteca y el español) a los cuales se les agregaron elementos originales. Del sistema azteca, predominaron los tributos y se incorporaron a la real hacienda, mientras que del sistema español se incluyeron diversos elementos, como las alcabalas, el papel sellado, la avería, el almojarifazgo, así como una serie de tributos pertenecientes a la iglesia.

El almojarifazgo, mismo que fue establecido por la Real Audiencia, consistía en los derechos de importación y exportación.

Otro de los impuestos establecidos fue el del pulque, mismo que gravaba el consumo de dicha bebida, con el objeto de disminuir el consumo puesto que se consideraba que afectaba el desenvolvimiento económico de la Nueva España.

En relación a la alcabala, fue un instrumento fiscal europeo aplicable casi idénticamente en España y Francia, equiparable a nuestro Impuesto al Valor Agregado. La alcabala en nuestro país se empleó a partir de 1571, prolongándose hasta los inicios del México independiente, e incluso aún después de la Revolución de 1910-17 por el tránsito de mercancías entre los Estados de la Federación.

Dicho impuesto consistía en una renta real sobre el valor de los bienes muebles e inmuebles que se enajenaban o se permutaban, gravando así las operaciones mercantiles y que se trasladaba hasta el consumidor final, considerándose de tal forma como un impuesto indirecto (Eslava: 2003: 11-14).

Cuando se rescatan las tierras de la conquista para la corona española, se establece el “Quinto Real”, el cual consistía en una quinta parte de las riquezas de las minas, tributo que era enviado a la Monarquía Española; resultando con ello el primer documento fiscal de la Nueva España, nombrando a un Ministro, un Tesorero y a varios Contadores encargados de la Recaudación y custodia del Quinto Real.

Al respecto, Maniau (citado por Carreño y Morineau, 1995: 9) comparte:

“Por real cédula de 5 de febrero de 1524, se mandó a cobrar el quinto de todos los metales que sacasen de las minas, y para la mejor administración de este derecho nombró S.M. á Peralta Chirinos en 1522 por veedor de las fundiciones, expidiéndose (sic) sobre la materia las reales pragmáticas de 8 de agosto de 1551, 8 de junio de 1578, y ordenanzas de 22 de agosto de 1584”.

Durante el siglo XVI y a principios del siglo XIX, se enviaron riquezas al Reino de España que era poseedor de las tierras. El General José María Morelos y Pavón previo a la Independencia de México, el 14 de septiembre de 1813 propuso durante el Congreso de Apatzingán la formación de una Nación Independiente, presentando con ello la primera Constitución Política del país, denominada “Los Sentimientos de la Nación”, quedando de manifiesto en dicho documento que el tributo debe ser aplicado en forma congruente y no agobiante (Instituto Nacional de Estudios Históricos de las Revoluciones de México, INEHRM, 2012).

El 5 de noviembre de 1823 que dio inicio al Segundo Congreso Constituyente, México queda organizado bajo el régimen mencionado con dos cámaras como las que existen actualmente; quedando instalado el 7 de noviembre del mismo año.

Esto implicó obtener tributos para seguir sufragando el gasto público que solventaba las erogaciones necesarias para el ejército, animales de monta, alimentación en mayores proporciones, entre otros gastos necesarios (Cortés, 2003).

Bazaldúa (2004:11), rescata que en 1832 se establece un impuesto sobre toda clase de carruajes, incluyendo caballos con sillas. En octubre de 1833 Antonio López de Santa Ana promulga el decreto que finiquitó la obligación para los mexicanos de pagar el diezmo eclesiástico.

En 1835, el caos hacendario fue muy notorio, pues en menos de 15 años de la Independencia de México ya se contaban con tres reformas de gobierno, el imperio, la federación y la república centralista.

Posteriormente, la misma ineficiencia fiscal del gobierno federal de Antonio López de Santa Ana en 1853, instituye el cobro del impuesto de un real por cada puerta, cuatro centavos por cada ventana, dos pesos por cada caballo robusto, un peso por los caballos flacos y un peso por cada perro (Rodríguez, 2009:18).

Seguidamente, siendo presidente el Lic. Benito Juárez García, el Congreso Constituyente da nacimiento a la Constitución de la República Mexicana (CRM), misma que entra en vigor el 5 de febrero de 1857 y que estuvo vigente el resto del siglo hasta el 5 de febrero de 1917 (Morales, 2009).

Una vez concluida la Revolución Mexicana en 1917, la Carta Magna (CM) emanada del Congreso Constituyente estando como presidente el General

Venustiano Carranza; establece los derechos de los habitantes de los Estados Unidos Mexicanos, así como las obligaciones a las que se tendrían que sujetar, misma Constitución que ha sido adaptada al paso del tiempo a las circunstancias de la Nación.

Con posterioridad, derivado de los problemas internos que se presentaron en México en el siglo XIX, sumándose además algunos acontecimientos mundiales a fines de 1925, México se hace llegar de empréstitos del extranjero. Dichos préstamos se utilizaron para financiar el déficit presupuestario, pagar el servicio de la deuda y fundar el Banco Central, considerado como agente financiero del gobierno federal.

Como es de apreciarse en lo antes comentado, la necesidad imperante de allegarse de recursos monetarios del Estado para satisfacer las necesidades de la sociedad ha estado presente en nuestro país antes de la colonización.

Actualmente, nuestro sistema de Gobierno cuenta en su estructura con los órganos para promover, aprobar y derogar leyes fiscales, mismas que le permiten imponer contribuciones para obtener recursos y proporcionarle a la sociedad los servicios públicos necesarios para su existencia.

1.2 Necesidad de solventar el gasto público

De acuerdo al artículo 31 fracción IV de nuestra CPEUM, establece que es obligación de los mexicanos el contribuir al gasto público; potestad irrenunciable que adquiere el estado para la imposición y cobro de contribuciones.

En el mismo ordenamiento antes citado, podemos encontrar la base simplista de la obligatoriedad de sufragar pecuniariamente de parte de la sociedad el gasto público del Estado, con el objeto de que el último retribuya las prestaciones económicas de sus habitantes mediante el servicio público.

Al respecto, históricamente se han formulado algunas teorías para sostener el derecho del Estado en establecer la obligación de contribuir; verbigracia en nuestro país, algunos autores han estudiado dichas teorías, mismas que comentaremos para el entendimiento de la necesidad de solventar al gasto público.

1.2.1 Teoría de los servicios públicos

Esta teoría es conocida también como teoría de la equivalencia o teoría del beneficio, misma que fundamenta que las contribuciones de los particulares tienen como fin de costear los servicios públicos que el Estado presta, sustentando que los tributos pecuniarios que otorga el gobernado le será retribuido en su equivalencia mediante los servicios públicos.

Sin embargo, dicha teoría ha sido criticada en el sentido de que no todas las actividades del Estado van encaminadas al servicio público, por lo que no todos los recursos que recibe el estado van orientados a la satisfacción de servicios de dicha naturaleza; puesto que, el Estado realiza diferentes actividades en las cuales no se percibe un beneficio comunitario, verbigracia los gastos necesarios para la representación del ejecutivo en el extranjero.

Otra crítica a dicha teoría que Rodríguez (2000: 98) comenta:

“Además no se debe olvidar que los servicios públicos son prestados a toda la colectividad, abarcando tanto a las personas que pagan impuestos como a las que no pagan. Es más, hay servicios públicos que se prestan precisamente a los que no pagan impuestos debido a su condición personal, como es el caso de los servicios de asistencia pública, luego entonces, no podemos sostener que el tributo sea el equivalente de los servicios públicos prestados por el Estado, pues sería adoptar una definición inexacta”.

De igual forma, es preciso exponer que no todas las leyes impositivas tienen por objeto una finalidad fiscal, ya que existen normas con fines extrafiscales y que aportan recursos monetarios, mismos que son ajenos al propósito que sustenta dicho ordenamiento.

1.2.2 Teoría de la relación de sujeción

Dicha teoría, sostiene que el pago de contribuciones está supeditada en función de la potestad que posee el Estado y la condición de súbditos de sus habitantes, es decir, que el fundamento jurídico en el que se establece la obligación de contribuir es puro y simplemente allí se encuentra la razón de una relación de sujeción, por lo que se debe de contribuir obligatoriamente.

Margáin (2008: 132), defiende dicha tesis al señalar que la misma “es producto del alto concepto que los habitantes de algunos países europeos tienen no sólo sobre su obligación de tributar, sino de hacerlo con honestidad”.

Para el caso de los países de nuestro continente, dicha idea es contradictoria ya que en América se tiene el concepto sobre la obligación de contribuir con el objeto de recibir servicios públicos que proporciona el Estado.

1.2.3 Teoría de la necesidad social

Esta teoría ostenta que el sustento principal de pagar tributos es la satisfacción de las necesidades sociales a cargo del Gobierno, presentando una comparación entre las necesidades del hombre en lo individual y de la sociedad en lo colectivo, mismas que divide en físicas y espirituales.

Establece que las necesidades físicas del hombre son los alimentos, vestuario, vivienda, así como todas las necesarias para subsistir.

En relación a las necesidades espirituales, sustenta que una vez satisfechas las necesidades físicas, el hombre mejorará sus condiciones de vida en su persona, en lo intelectual y cultural, física y en todo lo que permita una superación personal.

Por tal motivo, al ser el hombre parte de una colectividad llamada sociedad, ésta presenta las mismas necesidades solamente que en forma general en lugar de particular, incluyendo orden, seguridad, comodidad y servicios públicos.

Al respecto, Rodríguez (2000: 100), declara que esta teoría tiene cierta aplicación en la realidad de México, donde el gobierno federal, a través de sus diversos organismos y entes públicos, desembolsa anualmente considerables sumas de dinero para satisfacer las necesidades de la sociedad, por ejemplo; la Compañía Nacional de Subsistencias Populares (CONASUPO), misma que en su debido momento tuvo la finalidad de mantener al alcance del pueblo alimentos básicos de consumo a precios accesibles para las personas de escasos recursos económicos, creándose con posterioridad en 1972 Leche Industrializada Conasupo, S.A. de C.V. (LICONSA); contando en la actualidad con las tiendas comunitarias del Sistema de Distribuidoras Conasupo S.A. de C.V. (DICONSA); el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), el Banco Nacional de Obras y

Servicios Públicos (BNOSP), el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT), entre otros organismos que proporcionan servicios a la colectividad, satisfaciendo así la necesidad social en el tiempo y espacio.

1.2.4 Teoría del seguro

La teoría del seguro, defiende que las aportaciones monetarias que se le otorgan al Estado son consideradas como el pago de una prima de seguro, ya que se espera de parte del Estado la protección a las vidas y al patrimonio de los particulares, idea que se ha objetado, en virtud de que la función del Estado no puede estar limitada a la protección de la vivienda de sus ciudadanos ya que ello ocasionaría ciertos factores adherentes al seguro como son el riesgo y la indemnización por el daño sufrido en la habitación del particular.

En esta misma tesitura sobre dicha teoría, Margáin (2008: 135) rescata de Flores (1946: 46):

“Los tributos, en especial el impuesto, se consideran como el pago de una prima de seguro por la protección que el Estado otorga a las vidas y haciendas de los particulares; tesis ésta que se ha reputado como falsa, en virtud de que la “actividad del Estado no se ha reducido en ningún tiempo ni podría estarlo nunca a una simple función de protección de la hacienda de sus súbditos”, pues, “de actuar el Estado como una empresa de seguros tendría la obligación, al realizarse el riesgo, de indemnizar al dañado por dicho riesgo, de manera que en caso por ejemplo, de un homicidio, el Estado debería indemnizar a los deudos del muerto, así como en caso de robo, o cualquier otro que lesionara su patrimonio debería de indemnizar a la víctima, y el Estado no procede en esa forma porque su función no consiste, tratándose de los servicios de seguridad, en garantizar el respeto de la vida o de las propiedades de sus súbditos o indemnizarlos en caso de violación”.

Como es de observarse, en las teorías antes mencionadas influye el tiempo y espacio en que fueron sostenidas; sin embargo, coinciden en una búsqueda del fundamento por el cual se debe de contribuir al Estado para el sostenimiento del gasto público.

1.2.5 Justificación de la contribución al gasto público

Tal y como comentamos al inicio del presente apartado, el sustento jurídico en nuestro país, en el cual se instituye la obligación de contribuir para solventar el gasto público lo encontramos en nuestra CM en su numeral 31 fracción IV, que a la letra señala:

Art. 31 Son obligaciones de los mexicanos

(...)

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Por lo tanto, en el numeral de nuestra CM antes citado, se instituye la obligación de aportar dinerariamente al Estado por una razón nacional, toda vez que al cubrir el gasto público se presentan las condiciones para el desarrollo social, convirtiéndose de tal forma en un deber social el aportar parte del patrimonio para el crecimiento económico de la nación.

Al respecto, el PJDF a través de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) manifiesta su postura a través de la siguiente tesis jurisprudencial, misma que establece:

OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. OBEDECEN A UN DEBER DE SOLIDARIDAD.

El sistema tributario tiene como objetivo recaudar los ingresos que el Estado requiere para satisfacer las necesidades básicas de la comunidad, haciéndolo de manera que aquél resulte justo -equitativo y proporcional, conforme al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos-, con el propósito de procurar el crecimiento económico y la más justa distribución de la riqueza, para el desarrollo óptimo de los derechos tutelados por la carta magna. **Lo anterior, en virtud de que la obligación de contribuir -elevada a rango constitucional- tiene una trascendencia mayúscula, pues no se trata de una simple imposición soberana derivada de la potestad del Estado, sino que posee una vinculación social, una aspiración más alta, relacionada con los fines perseguidos por la propia Constitución, como los que se desprenden de la interpretación conjunta de los artículos 3o. y 25 del texto fundamental, consistentes en la promoción del desarrollo social -dando incluso una dimensión sustantiva al concepto de democracia, acorde a estos fines, encauzándola hacia el mejoramiento económico y social de la población- y en la consecución de un orden en el que el ingreso y la riqueza se distribuyan de una manera más justa, para lo cual participarán con responsabilidad social los sectores público, social y privado. En este contexto, debe destacarse que, entre otros aspectos inherentes a la responsabilidad social a que se refiere el artículo 25 constitucional, se encuentra la obligación de contribuir prevista en el artículo 31, fracción IV, constitucional, tomando en cuenta que la exacción fiscal, por su propia naturaleza, significa una reducción del patrimonio de las personas y de su libertad general de acción. De manera que la propiedad tiene una función social que conlleva responsabilidades, entre las cuales destaca el deber social de contribuir al gasto público, a fin de que se satisfagan las necesidades colectivas o los objetivos inherentes a la utilidad pública o a un interés social, por lo que la obligación de contribuir es un deber de solidaridad con los menos favorecidos [1].**

Amparo en revisión 846/2006. *****, S.A. 31 de mayo de 2006. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 224/2007. Pepsi-Cola Mexicana, S. de R.L. de C.V. y otra. 5 de septiembre de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Juan Carlos Roa Jacobo, Pedro Arroyo Soto, Francisco Octavio Escudero Contreras, Rogelio Alberto Montoya Rodríguez y Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 316/2008. Geo Tamaulipas, S.A. de C.V. 9 de julio de 2008. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 811/2008. Alejandro Joaquín Martí García. 5 de noviembre

¹ Las negritas son mías.

de 2008. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 187/2009. Geo Querétaro, S.A. de C.V. 22 de abril de 2009. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Tesis de jurisprudencia 65/2009. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de diez de junio de dos mil nueve.

Aunque no es menester de la presente investigación, es preciso mencionar que dentro de las controversias de estudio que se han manifestado en relación al artículo 31 fracción IV de la CPEUM, se encuentra el concepto de gasto público; toda vez que no todas las erogaciones que realiza el Estado van destinados a un servicio público, en virtud de que se efectúan desembolsos individuales de parte del Estado así como por el desempeño de las funciones públicas del personal a su cargo en las diversas dependencias con las que cuenta; sin embargo, consideramos importante realizar algunas anotaciones al respecto ya que es de suma importancia dejar en claro la razón y el sustento normativo de la obligatoriedad de contribuir para dicho gasto.

Margáin (2008: 137) menciona, que por gasto público deberá de entenderse por solamente las erogaciones monetarias que se destinen a la satisfacción atribuida al Estado para satisfacer una necesidad colectiva; excluyendo de tal forma los que se destinen a la satisfacción de una necesidad individual.

En esta misma postura, el PJDF se pronunció al respecto mediante la siguiente tesis aislada, misma que transcribimos.

GASTOS PUBLICOS, CUALES LO SON.

Por gastos públicos no deben entenderse todos los que pueda hacer el Estado, sino aquéllos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos.

Amparo administrativo en revisión 311/43.- Domínguez Peón Álvaro (SIC).- 7

de abril de 1943.- Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Alfonso Francisco Ramírez. Relator: Gabino Fraga.

No obstante, consideramos que incluso en los desembolsos económicos distintos a los destinados gastos públicos, de una forma se encuentran relacionados, ya que por ejemplo; los gastos ocasionados de traslado, alimentación y hospedaje de personal de auditoría fiscal en el proceso de una diligencia, los gastos de representación del ejecutivo en el extranjero, los desembolsos realizados por representación pública en el extranjero mediante los consulados y en general el sostenimiento y funcionamiento de las dependencias gubernamentales, conllevan de una u otra forma un impacto directo e indirecto en la sociedad.

De igual forma al respecto, nuestro órgano supremo ha señalado mediante las siguientes tesis aislada y jurisprudencial respectivamente mismas que reproducimos a continuación.

GASTO PÚBLICO.

Del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece la obligación de los mexicanos de "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", en relación con los artículos 25 y 28 de la propia Constitución, así como de las opiniones doctrinarias, **se infiere que el concepto de "gasto público", tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, por cuanto el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos; así, el concepto material de "gasto público" estriba en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad**²].

Amparo en revisión 1305/2004. Jorge Ernesto Calderón Durán. 19 de noviembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: César de Jesús Molina Suárez.

² Las negritas son mías.

GASTO PUBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL.

La circunstancia, o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, **pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de como todos y cada uno de los renglones del presupuesto de la nación tiene fines específicos, como lo son, comunmente (SIC), la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pago de sueldos, etcétera. El "gasto público", doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre "gasto público", que el importe de lo recaudado por la Federación, al (SIC) través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos.** Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional "gastos públicos de la Federación". **El anterior concepto material de gasto público será comprendido en su cabal integridad, si se le aprecia también al través de su concepto formal. la (SIC) fracción III del artículo 65 de la Constitución General de la República estatuye que el Congreso de la Unión se reunirá el 1o. de septiembre de cada año, para examinar discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo [3].** En concordancia con esta norma constitucional, la fracción VII del artículo 73 de la misma Carta Fundamental de la nación prescribe que el Congreso de la Unión tiene facultad para imponer las contribuciones a cubrir el presupuesto; y el texto 126 de la citada Ley Suprema dispone que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior. Estas prescripciones constitucionales fijan el concepto de gastos públicos, y conforme a su propio sentido, tiene esta calidad de determinado en el Presupuesto de Egresos de la Federación, en observancia de lo mandado por las mismas normas constitucionales. Cuando el importe de la recaudación de un impuesto, está destinado a la construcción, conservación y mejoramiento de caminos vecinales, se le dedica a satisfacer una función pública, por ser una actividad que constituye una atribución del Estado apoyada en un interés colectivo. El concepto material del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general, al través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto. Formalmente, este concepto de gasto público se da, cuando en el presupuesto de egresos de la nación, está prescrita la partida, cosa que sucede, en la especie, como se

³ Las negritas son más.

comprueba de la consulta, ya que existe el renglón relativo a la construcción, mejoramiento y conservación de caminos vecinales, a cuya satisfacción está destinado el impuesto aprobado por el Congreso de la Unión en los términos prescritos por la fracción VII del artículo 73 de la Carta General de la República.

Amparo en revisión 529/62. Transportes de Carga Modelo, S. A. 28 de marzo de 1969. Cinco votos. Ponente Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Delfino Solano Yañez.

Amparo en revisión 5136/58. Mariano López Vargas. 10 de abril de 1969. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: José Chanes Nieto.

Amparo en revisión 325/60. Autotransportes "La Piedad de Cabadas, S. C. L. 10 de abril de 1969. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Delfino Solano Yañez.

Amparo en revisión 1668/61. Enrique Contreras Valladares y Coagraviados: 10 de abril de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Delfino Solano Yañez.

Amparo en revisión 8720/61. Ramón Bascos Olivella. 10 de abril de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Delfino Solano Yañez.

Amparo en revisión 1528/62. José Cardona Saldaña y coagraviados. 10 de abril de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Delfino Solano Yañez.

Amparo en revisión 1553/62. Autotransportes Orendain, S. A. de C. V. 10 de abril de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Delfino Solano Yañez.

Amparo en revisión 2494/62. Carlos Maciel Espinosa y coagraviados. 10 de abril de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Delfino Solano Yañez.

Amparo en revisión 5672/58. Industrias Metálicas Monterrey, S. A. 18 de abril de 1969. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: José Chanes Nieto.

Amparo en revisión 4329/58. Jesús G. Serna Uribe. 6 de mayo de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Tal como se mencionó al inicio del presente capítulo, indudablemente las finanzas públicas cuentan con un objetivo más amplio, en virtud de que la actividad financiera del Estado no sólo se limita a la obtención de recursos para la satisfacción del gasto público, incluyéndose en la misma rama, actividades dirigidas a la economía del país, donde la sociedad exige al Estado estructuras para su mejor funcionamiento, a través del establecimiento de formas para la obtención de ingresos, la administración de los recursos y para la distribución del gasto; conformando conjuntamente la actividad financiera del Estado.

En esta misma tesitura, retomando el artículo 4º de la LFPRH, aclara lo que comprende el gasto público, mismo que a la letra señala:

“Artículo 4.- El gasto público federal comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, incluyendo los pagos de pasivo de la deuda pública; inversión física; inversión financiera; así como responsabilidad patrimonial; que realizan los siguientes ejecutores de gasto:

- I. El Poder Legislativo;
- II. El Poder Judicial;
- III. Los entes autónomos;
- IV. Los tribunales administrativos;
- V. La Procuraduría General de la República;
- VI. La Presidencia de la República;
- VII. Las dependencias, y
- VIII. Las entidades.

Los ejecutores de gasto antes mencionados están obligados a rendir cuentas por la administración de los recursos públicos en los términos de la presente Ley y demás disposiciones aplicables.

Las disposiciones presupuestarias y administrativas fortalecerán la operación y la toma de decisiones de los ejecutores, procurando que exista un adecuado equilibrio entre el control, el costo de la fiscalización, el costo de la implantación y la obtención de resultados en los programas y proyectos.

La Presidencia de la República se sujetará a las mismas disposiciones que rigen a las dependencias. Asimismo, la Procuraduría General de la República y los tribunales administrativos se sujetarán a las disposiciones aplicables a

las dependencias, así como a lo dispuesto en sus leyes específicas dentro del margen de autonomía previsto en el artículo 5 de esta Ley.

Los ejecutores de gasto contarán con una unidad de administración, encargada de planear, programar, presupuestar, en su caso establecer medidas para la administración interna, controlar y evaluar sus actividades respecto al gasto público.”

Por lo anteriormente citado, Innegablemente para el funcionamiento, existencia del Estado y el desarrollo de la nación, se requiere de grandes cantidades de recursos monetarios; mismos que se obtienen a través de la actividad financiera de la administración federal.

1.3 Fuentes de financiamiento del gasto público

La estructura de las finanzas públicas en México han tenido que evolucionar desde hace 26 años, incluyendo en dicho período la incursión de México en el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) en 1986 – actualmente Organización Mundial de Comercio (OMC) - siendo presidente Miguel de la Madrid Hurtado, más aún con la firma del Tratado de Libre Comercio con América del Norte (TLCAN) bajo el gobierno de Carlos Salinas de Gortari; tiempo en que México cambió su modelo económico de proteccionista al neoliberal a partir de 1989.

Dicha estructura principalmente se ha modificado en el rubro del sistema tributario, donde se han incluido nuevas leyes fiscales para la obtención de los recursos necesarios; además, en donde se soportan mayormente las finanzas públicas, presentándose así cambios en la actividad financiera del Estado.

De igual forma, la prestación de los servicios públicos se ha incrementado, debido al gran crecimiento demográfico y los avances de la ciencia y la tecnología, lo que ha ocasionado el incremento de la fase presupuestaria del Estado para solventar las necesidades colectivas.

1.3.1 Actividad financiera del Estado

La actividad financiera del Estado se puede resumir en tres etapas: la obtención de los ingresos, la administración y la ejecución para la satisfacción de las necesidades de la sociedad.

En la primera etapa el gobierno establece y utiliza los medios para obtener recursos, los cuales puede allegarse el Estado mediante la explotación de su patrimonio, por las empresas de la iniciativa privada y pública, por la recaudación de contribuciones, por la emisión de bonos o mediante empréstitos, entre otros medios.

Durante la segunda etapa el Estado administra y gestiona los recursos obtenidos y patrimoniales a su cargo de manera permanente.

Mientras que, en la tercera etapa es cuando efectúa los desembolsos económicos con el objeto de proporcionar los servicios públicos a la sociedad y sostener los gastos de la función pública.

Ortega (citado por Osornio: 49-50) define la actividad financiera del estado como “la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines”.

La actividad financiera del estado requiere por su naturaleza, la correlación de las disciplinas económicas, políticas, jurídicas y sociológicas, mismas que conllevan el logro y cumplimiento de sus fines.

Al respecto Rodríguez (2000: 3), comparte la argumentación a dicha correlación, manifestando que interviene lo económico puesto que trata de la obtención y el empleo de recursos monetarios; mientras que lo político se encuentra relacionado con la actividad del Estado como un ente soberano; lo jurídico al estar sometido al Derecho Positivo y lo sociológico por la influencia y efectos que ejercen los diversos grupos de la sociedad y que operan dentro del mismo.

Es preciso mencionar que la actividad financiera del Estado se encuentra regulada por un conjunto de normas jurídicas que conforman el Derecho Financiero, durante sus tres momentos; es decir, desde el establecimiento de contribuciones – regulándose mediante el Derecho Tributario – , el manejo de los recursos – reglamentándose mediante el Derecho Patrimonial – y la ejecución de los recursos – normalizado por el Derecho Presupuestario.

Como no es menester de la presente investigación penetrar a cada una de las ramas del Derecho antes mencionadas, nos limitaremos solamente efectuar comentarios relacionados al Derecho Presupuestario y Derecho Tributario respectivamente.

1.3.2 El ciclo presupuestario

El derecho Presupuestario, tal y como su nombre lo indica, se limita a las normas jurídicas que regulan la relación entre los poderes legislativo y ejecutivo, en virtud

de ser los protagonistas del ciclo presupuestario; comprendiendo la preparación, la aprobación, ejecución y control del programa de ingresos y egresos del Estado.

Al respecto nuestra CPEUM, establece en su artículo 74 fracción IV:

Artículo 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

(...)

IV. Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo. Asimismo, podrá autorizar en dicho Presupuesto las erogaciones plurianuales para aquellos proyectos de inversión en infraestructura que se determinen conforme a lo dispuesto en la ley reglamentaria; las erogaciones correspondientes deberán incluirse en los subsecuentes Presupuestos de Egresos.

Correlacionándose dicho numeral con el artículo 73 en su fracción VII de la norma en cita, mismo que a la letra señala:

Artículo 73.- El Congreso tiene facultad:

(...)

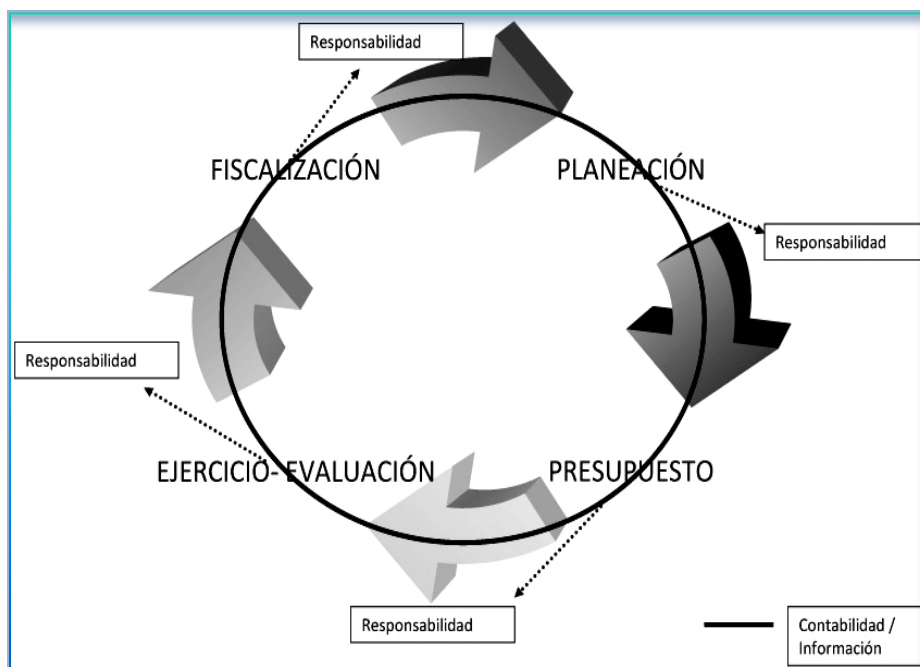
VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.

Como es de advertirse, dentro de la actividad financiera del Estado encontramos en su fase de presupuesto también la intervención del derecho tributario, toda vez que a través del mismo el gobierno obtiene recursos mediante la imposición de contribuciones.

Cabe mencionar que la actividad presupuestaria es solamente una fase del ciclo presupuestario, pues en realidad dicho ciclo se compone desde la

planeación, presupuestación, el ejercicio, la evaluación y la fiscalización que a su vez informa de nuevo a la planeación (véase figura 1).

Figura 1:
Ciclo del uso de los recursos públicos



Fuente: López Ayllón y Fierro (2010) "El ciclo del uso de los Recursos Públicos en el Ordenamiento Jurídico Mexicano" en Merino, Mauricio, López Ayllón, Serio y Cejudo, Guillermo (coord.) La estructura de la rendición de cuentas en México. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM-CIDE. Disponible en: <http://www.bibliojuridica.org/libros/6/2800/13.pdf>. La presente figura muestra detalladamente el vínculo de la planeación, el presupuesto, ejercicio-evaluación y la fiscalización del ciclo presupuestario.

El Instituto para el Desarrollo Técnico para las Haciendas Públicas (INDETEC, 2005: 75), conceptualiza el proceso de planeación como un proceso razonado y organizado a través del cual se construyen reglas, se establecen estrategias y se seleccionan alternativas y cursos de acción, en atención a los objetivos y las metas económicas, sociales y políticas; atendiendo la disponibilidad de recursos reales y potenciales, permitiendo con ello instaurar un marco de

referencia necesario para concretar planes y acciones específicas a ejecutar en el tiempo y en el espacio.

En esta misma postura Chapoy (2003:2), define:

“La planeación es la función de la administración pública que consiste en determinar los objetivos generales de cada institución o conjunto de ellas a corto, mediano y largo plazo, en establecer el marco normativo dentro del cual han de efectuar sus operaciones; en formular planes, programas y proyectos; y en identificar las medidas, estrategias y recursos necesarios para cumplirlos”.

En relación al presupuesto público, Osornio (citado por Chapoy, 2003: 109), define que el presupuesto público es el instrumento de planeación de carácter político, económico y administrativo, formulado y sancionado en los términos establecidos por la legislación aplicable, que contiene el plan financiero del gobierno expresado en un programa anual de trabajo con la especificación de todas las actividades que éste entraña, con la descripción de sus metas y objetivos, y con la determinación de su costo.

De igual forma, el Centro de Estudios de Finanzas Públicas (CEFP, 2006: 41); de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, define al proceso presupuestario como:

“Etapas interrelacionadas que forman parte del proceso de control administrativo en las que se definen objetivos y metas, así como los recursos que se requieren para alcanzarlos. Constituye la estrategia de acción a corto plazo que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público utiliza para definir competencias, responsabilidades y actividades a realizar, tanto por las entidades globalizadoras como por las coordinadoras del sector y las entidades coordinadas sectorialmente en la formulación del proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación”.

En lo que respecta al ejercicio, elemento del ciclo presupuestario, el INDETEC (2005: 45) lo define como:

“Aplicación de recursos humanos, materiales y financieros mediante la utilización de técnicas y procedimientos para la obtención de los objetivos y metas establecidos en el presupuesto de egresos. Período durante el cual se han de ejecutar los ingresos y gastos presupuestados, normalmente coincide con el año natural”.

Referente al concepto de evaluación, fase importante del ciclo presupuestario, el CEFP (2006: 18) lo conceptualiza como:

“Es un proceso técnico, administrativo y contable, mediante el cual se verifican y comparan los resultados con los objetivos y metas después de efectuar los gastos corrientes y de inversión. De no haberse logrado las metas, se deberán investigar las causas condicionantes que impidieron su logro”.

Finalmente, en relación a la etapa de fiscalización INDETEC (2005: 52) lo explica como: “Es el acto de verificar que los recursos públicos se apliquen a los fines que la Ley establece, implica vigilancia, control, revisión y evaluación de la aplicación de los recursos públicos”.

En cada una de estas fases del ciclo presupuestario en nuestro país, participan conjuntamente un grupo de dependencias gubernamentales denominadas secretarías, las cuales cuentan con atribuciones especiales en el proceso de la planeación, la presupuestación del ingreso y egreso, el ejercicio de los mismos así como la evaluación y fiscalización; atribuciones otorgadas por la CPEUM, Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (LOAPF), Ley de Planeación (LP), LFPRH, Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación (LFRCF), Ley General de Contabilidad Gubernamental (LGCG), Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos

(LFRASP) y la Ley del Sistema Nacional de Informática Estadística y Geografía (LSNIEG).

Por ejemplo, en relación a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), la LOAPF atribuye los siguientes asuntos en su numeral 31, mismo que a la letra señala:

Artículo 31.- A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

(...)

II.- Proyectar y calcular los ingresos de la federación, del Gobierno del Distrito Federal y de las entidades paraestatales, considerando las necesidades del gasto público federal, la utilización razonable del crédito público y la sanidad financiera de la administración pública federal;

III.- Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones fiscales y de las leyes de ingresos de la federación y del Gobierno del Distrito Federal;

(...)

XI.- Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales;

(...)

XIV.- Proyectar y calcular los egresos del Gobierno Federal y de la administración pública paraestatal, haciéndolos compatibles con la disponibilidad de recursos y en atención a las necesidades y políticas del desarrollo nacional;

XV. Formular el programa del gasto público federal y el proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación y presentarlos a la consideración del Presidente de la República;

XVI. Normar, autorizar y evaluar los programas de inversión pública de la administración pública federal;

XVII. Llevar a cabo las tramitaciones y registros que requiera el control y la evaluación del ejercicio del gasto público federal y de los programas y presupuestos de egresos, así como presidir las instancias de coordinación que establezca el Ejecutivo Federal para dar seguimiento al gasto público y sus resultados;

XVIII.- Formular la Cuenta Anual de la Hacienda Pública Federal;

XIX. Coordinar, conjuntamente con la Secretaría de la Función Pública, la evaluación que permita conocer los resultados de la aplicación de los recursos públicos federales, así como concertar con las dependencias y entidades de la administración pública federal y validar los indicadores estratégicos, en los términos de las disposiciones aplicables;

(...)

XXIII.- Vigilar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de las disposiciones en materia de planeación nacional, así como de programación, presupuestación, contabilidad y evaluación;

XXIV. Ejercer el control presupuestal de los servicios personales y establecer normas y lineamientos en materia de control del gasto en ese rubro, y

XXV.- Los demás que le atribuyan expresamente las leyes y reglamentos.

De igual forma, otra dependencia que sostiene una gran injerencia en el ciclo presupuestario, se encuentra la Secretaría de la Función Pública (SFP), instituyéndose sus funciones en la antes citada norma jurídica; en la cual, en su artículo 37 podemos encontrar las atribuciones que ésta le otorga y que a la letra dice:

“Artículo 37.- A la Secretaría de la Función Pública corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

I. Organizar y coordinar el sistema de control y evaluación gubernamental; inspeccionar el ejercicio del gasto público federal y su congruencia con los presupuestos de egresos; coordinar, conjuntamente con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la evaluación que permita conocer los resultados de la aplicación de los recursos públicos federales, así como concertar con las dependencias y entidades de la administración pública federal y validar los indicadores de gestión, en los términos de las disposiciones aplicables;

II. Expedir las normas que regulen los instrumentos y procedimientos de control de la Administración Pública Federal, para lo cual podrá requerir de las dependencias competentes, la expedición de normas complementarias para el ejercicio del control administrativo;

III. Vigilar el cumplimiento de las normas de control y fiscalización así como asesorar y apoyar a los órganos de control interno de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal;

IV. Establecer las bases generales para la realización de auditorías en las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, así como realizar las auditorías que se requieran a las dependencias y entidades en sustitución o apoyo de sus propios órganos de control;

V. Vigilar el cumplimiento, por parte de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, de las disposiciones en materia de planeación, presupuestación, ingresos, financiamiento, inversión, deuda, patrimonio, fondos y valores;

(...)

VII. Realizar, por sí o a solicitud de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o de la coordinadora del sector correspondiente, auditorías y evaluaciones a las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, con el objeto de promover la eficiencia en su gestión y propiciar el cumplimiento de los objetivos contenidos en sus programas;

VIII. Inspeccionar y vigilar, directamente o a través de los órganos de control, que las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal cumplan con las normas y disposiciones en materia de sistemas de registro y contabilidad, contratación y remuneraciones de personal, contratación de adquisiciones, arrendamientos, servicios, y ejecución de obra pública, conservación, uso, destino, afectación, enajenación y baja de bienes muebles e inmuebles, almacenes y demás activos y recursos materiales de la Administración Pública Federal;

IX. Opinar, previamente a su expedición, sobre los proyectos de normas de contabilidad y de control en materia de programación, presupuestación, administración de recursos humanos, materiales y financieros, así como sobre los proyectos de normas en materia de contratación de deuda y de manejo de fondos y valores que formule la Secretaría de Hacienda y Crédito Público;

(...)

XI. Designar, para el mejor desarrollo del sistema de control y evaluación gubernamentales, delegados de la propia Secretaría ante las dependencias y órganos desconcentrados de la Administración Pública Federal centralizada, y comisarios en los órganos de gobierno o vigilancia de las entidades de la Administración Pública Paraestatal;

(...)

XIV. Informar periódicamente al Ejecutivo Federal, sobre el resultado de la evaluación respecto de la gestión de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, así como de aquellas que hayan sido objeto de fiscalización, e informar a las autoridades competentes, cuando proceda

del resultado de tales intervenciones y, en su caso, dictar las acciones que deban desarrollarse para corregir las irregularidades detectadas;...”

Como es de observarse, dichas dependencias cuentan con una gama de atribuciones y funciones en el ciclo presupuestario, desde el proceso de la proyección del presupuesto de egresos federal atendiendo al gasto público y en la búsqueda de equilibrar con los recursos disponibles; mediante la evaluación en la aplicación de los recursos, así como la ejecución de los instrumentos y mecanismos que conforman el sistema impositivo en México.

1.1.1 Política fiscal

Se ha insistido en el presente bosquejo, que una de las actividades trascendentales del Estado consiste en satisfacer las necesidades de la sociedad de interés general; actividad misma que implica la existencia del mismo coadyuvando además a que sus súbditos sean en cierta medida tolerables a la potestad del poder público y en casos injusto que el mismo Estado sustenta.

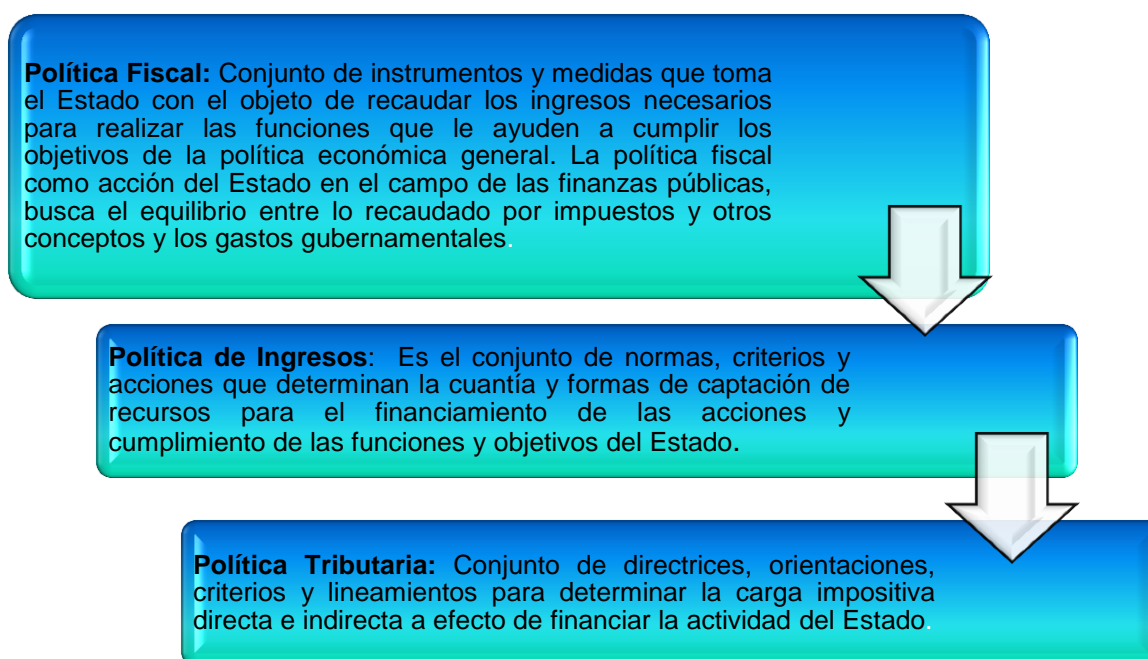
Para cumplir con dicha tarea primordial, el Estado demanda de grandes cantidades de recursos monetarios, mismos que se han incrementado estratosféricamente en el tiempo y espacio de manera gradual al sumarse nuevos factores que inciden en dicho aumento en los presupuestos de ingresos y egresos de la federación.

Para ello, el Estado cuenta con mecanismos y herramientas para allegarse de recursos y cumplir con las funciones del sector público.

Verbigracia, el caso de la política fiscal, la cual es una de las herramientas que utiliza el Estado para el cumplimiento de las actividades en sus finanzas públicas, al establecer mediante la misma los instrumentos y medidas para la recaudación de ingresos.

Siendo más específicos, podemos encontrar que en el marco del instrumento de la política fiscal se ubican la política de ingresos y política tributaria (véase figura 2).

Figura 2:
Marco de la política fiscal



Fuente: Elaboración propia con datos del “Glosario de Términos más usuales de Finanzas Públicas”, del Centro de Estudios de Finanzas Públicas (CEFP) del H. Congreso de la Unión [en línea]. Disponible en: <http://www.cefp.gob.mx/intr/edocumentos/pdf/cefp/cefp0282006.pdf>. La presente figura muestra el vínculo que existe entre la política fiscal, política de ingresos y la política tributaria.

En relación a la política de Ingresos podemos encontrar y retomando los artículos 73 y 74 de nuestra CM, que en los mismos numerales se instituye la facultad con la que cuenta el Honorable Congreso de la Unión (HCU) de aprobar

la LIF así como la potestad que se le confiere a la Cámara de Diputados en la aquiescencia de la Ley de Egresos de la Federación (LEF).

Una de las principales fuentes de ingresos del sector público, lo constituyen los ingresos presupuestarios provenientes del Gobierno Federal, así como de los organismos y empresas bajo control directo, presupuestados de manera anual en la LIF.

De tal forma que, el Gobierno Federal mediante el cobro de impuestos y otras contribuciones que la misma sociedad aporta; ingresos provenientes de la venta de petróleo, de la enajenación de bienes y servicios de las empresas y organismos públicos, es como se allega de recursos para solventar el gasto público.

1.3.4 Clasificación de los ingresos presupuestarios del Estado Mexicano

Arriola (2000: 82-85), clasifica los ingresos comentados anteriormente que percibe el Estado en los rubros de ingresos tributarios e ingresos financieros, aclarando que los tributarios son aquellos que provienen de manera exclusiva de la relación jurídico-fiscal, en virtud de ser aportaciones económicas donde los gobernados se encuentran obligados en sacrificar parte de sus ingresos, utilidades o rendimientos para contribuir al gasto público; mientras que, los ingresos financieros son los que provienen de desiguales fuentes de financiamiento a las que el Estado puede apelar sumándose a las percepciones fiscales recogidas de sus súbditos, con el objeto de conformar el Presupuesto Nacional (véase figura 3).

Figura 3:
Clasificación de los Ingresos del Estado

INGRESOS DEL ESTADO	I. Ingresos Tributarios	<ul style="list-style-type: none"> a) Impuestos b) Aportaciones de Seguridad Social c) Derechos d) Contribuciones Especiales e) Tributos o Contribuciones Accesorias
	II. Ingresos Financieros	<ul style="list-style-type: none"> a) Empréstitos b) Emisión de Moneda c) Emisión de Bonos de Deuda Pública d) Amortización y Conversión de la Deuda Pública e) Moratorias y Renegociaciones f) Devaluaciones g) Revaluaciones h) Productos y Derechos i) Expropiaciones j) Decomisos k) Nacionalizaciones l) Privatizaciones

Fuente: Arriola (2000: 85). El presente cuadro sinóptico, muestra la clasificación de los ingresos del Estado según Arriola.

En esta misma postura de dicha clasificación, el CEFP (2005: 14), dentro de una categorización más amplia y específica que efectúa de los ingresos que percibe el Estado - en su apartado de ingresos tributarios y no tributarios - funda que los primeros cuentan con la característica básica de la obligatoriedad para los contribuyentes estando representados por los impuestos; mientras que los

segundos son los que capta el Gobierno Federal como los Derechos, Productos, Aprovechamientos y Contribuciones de Mejoras, así como los recursos que obtienen los Organismos y Empresas bajo control directo.

En relación a nuestra clasificación de los ingresos presupuestarios del Gobierno Federal, actualmente en la LIF para el ejercicio fiscal 2012, podemos encontrar que se divide en tres apartados: A) que concierne a los ingresos del Gobierno Federal; la clasificación B) atañe a los ingresos obtenidos por organismos y empresas y el rubro C) corresponde a los ingresos derivados de financiamientos (véase tabla 1).

Tabla 1:
LIF para el ejercicio fiscal 2012

CONCEPTO		Millones de pesos
A.	INGRESOS DEL GOBIERNO FEDERAL	2,313,614.20
	I. Impuestos:	1,466,179.60
	II. Contribuciones de mejoras:	23
	III. Derechos:	789,105.90
	IV. Contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago.	1,120.30
	V. Productos:	3,850.30
	VI. Aprovechamientos:	53,335.10
B.	INGRESOS DE ORGANISMOS Y EMPRESAS	996,435.10
	I. Ingresos de organismos y empresas:	805,024.20
	II. Aportaciones de seguridad social:	191,410.90
C.	INGRESOS DERIVADOS DE FINANCIAMIENTOS	396,872.90
	I. Endeudamiento neto del Gobierno Federal:	413,780.10
	II. Otros financiamientos:	27,986.40
	III. Déficit de organismos y empresas de control directo.	-44,893.60
TOTAL		3,706,922.20

Fuente: Elaboración propia con datos de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2012 disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIF_2012.pdf. La presente tabla muestra detalladamente la clasificación de los ingresos presupuestados para el ejercicio fiscal 2012 de cada uno de sus apartados.

En la presente investigación nos confinaremos comentar solamente sobre los ingresos tributarios, específicamente en los impuestos.

Con fundamento en el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación (CFF) encontramos la definición de los Impuestos, numeral que a la letra señala:

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

Definición de impuestos

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

Analizando las leyes de ingresos que se han promulgado en su tiempo y espacio, podemos discernir que los impuestos es una de las principales fuentes de ingresos del Estado, en proporción a las demás entradas de recursos que percibe el mismo en un ejercicio fiscal, por lo que queda de manifiesto la importancia que persiste en la contribución de los mexicanos al gasto público, a través de la carga impositiva de diferentes tipos de impuestos que se deben de pagar y enterar al fisco federal.

Atendiendo al multicitado artículo 31 fracción IV de la CPEUM así como al numeral antes citado del CFF, mismos que instauran que se contribuirá al gasto público conforme lo dispongan las leyes -principio de legalidad-; por lo que actualmente, dentro del sistema tributario mexicano podemos encontrar las siguientes leyes fiscales que instituyen la obligación de otorgar una prestación pecuniaria al Estado en base a los ingresos, utilidades o consumo de personas físicas y morales.

- a) Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR)

- b) Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (LIETU)
- c) Ley del Impuesto del Valor Agregado (LIVA)
- d) Ley del Impuesto Especial sobre Producción de Bienes y Servicios (LIEPS)
- e) Ley del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos (LISAN)
- f) Ley del Impuesto sobre Servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la nación.
- g) Ley Impuesto a los Rendimiento Petroleros (LIRP)
- h) Ley del Impuesto al Comercio Exterior (LIGIE)
- i) Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo (LIDE)

Los impuestos que establecen las normas fiscales antes mencionadas, se encuentran presupuestados en la LIF, conformando el apartado A) que concierne a los ingresos del Gobierno Federal.

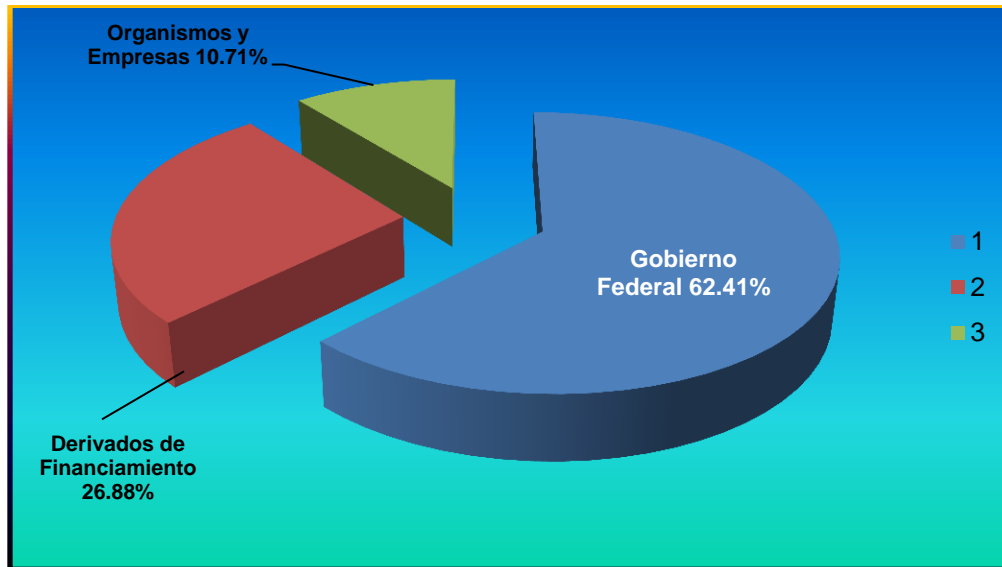
De acuerdo a la citada Ley para el ejercicio fiscal 2012, los conceptos anteriormente mencionados se encuentran distribuidos de la siguiente manera en relación al total de los ingresos presupuestados: el apartado A) constituye el 62.41%, el rubro B) figura el 26.88%, mientras que la clasificación C) representa el 10.71% (véase tabla 2 y figura 4).

Tabla 2:
Distribución de la LIF para el ejercicio fiscal 2012

Rubro	Monto
A) Ingresos del Gobierno Federal	2,313,614.20
B) Ingresos de Organismos y Empresas	996,435.10
C) Ingresos Derivados de Financiamientos	396,872.90
Total	3,706,922.20

Fuente: Elaboración propia con datos de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2012 disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIF_2012.pdf. La presente tabla detalla los montos de cada uno de los apartados de la LIF para el ejercicio fiscal 2012.

Figura 4:
Distribución de la LIF 2012



Fuente: elaboración propia. Con datos de la LIF para el ejercicio fiscal 2012. Disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIF_2012.pdf. La figura presenta de manera porcentual la distribución de cada uno de los apartados de la LIF para el ejercicio fiscal 2012.

Con lo anteriormente ilustrado nos podemos percatar que el apartado A) denominado Ingresos del Gobierno Federal representa el mayor porcentaje en proporción al total de ingresos presupuestados que percibe el Estado; rubro en el cual se encuentran proyectados los impuestos a recaudar durante el ejercicio fiscal citado, mismos que se puntualizaron en las normas jurídicas antes mencionadas.

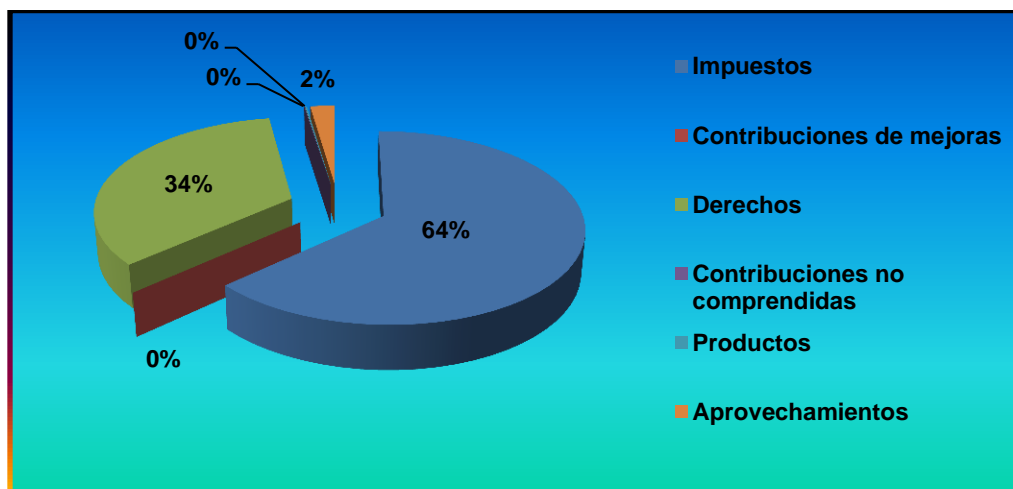
Siendo más específicos al respecto, en el mencionado apartado A) de los ingresos del Gobierno Federal, podemos observar que los impuestos representan el 63.37% de los ingresos presupuestados en el comentado rubro, lo cual nos indica la relevancia que representan dichas contribuciones en el presupuesto de ingresos del Gobierno Federal (véase tabla 3 y figura 5).

Tabla 3:
*Distribución del apartado A) Ingresos del Gobierno Federal
de la LIF para el ejercicio fiscal 2012*

Concepto	Monto	Porcentaje
Impuestos	1,466,179.60	63.37%
Contribuciones de mejoras	23.00	0.00%
Derechos	789,105.90	34.11%
Contribuciones no comprendidas	1,120.30	0.05%
Productos	3,850.30	0.17%
Aprovechamientos	53,335.10	2.31%
Total de Ingresos del Gobierno Federal	2,313,614.20	100.00%

Fuente: Elaboración propia con datos de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2012 disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIF_2012.pdf. La presente tabla detalla la conformación del apartado A) de la LIF para el ejercicio fiscal 2012.

Figura 5:
*Distribución del apartado A) Ingresos del Gobierno Federal
de la LIF para el ejercicio fiscal 2012*



Fuente: Elaboración propia con datos de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2012 disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIF_2012.pdf. La presente figura, muestra de manera porcentual la distribución del apartado A) de la LIF para el ejercicio fiscal 2012.

Bajo este contexto, es de advertirse la jerarquía que ocupan los impuestos en las fuentes de ingresos del Estado en relación a las demás percepciones, quedando de manifiesto la relevancia de dichas contribuciones que aportan los mexicanos al gasto público a través de la obligatoriedad impositiva.

Individualizando aún más en la clasificación de los impuestos, podemos encontrar que el ISR, cuenta con una supremacía presupuestaria en relación al total de la comentada tipificación, análisis que se detallará en el siguiente capítulo.

CAPÍTULO 2

LOS PAGOS PROVISIONALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS MORALES

“Cuanto mayor sea el porcentaje de renta nacional que absorban las cargas fiscales, tanto mayor será la disuasión ejercida sobre la producción y la actividad privada”

Henry Hazlitt

CAPÍTULO 2

LOS PAGOS PROVISIONALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS MORALES

Las primeras versiones de la LISR, exigían solamente realizar un pago anual del gravamen en comento, omitiéndose en la norma jurídica la obligación de efectuar pagos provisionales o anticipos a cuenta del impuesto anual causado; instaurándose hasta en la reforma de 1944 en su numeral 4º el deber de realizar pagos anticipados del impuesto anual.

Precisamente, Domínguez (1998: 31) rescata:

“En la ley del Impuesto Sobre la Renta ha existido, desde hace varios años, el procedimiento de pagos anticipados dentro del Sistema Cedular que estuvo vigente hasta 1964 y se establecía, para los causantes de la cédula I, la obligación de efectuar un anticipo con base en los resultados del ejercicio anterior y aun cuando en ese ejercicio, se hubiere obtenido pérdida, el anticipo se haría aplicando una tasa del 4%.”

La principal razón de la reforma, obedeció a razones de orden financiero; toda vez que el gasto público está presente durante todo el ejercicio, coexistiendo la necesidad de sufragar los egresos económicos necesarios del Estado para así cumplir de una mejor forma sus actividades como tal.

Sin embargo, la modificación a la norma jurídica efectuada en su tiempo causó controversias, presentándose la necesidad de estudiar la naturaleza jurídica doctrinal y judicialmente de la figura de los pagos provisionales; toda vez que los mismos contribuyentes manifestaron defender su patrimonio al instituirse el mecanismo de los pagos anticipados, lo cual aún se ha cuestionado desde el punto de vista constitucional.

En el presente capítulo se aborda el análisis jurídico-tributario, iniciando con la evolución histórica del ISR, siendo uno de los impuestos más longevos de nuestro país, la importancia jerárquica que representa dicha contribución en relación a las demás fuentes de financiamiento del Gobierno mexicano, específicamente en el apartado de los impuestos.

Seguidamente en el mismo capítulo, se analizan los elementos esenciales del ISR en sus generalidades como contribución, con el objeto de detallar de manera específica en la descripción y análisis de uno de ellos; mismo que refiere en el procedimiento de la determinación de la base gravable de los pagos provisionales de las personas morales en México de la ley en cita, a través de presentación de casos prácticos incluyéndose en el estudio sus variables.

1.1 Evolución histórica del ISR

El término de renta ha causado algunas discusiones en su definición, toda vez que se han presentado distintas percepciones en algunos autores y escuelas doctrinarias así como según en el país que se aplique dicho concepto.

Bazaldúa (2004: 12), rescata que en la doctrina jurídica existen tres escuelas que han analizado el concepto de renta; donde la primera escuela discurre en que la renta es un producto, la segunda lo amplía al concepto de capital y mientras que la tercera incluye el incremento en el patrimonio así como el consumo de bienes y servicios como satisfactores de las necesidades.

En esta misma postura, de la Garza (citado por Martínez, 2009: 147), resume que la evolución doctrinal del concepto de renta pasa a través de tres épocas donde la primera denominada renta-producto consiste en que es una

nueva riqueza que incrementa el patrimonio de una persona. La segunda radica en el flujo de riqueza a través de terceros y la tercera en el incremento patrimonial del individuo por concepto de consumos efectuados, más ahorros realizados en un período determinado.

En nuestra norma jurídica alusiva al ISR, en su capítulo I de las disposiciones generales, artículos 1, 2 y 4 de la Ley en cita, discernimos que en dichos numerales define los conceptos a los cuales estará sujeto al pago del impuesto la persona física o moral que se encuentre en el hecho o acto jurídico, mismos que transcribimos textualmente para su comprensión:

“Artículo 1o. 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.** (SIC)
- 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.**

Artículo 2o. 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.

(...)

Artículo 4o. 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** ^[4], efectuados por la oficina central de la persona, por otro

⁴ Las negritas son más.

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.”

Por lo tanto, la renta en nuestro país consiste en la obtención de ingresos independientemente del origen de riqueza, ya sea a través del trabajo o de la explotación de bienes de capital.

Precisamente atendiendo a la transcrita ley, Rodríguez (1997: 81) y Martínez (2009: 148) coinciden en la apreciación del concepto de renta e Impuesto Sobre la Renta en nuestra legislación tributaria de la siguiente manera respectivamente: “Renta es el ingreso procedente de la explotación de los bienes, de la explotación del trabajo o de la combinación de ambas explotaciones”. “En nuestra opinión, el Impuesto Sobre la Renta es un gravamen directo sobre los ingresos provenientes del trabajo, del capital o de la combinación de ambos elementos”.

Hay autores que mencionan que el ISR fue instituido en Florencia en 1427 con el establecimiento del catastro (catastro) mediante un registro de las tierras.

Para Flores (1975: 627) dicho impuesto nace en Inglaterra en 1798 debido a los gastos ocasionados por las guerras napoleónicas y no en Florencia gravando las utilidades presuntas de los comerciantes; implementándose con posterioridad en Alemania en 1891 y en Estados Unidos instituyéndose en 1913.

Para el caso de México, el ISR es uno de los impuestos más longevos de nuestro sistema tributario, instituyéndose por primer vez en 1921, el cual ha sufrido varios cambios atendiendo al tiempo en que se ha aplicado, sintetizando la siguiente cronología (Flores: 627-662).

“Ley del 20 de julio de 1921. También se le denominó “Ley del Centenario” y es el antecedente más antiguo del ISR en nuestro país, siendo promulgado por el entonces presidente de la República el General Álvaro Obregón y fungiendo como Secretario de Hacienda Adolfo de la Huerta.

La comentada norma tributaria, gravó los ingresos o ganancias particulares derivados del comercio o la industria, del profesionista y asalariado, de la colocación del dinero o valores con intereses así como de participaciones o dividendos, exceptuándose de dicha contribución las utilidades que no excedieran de \$ 100.00 mensuales.

La organización de dicho precepto jurídico era cédular. La cédula primera consistía en las actividades del comercio y la industria; la segunda comprendía las profesionales liberales, literarias, artísticas e innominadas; la tercera del trabajo a sueldo y salario y la cuarta los derivados de colocaciones de dinero e intereses.

Ley del 21 de febrero de 1924. Esta legislación se organizaba en dos capítulos esenciales: el primero representaba al impuesto sobre sueldos, salarios, emolumentos; y el segundo al impuesto sobre las ganancias de las sociedades y empresas.

Las exenciones en el ordenamiento jurídico también estaban presentes, exceptuándose los salarios hasta de \$ 200.00 mensuales, pagándose de manera mensual y semestral en el caso de las profesiones liberales.

En relación a la contribución de parte de las utilidades de las empresas, afectaba a toda clase de sociedades nacionales, anónimas, colectivas, comanditas, cooperativas, asociaciones monetarias o en participación, sociedades civiles, sucursales y agencias de sociedades extranjeras.

Ley del 18 de marzo de 1925. Esta ordenanza se estructuró de siete cédulas:

1. La Cédula primera gravaba los ingresos obtenidos por actividades comerciales, mediante cuota progresiva por grados hasta llegar al 8% sobre las ganancias obtenidas superiores a los \$ 500,000.00
2. La Cédula segunda estaba dirigida a los ingresos percibidos por actividades industriales.
3. La Cédula tercera sujetaba los ingresos de negocios agrícolas.
4. La Cédula cuarta a quienes obtuvieran intereses de préstamos, descuentos o anticipos de documentos, de pensiones por usufructo, censos y anticresis, de obligaciones y bonos, salvo los de la deuda pública; de acciones comanditas, de participaciones, de arrendamiento de negociaciones comerciales, industriales o agrícolas y de cualquier otra inversión de capital. El impuesto se pagaba sin deducción alguna a razón del 6 % sobre el total de los ingresos.
5. La quinta Cédula comprendía a quienes obtuvieran ingresos derivados de la explotación del subsuelo o de concesiones autorizadas por gobierno federal, estatal o municipal; mediante una cuota impositiva del 10%.
6. La Cédula sexta se encontraban quienes percibían sueldos, salarios, emolumentos, pensiones, retiros, subsidios, asignaciones o rentas vitalicias,

comisiones, premios, gratificaciones, indemnizaciones, así como las participaciones que recibieran los empleados en los términos del artículo 123 constitucional.

7. La séptima Cédula, contenía los ingresos derivados del ejercicio de profesionales liberales, literarias, artísticas o innominadas, ejercicio de arte u oficio, deportes y espectáculos públicos.

En el lapso de 1931 a 1939 se instituyeron algunas reformas, incluyéndose contribuciones de nueva creación como el caso de 1931 la denominada Ley del Impuesto Extraordinario sobre Ingresos, gravando los mismos conceptos que el ISR.

Posteriormente, en 1933 se adicionan nuevas disposiciones fiscales a la LISR; estableciéndose obligaciones a las sociedades anónimas al emitir bonos y certificados de participación, así como derogaciones en las exenciones para ciertos contribuyentes atendiendo a un rango de ingresos.

Ley del 31 de diciembre de 1941. Después de 17 años de la Ley de 1925, se establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1941, misma que gravaba las utilidades, las ganancias, rentas, productos, provechos, participaciones y en general todas las percepciones en efectivo, en valores, participaciones y en general todos los ingresos en efectivo, en valores, especie o crédito los cuales alteraran el patrimonio del causante.

La mencionada reforma estaba compuesta por 46 artículos clasificados en cinco cédulas; incluyendo a las personas que ejecutaran actos de comercio o explotación del ejercicio industrial o agrícola de forma habitual u ocasionalmente, los intereses de toda clase de préstamos, operaciones de compra-venta, anticipos a cuenta del precio, el usufructo, el arrendamiento de negocios, rentas de inmuebles; juegos de azar, ingresos accidentales como la explotación del suelo o concesiones, los sueldos, emolumentos, pensiones, retiros, subsidios o rentas vitalicias, el ejercicio de profesiones, entre otras percepciones monetarias.

Ley del 31 de diciembre de 1953. Seguidamente la Ley el 31 de diciembre de 1953, se consideraba renta los ingresos que provenían de la explotación de capital, del trabajo o de la combinación de ambos; así como ingresos de toda clase de rendimiento, utilidad, ganancia, interés, producto, provecho, participación, sueldos, honorario y cualquier percepción en efectivo, en valores, en especie o en crédito y que modificará el patrimonio del contribuyente.

La comentada legislación, se componía de siete cédulas; de comercio, de la industria, agricultura y pesca, remuneración al trabajo personal, honorarios profesionales, imposición de capitales, de regalías y enajenación de concesiones respectivamente.

Ley del 30 de diciembre de 1964. Más tarde, el 30 de diciembre de 1964, la Ley del Impuesto Sobre la Renta cambia su estructura de sistema cedular por el sistema global, constando de 89 artículos divididos en cuatro capítulos: El primero refiriéndose a las disposiciones preliminares, el segundo al ingreso

global de las empresas, el tercero al ingreso de las personas físicas y el cuarto al ingreso de las asociaciones y sociedades civiles.

Dicha contribución gravó los ingresos en efectivo, en especio o crédito, provenientes de productos o rendimientos de capital, del trabajo o de la combinación de ambos; estando sujetos las personas físicas y morales mexicanas, las empresas extranjeras residentes en México, así como las sucursales de empresas extranjeras”.

2.2 Estructura de la Ley del Impuesto Sobre la Renta actual

Posteriormente, el 30 de diciembre de 1980, estando como Presidente de la República el Lic. José López Portillo emite el decreto de la LISR; efectuándose pequeñas reformas a la norma jurídica durante 21 años, prevaleciendo vigente hasta el año 2001 (Luna, 2005: 12).

La actual LISR, data del año 2002, decretándose por el entonces Presidente de México el Lic. Vicente Fox Quesada, presentando la siguiente estructura.

Estructura de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Vigente

TITULO I	DISPOSICIONES GENERALES
TITULO II	DE LAS PERSONAS MORALES
	Disposiciones generales
CAPITULO I	De los ingresos
CAPITULO II	De las deducciones
SECCION I	De las deducciones en general
SECCION II	De las inversiones
SECCION III	Del costo de lo vendido
CAPITULO III	Del ajuste por inflación

CAPITULO IV	De las instituciones de crédito de seguros y de fianzas, de los almacenes generales de depósito, arrendadoras financieras, uniones de crédito y de las sociedades de inversión de capitales
CAPITULO V	De las pérdidas
CAPITULO VI	Del régimen de consolidación fiscal
CAPITULO VII	Del régimen simplificado
CAPITULO VII-A	De las sociedades cooperativas de producción
CAPITULO VIII	De las obligaciones de las personas morales
CAPITULO IX	De las facultades de las autoridades
TITULO III	DEL REGIMEN DE LAS PERSONAS MORALES CON FINES NO LUCRATIVOS
TITULO IV	DE LAS PERSONAS FISICAS
	Disposiciones generales
CAPITULO I	De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.
SECCIÓN I	De los ingresos por actividades empresariales y profesionales
SECCIÓN II	De las personas físicas con actividades empresariales
SECCIÓN III	Del régimen de pequeños contribuyentes
CAPITULO III	De los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles
CAPITULO IV	De los ingresos por enajenación de bienes
CAPITULO V	De los ingresos por adquisición de bienes
CAPITULO VI	De los ingresos por intereses
CAPITULO VII	De los ingresos por la obtención de premios
CAPITULO VIII	De los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales
CAPITULO IX	De los demás ingresos que obtengan las personas físicas
CAPITULO X	De los requisitos de las deducciones
CAPITULO XI	De la declaración anual

TITULO V	DE LOS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO CON INGRESOS PROVENIENTES DE FUENTE DE RIQUEZA UBICADA EN TERRITORIO NACIONAL
TITULO VI	DE LOS REGIMENES FISCALES PREFERENTES Y DE LAS DEMAS EMPRESAS MULTINACIONALES
CAPITULO I	De los regímenes fiscales preferentes
CAPITULO II	De las empresas multinacionales
TITULO VII	DE LOS ESTIMULOS FISCALES
CAPITULO I	De las cuentas personales para el ahorro
CAPITULO II	De la deducción inmediata de bienes nuevos de activo fijo
CAPITULO III	De los patrones que contraten a personas que padezcan discapacidad
CAPITULO IV	De los fideicomisos y sociedades mercantiles dedicados a la adquisición o construcción de inmuebles
CAPITULO V	De los contribuyentes dedicados a la construcción y enajenación de desarrollo inmobiliarios
CAPITULO VI	Del estímulo fiscal a la producción cinematográfica nacional
CAPITULO VII	De la promoción de la inversión en capital de riesgo en el país
CAPITULO VIII	Del fomento al primer empleo
	ARTICULOS TRANSITORIOS

2.3 Importancia del ISR en el sistema tributario Mexicano

Retomando lo comentado al inicio del presente esbozo, el ISR es una de las principales fuentes de financiamiento del gasto público del Estado, toda vez que como impuesto directo, su recaudación representa la mayor cantidad de ingresos a diferencia de los impuestos indirectos.

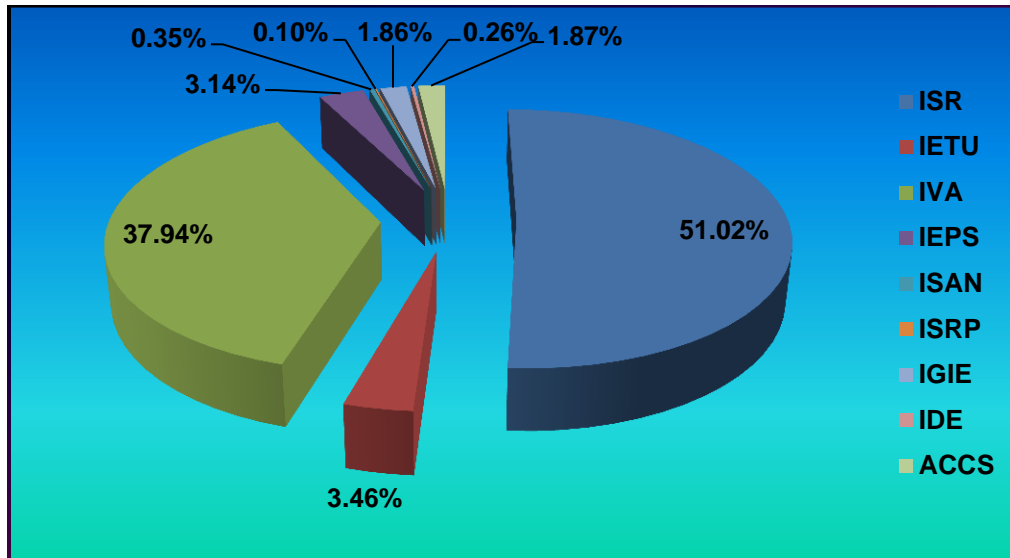
Al respecto, analizando la programación de los ingresos del Gobierno Federal que corresponden a la clasificación del grupo A) en la LIF para el ejercicio fiscal 2012, categorización que corresponde a las contribuciones que incluyen los impuestos que percibe la federación, encontramos que el ISR representa el 51.02% del total de los impuestos presupuestados y el 32.33% del total de los ingresos que corresponde a dicho apartado A) (véase tabla 4 y figura 6).

Tabla 4:
Distribución de los impuestos presupuestados en el apartado A de la LIF para el ejercicio fiscal 2012

Impuestos	Monto Presupuestado	Impuesto
Impuesto Sobre la Renta	747,986.10	ISR
Impuesto Empresarial a Tasa Única	50,737.50	IETU
Impuesto al Valor Agregado	556,234.10	IVA
Impuesto Especial sobre Productos y servicios	46,022.20	IEPS
Impuesto Sobre Automóviles Nuevos	5,088.00	ISTVN
Impuesto a los Rendimientos Petroleros	1,517.70	ISRP
Impuestos al Comercio Exterior	27,259.30	IGIE
Impuesto a los Depósitos en Efectivo	3,881.90	IDE
Accesorios	27,452.80	ACCS
Total de Impuestos presupuestados	1,466,179.6	

Fuente: Elaboración propia con datos de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2012 disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIF_2012.pdf. La presente tabla muestra la composición de los impuestos presupuestados en el apartado A de la LIF para el ejercicio fiscal 2012.

Figura 6:
*Distribución de los impuestos presupuestados en el apartado A)
de la LIF para el ejercicio fiscal 2012*



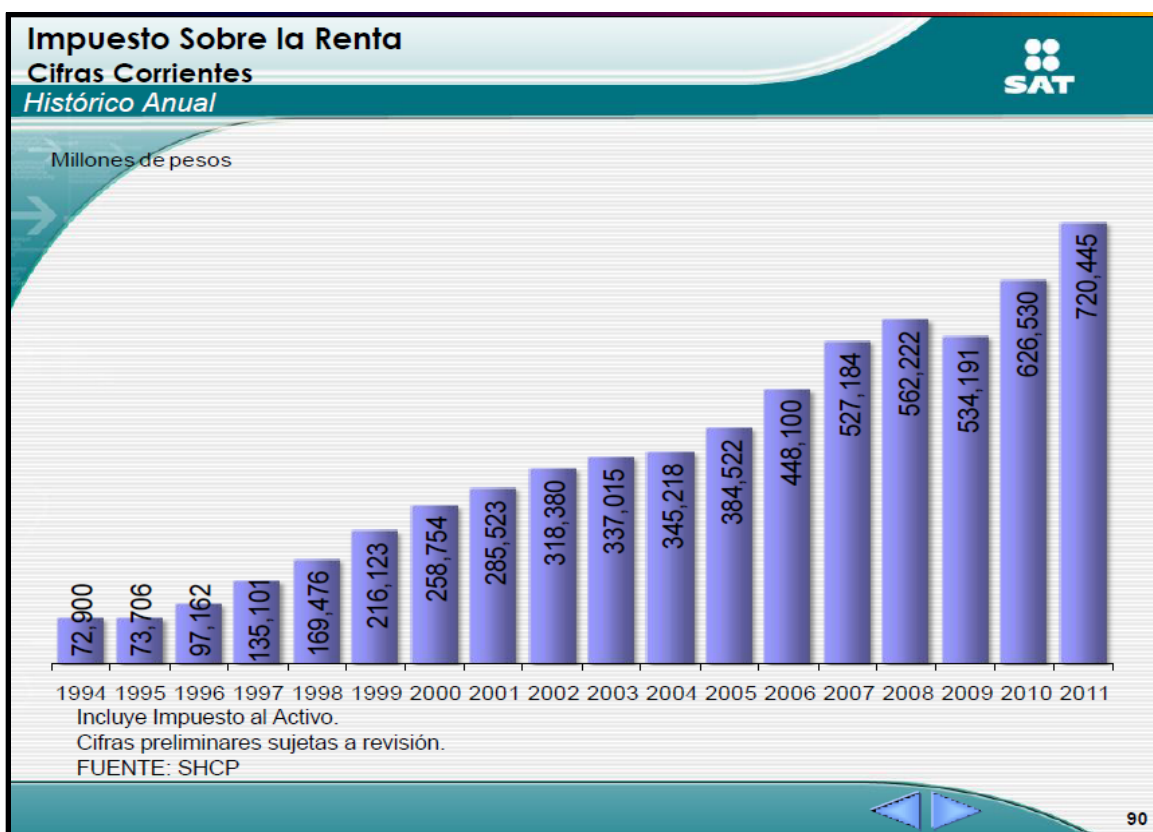
Fuente: Elaboración propia con datos de la LIF para el ejercicio fiscal 2012. Disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIF_2012.pdf. La presente figura, muestra de manera porcentual la distribución de los impuestos presupuestados en el apartado A de la LIF para el ejercicio fiscal 2012.

Como es de observarse en el gráfico anterior, el ISR es el gravamen con mayor presupuesto de recaudación en México; presentado además por los tratadistas como símbolo de justicia tributaria, al ser considerado como uno de los gravámenes más justos y equitativos, toda vez que se argumenta que atiende directamente a la capacidad contributiva del sujeto y su fuente de riqueza.

En esta tesitura, al cierre del ejercicio fiscal 2011, la recaudación de dicha contribución sumó la cantidad de 720,445 millones de pesos en cifras corrientes, obteniendo además en el ejercicio 2010 un monto que representa el 4.8% del Producto Interno Bruto (PIB) (Informe Tributario al Segundo Trimestre del 2012 del SAT, 2012: 90, 92); cantidad que incluye los remanentes pendientes recaudatorios del Impuesto al Activo (IA); mismo que fue abrogado a partir del 1º

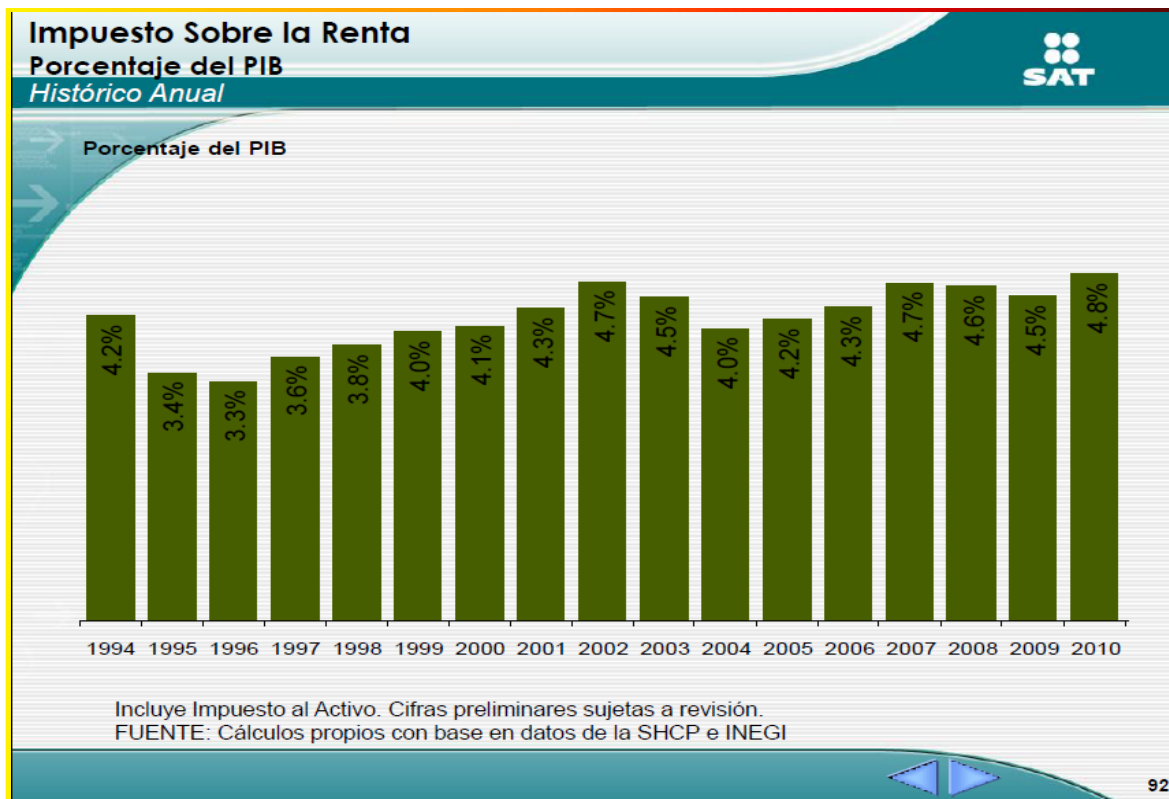
de enero del 2008 mediante decreto publicado el 1º de octubre del 2007 en el Diario Oficial de la Federación (DOF). (Véase figura 7 y 8).

Figura 7:
*Recaudación del ISR de los ejercicios de 1994 al 2011
(Cifras Corrientes).*



Fuente: Informe Tributario al Segundo Trimestre del 2012, SAT. Disponible en: http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informe_tributario/informe2012t2/. La presente figura, detalla los montos recaudados del ISR durante los ejercicios fiscales de 1994 al 2011.

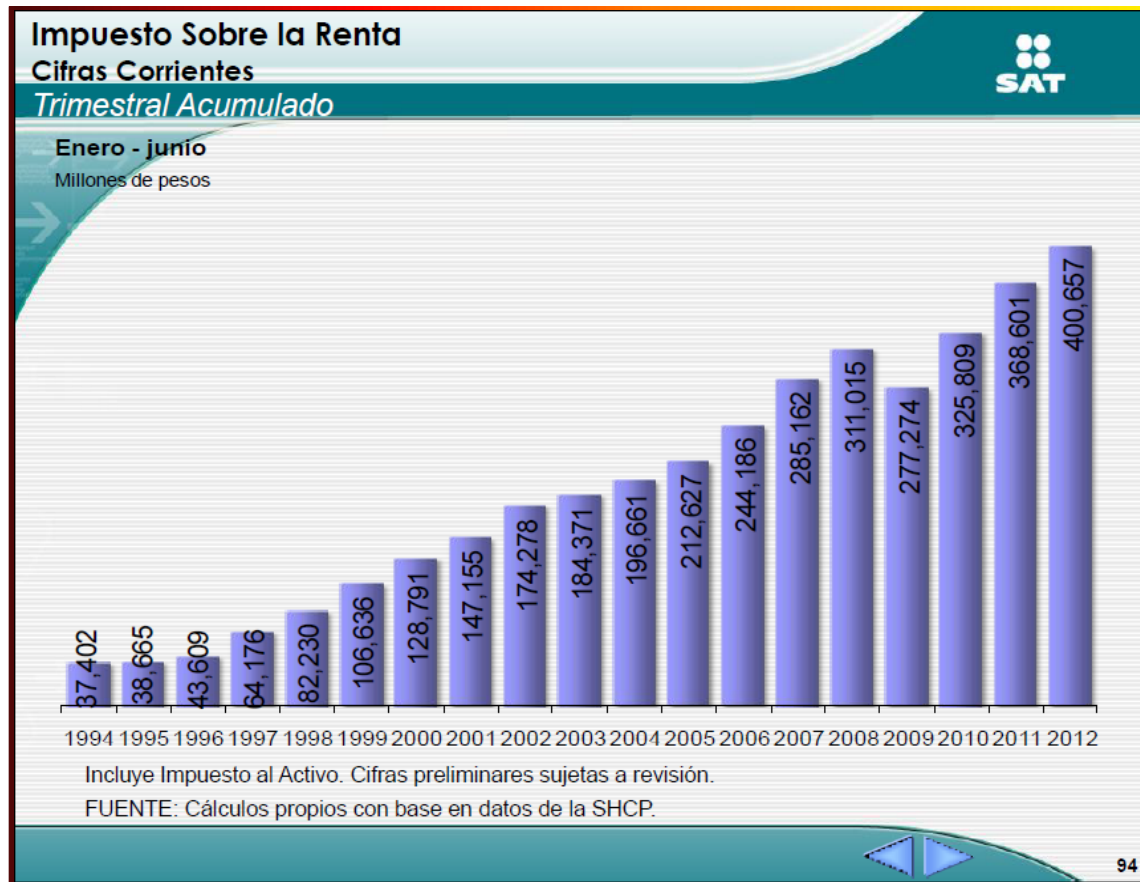
Figura 8:
*Representación del ISR recaudado
 en los ejercicios fiscales de 1994 al 2010 en relación al PIB.*



Fuente: Informe Tributario al Segundo Trimestre del 2012, SAT. Disponible en: http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informe_tributario/informe2012t2/. La presente figura, detalla los porcentajes del ISR recaudado durante los ejercicios fiscales de 1994 al 2010 en correspondencia al PIB.

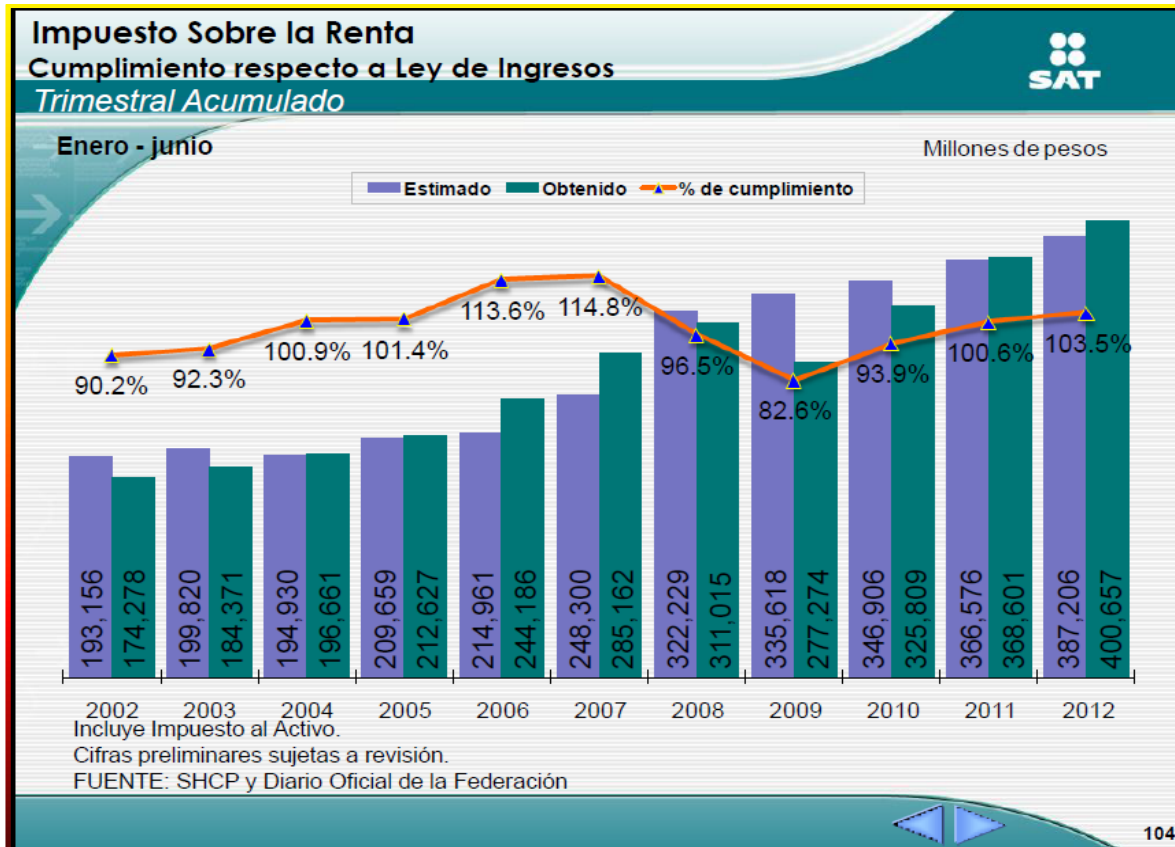
Para el primer semestre del ejercicio fiscal 2012, se recaudaron 400,657 millones de pesos del comentado gravamen; superando con ello en un 103.5% de lo presupuestado para dicho período, representando la cantidad de 13,451 millones adicionales (Informe Tributario al Segundo Trimestre del 2012 del SAT, 2012: 94, 104). (Véase figura 9 y 10).

Figura 9:
*Recaudación del ISR del primer semestre de los ejercicios de 1994 al 2012
 (Cifras Corrientes).*



Fuente: Informe Tributario al Segundo Trimestre del 2012, SAT. Disponible en: http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informe_tributario/informe2012t2/. La presente figura, muestra la comparación de la recaudación del ISR del primer semestre de los ejercicios fiscales de 1994 al 2012.

Figura 10:
Cumplimiento de la recaudación del ISR del primer semestre en relación a la LIF de los ejercicios fiscales de 2002 al 2012.



Fuente: Informe Tributario al Segundo Trimestre del 2012, SAT. Disponible en: http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informe_tributario/informe2012t2/. La presente figura, muestra la comparación de cumplimiento en la recaudación del ISR del primer semestre de los ejercicios fiscales de 2002 al 2012.

Es preciso mencionar que, el gran porcentaje de recaudación de dicho impuesto recae principalmente sobre las personas físicas específicamente asalariados al contar con una mayor participación en el padrón nacional de contribuyentes, así como debido a las actividades preponderantes que realizan.

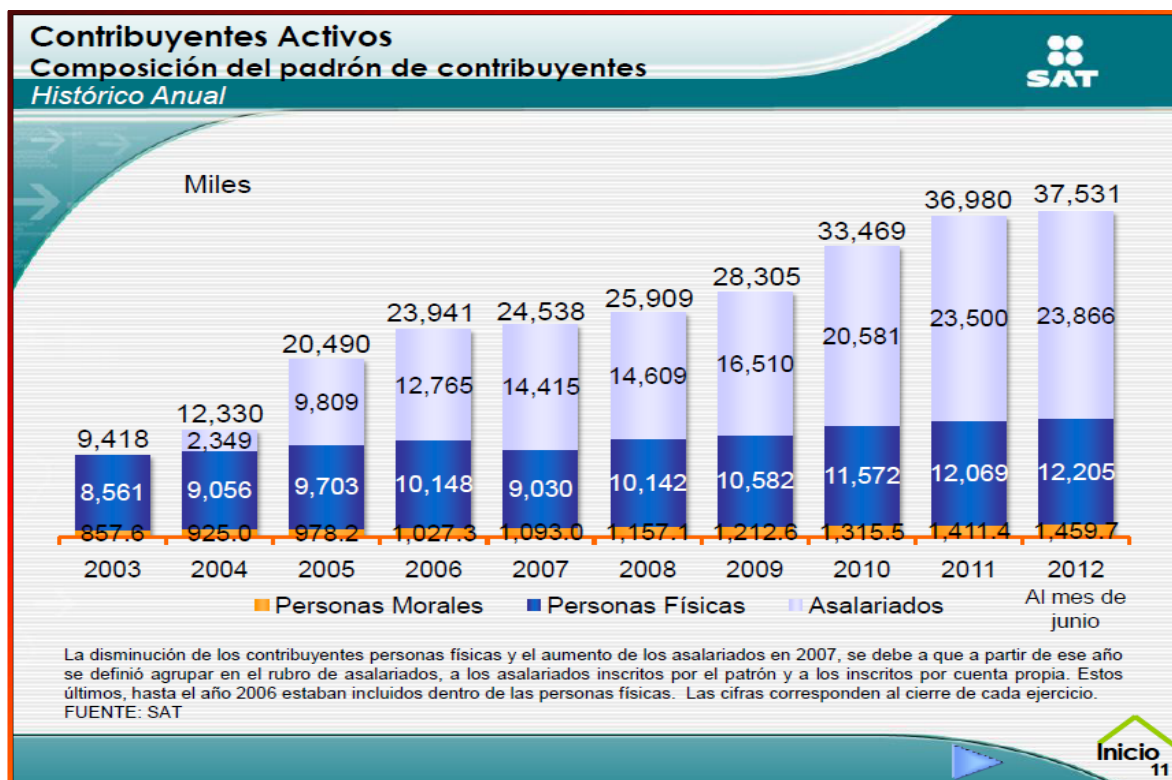
Margáin (2002: 88) concluye al respecto:

“La importancia de dicho impuesto continúa, debido a la existencia de la fuente de riqueza que constituyen los ingresos percibidos por concepto de

salarios, actividades empresariales, prestación de servicios personales independientes, el uso o goce temporal de bienes inmuebles, enajenación de bienes, intereses, dividendos y otros ingresos”.

Corroborando dichos comentarios, el SAT cuenta en su base de datos al primer semestre del año en curso, la existencia de 37.531 millones de contribuyentes activos, de los cuales 1.459 millones corresponde a personas morales, 12.205 millones a personas físicas excluyendo a los asalariados y la mayor parte está representada por 23.866 millones por sueldos y salarios (Informe de Gestión al Segundo Trimestre del 2012 del SAT, 2012: 11). (Véase figura 11).

Figura 11:
*Composición del padrón de contribuyentes ante el SAT
del 2003 al segundo semestre de 2012.*



Fuente: Informe de Gestión al Segundo Trimestre del 2012, SAT. Disponible en: http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informe_tributario/informe2012t2/gestion.pdf. La presente figura, muestra el comportamiento del padrón histórico de contribuyentes activos del 2003 al primer semestre de 2012.

Con lo anteriormente aludido, queda claro la incidencia de la jerarquía que ha mantenido a través de los tiempos y en la actualidad la relevancia del ISR en el sistema tributario mexicano, al ser la principal fuente de ingresos en materia fiscal; donde quienes aportan la mayor parte de dicha obligación pecuniaria son las personas físicas, principalmente las asalariadas.

Claro está, que el gravamen instituido en su norma jurídica en comento debe contemplar tanto los principios tributarios constitucionales como los principios materiales de justicia tributaria, así como los elementos esenciales del tributo, sobre todo respetar la capacidad contributiva del sujeto, indistintamente de su personalidad jurídica.

2.4 Elementos esenciales del tributo en la LISR

Ahora bien, para el cumplimiento de los principios tributarios - mismos que se analizarán en el siguiente capítulo - y los elementos esenciales de los impuestos, se encuentran tutelados bajo los principios de reserva de ley y legalidad tributaria.

En términos generales, el principio de reserva de ley obedece a que no se puede establecer la obligación de contribuir si no es mediante una norma jurídica, - “Nullum tributum sine lege”- misma que debe de incluir todos los elementos del tributo que refiera, principio que va dirigido al poder legislativo; mientras que el principio de legalidad tributaria, acata sobre la aplicación de la norma jurídica, estando conducido al poder ejecutivo.

Al respecto, Ríos (2009: 82) afirma:

“En este trabajo partimos de que el principio de legalidad en sentido amplio se desdobra en dos tiempos: el primero se refiere al principio de reserva de ley que está dirigido al Legislativo (ámbito normativo) y, el segundo atañe el

principio de legalidad tributaria que acota la actuación de Ejecutivo como ejecutor de la norma emanada del Legislativo (ámbito aplicativo). Es decir, son dos caras de la misma moneda: la reserva de ley está encaminada al Legislativo como creador de las normas y la legalidad tributaria está direccionada al Ejecutivo como ejecutor de éstas. Uno las crea y el otro las aplica”.

Dentro de nuestro marco tributario, se encuentra en el CFF en su numeral 5º, una de las referencias del principio de reserva de ley, al detallar que toda norma jurídica tributaria deberá de contener los elementos de sujeto, objeto, base y tasa o tarifa, mismo que textualmente dispone:

Art. 5º. Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

De modo que, la norma jurídica tributaria debe de contemplar quienes se encuentran sujetos al pago del mismo, cuál es el objeto de gravamen, sobre qué base se determinará el impuesto así como el porcentaje aplicable o la tarifa progresiva según sea el caso y a falta expresa de uno de ellos al violentarse el principio de reserva de ley, se presentaría un caso de una norma jurídica inconstitucional.

Con el objeto de sustentar aún más en el presente estudio, sobre la importancia de la inclusión correcta de los elementos esenciales de los impuestos en las leyes tributarias, transcribimos la interpretación jurisprudencial de nuestro poder judicial, mismo que a la letra señala:

**IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR
CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.**

Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, **sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular** [⁵], sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.

Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Ramón Canedo Aldrete.

Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S.A. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

En este orden de ideas, el PJDF a través de la jurisprudencia antes descrita, desentraña claramente tanto los elementos constitucionales como los elementos esenciales del tributo en sí mismo; los cuales se deben de explicar claramente en la norma jurídica aplicable.

⁵ Las negritas son más.

En la LISR describe claramente los elementos esenciales del tributo, el sujeto, el objeto, la tasa o tarifa, la base y la época de pago en cada uno de sus modalidades para tributar, conforme a la actividad, acto o hecho jurídico en que se encuentre el obligado.

2.4.1 Sujeto

El sujeto, también elemento de la relación jurídica tributaria -misma que se comenta en el siguiente capítulo- es a quien se le obliga el pago del tributo o bien que se encuentre en el acto o hecho jurídico.

Rodríguez (2000: 147), comparte que el sujeto obligado es la persona que conforme a la ley se encuentra en el hecho jurídico mediante el cual debe de aportar alícuotamente en favor del fisco de manera directa o indirectamente.

En lo que respecta a la LISR, en su título I de disposiciones generales, artículo 1º, instituye quienes se encuentran obligados a pagar dicho impuesto, mismo que a la letra señala:

“Artículo 1o. 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.”

De lo anteriormente expuesto, se concluye que las personas físicas y morales son los sujetos obligados de dicha contribución, quienes se encuentren en la hipótesis normativa que instituye el numeral en mención, cumpliendo de tal forma la norma jurídica con el elemento del sujeto del tributo citado.

Como el objeto de análisis es de las personas morales, es de suma importancia esclarecer su definición conforme a la doctrina y conceptualización legal, así como su localización en la norma de estudio.

El concepto doctrinal según De Pina y De Pina (1986: 383), de persona moral, “Es una entidad formada para la realización de los fines colectivos y permanentes de los hombres, a la que el derecho objetivo reconoce capacidad para tener derechos y obligaciones”.

Por lo tanto, la persona moral cuenta con personalidad jurídica propia, diferente a la de sus integrantes, toda vez que se le atribuye una denominación o razón social, una fecha de nacimiento plasmada en su acta constitutiva, un domicilio para oír y recibir toda clase de notificaciones, un patrimonio propio distinto a quienes la integran, siendo sujeta a derechos y obligaciones.

De acuerdo al Código Civil Federal (CCF), en su artículo 25 describe quienes son las personas morales, mismo que se transcribe.

“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.”

De igual forma en correspondencia a la LISR, establece en su numeral 8º que se debe de entender por persona moral dentro de la normativa alusiva al gravamen, el cual dispone:

“Artículo 8o. Cuando en esta Ley se haga mención a persona moral, se entienden comprendidas, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.”

Ahora bien, vinculando los dos artículos antes mencionados, hacen mención sobre la inclusión en la tipología de personas morales a las sociedades mercantiles, a las cuáles se limita el desarrollo de la presente investigación, en virtud de que no todas las personas morales se encuentran obligadas a efectuar pagos provisionales del ISR o bien sujetas al mismo gravamen.

Moreno (2002: 19), define a la sociedad mercantil como: “La unión de dos o más personas de acuerdo a la Ley, mediante la cual aportan algo en común, para un fin determinado, obligándose mutuamente a darse cuenta.”

En relación a la unión de las personas que se mencionan en la conceptualización anterior, pueden ser personas físicas, personas morales o bien personas físicas y morales.

La tipología de las sociedades mercantiles, se encuentran en nuestro derecho en el artículo 1º de la LGSM, el cual expresa:

“Artículo 1o.- Esta Ley reconoce las siguientes especies de sociedades mercantiles:

- I.-** Sociedad en nombre colectivo;
- II.-** Sociedad en comandita simple;
- III.-** Sociedad de responsabilidad limitada;
- IV.-** Sociedad anónima;
- V.-** Sociedad en comandita por acciones, y
- VI.-** Sociedad cooperativa.

Cualquiera de las sociedades a que se refieren las fracciones I a V de este artículo podrá constituirse como sociedad de capital variable, observándose entonces las disposiciones del Capítulo VIII de esta Ley.”

En lo que respecta al concepto de actividades empresariales que menciona el numeral 8º de la LISR, de manera supletoria el CFF en su artículo 16 define que se debe de entender por actividades empresariales, el cual describe:

“Artículo 16.- Se entenderá por actividades empresariales las siguientes:

- I.** Las comerciales que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y no están comprendidas en las fracciones siguientes.
- II.** Las industriales entendidas como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.
- III.** Las agrícolas que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.
- IV.** Las ganaderas que son las consistentes en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

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

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

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

Por lo tanto, el sujeto de estudio de la presente investigación, es en relación a las personas morales con fines lucrativos, encontrándose obligadas al ISR por la realización de actividades empresariales.

2.4.2 Objeto

Imperiosamente, una norma jurídica debe de expresar claramente cuál es el objeto del gravamen, es decir, sobre qué acto o hecho jurídico se deberá de pagar el tributo que se instituya en la norma, toda vez que puede ser el ingreso percibido de cualquiera que sea su fuente de riqueza, el acto de consumo o sobre la enajenación de un bien.

En la norma jurídica de estudio en su artículo 1º fracción I, instituye el objeto de gravamen, al establecer que las personas físicas y morales se encuentran obligadas al ISR por los ingresos obtenidos de cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

En lo que atañe a las personas morales residentes en el país y en el extranjero, el artículo 17 de la ley en cita, describe cuales son los ingresos que se acumulan para efectos del impuesto relativo, mismo que instituye:

“Artículo 17. Las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.

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

Las personas morales residentes en el extranjero, así como cualquier entidad que se considere como persona moral para efectos impositivos en su país, que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, acumularán la totalidad de los ingresos atribuibles a los mismos.

No se considerará ingreso atribuible a un establecimiento permanente la simple remesa que obtenga de la oficina central de la persona moral o de otro establecimiento de ésta.

No serán acumulables para los contribuyentes de este Título, los ingresos por dividendos o utilidades que perciban de otras personas morales residentes en México. Sin embargo, estos ingresos incrementarán la renta gravable a que se refiere el artículo 16 de esta Ley.”

En esta misma postura de lo antes comentado y artículos mencionados, Chapoy y Gil (1981: 375), concluyen respecto al objeto del ISR:

“El objeto del impuesto sobre la renta está constituido por los ingresos en efectivo, en especie o en crédito, provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, por los obtenidos por personas físicas y por los percibidos por asociaciones y sociedades de carácter civil”.

Es de suma importancia subrayar que en el elemento esencial de objeto del ISR, ha existido controversia en su exégesis, en virtud de que existen interpretaciones doctrinales que manifiestan sobre la confusión sobre la elucidación de que el ingreso es el objeto del gravamen en mención.

Para ello, el poder judicial se ha pronunciado al respecto mediante la siguiente tesis aislada, misma que la letra detalla:

RENTA. QUÉ DEBE ENTENDERSE POR "INGRESO" PARA EFECTOS DEL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO.

Si bien la Ley del Impuesto sobre la Renta no define el término "ingreso", ello no implica que carezca de sentido o que ociosamente el legislador haya creado un tributo sin objeto, toda vez que a partir del análisis de las disposiciones legales aplicables es posible definir dicho concepto como cualquier cantidad que modifique positivamente el haber patrimonial de una persona. Ahora bien, para delimitar ese concepto debe apuntarse que el ingreso puede recibirse de muchas formas, ya que puede consistir en dinero, propiedad o servicios, incluyendo alimentos o habitación, y puede materializarse en efectivo, valores, tesoros o productos de capital, además de que puede surgir como compensación por: servicios prestados; el desarrollo de actividades comerciales, industriales, agrícolas, pesqueras o silvícolas; intereses; rentas, regalías o dividendos; el pago de pensiones o seguros; y por obtención de premios o por recibir donaciones, entre otras causas. Sin embargo, la enunciación anterior no debe entenderse en el sentido de que todas estas formas de ingreso han de recibir el mismo trato o que todas se consideran acumulables, sino que el listado ilustra la pluralidad de actividades que pueden generar ingresos. **Aunado a lo anterior, es particularmente relevante que la legislación aplicable no establece limitantes específicas al concepto "ingreso", ni acota de alguna manera las fuentes de las que éste podría derivar, dada la enunciación amplia de los artículos 1o. y 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que establecen que las personas morales están obligadas al pago del tributo respecto de todos sus ingresos y que acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo que obtengan en el ejercicio. Así, se desprende que la mencionada Ley entiende al ingreso en un sentido amplio, pues incluye todo lo recibido o realizado que represente una renta para el receptor, siendo innecesario que el ingreso se traduzca en una entrada en efectivo, pues incluso la propia Ley reconoce la obligación de acumular los ingresos en crédito, de tal suerte que el ingreso se reconoce cuando se han actualizado todos los eventos que determinan el derecho a recibir la contraprestación y cuando el monto de dicha contraprestación puede conocerse con razonable**

precisión ^[6]. En ese sentido, se concluye que la regla interpretativa para efectos del concepto "ingreso" regulado en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta es de carácter amplio e incluyente de todos los conceptos que modifiquen positivamente el patrimonio del contribuyente, hubiese efectuado alguna precisión en sentido contrario, como acontece, por ejemplo, con el segundo párrafo del citado artículo 17.”

Amparo directo en revisión 1504/2006. Cómputo Intecsis, S.A. de C.V. 25 de octubre de 2006. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

2.4.3 Base

De igual forma, la norma jurídica tributaria debe de establecer en base a qué se pagará la contribución, es decir, la base del impuesto, mediante a la cual se aplica la tasa, tabla o tarifa según sea el caso, determinándose así el impuesto a pagar.

Por lo que la base gravable o imponible es el elemento esencial del tributo descrito en la norma tributaria y que se interpreta cómo la cuantificación, magnitud o medida contable del objeto propio o de los actos jurídicos que se consideran gravados para el derecho tributario, es decir, la valoración económica de los hechos o actividades que efectúan las personas físicas o morales y que la ley considera gravadas en un porcentaje.

La LISR, en sus modalidades o regímenes para tributar establece la mecánica aplicable en la determinación de la base imponible, en la cual se incluyen todas las variables que se utilizan para su cálculo respectivo.

El PJDF, se ha pronunciado al respecto mediante la siguiente tesis aislada, a través de la cual aclara que para la determinación de la base del impuesto relativo, concurren varias figuras de distinta naturaleza, misma que transcribimos:

⁶ Las negritas son más.

RENTA. EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL PROCEDIMIENTO PARA DETERMINAR LA CANTIDAD LÍQUIDA DEL IMPUESTO RELATIVO CONCURREN FIGURAS JURÍDICAS DE DISTINTA NATURALEZA.

“El impuesto sobre la renta pretende pesar sobre los incrementos patrimoniales positivos, de lo cual se desprende que su base imponible deriva de la conjunción de disposiciones que esencialmente incorporan componentes positivos y negativos, necesarios para su configuración. **En tal virtud, corresponde al legislador tributario incorporar en su mecánica, cuando menos, los instrumentos que permitan ajustarlo a tal propósito, a fin de que el gravamen no pese únicamente sobre los ingresos brutos del causante. En efecto, en el diseño normativo del procedimiento para determinar la cantidad líquida a cargo del contribuyente del impuesto sobre la renta concurren figuras jurídicas de distinta naturaleza: a) sustractivas -deducciones, créditos, amortizaciones, los supuestos de exención o no sujeción, coeficientes de decremento, entre otras- y b) aditivas -acumulación de ingresos, elementos que amplían el radio de acción del propio impuesto, como ocurre en el caso de los presupuestos asimilados o equiparados, coeficientes de incremento, entre otras- y sólo gracias a la acción conjunta y simultánea de todas ellas puede conocerse la entidad de la obligación tributaria resultante [7].** Así, en el diseño del sistema tributario del gravamen aludido el legislador tiene a su alcance una serie de figuras jurídicas que podrían provocar la disminución de la cantidad líquida a cargo del contribuyente (las tradicionalmente denominadas "sustractivas"); sin embargo, no porque tengan este efecto como denominador común pueden homologarse unas con otras pues, por regla general, de cada uno de dichos institutos puede predicarse un propósito determinado, o bien, a cada uno de ellos puede corresponder una consecuencia específica diversa -a pesar de que en todos los casos se provoque la disminución del gravamen a cargo-, dependiendo del punto específico en el que impacten dentro de la mecánica del referido tributo, como se evidencia al apreciar el efecto diferenciado de las figuras que influyen en la determinación de la base, frente a las que disminuyen directamente la contribución causada”.

Amparo en revisión 316/2008. Geo Tamaulipas, S.A. de C.V. 9 de julio de 2008. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

En lo que atañe a la mecánica y variables que intervienen sobre la determinación de la base gravable del ISR de las personas morales, se describe su análisis en el siguiente apartado ya que es el objeto de estudio.

⁷ Las negritas son más.

2.4.4 Tasa o tarifa

Tal y como mencionamos anteriormente, en la ley tributaria, además de especificar la base sobre la cual se determinará la contribución respectiva a la misma, también debe de incluir el elemento esencial del tributo de tasa o tarifa.

Para Osornio (1992: 75), la tasa o cuota del impuesto consiste en una cantidad de dinero o especie que se percibe tributariamente, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en un tanto por ciento; mientras que, las tarifas, son listas de unidades y cuotas correspondientes para un determinado objeto o un número de objetos que se encuentran en las misma categoría o rango.

Por lo tanto la tasa es el porcentaje aplicable directo a la base gravable, verbigracia, la tasa del ISR aplicable a las personas morales es del 28% sobre su base gravable, instituido en su artículo 10º; mismo que remite al artículo segundo de las disposiciones transitorias de la ley, aclarando que para los ejercicios fiscales 2010, 2011 y 2012 se aplicará la tasa de 30% en el numeral en comento.

Para el caso de las personas físicas que obtengan ingresos conforme a los capítulos I, III, IV, V, VI, VIII y IX de la LISR, en la norma jurídica se establece que para la determinación del impuesto citado se deberá aplicar la tarifa instituida en su artículo 177 de dicho ordenamiento sobre la base imponible determinada conforme al mismo numeral. (Véase tabla 5).

Tabla 5:
Tarifa del ISR aplicable a las personas físicas vigente.

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

Fuente: Artículo 77 de la LISR, disponible en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/82.pdf>. La presente tabla muestra la tarifa aplicable sobre la base gravable de las personas físicas que obtengan ingresos en los capítulos I, III, IV, V, VI, VIII y IX de la misma ley.

Como es de concluirse, en la LISR se especifica claramente el elemento de la tasa, cuota, tabla o tarifa que se aplicará la base imponible según sea el caso de la persona física o moral que se encuentre en el hecho o acto jurídico.

2.4.5 Época de pago

Tal y como lo establece nuestro órgano supremo en su tesis jurisprudencial citada anteriormente sobre los elementos esenciales de los impuestos que deben de estar consignados expresamente en la ley, otro de dichos requisitos es la época de pago.

En virtud de que las contribuciones se deben de pagar formal y oportunamente, es de suma importancia que la norma jurídica tributaria instituya

el plazo de pago sobre el período en que se encuentra obligado a presentar el contribuyente, con el objeto de su cumplimiento en tiempo y en forma.

Al respecto, el CFF en su numeral 6º, establece que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran y que se deberán de pagar en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas.

Para efectos de la LISR, en el caso de las personas morales en el artículo 10º, señala que 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 y que para las personas morales que realicen exclusivamente actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, podrán aplicar lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 81 de esta Ley.

Por lo tanto, las personas morales se encuentran obligadas a presentar su declaración anual a más tardar el día 31 de marzo del año siguiente al ejercicio fiscal que se refiera el pago.

Mientras que en el numeral 14º de la ley en cita, instituye que las personas morales se encuentran obligadas a efectuar pagos provisionales a cuenta del impuesto del ejercicio fiscal, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago.

2.5 Determinación de la base gravable del ISR en pago provisional y anual de las personas morales

Tal y como lo hemos comentado desde el inicio de la presente investigación, las personas morales se encuentran obligadas a calcular el ISR anual y efectuar el

pago correspondiente a cargo en caso de presentarse tal situación; así como, realizar pagos provisionales del mismo gravamen a cuenta del mismo impuesto del ejercicio fiscal.

Para efectos de la determinación del ISR del ejercicio, así como para los pagos provisionales del mismo, se instituye en la misma norma jurídica la mecánica aplicable para la determinación de la base gravable anual y de los pagos provisionales; en las cuales intervienen en cada una de ellas una serie de variables que a continuación se describen conforme a las misma ley para su análisis correspondiente.

2.5.1 Determinación de la base gravable y el ISR del ejercicio

En lo que atañe a la determinación del impuesto anual causado, la ley en cita vigente en su artículo 10º, instituye que las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28%, remitiendo en el mismo numeral a una Disposición de Vigencia Temporal para el 2010, misma que establece en su artículo 2º inciso a) que la tasa aplicable para los ejercicios fiscales 2010, 2011 y 2012 será del 30%, fundamento que transcribimos a continuación:

“Artículo 10. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28%.”

DISPOSICIONES DE VIGENCIA TEMPORAL DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

“ARTÍCULO SEGUNDO. Para los efectos de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, se aplicarán las disposiciones siguientes:

- I. Para los ejercicios fiscales de 2010, 2011 y 2012, se estará a lo siguiente:

a) Para los efectos del primer párrafo del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se aplicará la tasa del 30%.”

En relación a la determinación del resultado fiscal, el mismo numeral de la norma jurídica tributaria en su fracción I y II, menciona que se obtendrá disminuyendo las deducciones autorizadas del título I, de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio.

Posteriormente, al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, la participación de los trabajadores en las utilidades (PTU) de las empresas pagadas en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la CPEUM; así como las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar, mismo que a la letra señala:

“El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

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

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

En ese contexto, para la determinación de la base gravable e impuesto del ejercicio fiscal intervienen las siguientes variables, mismas que se analiza brevemente su fundamentación y aplicación:

- a) Ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio
- b) Deducciones autorizadas por el título I de la LISR

- c) PTU
- d) Pérdidas fiscales pendientes

2.5.1.1 Ingresos acumulables

En la LISR vigente, en el capítulo I de los ingresos, del artículo 17 al 28 se detallan cuáles son los ingresos acumulables y la forma de acumularse para efectos del mismo gravamen, aplicables en la determinación del impuesto en el caso de las personas morales. (Véase tabla 6).

Tabla 6:
Resumen esquemático del Capítulo I de los ingresos de la LISR vigente.

Artículo	Contenido
17	De los Ingresos Acumulables.
18	<p>Momento en que se Obtienen los Ingresos.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Enajenación. • Prestación de Servicios. • Para las sociedades y asociaciones civiles y de los ingresos por el suministro de agua potable para uso doméstico o de recolección de basura. • Del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes. • Arrendamiento financiero. • Enajenaciones a plazo. • Deudas no cubiertas por el contribuyente.
19	<p>Contratos de Obra Inmueble y Mueble-Estimaciones.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Anticipos, depósitos o garantías del cumplimiento de cualquier obligación.

20	<p>Otros Ingresos Acumulables.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ingresos presuntos. • Pagos en especie. • Mejoras en construcciones e instalaciones. • Ganancia por enajenación de activos. • Recuperación de cuentas incobrables. • Recuperación por seguros y fianzas. • Indemnización por muerte o accidente de técnicos o dirigentes. • Intereses moratorios. • El ajuste anual por inflación acumulable, en los términos del art. 46 de la ley. • Por préstamos para aumentos de capital, por un monto mayor de \$ 600,000.00, cuando no se cumpla lo establecido en el art. 86-A de la ley.
21	Ganancia por la enajenación de terrenos, de títulos de valor que representen la propiedad de bienes, etc.
22	Operaciones financieras derivadas.
23	Ingresos percibidos por operaciones financieras derivadas a un subyacente que no cotice en un mercado reconocido de acuerdo con el artículo 16-C del CFF.
24-26	Ganancia por enajenación de acciones y restructuración de sociedades.
27	Ganancia por la enajenación de bienes parcialmente deducibles y totalmente no deducibles.
28	No ingresos acumulables los impuestos que se trasladen.

Fuente: Sánchez (2005: 39-40). Resumen esquemático actualizado con la LISR vigente. La presente tabla detalla resumidamente la composición del capítulo I de los Ingresos de la LISR, para efectos de la acumulación en el caso de las personas morales.

Retomando el artículo 17 de la norma de estudio, insta que las personas morales residentes en el país, incluyéndose la asociación en participación (A en P), deberán de acumular la totalidad de los ingresos obtenidos:

- En efectivo
- En bienes
- En servicio
- En crédito
- O de cualquier otro tipo, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero.

En el mismo numeral, se describe cuales no serán ingresos acumulables obtenidos por la persona moral; por aumento de capital, pagos de pérdidas por sus accionistas, por las primas obtenidas debido a la colocación y valuación de acciones emitidas por la misma sociedad, así como, con motivo de la revaluación de sus activos y de su capital.

2.5.1.2 Deducciones autorizadas

Ahora bien, Ramírez (2008: 48), menciona que, “En términos fiscales una deducción es un gasto que cumple requisitos que establece la ley y que son estrictamente indispensables; es decir, un gasto necesario para obtener el ingreso”.

Verbigracia, en el caso de un abogado, para el desarrollo de la prestación de sus servicios profesionales podrá deducir de sus ingresos los desembolsos de efectivo por concepto de adquisición de leyes, papelería, cursos de actualización, mobiliario y equipo, equipo de cómputo, etc., que se requieran para su actividad profesional.

La LISR en el artículo 29, especifica cuáles son las deducciones autorizadas que se podrán descontar de los ingresos obtenidos por el contribuyente, mismo que puntualiza:

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

- I. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio.
- II. El costo de lo vendido.
- III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.

IV. Las inversiones.

V. (Se deroga).

VI. Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos a los que se refiere el primer párrafo de la fracción II de este artículo.

VII. Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de esta Ley.

VIII. Las cuotas pagadas por los patrones al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluso cuando éstas sean a cargo de los trabajadores.

IX. Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno. En el caso de los intereses moratorios, a partir del cuarto mes se deducirán únicamente los efectivamente pagados. Para estos efectos, se considera que los pagos por intereses moratorios que se realicen con posterioridad al tercer mes siguiente a aquél en el que se incurrió en mora cubren, en primer término, los intereses moratorios devengados en los tres meses siguientes a aquél en el que se incurrió en mora, hasta que el monto pagado exceda al monto de los intereses moratorios devengados deducidos correspondientes al último periodo citado.

X. El ajuste anual por inflación que resulte deducible en los términos del artículo 46 de esta Ley.

XI. Los anticipos y los rendimientos que paguen las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que entreguen las sociedades y asociaciones civiles a sus miembros, cuando los distribuyan en los términos de la fracción II del artículo 110 de esta Ley.

Cuando por los gastos a que se refiere la fracción III de este artículo, los contribuyentes hubieran pagado algún anticipo, éste será deducible siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 31, fracción XIX de esta Ley.”

En ese tenor, las personas morales podrán descontar de sus ingresos los desembolsos económicos por los conceptos antes descritos en el citado artículo 29 de la LISR, con el objeto de obtener el resultado fiscal y calcular el impuesto anual del ejercicio fiscal de que se trate, conforme al artículo 10º de la ley en citación.

2.5.1.3 PTU

El artículo 123 constitucional relativo al Trabajo y Previsión Social (TPS), en su fracción IX, erige que los trabajadores tendrán derecho a una participación en las utilidades de las empresas, regulada con las normas que establece la CM en el mismo numeral.

En el inciso e) de la fracción antes mencionada, instituye que para determinar el monto de las utilidades de cada empresa se tomará de base la renta gravable conforme a las disposiciones de la LISR.

En esta misma postura, el artículo 120 de la Ley Federal del Trabajo (LFT), insta que:

“Artículo 120.- El Porcentaje fijado por la Comisión constituye la participación que corresponderá a los trabajadores en las utilidades de cada empresa.

Para los efectos de esta Ley, se considera utilidad en cada empresa la renta gravable, de conformidad con las normas de la Ley del Impuesto sobre la Renta.”

En lo que toca al porcentaje fijado que se menciona en el numeral antes citado, el H. Consejo de Representantes de la Quinta Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas (CNPTUE), mediante la publicación en el DOF del 3 de febrero del 2009, en su primera resolución; refiere que la PTU será del diez por ciento (10%) aplicable sobre la renta gravable, de conformidad con las disposiciones de la LISR.

Por lo que en el artículo 16 de la LISR, describe cuales son los ingresos y deducciones autorizadas para efectos de la determinación de la renta gravable

que refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123 de la CPEUM y el numeral 120 de la LFT, para el cálculo de la PTU. (Véase tabla 7).

Para efectos de la ejemplificación de los cálculos en el presente apartado se presentará el caso hipotético de la empresa “Especialidades Comerciales, S.A. de C.V”.

Tabla 7:
Ejemplo de determinación de la PTU conforme al artículo 16 de la LISR vigente.

“Especialidades Comerciales, S.A. de C.V.”		
Operación	Concepto	Monto
	Ingresos Acumulables 2011	\$ 9,745,000.00
Menos:	Ajuste anual por inflación (art. 16 LISR)	98,700.00
Más:	Saldo pendiente de deducir por costo fiscal de activos fijos enajenados	125,000.00
	Total de ingresos	9,771,300.00
Menos:	Deducciones autorizadas 2011	7,340,000.00
Más:	Ajuste anual por inflación deducible	38,700.00
Menos:	Deducción por depreciación fiscal de inversiones	230,000.00
	Saldo pendiente de deducir contable de inversiones	85,000.00
	Total de deducciones	7,063,700.00
Igual:	Base gravable	2,707,600.00
Por:	Tasa para PTU	10%
Igual:	PTU determinada	270,760.00

Fuente: Elaboración propia con la interpretación del artículo 16 de la LISR. La presente tabla ejemplifica como se calcula la base gravable y el PTU a repartir en el siguiente ejercicio fiscal. La tabla sólo incluye los conceptos básicos y más comunes, ya que se pueden incluir más variables según el caso conforme al artículo 16 de la LISR.

Por lo tanto, retomando la mecánica para calcular el resultado fiscal del ejercicio, una vez descontadas las deducciones autorizadas de la totalidad de los

ingresos obtenidos en el ejercicio fiscal, claramente detalla la LISR en su artículo de estudio, que se descontará de dicho resultado la PTU que fue pagada en el período de cálculo, la cual deriva del ejercicio fiscal anterior o anteriores pendiente de pagar.

2.5.1.4 Pérdidas fiscales

Tal y como lo citamos anteriormente, otra de las variables que se discurren para calcular el resultado fiscal o la base gravable del ISR del ejercicio, se considera también si la persona moral cuenta con pérdidas fiscales pendientes de amortizar de ejercicios fiscales anteriores.

El artículo 61 de la LISR del capítulo V de las pérdidas, describe en que consisten las pérdidas fiscales; las cuales se presentan cuando los ingresos acumulables del ejercicio son inferiores a las deducciones autorizadas en el mismo período, incrementándose la misma con la disminución de la PTU. (Véase tabla 8).

Tabla 8:
Caso 1 de pérdida fiscal conforme artículo 61 de la LISR vigente.

“Especialidades Comerciales, S.A. de C.V.”		
Operación	Concepto	Monto
Menos:	Ingresos acumulables 2011	\$ 9,745,000.00
	Deducciones autorizadas 2011	9,935,000.00
Igual:	Pérdida fiscal preliminar	190,000.00
Más:		
	PTU Pagada en el ejercicio 2011	180,000.00
Igual:	PERDIDA FISCAL	370,000.00

Fuente: Elaboración propia con la interpretación del artículo 61 de la LISR. La presente tabla ejemplifica en que caso se presenta la pérdida fiscal conforme al artículo y norma en cita.

De igual forma, la pérdida fiscal se puede presentarse aún si las deducciones autorizadas son inferiores a los ingresos acumulables; sin embargo, al descontarse la PTU se obtiene un resultado negativo. (Véase tabla 8).

Tabla 9:
Caso 2 de pérdida fiscal conforme artículo 61 de la LISR vigente.

“Especialidades Comerciales, S.A. de C.V.”		
Operación	Concepto	Monto
	Ingresos acumulables 2011	\$ 9,745,000.00
Menos:		
	Deducciones autorizadas 2011	9,425,000.00
Igual:	Utilidad fiscal preliminar	320,000.00
Más:		
	PTU Pagada en el ejercicio 2011	355,000.00
Igual:	PERDIDA FISCAL	35,000.00

Fuente: Elaboración propia con la interpretación del artículo 61 de la LISR. La presente tabla ejemplifica en que caso se presenta la pérdida fiscal conforme al artículo y norma en cita.

El mismo numeral de la norma tributaria citada, establece que la pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio podrá disminuirse de la utilidad fiscal de los diez ejercicios siguientes hasta agotarla; perdiéndose dicho derecho cuando el contribuyente no disminuya en un ejercicio la pérdida fiscal de ejercicios anteriores, pudiendo haberlo hecho conforme a dicho artículo, hasta por la cantidad en la que pudo haberlo efectuado.

Por lo que desde esta perspectiva legal, conjugando las variables de ingresos acumulables, deducciones autorizadas, PTU y pérdidas fiscales; antes descritas, el cálculo del resultado fiscal conforme al artículo 10 de la LISR se determina como se muestra a continuación. (Véase tabla 10).

Tabla 10:

Calculo del ISR del ejercicio conforme al artículo 10 de la LISR vigente.

“Especialidades Comerciales, S.A. de C.V.”	
Concepto	Monto
Ingresos Acumulables Obtenidos 2012	\$ 24, 726,000.00
(-) Deducciones Autorizadas 2012	23, 250,000.00
(=) Resultado antes de PTU	1,976,000.00
(-) PTU pagada en el ejercicio	600,000.00
(=) Utilidad Fiscal	876,000.00
(-) Perdidas Fiscales pendientes de amortizar	25,200.00
(=) Resultado Fiscal 2012	85,0800.00
(x) Tasa del ISR	30%
(=) Impuesto Anual 2012	262,800.00

Fuente: Elaboración propia con la interpretación del artículo 10 de la LISR y sus correlativos citados anteriormente. La presente tabla ejemplifica la determinación del resultado fiscal conforme el artículo 10 de la LISR así como el cálculo del impuesto anual en referencia.

Como es de advertirse, el procedimiento instituido por la norma jurídica tributaria, para efectos de la determinación de la base gravable y del impuesto anual permite claramente descontar de los ingresos obtenidos todos los gastos y costos realizados y necesarios para la obtención de los mismos conforme a la actividad preponderante del contribuyente.

Dicho procedimiento de cálculo de base gravable, es de elucidar que es sobre una base real, es decir, sobre la utilidad efectiva obtenida por el contribuyente, de tal forma que, se respeta unos de los principios materiales de justicia tributaria denominado capacidad contributiva, el cual se analiza en el siguiente capítulo, vinculándose con el procedimiento antes descrito y para la

determinación de la base imponible en los pagos provisionales del citado gravamen.

2.5.2 Determinación de la base gravable de los pagos provisionales del ISR

La LISR vigente, instituye la obligación de las personas físicas y morales, realizar pagos provisionales o bien pagos anticipados a cuenta del impuesto anual, mismos que son descontados del gravamen citado causado en el ejercicio fiscal.

Así como se establece la mecánica aplicable para el cálculo del impuesto causado en el ejercicio, también la norma jurídica describe el procedimiento para la determinación del gravamen en comento para efectos de los pagos provisionales, lo cual se describe a continuación.

2.5.2.1 Antecedentes de los pagos provisionales

Tal y como lo citamos en la génesis del presente capítulo, los pagos provisionales de las primeras versiones de la LISR, solamente exigían efectuar un pago anual del impuesto citado, exceptuándose en la norma jurídica, la obligación de realizar pagos anticipados a cuenta del impuesto anual causado; instituyéndose tal obligación hasta en la reforma de 1944 en su artículo 4º.

La razón de orden financiero, fue el principal motivo de dicha reforma; en virtud de que al Estado se le dificultaba esperarse a que se concluyera el ejercicio fiscal para hacerse llegar de recursos, siendo que, el gasto público se presenta

durante todo el ejercicio, requiriéndose así la necesidad imperiosa y pronta de recaudar ingresos y estar en posibilidades de sufragar los desembolsos económicos del mismo para cumplir con sus actividades como tal.

Empero, la modificación a la norma jurídica efectuada en su tiempo causó impugnaciones, presentándose la necesidad de estudiar la naturaleza jurídica doctrinal y judicialmente de la figura de los pagos provisionales; toda vez que los mismos contribuyentes manifestaron defender su patrimonio al instituirse el mecanismo de los pagos anticipados, puesto que se presenta la situación de tener que realizar sacrificios económicos previos a la realidad contributiva al culminar el ejercicio fiscal, lo cual aún se ha cuestionado desde el punto de vista constitucional.

Al respecto, Castillo (2006: A-17) menciona:

“Con la adopción de los pagos provisionales en materia de ISR surgió la necesidad de explorar la naturaleza jurídica de los “pagos provisionales”, no con un afán meramente académico, sino impulsado por la necesidad de los contribuyentes de intentar defender su patrimonio, el cual se vio afectado con la instrumentación del mecanismo que considera el pago anticipado, cuya constitucionalidad se ha cuestionado.

Finalmente se llegó a conclusiones que dichos anticipos al ISR anual, desde la perspectiva financiera del contribuyente, implican un sacrificio económico pero una ventaja para el recaudador de impuestos; toda vez que la utilidad real se conoce hasta el final del ejercicio especialmente en el caso de las personas morales.

Dichos argumentos se manifiestan en la jurisprudencia emitida por la Segunda Sala en materia Administrativa, identificada con el número 550 y publicada en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1954, la cual se transcribe.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA, INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ANTICIPOS DEL.

El anticipo de impuestos que se obliguen hacer a los causantes en cédula I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, **entraña afectación en el patrimonio de éstos, distrayendo su importe del capital en giro, por una contribución que no está determinada aún en su monto, pues ni siquiera puede considerarse con seguridad que llegue a causarse, ya que multitud de circunstancias pueden evitarlo, tales como suspensión de pagos, clausura o ausencia de utilidades** [⁸]; motivos todos que ponen de manifiesto la incongruencia del Decreto de 28 de diciembre de 1948, que impone dicho anticipo, el cual repugna con el espíritu y el texto expreso del artículo 1o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta y es inconstitucional.

Tomo CII, pág. 214. Amparo en revisión 6094/44. Compañía Arrocería Río Yaqui, S. A. 7 de octubre de 1949. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Franco Carreño.

Tomo CVI, pág. 1878. Amparo en revisión 2561/50. Compañía del Ferrocarril Sud-Pacífico de México y coags. 24 de noviembre de 1950. Cinco votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Tomo CIX, pág. 1119. Amparo en revisión 4851/50. Montaña Agustín M. 6 de agosto de 1951. Cinco votos. Ponente: Nicéforo Guerrero.

Tomo CXII, pág. 1605. Revisión fiscal 101/50. Compañía Gran Hotel Reforma, S. A. y coags. 18 de junio de 1952. Unanimidad de cuatro votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Tomo CXIX, pág. 3338. Amparo en revisión 14/53. Eguí Arrieta Joaquín. 27 de enero de 1954. Cinco votos. (Índice Alfabético).

NOTA: La presente tesis no fue reiterada como vigente, según los acuerdos a que llegó la Comisión Coordinadora encargada de los trabajos para la publicación del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1917-1995.

Sin embargo, posteriormente se concluye de parte del PJDF, la inaplicabilidad de la jurisprudencia antes citada, toda vez que mediante reforma, el legislador efectuó cambios relevantes a la ley, específicamente en los numerales 11 y 13, eliminando la obligación de efectuar pagos anticipados a los contribuyentes que tuvieran pérdidas pendientes de extinguir; así como, se le

⁸ Las negritas son mías.

confiere la facultad a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) para relevar al causante de seguir haciendo pagos provisionales cuando se demostrara que la utilidad por obtener al final del ejercicio sería en proporción menor de los pagos realizados, permitiéndose además de poder realizar compensaciones sobre cantidades adeudadas por la SHCP, tal y como se describe en las tesis aisladas emitidas por el pleno de la SCJN, mismas que a la letra señalan.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA, ANTICIPOS DE.

La tesis jurisprudencial que aparece con el número 550 en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, compilación de 1954, referida a "IMPUESTOS SOBRE LA RENTA, INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ANTICIPOS DE", surgió a propósito de la interpretación a la reforma del artículo 4o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada el 28 de diciembre de 1948, que establecía la obligación de pagar anticipos a cuenta de los impuestos mencionados en la misma ley. **En consecuencia, tal tesis no es aplicable cuando se reclama el artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1953, y además el contenido de este precepto difiere sustancialmente de lo establecido en el artículo 4o. antes mencionado.** En efecto, ya no prevalece la misma situación violatoria de garantías, señalada en la tesis jurisprudencial de la Segunda Sala, pues en la nueva ley se recogen las ideas de la tesis aludida y en los artículos 11 y 13 se cambia completamente el sistema de anticipos. **Se introducen los cambios radicales: primero, se quita la obligación de hacer anticipos a los causantes que hubieran tenido pérdidas y, segundo, se da autorización a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para relevar al causante de seguir haciendo pagos provisionales cuando se demuestre que su utilidad no es suficiente para cubrirlos, pudiéndose hacer además compensaciones sobre cantidades adeudadas por la Secretaría de Hacienda [9].** Resulta, además, conveniente hacer notar que la tesis jurisprudencial aludida fue integrada por la Segunda Sala de esta Suprema Corte de Justicia, y que en los términos del artículo 193 de la Ley de Amparo no es obligatoria para el Pleno.

Amparo en revisión 1503/61. Fábrica de Hilados y Tejidos Puente Sierra, S.A. 1o. de marzo de 1977. Unanimidad de dieciséis votos. Ponente: María Cristina Salmorán de Tamayo.

Amparo en revisión 1950/61. "Fábrica de Hilados y Tejidos Puente Sierra", S.A. 1o. de febrero de 1977. Unanimidad de quince votos. Ponente: Salvador Mondragón Guerra.

⁹ Las negritas son mías.

Volumen 79, página 21. Amparo en revisión 2035/61. Compañía Industrial de Tepeji del Río, S.A. 22 de julio de 1975. Mayoría de dieciséis votos. Disidente: Ezequiel Burguete Farrera. Ponente: Rafael Rojina Villegas.

Nota: En el Volumen 79, página 21, la tesis aparece bajo el rubro "IMPUESTO SOBRE LA RENTA. PAGOS PROVISIONALES. INAPLICABILIDAD A LA TESIS JURISPRUDENCIAL DE LA SEGUNDA SALA SOBRE LA INCONSTITUCIONALIDAD DE HACER ANTICIPOS."

IMPUESTO SOBRE LA RENTA. PAGOS PROVISIONALES. INAPLICABILIDAD DE LA TESIS JURISPRUDENCIAL DE LA SEGUNDA SALA SOBRE LA INCONSTITUCIONALIDAD DE HACER ANTICIPOS.-

La tesis jurisprudencial de la Segunda Sala de esta Suprema Corte de Justicia relativa a "IMPUESTO SOBRE LA RENTA, INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ANTICIPOS DE", la cual determinaba la inconstitucionalidad de la obligación de hacer anticipos a los causantes en cédula I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, reformada por decreto publicado el 28 de diciembre de 1948, no es aplicable respecto a la obligación de hacer pagos provisionales establecida en la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1953 (reformada por decreto publicado el 31 de diciembre de 1955). En efecto, tal tesis no es aplicable, porque no se originó a propósito de la interpretación del artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1953, reformado, y el contenido de este precepto difiere sustancialmente de lo preceptuado en la ley que estableció la obligación de hacer anticipos. **En efecto, ya no prevalece la misma situación violatoria de garantías señalada en la tesis jurisprudencial de la Segunda Sala, pues en la nueva ley se recogen las ideas de la citada tesis y en los artículos 11 y 13 se cambia el sistema de anticipos. Se introducen dos cambios radicales: primero, se quita la obligación de hacer anticipos a los causantes que hubieran tenido pérdidas y segundo, se autoriza a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para relevar al causante de seguir haciendo pagos provisionales cuando se demuestre que su utilidad no es suficiente para cubrirlos, y se pueden hacer además compensaciones sobre cantidades adeudadas por la Secretaría de Hacienda [¹⁰].**

Amparo en revisión 2035/61.-Compañía Industrial de Tepeji del Río, S.A.-22 de julio de 1975.-Mayoría de dieciséis votos.-Ponente: Rafael Rojina Villegas.-Disidente: Ezequiel Burguete Farrera.

Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volumen 79, Primera Parte, página 21, Pleno.

¹⁰ Las negritas son mías.

Como es de desentrañarse, en las interpretaciones judiciales anteriores en la breve descripción de los antecedentes de los pagos provisionales del ISR, primeramente al incluir la mecánica de pagos anticipados se consideró violatorio al afectarse el patrimonio de los causantes, emitiéndose posteriormente la inaplicabilidad de la misma jurisprudencia, al incluirse reformas a la norma jurídica de parte del legislador; lo que es de interpretarse que fue con el objeto de constitucionalizar el procedimiento de los pagos provisionales del gravamen en cuestión; análisis que se amplía en el tercer capítulo del presente estudio.

2.5.2.2 Cálculo de los pagos provisionales de ISR

Ahora bien, de acuerdo a la LISR vigente, en su artículo 14 primer párrafo, instaura la obligación de las personas morales de efectuar pagos provisionales a cuenta del Impuesto Anual, a más tardar el día 17 de cada mes inmediato posterior a aquél que corresponda el pago.

Por lo tanto, es de concebirse que los pagos provisionales representan un anticipo o pago por adelantado del impuesto causado en un ejercicio fiscal, como si se tuviera la certeza de manera anticipada cuánto va ser el impuesto ocasionado en dicho período.

Retomando el artículo 14 de la norma jurídica, es de entenderse que la persona moral deberá de efectuar pagos provisionales a cuenta de este impuesto que se causará al terminar el ejercicio fiscal, notándose que; en el cálculo anual se efectúan deducciones autorizadas que establece la ley, mismas que son indispensables para la obtención de los ingresos percibidos por el sujeto pasivo, gravándose de tal forma la utilidad percibida sobre dicho período.

En contraposición, los cálculos de los pagos provisionales que son a cuenta del impuesto anual, la mecánica aplicable es distinta, misma que se encuentra en las fracciones I, II y III del artículo 14 de dicha ordenanza, que textualmente dispone:

“Artículo 14. Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, conforme a las bases que a continuación se señalan:

I. Se calculará el coeficiente de utilidad correspondiente al último ejercicio de doce meses por el que se hubiera o debió haberse presentado declaración. Para este efecto, se adicionará la utilidad fiscal o reducirá la pérdida fiscal del ejercicio por el que se calcule el coeficiente, según sea el caso con el importe de la deducción a que se refiere el artículo 220 de esta Ley. El resultado se dividirá entre los ingresos nominales del mismo ejercicio.

II. La utilidad fiscal para el pago provisional se determinará multiplicando el coeficiente de utilidad que corresponda conforme a la fracción anterior, por los ingresos nominales correspondientes al periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que se refiere el pago.

A la utilidad fiscal determinada conforme a esta fracción se le restará, en su caso, la pérdida fiscal de ejercicios anteriores pendiente de aplicar contra las utilidades fiscales, sin perjuicio de disminuir dicha pérdida de la utilidad fiscal del ejercicio.

III. Los pagos provisionales serán las cantidades que resulten de aplicar la tasa establecida en el artículo 10 de esta Ley, sobre la utilidad fiscal que se determine en los términos de la fracción que antecede, pudiendo acreditarse contra el impuesto a pagar los pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad.”

2.5.2.3 Cálculo del coeficiente de utilidad

Por lo que concierne a la primera fracción en su primer párrafo del citado numeral de la LISR, instituye en el procedimiento de cálculo de los pagos provisionales, se habrá de partir por la determinación del CU; mismo que incluye las variables de la

utilidad fiscal o pérdida fiscal, la deducción inmediata conforme al artículo 220 de la ley citada y los ingresos nominales, datos que emanan del ejercicio fiscal inmediato anterior.

En lo que respecta a la deducción inmediata del artículo 220, se funda en el Título VII, mismo que hace referencia de los estímulos fiscales y del Capítulo II en correspondencia de la deducción inmediata de bienes nuevos de activos fijos, el cual señala:

“Artículo 220. Los contribuyentes del Título II y del Capítulo II del Título IV de esta Ley, **podrán optar por efectuar la deducción inmediata de la inversión de bienes nuevos de activo fijo, en lugar de las previstas en los artículos 37 y 43 de la Ley, deduciendo en el ejercicio en el que se efectúe la inversión de los bienes nuevos de activo fijo, en el que se inicie su utilización o en el ejercicio siguiente, la cantidad que resulte de aplicar, al monto original de la inversión, únicamente los por cientos que se establecen en este artículo [11].** La parte de dicho monto que exceda de la cantidad que resulte de aplicar al mismo el por ciento que se autoriza en este artículo, será deducible únicamente en los términos del artículo 221 de esta Ley.”

Consecuentemente, los contribuyentes en lugar de aplicar los porcentajes de depreciación sobre los activos que se establecen en los artículos 37 y 43 de la norma jurídica citada, pueden optar por deducir los porcentajes que se detallan en el numeral antes referido, acelerando con ello dicha deducción para efectos de la determinación de la utilidad fiscal del ejercicio.

Por lo tanto, la determinación del CU cuando existen todas sus variables antes citadas, y presentándose el caso de haber obtenido utilidad fiscal en el ejercicio anterior se calcula de la siguiente manera. (Véase figura 12).

¹¹ Las negritas son mías.

Figura 12:
*Fórmula para cálculo del CU conforme a la fracción I
del artículo 14 de la LISR vigente, caso con Utilidad Fiscal.*

$$\text{Coeficiente de Utilidad} = \frac{\text{Utilidad Fiscal} + \text{Deducción Inmediata}}{\text{Ingresos Nominales}}$$

Fuente: Elaboración propia con la interpretación de la fracción I del artículo 14 de la LISR vigente. La presente figura muestra la fórmula para la determinación del CU, con la existencia de las variables de utilidad fiscal, deducción inmediata e ingresos nominales.

Sin embargo, como es de interpretarse, se pueden presentar distintas situaciones al incorporarse las variables en la formula antes presentada según sea el escenario económico fiscal del causante, tal y como se detallan a continuación. (Véase tabla 11).

Tabla 11:
Caso 1.
Cálculo del CU con utilidad fiscal y sin deducción inmediata.

“Especialidades Comerciales, S.A. de C.V.”	
Ingresos nominales 2011	\$ 3, 285,000.00
Utilidad Fiscal 2011	385,000.00
Por lo tanto al contar solamente con la utilidad fiscal e ingresos nominales del ejercicio fiscal anterior el CU fiscal será: $\text{Coeficiente de Utilidad} = \frac{385,000.00}{3, 285,000.00} = 0.1171$	

Fuente: Elaboración propia con la interpretación de la fracción I del artículo 14 de la LISR vigente. La presente tabla muestra el caso cuando se cuenta con utilidad fiscal y no se aplicó la deducción inmediata para efectos de la determinación del CU.

A diferencia del caso 1, cuando se cuenta con la variable de deducción inmediata, el CU determinado para aplicarse en el ejercicio fiscal posterior se incrementa, puesto que se agrega a la Utilidad Fiscal; por el lógico motivo que la

depreciación se considera como una gasto virtual al no existir desembolso alguno en su aplicación. (Véase tabla 12).

Tabla 12:
Caso 2.
Cálculo del CU con utilidad fiscal y deducción inmediata.

“Especialidades Comerciales, S.A. de C.V.”	
Ingresos nominales 2011	\$ 3, 285,000.00
Utilidad Fiscal 2011	385,000.00
Deducción inmediata efectuada en el 2011.	185,000.00
Por lo tanto al contar solamente con la utilidad fiscal e ingresos nominales del ejercicio fiscal anterior el CU fiscal será:	
Coeficiente de Utilidad = $\frac{385,000.00 + 185,000.00}{3, 285,000.00} = 0.1735$	

Fuente: Elaboración propia con la interpretación de la fracción I del artículo 14 de la LISR vigente. La presente tabla muestra el caso cuando se cuenta con utilidad y con deducción inmediata para efectos de la determinación del CU.

Retomando la fracción I del numeral analizado, también menciona que se puede presentar el caso en que el causante tenga como resultado en el ejercicio fiscal anterior pérdida fiscal, la cual se incrementará con la deducción inmediata del artículo 220 de la norma de estudio. (Véase figura 13).

Figura 13:
Fórmula para cálculo del CU conforme a la fracción I del artículo 14 de la LISR vigente, caso de Pérdida Fiscal.

$$\text{Coeficiente de Utilidad} = \frac{(\text{Pérdida Fsical}) - \text{Deducción Inmediata}}{\text{Ingresos Nominales}}$$

Fuente: Elaboración propia con la interpretación de la fracción I del artículo 14 de la LISR vigente. La presente figura muestra la fórmula para la determinación del CU, cuando se cuenta con pérdida fiscal del ejercicio fiscal anterior.

Para tal caso, la fórmula de la determinación del CU fiscal cambiaría en la sustitución de sus variables y por ende se obtendría un resultado negativo, por lo que no existe la posibilidad de calcular el coeficiente de utilidad con los datos obtenidos en el ejercicio fiscal anterior, al menos que la deducción inmediata fuera mayor que la pérdida fiscal. (Véase tabla 13 y 14).

Tabla 13:

Caso 3.

Cálculo del CU con pérdida fiscal y deducción inmediata mayor a la pérdida.

“Especialidades Comerciales, S.A. de C.V.”	
Ingresos nominales 2011	\$ 3, 285,000.00
Pérdida Fiscal 2011	(385,000.00)
Deducción inmediata efectuada en el 2011.	410,000.00
Por lo tanto al contar solamente con la utilidad fiscal e ingresos nominales del ejercicio fiscal anterior el CU fiscal será:	
Coeficiente de Utilidad = $\frac{(385,000.00) + 410,000.00}{3, 285,000.00} = 0.0076$	

Fuente: Elaboración propia con la interpretación de la fracción I del artículo 14 de la LISR vigente. La presente tabla muestra el caso cuando se cuenta con pérdida fiscal y con deducción inmediata mayor a la pérdida para efectos de la determinación del CU.

Tabla 14:

Caso 4.

Cálculo del CU con pérdida fiscal y deducción inmediata inferior a la pérdida.

“Especialidades Comerciales, S.A. de C.V.”	
Ingresos nominales 2011	\$ 3, 285,000.00
Pérdida Fiscal 2011	(385,000.00)
Deducción inmediata efectuada en el 2011.	210,000.00
Por lo tanto al contar solamente con la utilidad fiscal e ingresos nominales del ejercicio fiscal anterior el CU fiscal será:	
Coeficiente de Utilidad = $\frac{(385,000.00) - 210,000.00}{3, 285,000.00} = 0.0000$	

Fuente: Elaboración propia con la interpretación de la fracción I del artículo 14 de la LISR vigente. La presente tabla muestra el caso cuando se cuenta con pérdida fiscal y con deducción inmediata menor a la misma para efectos de la determinación del CU.

Como es de observarse en el caso 4 mostrado en la tabla anterior, no se obtendría CU, por el hecho de haber obtenido pérdida en el año anterior y la deducción inmediata siendo inferior a la misma.

Hasta este momento, es cuestionable que para efectos de la determinación de la base gravable de los pagos provisionales de las personas morales se tenga que recurrir a datos obtenidos en el año anterior y más aún con la posibilidad de presentarse la situación antes descrita.

Por si fuera poco lo debatible, en el cuarto y último párrafo de la fracción I del artículo en cuestión, establece que cuando en el último ejercicio de doce meses no resulte CU conforme a lo dispuesto en la misma fracción, se aplicará el correspondiente al último ejercicio de doce meses por el que se tenga dicho coeficiente, sin que en ese ejercicio sea anterior en más de cinco años a aquél por el que se deban efectuar los pagos provisionales.

Si en el supuesto de que una persona moral que normalmente obtenga utilidades, tiene que recurrir a datos del ejercicio fiscal anterior para la determinación de su CU para aplicarse en los pagos provisionales, siendo cuestionable tal procedimiento, con más razón el tener que requerir de variables o datos de hasta cinco ejercicios fiscales en los cuales se tuvo una situación económica distinta y que no corresponde a la realidad del ejercicio fiscal en cálculo.

De lo antes descrito, es de desentrañarse que para el caso hipotético de la empresa “Especialidades Comerciales, S.A de C.V”, si no hubiese tenido utilidad fiscal en el año 2011 para la determinación de su CU, mismo para aplicarse en los pagos provisionales del 2012, deberá considerar el que resulte en los 5 años anteriores al ejercicio en que se aplicará, sin que este periodo sea mayor en más de 5 años. (Véase tabla 15).

Tabla 15:
Análisis de caso del CU de los 5 años anteriores.

“Especialidades Comerciales, S.A. de C.V.”		
Ejercicio Fiscal	Resultado Fiscal	
	Utilidad	Pérdida
2005	x	
2006	x	
2007	x	
2008		x
2009		x
2010		x
2011		x

Fuente: Elaboración propia con la interpretación del cuarto párrafo de la fracción I del artículo 14 de LISR vigente. La presente tabla muestra el caso cuando no se cuenta con utilidad fiscal para efectos de la determinación del CU, tendiendo que recurrir al primer ejercicio en el cual se obtuvo utilidad, sin que sea mayor en 5 años.

Conforme a la ilustración anterior, la empresa a efectos de considerar el CU para los pagos provisionales que en su caso debiera enterar en el ejercicio fiscal 2012, habrá de tomar los datos de la última declaración presentada donde haya obtenido utilidad fiscal, verbigracia para nuestro caso, sería el ejercicio fiscal 2007.

2.5.2.4 Determinación de la utilidad fiscal y base imponible

En lo que atañe a la fracción II del artículo analizado de la LISR, se describe la continuación del procedimiento para el cálculo de la base gravable que servirá para la determinación de los pagos provisionales del impuesto en referencia, mismos que son a cuenta del mismo gravamen causado en el ejercicio fiscal, y que retomando instituye:

(...)

II. La utilidad fiscal para el pago provisional se determinará multiplicando el coeficiente de utilidad que corresponda conforme a la fracción anterior, por los ingresos nominales correspondientes al periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que se refiere el pago.

A la utilidad fiscal determinada conforme a esta fracción se le restará, en su caso, la pérdida fiscal de ejercicios anteriores pendiente de aplicar contra las utilidades fiscales, sin perjuicio de disminuir dicha pérdida de la utilidad fiscal del ejercicio.

Por tal motivo, una vez que la empresa obtiene el CU calculado con los datos del ejercicio anterior próximo; o anteriores según sea el caso, dicho factor se debe de multiplicar por los ingresos acumulables obtenidos en el período de cálculo, y al resultado denominado “**utilidad fiscal estimada**” del período se le deberá de restar las pérdidas fiscales pendientes de amortizar de períodos anteriores, tal y como se muestra en el procedimiento siguiente. (Véase tabla 16).

Tabla 16:
*Procedimiento para determinar la utilidad fiscal estimada
y la base gravable de los pagos provisionales
del ISR en las personas morales.*

“Especialidades Comerciales, S.A. de C.V.”	
Operación	Concepto
	Ingresos nominales del período
Por:	Coeficiente de Utilidad
Igual:	Utilidad Fiscal Estimada del período
Menos:	Pérdida fiscal de períodos anteriores
Igual:	BASE PARA EL PAGO PROVISIONAL DEL PERÍODO

Fuente: Elaboración propia con la interpretación del cuarto párrafo de la fracción II del artículo 14 de LISR vigente. La presente tabla muestra el procedimiento para el cálculo de la utilidad fiscal estimada y de la base imponible para los pagos provisionales del gravamen citado.

A la postre, el numeral escudriñado de la norma impositiva, en su fracción III establece que para la determinar el monto que resulte del pago provisional del período, bastará con multiplicar la tasa instituida en el artículo 10º de la ley en cita, por la utilidad del período, base gravable del pago provisional; acreditándose sobre el importe obtenido los pagos provisionales anteriores del mismo ejercicio fiscal, el cual se retoma y que a la letra refiere:

III. Los pagos provisionales serán las cantidades que resulten de aplicar la tasa establecida en el artículo 10 de esta Ley, sobre la utilidad fiscal que se determine en los términos de la fracción que antecede, pudiendo acreditarse contra el impuesto a pagar los pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad.

Siendo lo anterior así, el cálculo del pago provisional del ISR en base a la fracción antes descrita de la norma jurídica en alusión, para dicho procedimiento se estaría de la siguiente manera. (Véase tabla 17).

Tabla 17:
Procedimiento para determinar el pago provisional del ISR.

“Especialidades Comerciales, S.A. de C.V.”	
Operación	Concepto
	BASE PARA EL PAGO PROVISIONAL DEL PERÍODO
Por:	Tasa del artículo 10 de la LISR (30%)
Igual:	Pago provisional de ISR del periodo
Menos:	Pagos provisionales anteriores de ISR
Igual:	Pago provisional mensual (a cargo o a favor)

Fuente: Elaboración propia con la interpretación del cuarto párrafo de la fracción III del artículo 14 de LISR vigente. La presente tabla muestra el procedimiento para el cálculo del pago provisional del ISR conforme a la vigente.

Cabe precisar, que los ejemplos antes citados hasta este momento, sólo muestran los datos mínimos que se pueden incluir en el procedimiento para la determinación de la utilidad fiscal estimada y base gravable del pago provisional,

en virtud que existen otras variables que se pueden agregar en correlación a otros artículos de la LISR atendiendo a la situación fiscal de la persona moral.

Sin embargo, con lo antes descrito hasta el momento en referencia a la interpretación y aplicación de los artículos 10º, 14º y sus fracciones respectivas, es discutible que para la determinación de la base gravable e impuesto del ejercicio se efectúa al descontar de los ingresos anuales las deducciones autorizadas en el mismo período y el PTU, mientras que para el cálculo de la base imponible e impuesto de los pagos provisionales mensuales, se realiza mediante el CU obteniendo una utilidad estimada al no descontarse las deducciones realizadas durante el período.

Indiscutiblemente, los desembolsos económicos que realiza una entidad para la realización de sus fines; corresponde a gastos necesarios para la obtención de sus ingresos que serán gravados por el impuesto en estudio, egresos que se efectúan durante todo el ejercicio fiscal, presentándose posibles escenarios económicos en los pagos provisionales donde dichos dispendios son mayores que las percepciones monetarias manifestándose una pérdida fiscal.

2.5.2.5 Caso “Especialidades Comerciales, S.A. de C.V.”

Para mayor ilustración, se presenta a continuación a guisa de ejemplo, el caso hipotético de la “Empresa Especialidades Comerciales S.A. de C.V.”, del Régimen General de Ley, mediante el cual se incluye el procedimiento alusivo al cálculo de los pagos provisionales del ISR del 2012 y su determinación en el ejercicio fiscal, incluyendo las variables más comunes para dicho procesamiento de datos.

Tabla 18:
Cédula "A"
Determinación del Coeficiente de Utilidad
"Especialidades Comerciales, S.A. de C.V."

Operación	"Especialidades Comerciales S.A. de C.V."	
	Persona Moral Régimen General	
	Datos del Ejercicio Fiscal 2011	Monto
	Ingresos propios de la actividad	4,115,000.00
	Ganancia fiscal en venta de activos	280,000.00
	Ajuste anual por inflación acumulable	75,000.00
	Ganancia cambiaría	18,000.00
	Intereses nominales devengados a favor	36,900.00
	PTU pagada en el ejercicio	85,000.00
	Inventario acumulable del ejercicio	235,000.00
	Deducción inmediata	235,000.00
	Utilidad fiscal del ejercicio antes de PTU	730,000.00
	Utilidad fiscal del ejercicio después de PTU	645,000.00
	Ingresos nominales	
	Ingresos propios de la actividad	4,115,000.00
Más:	Ganancia fiscal en venta de activos	280,000.00
Más:	Ajuste anual por inflación acumulable	75,000.00
Más:	Ganancia cambiaría	18,000.00
Más:	Intereses nominales devengados a favor	36,900.00
Igual:	Ingresos nominales totales	4,524,900.00
Menos:	Ajuste anual por inflación acumulable	75,000.00
Igual:	Ingresos nominales netos	4,449,900.00
	Coeficiente de Utilidad	
	CU = <u>Utilidad Fiscal + Deducción Inmediata</u> =	880,000.00
	Ingresos Nominales	4,449,900.00
	CU=	0.1978

Fuente: Elaboración propia con datos posibles del caso de "Especialidades Comerciales SA de CV". En la presente tabla se muestra el procedimiento para el cálculo del CU de la empresa "Especialidades Comerciales SA de CV", partiendo con los datos del ejercicio fiscal 2011.

Tabla 19:
Cédula "B"
Determinación de los Ingresos Nominales 2012
"Especialidades Comerciales, S.A. de C.V."

"Especialidades Comerciales S.A. de C.V."							
Persona Moral Régimen General							
Operación	Concepto	Períodos					
		Enero	Febrero	Marzo	Abril	Mayo	Junio
Más:	Ingresos propios de la actividad	322,431.00	332,413.00	388,763.00	390,250.00	345,610.00	545,676.00
Más:	Ganancia fiscal en venta de activo fijo					125,000.00	
Más:	Recuperación de incobrables			12,500.00			
Más:	Otros ingresos acumulables	1,750.00	1,500.00	2,200.00	2,300.00	1,900.00	1,300.00
Igual:	Total de ingresos	324,181.00	333,913.00	403,463.00	392,550.00	472,510.00	546,976.00

"Especialidades Comerciales S.A. de C.V."							
Persona Moral Régimen General							
Operación	Concepto	Períodos					
		Julio	Agosto	Septiembre	Octubre	Noviembre	Diciembre
Más:	Ingresos propios de la actividad	396,735.00	345,679.00	368,975.00	398,456.00	368,945.00	498,746.00
Más:	Ganancia fiscal en venta de activo fijo						65,000.00
Más:	Recuperación de incobrables	8,600.00				4,600.00	
Más:	Otros ingresos acumulables	1,450.00	1,100.00	960.00	1,600.00	1,350.00	1,500.00
Igual:	Total de ingresos	406,785.00	346,779.00	369,935.00	400,056.00	374,895.00	565,246.00

Fuente: Elaboración propia con datos posibles del caso de "Especialidades Comerciales SA de CV". En la presente tabla se muestra el procedimiento para la determinación de los ingresos nominales del caso "Especialidades Comerciales SA de CV", por el ejercicio fiscal 2012.

Tabla 20:
Cédula "C"
Determinación de los pagos provisionales del ISR
"Especialidades Comerciales, SA de CV"

"Especialidades Comerciales SA de CV"							
Persona Moral Régimen General							
Operación	Concepto	Períodos					
		Enero	Febrero	Marzo	Abril	Mayo	Junio
	Ingresos nominales						
	Del mes	324,181.00	333,913.00	403,463.00	392,550.00	472,510.00	546,976.00
Más:	De períodos anteriores		324,181.00	658,094.00	1,061,557.00	1,454,107.00	1,926,617.00
Igual:	Ingresos nominales acumulados	324,181.00	658,094.00	1,061,557.00	1,454,107.00	1,926,617.00	2,473,593.00
Por:	Coeficiente de Utilidad para 2012	0.1978	0.1978	0.1978	0.1978	0.1978	0.1978
Igual:	Utilidad fiscal estimada	64,109.14	130,142.86	209,930.60	287,560.21	381,002.49	489,170.96
Más:	Inventario acumulable	16,320.00	13,510.00	14,110.00	12,200.00	120,000.00	15,215.00
Menos:	Pérdidas de ejercicios anteriores	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
	Base del pago provisional mensual	80,429.14	143,652.86	224,040.60	299,760.21	501,002.49	504,385.96
Por:	Tasa del ISR	30%	30%	30%	30%	30%	30%
Igual:	Monto del pago provisional	24,128.74	43,095.86	67,212.18	89,928.06	150,300.75	151,315.79
Menos:	Pagos provisionales efectuados	0.00	24,128.74	43,095.86	67,212.18	89,928.06	150,300.75
	Retenciones del sistema financiero	213.00	333.00	518.00	713.00	928.00	1,008.00
Igual:	Pago provisional del período	23,915.74	18,634.12	23,598.32	22,002.88	59,444.68	7.04

"Especialidades Comerciales S.A. de C.V."							
Persona Moral Régimen General							
Operación	Concepto	Períodos					
		Julio	Agosto	Septiembre	Octubre	Noviembre	Diciembre
	Ingresos nominales						
	Del mes	406,785.00	346,779.00	369,935.00	400,056.00	374,895.00	565,246.00
Más:	De períodos anteriores	2,473,593.00	2,880,378.00	3,227,157.00	3,597,092.00	3,997,148.00	4,372,043.00
Igual:	Ingresos nominales acumulados	2,880,378.00	3,227,157.00	3,597,092.00	3,997,148.00	4,372,043.00	4,937,289.00
Por:	Coeficiente de Utilidad para 2012	0.1978	0.1978	0.1978	0.1978	0.1978	0.1978
Igual:	Utilidad fiscal estimada	569,615.64	638,193.70	711,351.03	790,465.01	864,603.21	976,384.71
Más:	Inventario acumulable	11,250.00	12,450.00	14,110.00	12,200.00	120,000.00	18,965.00
Menos:	Pérdidas de ejercicios anteriores	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
	Base del pago provisional						
Igual:	mensual	580,865.64	650,643.70	725,461.03	802,665.01	984,603.21	995,349.71
Por:	Tasa del ISR	30%	30%	30%	30%	30%	30%
Igual:	Monto del pago provisional	174,259.69	195,193.11	217,638.31	240,799.50	295,380.96	298,604.91
Menos:	Pagos provisionales efectuados	151,315.79	174,259.69	195,193.11	217,638.31	240,799.50	295,380.96
	Retenciones del sistema						
Menos:	financiero	185.00	150.00	135.00	170.00	155.00	140.00
Igual:	Pago provisional del período	22,758.91	20,783.42	22,310.20	22,991.19	54,426.46	3,083.95

Fuente: Elaboración propia con datos posibles del caso de "Especialidades Comerciales SA de CV". En la presente tabla se muestra el procedimiento para el cálculo de la base y determinación de los pagos provisionales de ISR del caso "Especialidades Comerciales, SA de CV" por el ejercicio fiscal 2012.

Tabla 21:
Cédula "D"
Determinación del ISR anual 2012
"Especialidades Comerciales, S.A. de C.V."

Especialidades Comerciales S.A. de C.V.		
Persona Moral Régimen General		
Operación	Concepto	Monto
	Ingresos acumulables 2012	4,937,289.00
Menos:	Deducciones autorizadas 2012	4,235,479.00
Menos:	Participación de los trabajadores en las utilidades en las empresas	45,000.00
Igual:	Utilidad fiscal	656,810.00
Menos:	Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores	0.00
Igual:	Resultado fiscal	656,810.00
Por	Tasa del impuesto	30%
Igual:	ISR del ejercicio	197,043.00
Menos:	Pagos provisionales efectuados incluyendo retenciones de ISR	298,604.91
Igual:	ISR a favor del ejercicio	-101,561.91

Fuente: Elaboración propia con datos posibles del caso de "Especialidades Comerciales SA de CV". En la presente tabla se muestra el procedimiento para el cálculo del ISR anual del caso "Especialidades Comerciales SA de CV".

Como es de advertirse en el caso mostrado anteriormente en las cédulas 20 y 21, los pagos provisionales del ISR de las personas morales tienen un trato disímil al cálculo anual de dicho tributo, aplicándose la misma tasa que corresponde a ambos casos **sobre una base gravable distinta**, toda vez que para efectos del cálculo anual; la utilidad es sobre una **base imponible más aproximada a la realidad**, al permitir descontarse en el mismo procedimiento, de los ingresos acumulables anuales las deducciones autorizadas por el ordenamiento jurídico, mientras que, en los pagos provisionales es sobre una **utilidad fiscal estimada** mediante la aplicación de un factor o CU calculado con datos del ejercicio fiscal anterior o anteriores al no disponer de datos que permitan

su cálculo y estar obligado a recurrir a variables más anteriores al ejercicio fiscal próximo y que no corresponden al ejercicio fiscal del cálculo respectivo.

Por lo tanto, lo debatible al respecto es que con dicho procedimiento instituido sobre el cálculo de la base gravable de los pagos provisionales del ISR en las personas morales, se presenta la incertidumbre en la norma jurídica al no gravarse la verdadera capacidad contributiva del obligado, ya que es notorio que se grava de manera ficticia al aplicarse la tasa correspondiente sobre una utilidad estimada y que no corresponde a la realidad económica o tributaria del contribuyente.

Se ha discutido al respecto al procedimiento establecido en la norma jurídica de estudio sobre la determinación de los pagos provisionales, tal y como lo comenta Corral (2005: 321):

“Se ha llegado a cuestionar la validez constitucional respecto de la obligación que tienen los contribuyentes de este impuesto, de efectuar pagos provisionales en forma anticipada a cuenta del impuesto anual. Una de las razones por las que se ha esgrimido esta ilegalidad, es el hecho de que el impuesto sobre la renta que le corresponde pagar a la persona moral se calcula después de realizadas las operaciones de un ejercicio fiscal; así mismo, se obliga a los contribuyentes a efectuar anticipos a cuenta del impuesto anual, aun cuando en el ejercicio inmediato anterior se obtenga una pérdida fiscal; suele suceder también que el monto equivalente al impuesto del ejercicio sea inferior a la suma de los pagos provisionales efectuados, en consecuencia, lejos de determinar un impuesto a cargo resulta un saldo a favor”.

Por lo que, ineludiblemente se puede afectar el flujo de efectivo de la empresa durante los períodos de pagos mensuales al realizar desembolsos del impuesto en referencia y que no corresponden a la realidad económica o contributiva de la persona moral; presentándose como consecuencia que al finalizar el año fiscal al determinar el impuesto anual correspondiente, al deducir

los pagos provisionales pagados durante el mismo período, obteniéndose los siguientes resultados según sea el caso:

- a) Un saldo a favor cuando dichos pagos provisionales fueron superiores al impuesto anual causado real, toda vez que la base del impuesto es sobre una utilidad o pérdida real al descontar de los ingresos anuales las deducciones autorizadas.
- b) Un saldo a cargo cuando los pagos provisionales fueron inferiores al impuesto anual causado real, debido a que al final del año se conoce verdaderamente la utilidad obtenida.

Fácilmente se puede soslayar lo anteriormente debatido, al fundamentarse en las normas jurídicas tributarias, que en caso de obtener un saldo a favor en el cálculo del ISR anual; al descontar los pagos provisionales efectuados durante el mismo, tal y como se plasma en la cédula 21 del caso antes mostrado, que la persona moral tiene el derecho sustentado para que solicite por devolución o compensación ya sea contra el mismo gravamen para períodos posteriores o bien mediante la compensación universal con otras contribuciones que permita la misma.

No obstante, para dichos procedimientos implica carga administrativa que deberá de efectuar y cumplir cabalmente ante las autoridades competentes, para que el contribuyente obtenga ya sea la devolución o bien la autorización para la compensación correspondiente, con el saldo a favor actualizado.

Sin embargo, evidentemente se muestra la disímil dad en los procedimientos fundados por la norma jurídica tributaria en sus numerales 10º y 14º para efectos de la determinación de la base gravable y cálculo del gravamen del ejercicio fiscal así como de los pagos provisionales respectivamente.

2.5.2.3 Opción de disminución de los pagos provisionales del ISR

De igual forma, se podrá refutar tal incongruencia citada anteriormente, ya que con la intención de hacer coincidir que los pagos provisionales del ISR mantuvieran relación con el impuesto definitivo del ejercicio fiscal a pagar, el legislador introdujo en la LISR la opción para el contribuyente de disminuir los pagos provisionales a partir del segundo semestre del ejercicio fiscal, mediante la estimación de un nuevo CU, en caso de ser menor al que se haya aplicado durante los primeros seis meses.

Al respecto Toriz (2011: 15) comparte la justificación del procedimiento instituido sobre la opción de la disminución de los pagos provisionales, mismo que describe:

“Para efectos del ISR, los pagos provisionales se efectúan con base en la aplicación de un coeficiente de utilidad (CU), mismo que se determina con base en la utilidad del ejercicio inmediato anterior. Este CU corresponde a la utilidad que se obtuvo en otro ejercicio, por lo que la utilidad que se tuvo en aquel ejercicio puede no ser la misma que obtendremos en el ejercicio en que determinamos los pagos provisionales, en ocasiones esta estimación resulta excesiva debido a diversos factores, entre los que se encuentran: variaciones en el mercado, la economía del país, casos fortuitos o de fuerza mayor, etcétera. Situación que originaría disminuciones en los ingresos, que al final del ejercicio pueden originar una disminución en la utilidad fiscal o incluso una pérdida fiscal, situación en la cual los pagos provisionales del ejercicio resultarían a favor.”

Por lo tanto, la LISR contempla que las personas morales que tributan en el título II de la misma norma tributaria, puedan solicitar la disminución de los pagos provisionales a partir del segundo semestre del ejercicio de que se trate, **cuando estimen** que el CU que deban aplicar a sus pagos provisionales es superior al CU que vaya a resultar en el ejercicio que correspondan los pagos y así no estar pagando en exceso en los períodos mensuales durante lo que resta del ejercicio.

Por lo que en el artículo 15, fracción segunda de la LISR, se instituye en que caso el contribuyente podrá ejercer la opción de disminuir los pagos provisionales, mismo que a la letra señala:

“Artículo 15. Los contribuyentes, para determinar los pagos provisionales a que se refiere el artículo 14 de esta Ley, estarán a lo siguiente:

(...)

II. Los contribuyentes que estimen que el coeficiente de utilidad que deben aplicar para determinar los pagos provisionales es superior al coeficiente de utilidad del ejercicio al que correspondan dichos pagos, podrán, a partir del segundo semestre del ejercicio, solicitar autorización para disminuir el monto de los que les correspondan [12]. Cuando con motivo de la autorización para disminuir los pagos provisionales resulte que los mismos se hubieran cubierto en cantidad menor a la que les hubiera correspondido en los términos del artículo 14 de esta Ley de haber tomado los datos relativos al coeficiente de utilidad de la declaración del ejercicio en el cual se disminuyó el pago, se cubrirán recargos por la diferencia entre los pagos autorizados y los que les hubieran correspondido.”

Por si fuera poco, la norma jurídica en su procedimiento para la determinación de la base gravable de los pagos provisionales del gravamen alusivo, se calcula de manera estimada; del mismo modo en la opción que se le otorga al obligado para disminuir sus pagos provisionales a partir del segundo semestre del ejercicio que se calcula, deberá de **estimar si el CU** que se estuvo aplicando durante los primeros seis meses del ejercicio es superior al CU del ejercicio que correspondan los pagos.

Por lo que la persona moral, al ejercer la opción deberá de realizar una estimación exhaustiva sobre su CU en caso de disminuirse a partir del segundo semestre, ya que en caso de ser autorizada por la autoridad competente y se efectuaron pagos menores a los que correspondía, el mismo numeral antes citado,

¹² Las negritas son mías.

establece que cubrirán recargos por la diferencia entre los pagos autorizados y los que le hubieran correspondido.

De lo anteriormente descrito, Cabañas (2010: 52) resume en dos consideraciones al respecto:

- “a) La solicitud sólo procederá en caso de que el coeficiente calculado en el ejercicio anterior (o hasta en los cinco ejercicios anteriores, en su caso) sea superior al que se determine con las estimaciones, y
- b) La disminución se podrá aplicar únicamente a partir de julio del año de que se trate (segundo semestre del ejercicio).”

En lo que respecta a los plazos para el trámite correspondiente a la solicitud que deberá de efectuar la persona moral para la disminución de los pagos provisionales del ISR, el artículo 12-B del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta (RLISR), señala que la solicitud de autorización se presentará a la autoridad fiscal un mes antes de la fecha en la que se deba efectuar el entero del pago provisional que se solicite disminuir. Cuando sean varios los pagos provisionales cuya disminución se solicite, ésta se presentará un mes antes de la fecha en la que se deba enterar el primero de ellos, el cual se transcribe:

“Artículo 12-B. Para los efectos del artículo 15, fracción II de la Ley, la solicitud de autorización para disminuir el monto de los pagos provisionales a partir del segundo semestre del ejercicio que corresponda, se presentará a la autoridad fiscal un mes antes de la fecha en la que se deba efectuar el entero del pago provisional que se solicite disminuir. Cuando sean varios los pagos provisionales cuya disminución se solicite, dicha solicitud se deberá presentar un mes antes de la fecha en la que se deba enterar el primero de ellos.”

En relación al artículo antes citado y conforme al numeral 12 del CFF, Victorio (2012: 17), proporciona un calendario para presentar la o las solicitudes durante el segundo semestre del 2012. (Véase tabla 22).

Tabla 22:
Calendario 2012 para solicitar disminución de pagos provisionales del ISR.

Para solicitar la disminución de pagos provisionales del ISR de 2012.*		Fecha de entero del primer pago provisional.**	Fecha de límite para presentar la solicitud.
Periodo	Diversos Periodos		
Julio	Julio a diciembre	20 de agosto de 2012	20 de julio de 2012
Agosto	Agosto a diciembre	17 de septiembre de 2012	17 de agosto de 2012
Septiembre	Septiembre a diciembre	17 de octubre de 2012	17 de septiembre de 2012
Octubre	Octubre a diciembre	20 de noviembre de 2012	19 de octubre de 2012
Noviembre	Noviembre a diciembre	17 de diciembre de 2012	16 de noviembre de 2012
Diciembre	Diciembre	17 de enero de 2013	17 de diciembre de 2012
<p>* Un mes antes de la fecha en la que se deba efectuar el entero de pago provisional que se solicite disminuir. Cuando sean varios los pagos provisionales cuya disminución se solicite, dicha solicitud se deberá presentar un mes antes de la fecha en la que se deba enterar el primero de ellos.</p> <p>** Conforme al artículo 12 del Código Fiscal de la Federación (CFF), cuando el último día del plazo se trate de día inhábil, se prorrogará el plazo hasta el siguiente día hábil.</p>			

Fuente: Prontuario de Actualización Fiscal, No. 544 [en línea], disponible en: <http://www.e-paf.com/ife/revistas%20paf/544/Disminuci%C3%B3n%20de%20pagos%20provisionales%20del%20ISR.%20Falta%20de%20liquidez.%20Beneficio%20a%20partir%20del%20segundo%20semestre.pdf>. La presente tabla muestra el calendario para la solicitud de disminución de pagos provisionales durante el segundo semestre del 2012.

Como es de observarse, además de tener que realizar cálculos estimativos en relación al CU para el segundo semestre del ejercicio fiscal al tomar la opción, inevitablemente el proceso de solicitud trae como consecuencia carga administrativa para el contribuyente, estando supeditado a la resolución de la autoridad fiscal.

Por lo que de acuerdo al Anexo 1-A “Trámites fiscales” de la Resolución Miscelánea Fiscal 2012 (RMF-12), publicado en el DOF el 29 de diciembre de

2011, establece en su trámite 32/ISR “Solicitud de autorización para disminuir pagos provisionales” los requisitos para solicitar la disminución de pagos provisionales son:

"•Formato 34 “Solicitud de Autorización para disminuir el monto de pagos provisionales” debidamente requisitada. Si se solicita la disminución de pagos provisionales de algún mes posterior a julio del ejercicio de que se trate, la información de los datos solicitados en el apartado 6 de la forma oficial 34, deberá corresponder a los importes acumulados al mes inmediato anterior al que se solicita la disminución del pago provisional.

- Escrito libre en el que se detalle la siguiente información:

- Papel de trabajo donde refleje el procedimiento de cálculo y que incluya los conceptos que se consideraron para determinar los pagos provisionales del ISR ya efectuados de enero al mes de junio, en su caso, o hasta el mes inmediato anterior a aquel por el que se solicite la disminución del monto del pago provisional.

- Si se realiza la aplicación de un acreditamiento, reducción, exención o estímulo fiscal en los pagos provisionales, también deberá reflejarlo en el papel de trabajo.

- Señalar el ejercicio del cual proviene el coeficiente de utilidad utilizado para la determinación de los pagos provisionales efectuados.

- Original y fotocopia de la identificación oficial vigente del representante legal. (Original para cotejo)

- Copia certificada y fotocopia del poder notarial (para actos de administración o para ejercer actos de dominio) o carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas ante las autoridades fiscales o ante Notario o Fedatario Público, con el que acredite la personalidad del representante legal. (Original para cotejo)

- Tratándose de empresas controladas, deberán señalar la participación consolidable y los datos de la empresa controladora, así como acompañar los papeles de trabajo en donde se señale el monto del o los pago(s) provisional(es) que pague la controladora por su cuenta.

- Tratándose de empresas controladoras, deberán presentar hoja de trabajo por la integración del grupo, participación accionaria, participación consolidable, resultado fiscal estimado e impuesto consolidado anual estimado.”

Es preciso mencionar que de lo anteriormente expuesto, especialistas fiscales recomiendan efectuar la disminución de pagos provisionales, invitándose a que se analice de manera muy exhaustiva debido al vínculo e incidencia del ISR con el IETU, así como los beneficios obtenidos en el flujo de efectivo para la empresa.

Verbigracia, Cabañas (2010: 52, 66) recomienda y concluye analizar muy bien tal decisión, toda vez que el ISR se encuentra relacionado al IETU con la posibilidad de perjudicar de manera contraria el flujo de efectivo de la empresa:

“En principio, pareciera que es una alternativa viable, pero hay que recordar que también se calcula el impuesto empresarial a tasa única (IETU), y los resultados pueden tener un efecto distinto al esperado....La disminución de los pagos provisionales del ISR puede ser una alternativa viable para proteger las finanzas de las empresas durante el ejercicio. Sin embargo, estas opciones posiblemente no sean las más adecuadas, por ello, se sugiere revisar lo arriba comentado, así como efectuar un análisis exhaustivo, pues indudablemente los resultados pueden depender de cada caso en lo particular.”

Mientras que Franzoni (2009: 31), recomienda la disminución de los pagos provisionales, con el objeto de beneficiar el flujo de efectivo de la empresa; sin embargo, no considera la posible incidencia en el IETU:

“Como se puede observar, el efectuar la solicitud de disminución de los pagos provisionales del impuesto sobre la renta, es una buena alternativa para los contribuyentes que se encuentran en una situación económica desfavorable, **ya que es una forma de evitar erogaciones a favor de las autoridades fiscales que más tarde se pueden considerar saldos a favor y, ocupar dichos recursos económicos en fortalecer los proyectos actuales o en generar otros nuevos proyectos de inversión [13].**”

¹³ Las negritas son mías.

Como es de concluirse hasta este momento, en coincidencia con la cita anterior; la mecánica instituida en la norma jurídica de estudio para la base gravable de los pagos provisionales del gravamen relativo, puede tener una afectación en el flujo de efectivo de la persona moral; aunado además de la incertidumbre jurídica al gravarse una utilidad estimada, análisis que se amplía en los siguientes apartados del presente bosquejo mediante el estudio e interpretación doctrinal y judicial de los principios materiales de justicia tributaria.

De igual forma, es evidente que el legislador ha escrutado y legalizado los componentes para que la mecánica de los pagos provisionales del ISR se asemeje lo más posible al gravamen en mención que se determine al finalizar el ejercicio fiscal; instituyendo elementos que requieren de estimaciones de parte del contribuyente y que no atienden a su realidad contributiva.

CAPÍTULO 3

DISQUISICIÓN DOCTRINAL Y DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

**“La justicia es gratuita,
lo que cuesta son los medios
de llegar a ella.”**

Eugenio Brieux.

CAPÍTULO 3

DISQUISICIÓN DOCTRINAL Y DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

Los temas incumbidos en el ámbito fiscal, es una de las ramas del derecho que ha requerido de estudios profundos debido al impacto que representa tanto para el Estado en sus finanzas públicas, como para las obligaciones y derechos de los causantes.

Por tal razón, el derecho fiscal representa una gran actividad derivada de los resultados legislativos, imprimiéndose una relevancia verdaderamente excepcional, debido al acrecentamiento en las cargas públicas acompañadas de una evolución de mecanismos y procedimientos legales que deben regirlo, caracterizándose además de manera muy peculiar el involucramiento de los tres poderes de la unión como rama de derecho.

Dicho vínculo entre los tres poderes se presenta mediante una sólida de serie de relaciones, iniciando en lo social, continuando por lo político y culminando en lo jurisdiccional.

Precisamente por su naturaleza, su complejidad de temas, y por lo que implican los problemas que procura resolver, el derecho fiscal es una rama de derecho que provoca una gran cantidad de controversias, requiriéndose de la intervención de los órganos jurisdiccionales federales.

Lo que provoca recurrentemente, que las personas que estimen verse afectadas al violarse en su perjuicio alguna garantía constitucional por la aplicación de las normas jurídicas, activen los mecanismos de protección que las leyes les otorgan.

Para efectos de la resolución de las controversias que se originen, interviene el PJDF, encabezado por la SCJN; encontrándose dentro de sus

principales funciones, el de resolver litigios que se presenten entre particulares tratándose de asuntos de competencia federal, así como los que surjan entre los particulares y las autoridades federales.

De igual forma, solucionar controversias originadas por actos o leyes que violen las garantías individuales y, en su caso, otorgar la protección de la Justicia Federal a los gobernados contra los abusos de las autoridades. (SCJN, 2010: 26-28).

Por lo que respecta a la exégesis que ejecuta la SCJN, ya sea en sus funciones en el Pleno o en Salas, es de suma importancia en el complejo proceso de interrelaciones, en virtud, de que no se concluye con la decisión judicial; sino que también configura jurídicamente los postulados, los valores, y los principios constitucionales que deben regir en los vínculos que se establecen con motivo de la actividad recaudadora del Estado. (Sánchez, 2005: 3).

Por tal motivo, mediante la emisión de sus criterios jurisprudenciales, la SCJN secunda a interpretar y ejecutar en el ámbito del derecho fiscal, nutridas tesis de jurisprudencia y asiladas que emite la misma, recurriendo en muchos de los casos a la doctrina; con el objeto también de defender los derechos e intereses de los gobernados.

Por lo que, continuando con el análisis, en el presente capítulo se identifican los principios constitucionales materiales de justicia tributaria instituidos en la CPEUM; presentándose el estudio correspondiente a la interpretación doctrinal en concordancia a los principios materiales de justicia tributaria de equidad, proporcionalidad y esencialmente el de capacidad contributiva, relacionándose estos principios a la determinación de la base gravable de los pagos provisionales del ISR de las personas morales en México.

En esta misma tesitura, se efectúa el análisis en analogía a la disquisición del PJDF sobre los principios materiales de justicia tributaria, así como, en la determinación de la base gravable de los pagos provisionales del ISR de las personas morales; con el objeto de presentar al final del documento las conclusiones sobre el análisis efectuado y recomendaciones atendiendo a la pregunta de investigación planteada.

3.1 Principios materiales de justicia tributaria

Tal y como lo hemos señalado en la sección inicial de la presente investigación, el vínculo económico por el cual los gobernados se encuentran obligados a contribuir a sufragar el gasto público, es fundamentalmente jurídico; originarse tal sustento desde nuestra CPEUM.

Por tal motivo, es preciso enfatizar la supremacía de nuestra CM en el ordenamiento jurídico mexicano, al ser la norma jurídica fundamental de todas las demás leyes que se establezcan en nuestro país.

Para ser precisos, en el artículo 133 de la norma en cita, instituye la supremacía de nuestra CM en el marco jurídico mexicano, mismo que a la letra dice:

“Artículo 133. Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.”

En tal tesitura, Arrioja (2000: 25), señala que la Constitución instituye los principios fundamentales de nuestro ordenamiento jurídico mediante enunciados generales, interpretándose a modo que las demás normas restantes de una forma u otra emanan de ella, mismas que no deberán por ningún motivo contradecirla o alterarla.

Sin embargo, es preciso citar que dentro de la relación jurídica tributaria no solamente se obliga al causante la prestación económica, pues dentro del mismo vínculo en el proceso de pago de contribuciones se le establecen cargas administrativas a los particulares para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, es decir, dicha relación tributaria puede ir más allá de lo pecuniario, puesto que existen obligaciones fiscales distintas al pago con destino a recaudar ya sea con el mismo causante o bien a terceros.

Al respecto, Bravo (1997: 187) define a tal vínculo como:

“La relación tributaria- entendida como una relación jurídica, nacida de la Ley y que consiste en una prestación de dar a favor del Estado y a cargo de un particular, con el fin de atender a las cargas públicas generalmente no se encuentra aislada, sino que se presenta acompañada de un conjunto de deberes, que generalmente de hacer o de no hacer, que tiene por objeto asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria principal.”

Por lo tanto, la relación jurídica tributaria, consiste en el vínculo personal entre el Estado denominado en sus elementos de tal relación como sujeto activo y el contribuyente nombrado como sujeto pasivo, naciendo mediante el hecho generador o hecho imponible establecido en la Ley.

Ahora bien, el numeral 31 en su fracción IV, establece que las cargas fiscales no deberán ser arbitrarias, puesto que en el mismo se instituye que se deberán de tomar en cuenta los principios de proporcionalidad, equidad, legalidad al

mencionar que tiene que estar normado jurídicamente y destinado al gasto público.

La SCJN (2006: 21), pronuncia tal potestad establecida en la Constitución, aclarando el cumplimiento que tendrán los poderes legislativos en relación a los principios tributarios, misma que señala:

“La Constitución Federal otorga la potestad tributaria, es decir, la facultad de establecer contribuciones, a los poderes legislativos tanto federal como locales, sin embargo, esta potestad no es absoluta, **ya que se encuentra limitada al cumplimiento de los principios de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público**, establecidos en la fracción IV del artículo 31 de la Carta Magna.”

Tal pronunciación de la SCJN, se encuentra en la tesis aislada emitida por el pleno, en la cual retoma la facultad del Congreso de la Unión en materia legislativa impositiva conforme los numerales 65 fracción II y 73 en su fracción VII de la CM, discurrendo que dicha potestad está limitada a lo fundado por el numeral 31 fracción IV de la norma citada, tesis que se transcribe:

CONGRESO DE LA UNION, FACULTAD IMPOSITIVA DEL. LIMITACIONES. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

La facultad impositiva del Congreso de la Unión a fin de cubrir el presupuesto de egresos (artículos 65, fracción II, y 73, fracción VII, de la Carta Magna) ha de entenderse sujeta a las limitaciones que la misma Constitución Federal establezca, entre otras, las que se contienen en el artículo 31, fracción IV.

Amparo en revisión 4543/68. Angel M. Bejarano. 26 de agosto de 1975. Mayoría de catorce votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio, Ezequiel Burguete Farrera y Abel Huitrón y A. Ponente: J. Ramón Palacios Vargas.

Nota: En el Informe de 1975, la tesis aparece bajo el rubro "FACULTAD IMPOSITIVA DEL CONGRESO DE LA UNION, LIMITACIONES DE LA."

En tales condiciones, las normas jurídicas tributarias en sus características y modalidades propias de su contenido, para su validez y aplicabilidad deben de estar supeditadas a respetar y adecuarse a esos principios fundamentales; en caso contrario, los afectados por sus disposiciones estarían legitimados para demandar su inconstitucionalidad a través de los mecanismos jurisdiccionales correspondientes.

Cabe precisar que es necesario comprender en primer lugar, como se ha interpretado el término de “principio”, doctrinal y legislativamente, con el objeto de delimitar el objeto del presente esbozo.

Según el diccionario, etimológicamente principio proviene del término latino de *principium*, formada de *primus* que significa primero o en primer lugar, y *capere* que expresa capturar o agarrar, por lo que su significado refiere a lo que se toma primero.

Por su parte, el Diccionario de la Real Academia Española (DRAE) describe que el término “principio” significa, entre otros, “primer instante del ser de algo”, “punto que se considera como primero en una extensión o cosa”, “base, origen, razón fundamental sobre la cual se procede discuriendo en cualquier materia”, “causa, origen de algo”, “cualquiera de las primeras proposiciones o verdades fundamentales por donde se empiezan a estudiar las ciencias o las artes” y “norma o idea fundamental que rige el pensamiento o la conducta”.

Por lo que en materia jurídica, los principios fundamentales son aquellos que instituyen los lineamientos que deberán de tomar en cuenta toda norma jurídica, con el objeto de proporcionar validez a la misma y en búsqueda de certidumbre legal en su aplicación.

Al respecto Chagoyán (2007: 3), comparte:

“Los principios se pueden definir en este tenor como todas aquellas pautas que establecen los lineamientos principales de un ordenamiento jurídico, que otorgan un sentido determinado al derecho positivo, y puede decirse que constituyen su fuente de validez; motivo por el que todo problema jurídico que no encuentre una respuesta satisfactoria en el derecho positivo y la jurisprudencia aplicable, puede hallar solución en los principios que modelen a cada ordenamiento jurídico concreto”.

De acuerdo a la doctrina española, se identifican dos tipos de principios: los principios constitucionales tributarios y los principios tributarios constitucionalizados.

Los principios constitucionales tributarios, son aquellos que están reunidos en la Constitución, mismos que son aplicables a todo ordenamiento jurídico, incluyéndose el ámbito tributario; como el principio de legalidad, la seguridad jurídica y reserva de ley.

Mientras que los principios tributarios constitucionalizados, son aquellos principios exclusivos del ámbito tributario y que el movimiento liberal llevó a los textos constitucionales, siendo incorporados en las Cartas Magnas con el objeto de garantizar su observación, respeto y aplicación en beneficio de los gobernados.

Por consiguiente, los **principios materiales de justicia tributaria** se encuentran consagrados en la fracción IV del multicitado artículo 31 de la CPEUM, mismo que señala que es obligación de los mexicanos el de contribuir al gasto público **“de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”**, por lo que el poder legislativo al establecer carga fiscal y administrativa mediante las normas jurídicas fiscales a los causantes, debe de respetar lo establecido en dicho numeral, dando lugar así a la supremacía de la CM.

Luna y Ríos (2012: 1), comparten al respecto sobre la justicia tributaria en México, la cual tradicionalmente se efectúa a través de los principios sancionados en la CPEUM, definiéndolos como derechos fundamentales de los contribuyentes; los cuales se han interpretado doctrinalmente en capacidad contributiva, igualdad tributaria, reserva de ley y destino del gasto público.

El PJDF se ha pronunciado al respecto, estableciendo que para que exista la validez constitucional del impuesto, deberá instituirse mediante una norma jurídica, que sea proporcional y equitativo; así como su destino al gasto público.

De igual forma, discurre que en correspondencia a los principios de justicia tributaria de proporcionalidad y equidad no se cuenta con una fórmula general para establecer cuándo un impuesto cumple con dichos requisitos, sino más bien, a través de distintas tesis que se han emitido por dicho órgano, pueden desprenderse ciertos criterios, tesis jurisprudencial que a la letra dice:

IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS.

De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuándo un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria, en cambio, de algunas de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios. Así se ha sostenido, que, si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del

contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad [¹⁴].

Séptima Época:

Amparo en revisión 6168/63.-Alfonso Córdoba y coags.-12 de febrero de 1974.-Mayoría de dieciocho votos.-Ponente: Carlos del Río Rodríguez.-Secretario: Juan Muñoz Sánchez.

Amparo en revisión 1597/65.-Pablo Legorreta Chauvet y coags.-12 de abril de 1977.-Unanimidad de dieciocho votos.-Ponente: Ramón Canedo Aldrete.-Secretario: Efraín Polo Bernal.

Amparo en revisión 3658/80.-Octavio Barocio.-20 de enero de 1981.-Unanimidad de dieciséis votos.-Ponente: Alfonso Abitia Arzapalo.

Amparo en revisión 5554/83.-Compañía Cerillera "La Central", S.A.-12 de junio de 1984.-Mayoría de catorce votos.-Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Amparo en revisión 2502/83.-Servicios Profesionales Tolteca, S.C.-25 de septiembre de 1984.-Mayoría de dieciséis votos.Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.

Apéndice 1917-1995, Tomo I, Primera Parte, página 173, Pleno, tesis 173.

Por tal motivo, en un estado de derecho tributario en democracia, irrefutablemente no se pueden omitir o eludir los principios tributarios materiales de justicia tributaria, presentándose un escenario donde sus normas y doctrina se encuentran en sintonía con las garantías constitucionales en coherencia y armonía jurídica.

En la presente investigación, se limita en el análisis doctrinal y judicial correspondiente a los principios de equidad, proporcionalidad y capacidad contributiva en correspondencia al procedimiento instituido en la LISR para la determinación de los pagos provisionales del gravamen citado.

¹⁴ Las negritas son mías.

3.1.1 Principio de equidad

Etimológicamente Mateos (1998: 104), comparte que el término de equidad se deriva del latín “*aequitas-atis*”, originándose de “*aequus*”, “*aequa*” y “*eaquum*”, originariamente como igualdad y justicia, generalizándose de tal forma como igualdad.

En esta misma postura el DRAE, dentro de sus definiciones de equidad incluye: “Igualdad de ánimo”, “justicia natural, por oposición a la letra de la ley positiva” y “disposición del ánimo que mueve a dar a cada uno lo que merece”.

Doctrinal y judicialmente en materia tributaria, el principio de equidad se ha definido como el trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Cabe precisar que de la anterior conceptualización, se han presentado confusiones en el término alusivo a la equidad tributaria, toda vez que se ha utilizado como sinónimo de igualdad, siendo que la primera es un principio concretamente a la rama tributaria elevado a rango constitucional, mientras que la igualdad es un principio general y aplicable a todas las ramas del derecho, incluyendo a la misma rama tributaria, por lo que es común, encontrar la misma interpretación de los dos términos.

Verbigracia, Arriola (2000: 259), concluye que el común denominador del principio de equidad, está instituido por la igualdad; de tal forma que las normas tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos siempre y cuando se encuentren ubicados en idéntica situación sin discriminación.

De tal forma que, el principio de equidad, se presenta con la igualdad de los sujetos pasivos ante la misma ley de un mismo tributo, recibiendo el mismo tratamiento análogo por el hecho jurídico o situación jurídica del causante; tales

como ingresos acumulables y gravables, deducciones autorizadas, procedimiento para la determinación de la base gravable, exenciones y plazos de pago entre otras; atendiendo así, los elementos integrantes del gravamen correspondiente, con la salvedad de las tasas, cuotas o tarifas aplicables.

Por tal motivo, quienes se encuentren en la misma situación de hecho jurídico les corresponde las mismas consecuencias jurídicas, presentándose tal situación la facultad del poder legislativo para instaurar diversas categorías de contribuyentes de una manera objetiva y no arbitraria, justificando además su trato diferenciado en referencia a situaciones económicas, sociales, políticas e incluso extrafiscales.

Retomando la tesis jurisprudencial alusiva a la validez constitucional de los impuestos antes citada y emitida por el Pleno de la SCJN, aclara que el mismo tribunal considera que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se hallen en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente o sea, tratar a los iguales de manera igual.

También, la SCJN interpreta dicha garantía o principio de equidad en materia fiscal, mediante la tesis de jurisprudencia por reiteración que a continuación transcribe en su parte medular:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.

“... El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de

igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Séptima Época:

Amparo en revisión 5554/83.-Compañía Cerillera "La Central", S.A.-12 de junio de 1984.-Mayoría de catorce votos.-Disidentes: Alfonso López Aparicio, David Franco Rodríguez, Raúl Cuevas Mantecón, Eduardo Langle Martínez, Ernesto Díaz Infante y Jorge Olivera Toro.-Ponente: Mariano Azuela Güitrón

Amparo en revisión 2502/83.-Servicios Profesionales Tolteca, S.C.-25 de septiembre de 1984.-Mayoría de dieciséis votos.-Disidentes: Alfonso López Aparicio y Raúl Cuevas Mantecón.-Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.

Amparo en revisión 3449/83.-Fundidora de Aceros Tepeyac, S.A.-10 de octubre de 1984.-Mayoría de catorce votos.-Disidente: Raúl Cuevas Mantecón.-Ponente: José Ramón Palacios Vargas.

Amparo en revisión 5413/83.-Fábrica de Loza "El Anfora", S.A.-10 de octubre de 1984.-Mayoría de quince votos.-Disidentes: Raúl Cuevas Mantecón.-Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.

Amparo en revisión 441/83.-Cerillos y Fósforos "La Imperial", S.A.-6 de noviembre de 1984.-Mayoría de catorce votos.-Ponente: Eduardo Langle Martínez.

Apéndice 1917-1995, Tomo I, Primera Parte, página 256, Pleno, tesis 275.”

En lo que respecta a la LISR, evidentemente instituye una categorización de tratamiento para las personas morales, al separar en su título II las disposiciones generales aplicables a todas las personas morales, describiendo con posterioridad en el título III el tratamiento fiscal alusivo al gravamen en cuestión para las personas morales con fines no lucrativos, así mismo, en el título VI funda el procedimiento correspondiente de los regímenes fiscales preferentes y de las empresas multinacionales.

De igual forma, en referencia al procedimiento instituido para la determinación de la base gravable de los pagos provisionales así como para el cálculo anual del ISR, se puede concluir en atención a la interpretación doctrinal y judicial del principio tributario en estudio, que lo establecido en la norma jurídica

considera dicho principio de equidad al dar el mismo tratamiento en el procedimiento antes comentado para las personas morales; sin soslayar que puede diferir en el procedimiento o uso de sus variables en correspondencia a las situaciones jurídicas de hecho en que se encuentre la persona moral.

Por ejemplo, en la LISR se detallan casos específicos de personas morales, tales como el tratamiento para las personas morales en general, para instituciones de crédito, de seguros y fianzas, de almacenes generales de depósito, arrendadoras financieras, uniones de crédito, sociedades de inversión de capitales, régimen de consolidación fiscal, régimen simplificado, asociación en participación, sociedades cooperativas de producción, etc., entre otras, considerándose así la equidad en función de la situación jurídica de hecho.

3.1.2 Principio de proporcionalidad

Según la etimología del vocablo proporción, deriva del latín *proportio, proportionis*, significando como la relación de las cosas que están puestas frente a otras, compuesta con el prefijo pro que significa hacia delante, en lugar de; y del prefijo *portio, portionis* que significa parte de un todo, subdivisión, derivándose así las palabras porción y proporcional.

En lo que respecta al término de proporcionalidad, el DRAE la define como “la conformidad o proporción de unas partes con el todo o de cosas relacionadas entre sí”.

Por lo que es de interpretarse, que en el caso del principio tributario de proporcionalidad fundado en el numeral 31 fracción IV de la CM, se refiere a que los impuestos deberán ser proporcionales a los ingresos o utilidades obtenidas por

el sujeto obligado en los períodos establecidos en norma jurídica concerniente al gravamen que refiera; es decir, el causante deberá aportar una parte ya sea de sus ingresos o de la utilidad mediante la aplicación de una tasa o tarifa aplicable a la base gravable obtenida.

Es preciso comentar que a través de la exégesis doctrinal y judicial de dicho principio, es común encontrar en su interpretación la vinculación estrecha con la capacidad económica del contribuyente, e incluso en varias elucidaciones de juristas con la capacidad contributiva –principio que por razón se analiza por separado -, considerándose en el presente esbozo una forma subjetiva indebida de disquisición de relación a la proporcionalidad.

En esta misma tesitura, ligando dicho principio solamente con la capacidad económica, Arriola (2000: 257), resume:

“...el Principio de Proporcionalidad implica, por una parte, que los gravámenes se fijen en las leyes de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo [15], de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a las de medianos y reducidos recursos; y por la otra, que cada contribuyente individualmente considerado, exclusivamente la ley lo obligue a portar al Fisco una parte razonable de sus percepciones gravables.”

Por tal motivo, en referencia a tal interpretación, el principio disertado consiste en que los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria fundada en el multicitado numeral 31 fracción IV de la CPEUM, deberán de contribuir al gasto público atendiendo a su capacidad económica, debiendo aportar una parte adecuada a sus ingresos, rendimientos, utilidades o manifestación de riqueza.

De igual manera, se ha vinculado el principio en análisis con la progresividad, lo cual se considera que es más aplicable para el caso del ISR de

¹⁵ Las negritas son mías.

las personas físicas, quienes determinan el impuesto mediante la aplicación de una tabla o tarifa identificando la utilidad o base gravable en una serie de rangos de límites inferior, superior, cuota fija y tasa aplicable; obteniéndose un mayor impuesto en relación a sus utilidades o ingresos obtenidos.

Ahora bien, tal y como le comentamos anteriormente, las interpretaciones judiciales en referencia al principio de proporcionalidad incluye elucidaciones con la capacidad contributiva del sujeto.

A prueba de ello, la SCJN a través de su sala auxiliar mediante tesis jurisprudencial, describe que para que un impuesto sea proporcional y justo, deberá de tomarse en cuenta en primer término el ingreso del contribuyente para aquilatar su capacidad contributiva, debiendo aportar en mayor cantidad quien obtenga mayores percepciones monetarias.

De igual forma, en dicha pronunciación, se describe la génesis de tal principio en nuestro sistema tributario y su origen en la relación jurídica tributaria de nuestro país, misma que se reproduce:

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. NATURALEZA.

El impuesto requiere ser proporcional y esa proporción, para ser justa, se fundará, en primer término, en el ingreso del contribuyente, punto de partida para aquilatar su capacidad contributiva y poder significarse que si aquél obtiene mayores ingresos, más alto tendrá que ser el impuesto que llegará a satisfacerse, correspondiendo al legislador y a su obra inmediata, esto es, la ley, fijar esa proporción. Es de trascendencia conocer, para poder apreciar cuándo un impuesto es proporcional, cuáles son los antecedentes de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República. La Asamblea Constituyente de Francia, en su nombrada declaración del año de 1979, consideró que "para el mantenimiento de la fuerza pública y para todos los gastos de la administración, es indispensable una contribución igualmente distribuída entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades (artículo 13). **Esta teoría constitucional acerca del impuesto está apoyada en el principio de que todos deben contribuir a los gastos públicos, pero, al mismo tiempo, en el supuesto de que la aportación es "en atención a sus facultades" es decir, a lo que modernamente la doctrina tributaria registra como la capacidad contributiva del deudor de la carga fiscal.** Se desconoció, así, por vez

primera, en un texto constitucional, que el impuesto sea un "sacrificio", tal como sostuvo la teoría económica del siglo XVII y de gran parte del siglo XVIII. La Constitución de Cádiz de 19 de marzo de 1812, recio y directo antecedente, en unión de la Constitución de los Estados Unidos de América del 17 de septiembre de 1787. De las diversas Constituciones que se ha dado México, a partir del año de 1814, estableció, en su artículo 8o, que "todo español está obligado sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado, y en sus artículos 339 y 340 estatuyo que las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades y serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos los ramos. Estas ideas de la Constitución de Cádiz, que en parte están tomadas del artículo 13 de la declaración de Francia, son el antecedente más directo del artículo 31 de las Constituciones de México de 1857 y de 1917, y su sistematización, en una doctrina del impuesto lleva a estas conclusiones: 1) Todos los habitantes de un Estado están obligados a pagar impuestos. 2) **Los impuestos deben ser en proporción a los haberes del obligado a satisfacerlo, o a sus facultades y;** 3) **Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos públicos del Estado, y si éstos son mayores, mayores tendrán que ser también esas contribuciones.** La antes mencionada Constitución de Apatzingán regula (artículos 36 y 41) todo lo relativo a la situación constitucional del impuesto en México, cuando decreta que "las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad", por lo que "es obligación del ciudadano contribuir prontamente a los gastos públicos". Es evidente, esta postura constitucional abandona la vieja teoría de que el impuesto sea un "sacrificio" que deben satisfacer todos por igual. La primera de las Siete Leyes Constitucionales de 1836, arguye en su artículo 3o., fracción II, que "es obligación del mexicano cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan", principio constitucional que ha de repetirse en el artículo 14 de las Bases de la Organización Política de la República Mexicana, del 12 de junio de 1843, y en el artículo 4o del Estatuto Orgánico Provisional expedido por don Ignacio Comonfort, el 15 de mayo de 1856. Desde hace más de siglo y medio, concretamente, a partir de la aplicación de la Constitución de Cádiz y de la Constitución Mexicana de 1857, es presupuesto constitucional del derecho tributario en México que el impuesto reúna los requisitos de proporcionalidad y equidad. El proyecto de la Constitución de la comisión integrada por Ponciano Arriaga, Mariano Yáñez y León Guzmán, sometió a la consideración del **Congreso Constituyente de 1856-1857, estableció en su artículo 36 que "Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".** El 26 de agosto de 1856 se aprobó por unanimidad de 79 votos y con la única modificación surgida por el diputado Constituyente Espiridión Moreno, a fin de sustituir la expresión "justos intereses de la patria" por la de "intereses de la patria". El artículo 36 del proyecto de Constitución, que la comisión de estilo dispuso en dos fracciones y quedo, definitivamente, como artículo 31 de la Constitución de 1857. Este mismo artículo 31 fue reformado, años después mediante decreto del 10 de junio de 1898, y al adicionársele con una fracción más, pasó a ser su antigua

fracción II la tercera, para resultar concebido como sigue: **"Artículo 31. Es obligación de todo mexicano: I. Defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria. II. Prestar sus Servicios en el Ejército o Guardia nacional, conforme a las leyes orgánicas respectivas. III. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes"**. El proyecto de Constitución presentado por don Venustiano Carranza, al Congreso Constituyente de 1916-1917, conservó en sus propios términos la fracción III del artículo 31 de la Constitución de 1857, al incluirla como la fracción IV del mismo artículo 31 y discurrir que es obligación del mexicano contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. La comisión integrada por los diputados Constituyentes Francisco J. Mújica, Alberto Román, Luis G. Monzón, Enrique Recio y Enrique Colunga, no introdujo ninguna modificación a las fracciones III y IV del artículo 31 del proyecto, aunque sí a las dos primeras, y el Congreso Constituyente aprobó en su sesión del 19 de enero de 1917, por 139 votos, esa cláusula constitucional que se ciñó en todo, incluso en su expresión literal, a lo dispuesto por el antiguo artículo 31 de la **Constitución de 1857, y cuya trayectoria respeta el principio de que la justicia impositiva en México esta fundamentada en la proporcionalidad y equidad del impuesto. Esta proporcionalidad exigida para el impuesto por la fracción IV del vigente artículo 31 de la Constitución de 1917, está concorde con sus antecedentes constitucionales ya examinados y con la doctrina económico-política en que se inspiró la declaración francesa de 1789 (artículo 13) y la Constitución de Cádiz de 1812 (artículos 8o, 339 y 340), y su verdadero sentido está directamente vinculado a la capacidad contributiva del deudor fiscal y a los tributos requeridos para cubrir los gastos públicos de la Federación Mexicana, pues el impuesto debe ser "en atención a sus facultades" (posibilidades), como propuso dicha declaración, o "en proporción a los gastos decretados y a los haberes o facultades" del obligado, como quiso e instituyó la misma Constitución de Cádiz. Estos principios constitucionales del impuesto en Francia y en México han tenido tal proyección para la teoría de la Constitución, que Italia los procura en su vigente Ley Fundamental del 31 de diciembre de 1947, cuando en su artículo 53 afirma que "todos son llamados a concurrir a los gastos públicos, en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspira en criterios de progresividad". Estos "criterios de progresividad" son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del artículo 31 de la Constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva es en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la nación, de modo que si mayor es la capacidad contributiva, mayor será también la cuota a cubrir, que en su progresividad encuentra su justa realización tributaria y su adecuada proporción** [¹⁶].

Amparo en revisión 6051/57. Inmobiliaria Zafiro, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio

¹⁶ Las negritas son mías.

Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 3444/57. Isabel, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 2526/56. Bienes Inmuebles Riozaba, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 40/57. La Inmobiliaria, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 668/57. Compañía Inmobiliaria Fare, S. A. 5 de noviembre de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 3160/57. Bajío, S. A. 5 de noviembre de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 2835/57. Edificios Kodak, S. A. 5 de noviembre de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 5397/59. Ascamil, S. A. 5 de noviembre de 1969. Unanimidad de votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 7584/57. Negociadora e Inmobiliaria Metropolitana, S. A. 5 de noviembre de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Posteriormente, la SCJN de una manera más específica, manifiesta su disquisición en relación a tal garantía o principio tributario, mediante la tesis jurisprudencial por reiteración y antes plasmada en el principio de equidad, transcribiendo ahora en la parte medular del principio de estudio, misma que a la letra señala:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. **La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo**

aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. **Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos** [¹⁷].”...

Séptima Época:

Amparo en revisión 5554/83.-Compañía Cerillera "La Central", S.A.-12 de junio de 1984.-Mayoría de catorce votos.-Disidentes: Alfonso López Aparicio, David Franco Rodríguez, Raúl Cuevas Mantecón, Eduardo Langle Martínez, Ernesto Díaz Infante y Jorge Olivera Toro.-Ponente: Mariano Azuela Güitrón

Amparo en revisión 2502/83.-Servicios Profesionales Tolteca, S.C.-25 de septiembre de 1984.-Mayoría de dieciséis votos.-Disidentes: Alfonso López Aparicio y Raúl Cuevas Mantecón.-Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.

Amparo en revisión 3449/83.-Fundidora de Aceros Tepeyac, S.A.-10 de octubre de 1984.-Mayoría de catorce votos.-Disidente: Raúl Cuevas Mantecón.-Ponente: José Ramón Palacios Vargas.

Amparo en revisión 5413/83.-Fábrica de Loza "El Anfora", S.A.-10 de octubre de 1984.-Mayoría de quince votos.-Disidentes: Raúl Cuevas Mantecón.-Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.

Amparo en revisión 441/83.-Cerillos y Fósforos "La Imperial", S.A.-6 de noviembre de 1984.-Mayoría de catorce votos.-Ponente: Eduardo Langle Martínez.

Apéndice 1917-1995, Tomo I, Primera Parte, página 256, Pleno, tesis 275.

Como es de observarse, en la interpretación judicial antes transcrita del PJDF a través de la SCJN, establece que el principio alusivo a la proporcionalidad tributaria obedece a la obligación de contribuir en función de la capacidad

¹⁷ Las negritas son mías.

económica del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria; aportando una parte justa de sus ingresos o utilidades, debiendo aportar más quienes obtengan mayores percepciones o ganancias monetarias.

Evidentemente, existen varias interpretaciones judiciales alusivas a tal principio, sin embargo, se citarán con posterioridad en virtud de su mayor vinculación con la capacidad contributiva.

Ahora, en lo que respecta a la aplicación de dicho principio tributario en referencia a la determinación de la base gravable de los pagos provisionales del ISR de las personas morales fundado en el numeral 14 y sus fracciones I, II y III, aun siendo cuestionable el procedimiento fundado en la norma y en base a la disquisición doctrinal y judicial hasta el momento, se interpreta que no se viola tal principio material de justicia tributaria, al aplicarse la misma tasa instituida en el artículo 10 de la norma en cita; en virtud de ser el mismo porcentaje que se tiene que multiplicar sobre la base gravable de los pagos provisionales del gravamen alusivo para todas las personas morales que se encuentren en la situación del hecho jurídico.

De tal forma que, entre mayor sea la base gravable obtenida en los períodos mensuales de la persona moral, al aplicarse el porcentaje establecido en la norma jurídica de estudio mayor será el impuesto a cargo.

Empero, se considera en el presente estudio, que el sólo cumplimiento mediante la aplicación de un porcentaje sobre la base gravable, no garantiza que se vincule un acatamiento cabal en los principios materiales de justicia tributaria si la base gravable atiende a una capacidad contributiva estimada.

3.1.3 Principio de capacidad contributiva

Ateniendo al diccionario etimológico, la palabra capacidad se deriva del latín “*capacitas*” y “*capacitatis*”, siendo la cualidad de capaz o de lo capaz; y del adjetivo latín “*capax*” derivándose del verbo “*capere*” (coger, tomar recoger), el cual refiriéndose al caso de las personas capaces de recoger o asumir funciones o tareas.

Al respecto del vocablo de capacidad, el DRAE en sus conceptualizaciones encontramos como; " propiedad de una cosa de contener otras dentro de ciertos límites", y en referencia más congregada al ámbito jurídico se encuentran: “aptitud para ejercer personalmente un derecho y el cumplimiento de una obligación” y “aptitud legal para ser sujeto de derechos y obligaciones”.

Por lo que es de interpretarse, que en el ámbito tributario, el principio de capacidad contributiva refiere a la aptitud económica del sujeto obligado para el cumplimiento de sus obligaciones en materia fiscal.

De acuerdo al muy citado numeral 31 fracción IV de la CPEUM, el principio de capacidad contributiva no se encuentra de manera expresa en nuestro ordenamiento de la CM; sino más bien, a través de las interpretaciones de la doctrina y judicial se ha definido mediante la génesis del principio de proporcionalidad coadyuvándose con el término de capacidad económica.

Al respecto, el jurista Damarco (2010: 4) comparte que en atención a la opinión de los autores y la doctrina jurisprudencial en las constituciones modernas, en algunos casos expresamente y en otros implícitamente, que los impuestos son los tributos que grava manifestaciones de capacidad económica (principio de capacidad contributiva), comprendiendo el mismo una parte de la medición de la base gravable (principio de proporcionalidad).

Por lo tanto, tanto el legislador como el ejecutivo al presentar alguna iniciativa de ley y al crear la norma jurídica tributaria, debe de tomar en consideración no solamente los aspectos presupuestales para garantizar la captación de los recursos públicos, sino también la condición del sujeto pasivo en su capacidad contributiva.

En relación a la interpretación de nuestro PJDF, ha pronunciado a través de tesis jurisprudencial por reiteración, en que consiste la capacidad contributiva; manifestando en la misma que dicha capacidad se encuentra en función de la potencialidad real de contribuir al gasto público, misma que a la letra señala:

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** [¹⁸].

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

Amparo en revisión 2945/97. Inmobiliaria Hotelera El Presidente Chapultepec, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Humberto Román Palacios; en su ausencia hizo suyo el proyecto Juan N. Silva Meza. Secretario: Tereso Ramos Hernández.

¹⁸ Las negritas son más.

Amparo en revisión 2269/98. Arrendamientos Comerciales de la Frontera, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 69/98. Hotelera Inmobiliaria de Monclova, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Mayoría de ocho votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Andrés Pérez Lozano.

Amparo en revisión 2482/96. Inmobiliaria Bulevares, S.C. y coags. 9 de febrero de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, noviembre de 1999, página 22, Pleno, tesis P./J. 109/99.

En consecuencia de la disquisición judicial antes citada, es de admitirse que los sujetos pasivos deberán de contribuir en función de su capacidad contributiva; manifestándose en la misma el reconocimiento que para que se dé tal situación de proporcionalidad se debe de reflejar una auténtica manifestación de capacidad económica concebida como la potencialidad real de contribuir al gasto público.

Concluye tal interpretación, la imperante necesidad de la estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto que funde la norma tributaria.

Congruentemente con la anterior interpretación judicial, la SCJN emite otra tesis jurisprudencial mediante la cual describe que; para que un gravamen sea proporcional –mismo que se vincula con capacidad contributiva- debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes, planteando además que las consecuencias tributarias son medidas en función de la riqueza.

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. **Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada.** Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. **Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza.** La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. **De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción** [¹⁹].

Amparo en revisión 243/2002. Gastronómica Taiho, S. de R.L. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 262/2002. Qualyconf, S.A. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 213/2002. Ramsa León, S.A. de C.V. y coagraviada. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 614/2002. Grupo Textil Providencia, S.A. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza

¹⁹ Las negritas son mías.

Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 235/2002. Hongos del Bosque, S.A. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

El Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada hoy trece de mayo en curso, aprobó, con el número 10/2003, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a trece de mayo de dos mil tres.

Escudriñando aún más en las elucidaciones del PJDF, se encuentra una interpretación judicial mediante tesis aislada emitida por el pleno de la SCJN, mediante la cual se desarrolla el ámbito de aplicación o alcance del principio de proporcionalidad a cada uno de los elementos de los tributos directos; reconociéndose tal principio como garantía para los gobernados.

De igual forma en la misma precisión judicial, se describe que las contribuciones deben de estar en función de la verdadera capacidad, manifestándose una congruencia entre el gravamen y la capacidad contributiva.

Así mismo, en referencia a la base gravable, tal interpretación judicial, manifiesta que en atención a que todos los impuestos cuentan con una naturaleza económica, consecuentemente los tributos son medidos en función de la respectiva manifestación de riqueza; concluyéndose que el principio material de justicia tributaria en estudio, se respeta en un impuesto directo cuando exista congruencia entre el gravamen y la capacidad contributiva, la cual deberá de relacionarse de una manera sensata con el objeto gravado, el hecho imponible y la base gravable, de lo contrario a falta de la vínculo entre dichos elementos se manifestaría un acto de inconstitucionalidad.

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA QUE UN TRIBUTO RESPETE ESTE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL SE REQUIERE QUE EXISTA CONGRUENCIA ENTRE EL GRAVAMEN Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS SUJETOS, QUE ÉSTA ENCUENTRE RELACIÓN

DIRECTA CON EL OBJETO GRAVADO Y QUE EL HECHO IMPONIBLE Y LA BASE GRAVABLE SE RELACIONEN ESTRECHAMENTE.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido varios criterios sobre el aludido principio tributario derivado de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que conviene considerar al analizar si una contribución lo respeta: I. Originalmente no se reconocía en el citado precepto constitucional una verdadera garantía hacia los gobernados, sino sólo la facultad potestativa del Estado relativa a su economía financiera; II. Posteriormente, se aceptó que el Poder Judicial de la Federación estudiara si una ley transgredía dicho numeral considerando que aunque no se encontrara dentro del capítulo relativo a las garantías individuales, su lesión violaba, en vía de consecuencia, los artículos 14 y 16 constitucionales; **III. Después, se reconoció que aquel numeral contempla una verdadera garantía hacia los gobernados cuya violación era reparable mediante el juicio de garantías considerando lo exorbitante y ruinoso de una contribución;** IV. **Ulteriormente, se aceptó que la proporcionalidad es un concepto distinto a lo exorbitante y ruinoso estableciendo que su naturaleza radica en que los sujetos pasivos contribuyan a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos,** de manera que quienes tengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Conforme a estas bases se desarrolló el ámbito de aplicación o alcance del principio de proporcionalidad a cada uno de los elementos de los tributos directos: i) Referido a la tasa o tarifa, se consideró que el pago de los tributos en proporción a la riqueza gravada puede conseguirse no sólo mediante parámetros progresivos, sino igualmente con porcentajes fijos; ii) **En relación con los sujetos, se estableció que las contribuciones deben estar en función de su verdadera capacidad, es decir, existir congruencia entre el gravamen y su capacidad contributiva, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público;** iii) **Por cuanto se refiere a la base, tomando en cuenta que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica y que las consecuencias tributarias son medidas en función de la respectiva manifestación de riqueza gravada, siendo necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto; y iv) Finalmente, por lo que se refiere al objeto, se estableció que para evaluar la capacidad contributiva del causante, ésta debía estar en relación directa con el objeto gravado.** Acorde con lo anterior, se concluye que un tributo directo respeta el principio de proporcionalidad tributaria, cuando exista congruencia entre el gravamen y la capacidad contributiva de los sujetos, que ésta encuentre relación directa con el objeto gravado y **que el hecho imponible y la base gravable tengan igualmente una sensata correspondencia, pues de no colmarse alguno de estos parámetros aquél será inconstitucional** [²⁰].

Contradicción de tesis 233/2009. Entre las sustentadas por la Primera y la Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 10 de mayo de

²⁰ Las negritas son más.

2010. Mayoría de nueve votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Luis María Aguilar Morales. Secretario: Óscar Palomo Carrasco.

El Tribunal Pleno, el doce de julio en curso, aprobó, con el número XXXV/2010, la tesis aislada que antecede. México, Distrito Federal, a doce de julio de dos mil diez.

Nota: Esta tesis no constituye jurisprudencia, ya que no resuelve el tema de la contradicción planteada.

En las expresadas manifestaciones del PJDF antes citadas, se puede observar que las mismas orientan a que las contribuciones deben estar en función de la capacidad contributiva, misma que consiste en la potencialidad real de contribuir al gasto público.

De igual forma, se exige una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable sobre la cual se aplica la tasa o tarifa según sea el caso; requiriéndose además la sensata correspondencia entre el hecho imponible y la base gravable.

Por lo tanto, en lo que atañe a la mecánica instaurada en el artículo 14 fracción I, II y III de la LISR, para efectos del cálculo de los pagos provisionales del gravamen en cuestión, se considera en el presente análisis; que si el hecho imponible es la obtención del ingreso o bien la utilidad obtenida, no corresponde a una verdadera aplicación del principio material de justicia tributaria de capacidad contributiva en dicho procedimiento; toda vez que, la mecánica establecida en la norma sobre la determinación de la base gravable para efectos de los pagos provisionales de las personas morales, no corresponde a una capacidad contributiva real del causante.

En tales circunstancias, tal y como se presentó en la exégesis de la ley del referido numeral y en la aplicación del mismo mediante el caso práctico presentado en el capítulo anterior, la determinación de la base gravable del ISR en

las personas morales se calcula en función de un coeficiente de utilidad o factor, con variables del ejercicio inmediato anterior; siempre y cuando se haya obtenido utilidad, de lo contrario se tiene que recurrir a los ejercicios anteriores sin exceder de cinco años.

De tal forma, queda de manifiesto que la determinación de la base gravable de los pagos provisionales del ISR de las personas morales, se tiene que recurrir a variables del o de ejercicios anteriores y que no corresponden al ejercicio que se está calculando.

Al obtener de tal mecánica fundada una base gravable estimada, es evidente que no corresponde a la capacidad real contributiva del sujeto obligado, eludiéndose así el principio material de justicia tributaria de capacidad contributiva.

Derivándose de tal procedimiento del artículo en cuestión, una utilidad estimada, la cual no representa la potencialidad real de contribuir del sujeto obligado; ya que en el período mensual se puede estar en condiciones de presentarse una pérdida y que no se manifiesta en el procedimiento de cálculo, misma que puede afectar el flujo de efectivo de la empresa e incrementándose aún más al tener la obligación de realizar un pago pecuniario al Estado que no corresponde a la realidad del causante.

De igual forma, es ilógico que la utilidad estimada sea un elemento que manifieste la presencia de la capacidad económica, ya que no es la utilidad real del causante; pues de los ingresos gravados para efectos del ISR obtenidos en el mes, la norma jurídica de estudio no establece la permisibilidad de descontar de los mismos las deducciones autorizadas del mismo período sino hasta el final del ejercicio fiscal de que se trate.

García (2002: 51), comparte que la capacidad contributiva está restringida por una exigencia lógica: la capacidad económica; aclarando además que por el

hecho de que el causante cuente con un índice de capacidad económica no es garantía el nacimiento de la capacidad contributiva, demandándose los elementos suficientes para hacer frente a las exacciones impositivas, manifestándose de tal forma, un sustento económico, una riqueza disponible pero que se a efectiva y no incidir sobre rendimientos inexistentes.

En esta misma tesitura, existe la interpretación jurisprudencial mediante la cual, se funda que para determinar si una contribución cumple con el principio tributario de estudio, es indispensable atender a la naturaleza de la misma, con el objeto de establecer como se manifiesta la capacidad contributiva.

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA DETERMINAR SI UNA CONTRIBUCIÓN CUMPLE CON ESE PRINCIPIO, ES NECESARIO ATENDER A SU NATURALEZA PARA ESTABLECER LAS FORMAS COMO SE MANIFIESTA LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

La capacidad contributiva no se manifiesta de la misma manera en todas las contribuciones, pues aparece en forma directa e inmediata en los impuestos directos, como los que recaen en la renta o el patrimonio, porque son soportados por personas que perciben, son propietarias o poseedoras de ellos, mientras que en los indirectos la capacidad tiene un carácter mediato como la circulación de bienes, la erogación, el gasto y el consumo, ya que parten de la previa existencia de una renta o patrimonio, y gravan el uso final de toda la riqueza a través de su destino, gasto o tipo de erogación que refleja indirectamente dicha capacidad. Luego, para determinar si una contribución cumple con el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es necesario atender a la naturaleza de dicho tributo a fin de conocer la forma como se manifiesta y modifica la capacidad contributiva [21].

Acción de inconstitucionalidad 29/2008. Diputados integrantes de la Sexagésima Legislatura del Congreso de la Unión. 12 de mayo de 2008. Once votos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretarios: Israel Flores Rodríguez, Maura Angélica Sanabria Martínez, Martha Elba Hurtado Ferrer y Jonathan Bass Herrera.

El Tribunal Pleno, el veintiséis de marzo en curso, aprobó, con el número 2/2009, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de marzo de dos mil nueve.

²¹ Las negritas son mías.

Inquiriendo aún más en las interpretaciones judiciales, se encuentran manifestaciones sobre la exégesis, la necesidad y la obligatoriedad del poder legislativo que al establecer gravámenes se debe de tomar muy en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo y no solamente cumplir la generalidad del impuesto al considerar a todos que se encuentren en el hecho o situación jurídica, tal y como lo establece la siguiente tesis:

CONTRIBUCIONES. LA POTESTAD PARA DETERMINAR SU OBJETO NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, SINO POR EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

La potestad tributaria implica para el Estado, a través de las autoridades legislativas competentes, la facultad de determinar el objeto de los tributos, **involucrando cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo de capacidad contributiva, de ahí que uno de los principios que legitima la imposición de las contribuciones no es precisamente el de generalidad, sino el de la identificación de la capacidad contributiva de los gobernados, por lo que no existe obligación de contribuir si no existe la relativa capacidad contributiva** [²²], y consecuentemente, habrá de pagar más quien tiene una capacidad mayor, y menos el que la tiene en menor proporción; todo lo cual descarta la aplicación del principio de generalidad en la elección del objeto del tributo.

Amparo en revisión 2695/96. Inmobiliaria Firpo Fiesta Coapa, S.A. de C.V. y coags. 31 de agosto de 1998. Mayoría de diez votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Armando Cortés Galván.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el diecinueve de noviembre en curso, aprobó, con el número LXXIX/1998, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a diecinueve de noviembre de mil novecientos noventa y ocho.

Asimismo, siendo más específicos en relación al ISR en la ley vigente en su momento, el poder judicial históricamente ha pronunciado que dicho gravamen se causa por el acto del ingreso de alguna ganancia o utilidad, por el hecho material

²² Las negritas son mías.

de la percepción que es el momento en que se beneficia y aumenta el patrimonio de la persona que lo recibe, y por tanto, su capacidad contributiva derivada de la mismas utilidades que en realidad haya tenido el causante en determinado período de tiempo, tesis que se transcriben:

IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Conforme a los artículos 1o., 2o. y 20 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de dieciocho de marzo de mil novecientos veinticinco, **el impuesto se causa por el acto del ingreso de alguna ganancia o utilidad, por el hecho material de la percepción que es el momento en que se beneficia y aumenta el patrimonio de la persona que lo recibe, y por tanto, su capacidad contributiva** [²³]; y tratándose de intereses, no desde que caen legalmente o deben ser pagados, sino desde la época en que efectivamente sean cubiertos, porque lo que la ley ha querido gravar, es el ingreso real o ganancia que venga a aumentar material y no virtualmente el patrimonio del causante; lo que indudablemente ocurre cuando recibe, por aquel concepto, no sólo efectivo, sino valores o créditos, de que puede disponer sin obligación de restituir su importe.

Amparo administrativo en revisión 2993/42. Barreira Jesús. 31 de agosto de 1942. Unanimidad de cinco votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA, INTERPRETACION DE LA LEY DE.

En materia de impuestos, la interpretación de la Ley debe ser estricta, esto es, hay que aplicarla en sus términos, sin darle más alcance que el que naturalmente tiene y, por tanto, el de la renta se causa sobre las utilidades que en realidad haya tenido el causante en determinado periodo de tiempo...

Tomo XLIX, página 2318. Índice Alfabético. Amparo en revisión 3094/36. Atlas Assurance Company Limited. 8 de septiembre de 1936. Unanimidad de cinco votos. Relator: Agustín Gómez Campos.

Tomo XLIX, página 1237. Amparo administrativo en revisión 2456/36. Atlas Assurance Company Limited. 22 de agosto de 1936. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Agustín Gómez Campos. Relator: Alonso Aznar Mendoza.

²³ Las negritas son mías.

Por consiguiente, en atención a las disquisiciones judiciales antes transcritas en referencia al principio material de justicia tributaria de capacidad contributiva, se considera en el presente estudio, que el procedimiento instituido en el numeral 14 y sus fracciones relativas de la LISR, no incluye los elementos y variables cuantitativas para determinar que el sujeto pasivo contribuye en sus pagos provisionales en base a una utilidad real, debiendo calcular el pago provisional del gravamen en cuestión en base a una estimación con datos del ejercicio fiscal anterior o anteriores.

En este orden de ideas, la utilidad estimada en los pagos provisionales del ISR para las personas morales, no es un indicativo de capacidad contributiva; puesto que tal y como lo hemos comentado en el presente capítulo, las deducciones autorizadas por la norma jurídica de estudio, permite descontarlas hasta el final del ejercicio conforme lo establecido en el numeral 10, presentándose hasta entonces la utilidad que realmente obtuvo el contribuyente.

Sin embargo, existen interpretaciones judiciales en las cuales se funda que lo establecido en la norma jurídica de estudio en referencia a la mecánica para determinar los pagos provisionales de las personas morales, no violan los principios materiales de justicia tributaria, disquisiciones y análisis que se presentan a continuación.

3.2 Elucidación en relación a los pagos provisionales del ISR de personas morales

Tal y como se puntualizó en el segundo capítulo del presente estudio, de acuerdo a la LISR vigente a partir del 2002, en su numeral 14 primer párrafo, instituye la obligación de las personas morales de efectuar pagos provisionales a cuenta del

impuesto anual, a más tardar el día 17 de cada mes inmediato posterior a aquél que corresponda el pago; detallándose en el mismo artículo en sus fracciones I, II y III el procedimiento para el cálculo respectivo de dichos anticipos del impuesto anual causado en el ejercicio fiscal correspondiente, procedimiento plasmado en el caso práctico del capítulo anterior.

El PJDF a través de tribunales colegiados de circuito, ha manifestado en el caso de incumplimiento en el que incurre el causante al no efectuar las declaraciones de los pagos provisionales, precisando además que aunque la norma jurídica alusiva al gravamen del que trate, establezca la obligación de efectuar declaración anual del ejercicio fiscal y siendo los pagos provisionales a cuenta del mismo, no extingue la obligación de tener que efectuarse.

PAGOS PROVISIONALES. NO SON OPCIONALES. CONSTITUYE UNA OBLIGACIÓN PARA EL CONTRIBUYENTE EFECTUARLOS.

El incumplimiento en el que incurre el contribuyente al no realizar declaraciones provisionales y, en su caso, los pagos de impuestos, también provisionales, trae consigo violaciones a disposiciones normativas contenidas en el Código Fiscal de la Federación, pues aun cuando este cuerpo de leyes contempla la obligación de presentar una declaración anual o de cierre del ejercicio, ello no implica necesariamente que cese la obligación de presentar declaraciones provisionales, pues ello constituye una obligación que, al ser omitida faculta a la autoridad hacendaria para imponer las sanciones relativas.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO.

Amparo directo 734/96. Procesados de Concreto de Tamaulipas, S.A. 4 de marzo de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Miguel García Salazar. Secretario: Hilario Zarazúa Galdeano.

Evidentemente, el Estado requiere de allegarse de recursos a corto plazo, con el objeto de solventar el gasto público y no tener que esperarse a que se concluya el ejercicio fiscal, escenario que obedeció en su momento a instituirse la obligación de tener que realizar de parte del sujeto pasivo pagos provisionales.

Sin embargo, aunque dichos pagos o anticipos sean a cuenta del impuesto anual del ejercicio fiscal, ciertamente debe de existir una congruencia lógica entre el procedimiento establecido para efectos del cierre del ejercicio como para los pagos anticipados y sobre todo que ambos mecanismos no conculquen los principios materiales de justicia tributaria.

Dentro de las interpretaciones judiciales en relación a la mecánica instituida sobre la determinación de los pagos provisionales del ISR de las personas morales, refiere a dicho procedimiento fundado en la norma de estudio en los numerales 12 y 12-A de la ley vigente durante el ejercicio fiscal 2000, y que es equivalente a la establecida en la norma actual; misa disquisición que señala:

RENTA. LOS ARTÍCULOS 12 Y 12-A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2000, QUE REGULAN EL MECANISMO PARA EFECTUAR PAGOS PROVISIONALES, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

Si bien es cierto que en los pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto en el ejercicio de que se trate, se toma en consideración el coeficiente de utilidad de ejercicios anteriores, también lo es que los artículos 12 y 12-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el ejercicio fiscal de 2000 **no violan el principio de proporcionalidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos**, toda vez que dicho mecanismo no se traduce en que el ordenamiento jurídico tome en cuenta una capacidad contributiva inexistente o incorrecta, sino que constituye una referencia objetiva que permite que los pagos provisionales a cuenta del impuesto que llegare a causarse durante el ejercicio fiscal correspondiente, guarden una proporción aproximada con los hechos que, de acuerdo con los antecedentes financieros de cada sujeto, son los que sirven para determinar el monto de la contribución, máxime que al tratarse de pagos provisionales, será hasta el final del ejercicio cuando se conocerá con certeza la base real del tributo, cuya reducción reportaría un beneficio para el particular, tal como lo es un saldo a favor. En ese orden de ideas, el procedimiento para determinar los pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto sobre la renta del ejercicio, previsto en los citados preceptos legales, se refiere a una estimación basada en un indicador de la potencialidad del contribuyente para determinar la base gravable del tributo, el cual consiste en la obtención de ingresos del ejercicio inmediato anterior, sin llegar a la exactitud de hacerlos coincidir con el monto real del gravamen, ya que éste solamente se obtendrá al calcular el impuesto verdaderamente causado una vez terminado el ejercicio fiscal y después de realizar las operaciones correspondientes previstas

en la ley [²⁴].

Amparo directo en revisión 1483/2005. Compañía Siderúrgica de Guadalajara, S.A. de C.V. 4 de noviembre de 2005. Cinco votos. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretario: Gustavo Ruiz Padilla.

Como es de percatarse, en dicha argumentación judicial refiere que se tiene que recurrir a datos o variables de ejercicios anteriores para el cálculo de los pagos provisionales del gravamen de estudio, especificando desde el inicio de la misma que no se viola el principio de proporcionalidad del artículo 31 fracción IV de la CM.

De igual forma, argumenta la no trasgresión en el procedimiento instituido a dicho principio por la exégesis de la ley al no tomar una capacidad contributiva inexistente o incorrecta.

Sin embargo, la misma aclaración judicial describe que dicho procedimiento constituye una referencia en búsqueda de que los pagos provisionales a causarse durante el ejercicio, guarden una proporción aproximada, dando la razón que será hasta el final del ejercicio cuando se conocerá con certeza la base real del tributo; considerando que si el contribuyente obtiene un saldo a favor anual derivado de tal procedimiento, como si fuera un beneficio después de haber afectado el flujo de efectivo durante los períodos mensuales.

De igual manera, es de observarse que la explicación judicial antes transcrita, establece que el mecanismo de los pagos provisionales refiere a una estimación basada en un indicador de potencialidad del contribuyente para la determinación de la base gravable del tributo en estudio, sin llegar a la exactitud de hacerlos coincidir con el monto real del gravamen, toda vez que el mismo se obtiene hasta que se haya concluido con el ejercicio fiscal.

²⁴ Las negritas son mías.

En tales circunstancias, se considera en el presente análisis, que tal interpretación judicial, proporciona elementos para establecer que en correspondencia al mecanismo instituido en la norma actual sobre la determinación de la base gravable de los pagos provisionales del ISR de las personas morales, no es un procedimiento que atienda la lógica y objetividad de parte del legislador; en virtud, de que la misma disquisición reconoce que la base gravable o el gravamen real se obtiene hasta el final del ejercicio fiscal, ya que es cuando se realiza el descuento de las deducciones autorizadas que permite la norma jurídica tributaria.

Así mismo, en la LISR vigente hasta el 31 de diciembre del 2001, la SCJN a través de tesis aislada y en correspondencia a la utilización del CU del ejercicio o ejercicios anteriores para la determinación de los pagos provisionales del impuesto correspondiente, funda que no se transgrede el principio de proporcionalidad o bien entendido como capacidad contributiva.

Sin embargo, en la misma disquisición establece que la provisionalidad de un pago justifica el sistema, en tanto que parte, de una estimación que lejos de ser arbitraria atiende precisamente a la realidad económica de la empresa durante su existencia anterior inmediata.

RENTA, LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA. LOS ARTICULOS 12, FRACCIONES I, II, INCISOS A) Y C) Y 12-BIS (DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE 31 DE DICIEMBRE DE 1987) NO VIOLAN LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD AL REMITIR PARA EL CALCULO DE LOS PAGOS PROVISIONALES AL COEFICIENTE DE UTILIDAD DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Si bien es cierto que en los preceptos mencionados no se establecen los elementos del impuesto sobre la renta, sino simplemente se regula el procedimiento para determinar el monto de los pagos provisionales que los contribuyentes deben efectuar mensualmente, también lo es que dicho procedimiento se relaciona con la base y tasa aplicable del tributo y, en consecuencia, indirectamente puede afectar los principios de proporcionalidad y equidad tributarios. **Sin embargo, no se violan dichos principios por el**

hecho de que los artículos 12, fracciones I y II, incisos a) y c) y 12-bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta establezcan que para el cálculo de los pagos provisionales se tomará en cuenta el coeficiente de utilidad de ejercicios anteriores, ya que no se sigue que se esté dando un trato desigual a los contribuyentes del impuesto sobre la renta que es lo que exige el principio de equidad. Tampoco se viola el principio de proporcionalidad, conforme al cual debe existir proporción entre la capacidad contributiva y lo que paga, porque, por una parte, se trata de pagos provisionales y será hasta el pago definitivo cuando se pueda determinar realmente si existió o no la proporcionalidad pretendida y, por otra, aun contemplando la provisionalidad del pago, tampoco se puede determinar que se vulnera la garantía aludida, pues incluso resulta más lógico que para efectos de pagos de esa naturaleza se atienda a la realidad de lo que fue la utilidad del contribuyente en un ejercicio completo en el que se comprendan ingresos de doce meses y no se considere la situación parcial de un período que, en más o menos, puede apartarse completamente de la verdadera capacidad contributiva, que solo puede determinarse al contemplar todo el ejercicio, y en relación al pago definitivo. La provisionalidad de un pago justifica el sistema, en tanto que parte, de una estimación que lejos de ser arbitraria atiende precisamente a la realidad económica de la empresa durante su existencia anterior inmediata [25].

Amparo en revisión 1691/89. Terrenos Atlampa y Guerrero, S.A. 17 de mayo de 1990. Unanimidad de diecisiete votos de los señores ministros: Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Azuela Güitrón, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Adato Green, Martínez Delgado, Carpizo Mac Gregor, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Presidente en funciones González Martínez. Ausentes: Presidente Carlos del Río Rodríguez, Carlos de Silva Nava, Francisco Pavón H. Vasconcelos y Carlos Santiago Rodríguez Roldán. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Sergio Novales Castro.

Tesis número XLVI/90, fue aprobada por el Tribunal en Pleno en Sesión Privada celebrada el miércoles doce de septiembre en curso. Unanimidad de diecinueve votos de los señores ministros: Presidente Carlos del Río Rodríguez, Carlos de Silva Nava, Ignacio Magaña Cárdenas, Mariano Azuela Güitrón, Samuel Alba Leyva, Noé Castañón León, Felipe López Contreras, Luis Fernández Doblado, José Antonio Llanos Duarte, Santiago Rodríguez Roldán, José Martínez Delgado, Clementina Gil de Lester, Atanasio González Martínez, José Manuel Villagordoa Lozano, Fausta Moreno Flores, Carlos García Vázquez, Sergio Hugo Chapital Gutiérrez, Juan Díaz Romero y Ulises Schmill Ordóñez. Ausentes: Salvador Rocha Díaz y Victoria Adato Green. México, Distrito Federal, a veinte de septiembre de mil novecientos noventa.

²⁵ Las negritas son mías.

En base a la interpretación judicial antes expuesta, es evidente que se reconoce que el procedimiento de estudio establecido en la LISR para efectos de los pagos provisionales de las personas morales, es en base a una estimación que atiende a la realidad económica de la empresa durante su existencia anterior inmediata, es decir, al ejercicio fiscal anterior o anteriores y que no corresponde al período del pago provisional del impuesto en estudio.

Dicha estimación se basa en la determinación del CU, mismo que se calcula tal y como hemos descrito en la presente investigación, con datos o variables del ejercicio inmediato anterior siempre y cuando se haya obtenido utilidad fiscal; de lo contrario la empresa deberá de tomar en cuenta las variables de ejercicios anteriores sin exceder de cinco.

Castillo (2006: A18), coincide al respecto:

“La respuesta a la pregunta planteada no resulta difícil si tomamos en cuenta que la utilización del factor o coeficiente de utilidad, referido a períodos anteriores, sólo implica una presunción, la cual consiste en suponer que un contribuyente persona moral, en lo mínimo, en el ejercicio en curso va obtener una utilidad idéntica a la ganancia del ejercicio inmediato anterior, en su caso, y que, por tanto al finalizar el ejercicio fiscal habrá de llevar a cabo el pago de la diferencia entre la suma de los pagos provisionales y el impuesto definitivo.”

Lo cual deja en claro, que el mecanismo establecido en la norma jurídica tributaria de estudio, no obedece a una realidad económica, capacidad económica y capacidad tributaria del sujeto pasivo; pues lo único real sería el ingreso percibido durante el período más no su base gravable al no permitir descontar en el mismo lapso de tiempo las deducciones autorizadas, mismas que fueron desembolsos económicos necesarios para la obtención del ingreso.

Si bien es cierto, en los períodos mensuales que corresponden a los pagos provisionales del sujeto pasivo, en este caso la persona moral, los ingresos

percibidos por la causante se encuentran gravados por la LISR al sujetarse a tal situación por el hecho imponible, es irracional que el procedimiento fundado en la norma jurídica de estudio en su numeral 14 y fracciones correspondientes, no permita descontar de las percepciones monetarias del contribuyente; los desembolsos de efectivo necesarios para el desarrollo de su actividad preponderante y que son necesarios para la obtención de los mismos ingresos pecuniarios de la persona moral.

El mismo PJDF, ha manifestado que para que se conozca la verdadera capacidad contributiva del contribuyente, es necesario que de los ingresos percibidos sean descontados los gastos efectuados, tal y como se cita en la siguiente tesis jurisprudencial, referente al numeral 31 fracción XV de la norma de estudio vigente en los ejercicios fiscales 2002 y 2003; empero, adaptable a la normatividad del impuesto de referencia en general.

RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN XV, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE EL MOMENTO EN QUE SE EFECTUARÁN LAS DEDUCCIONES TRATÁNDOSE DE LA ADQUISICIÓN DE BIENES SUJETOS A IMPORTACIÓN TEMPORAL, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002 Y 2003).

El precepto citado, al establecer como requisito que cuando se trate de la adquisición de bienes sujetos al régimen de importación temporal, éstos se deducirán hasta el momento en que retornen al extranjero en términos de la Ley Aduanera, transgrede el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, **ya que tratándose del impuesto sobre la renta, la capacidad contributiva se presenta en función de los ingresos que los sujetos pasivos perciben, así como del reconocimiento legal de los gastos necesarios en que tienen que incurrir para la generación de los ingresos que modifiquen su patrimonio** [²⁶]...

Amparo en revisión 474/2005. Valeo Térmico, S.A. de C.V. 18 de noviembre de 2005. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Maura Angélica Sanabria Martínez.

Amparo en revisión 1004/2005. Valeo Climate Control de México, S.A. de C.V.

²⁶ Las negritas son mías.

18 de noviembre de 2005. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Maura Angélica Sanabria Martínez.

Amparo en revisión 1105/2005. Siemens Vdo, S.A. de C.V. 18 de noviembre de 2005. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: María Estela Ferrer Mac-Gregor Poisot.

Amparo en revisión 910/2004. Siemens Vdo, S.A. de C.V. 18 de noviembre de 2005. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: María Estela Ferrer Mac-Gregor Poisot.

Amparo en revisión 440/2005. Rafypak, S.A. de C.V. 18 de noviembre de 2005. Cinco votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Paula María García Villegas.

Tesis de jurisprudencia 179/2005. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del siete de diciembre de dos mil cinco.

Indudablemente, la modificación del patrimonio de las empresas no se presenta hasta al concluir el ejercicio fiscal; toda vez que, tal cambio se genera conforme se realizan las actividades económicas de la misma, a través de los ingresos percibidos ya sea por la enajenación de bienes o prestación de servicios, así como por todos los desembolsos económicos necesarios para la obtención de los mismos.

Por tal motivo, sería congruente que el mecanismo para la determinación de los pagos provisionales del ISR de las personas morales, en lugar de calcular la base gravable mediante un CU, mismo que atiende a datos que no corresponden al ejercicio fiscal que se calcula del causante; más bien incluyera las deducciones autorizadas por la norma jurídica, obteniéndose de tal forma, la capacidad contributiva real del sujeto obligado y no estimada conforme al procedimiento vigente, siendo de tal forma congruente con la mecánica para la determinación del impuesto anual en cuestión.

En esta misma postura, Castillo (2006: A19) refiere,...”bien fácil resultaría, otorgar la opción a personas morales de adoptar el sistema de “pago real por

periodo mensual”, que ya está legalmente establecido para las personas físicas en el artículo 127 de la ley de la materia.”

Efectivamente, el primer párrafo del artículo antes referido señala en lo conducente:

“**127.-** El pago provisional se determinará restando de la totalidad de los ingresos a que se refiere esta sección obtenidos en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponde el pago, las deducciones autorizadas en esta sección, correspondientes al mismo período y, en su caso, las pérdidas fiscales ocurridas en ejercicios anteriores

(...)

Contra el pago provisional determinado conforme a este artículo, se acreditarán los pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad.”

Es preciso disertar, aunque no es menester de la presente investigación sobre el procedimiento u opción de disminución de los pagos provisionales de las personas morales del gravamen en estudio, se considera importante describir y acentuar sobre el tópico, en virtud de tener una gran injerencia en la mecánica de la base gravable de los pagos anticipados a partir del segundo semestre del ejercicio fiscal, lo cual sigue incidiendo sobre la capacidad contributiva del sujeto obligado.

De igual forma es preciso retomar, tal y como se describió en el anterior apartado del presente estudio, sería fácil objetar los comentarios antes citados, en base a que la misma LISR en el numeral 15º fracción II, instituye que los contribuyentes que estimen que el CU que deben de aplicar para determinar los pagos provisionales es superior al CU de utilidad al ejercicio que correspondan

dichos pagos, podrán, a partir del segundo semestre del ejercicio, solicitar autorización para disminuir el monto de los que correspondan.

Se discurre en el presente estudio, que dicho numeral antes citado proporciona elementos evidentes para razonar que el procedimiento establecido en el artículo que le antecede; mediante la determinación de la base gravable con el CU, no coincidirá con los eventos económicos mensuales reales de la empresa así como con el cierre del ejercicio fiscal de la misma.

Po tal motivo, se instituye tal opción de solicitar autorización para la disminución del CU a partir del segundo semestre, es decir, a partir del mes de julio del ejercicio que se esté efectuando los cálculos respectivos, dejándose a la discrecionalidad de la autoridad la aceptación o rechazo de tal petición, contribuyendo así a una carga administrativa adicional al sujeto obligado.

De igual manera, tal artículo establece claramente que es mediante estimación del contribuyente el cálculo del nuevo CU, como si se tuviera la certeza de prever con exactitud el comportamiento económico de la empresa para los siguientes seis meses del ejercicio fiscal; lo cual sin duda, es en búsqueda de querer igualar los resultados que se presumen obtener al cierre del período anual.

Evidentemente, la determinación de la base gravable tanto del inicio del ejercicio fiscal con como para la opción de la solicitud de los pagos provisionales del impuesto en estudio, es a través de estimaciones y variables que no corresponden a la realidad económica del sujeto pasivo.

Tal es el caso que para una persona moral común del régimen general de ley, determinará la base gravable de sus pagos provisionales del gravamen en estudio mediante variables de al menos un ejercicio fiscal anterior y en caso de estimar que el factor determinado para su utilidad estimada de los primeros seis meses es superior al que se presuma o estime que se obtendrá en el ejercicio al

que corresponda los pagos anticipados a cuenta del impuesto anual, deberá calcular el nuevo CU, obviamente con variables que aún desconoce en su cabal realidad mediante la estimación.

Por si fuera poco, en caso de que exista una diferencia entre los pagos provisionales efectuados previa autorización de la autoridad en una cantidad menor la que le hubiera correspondido conforme al artículo 14 de la LISR, se deberá de liquidar la diferencia entre los mismos, con la obviedad de la actualización y recargos correspondientes conforme al CFF.

En la LISR aplicable antes del 2002, la mecánica para la disminución de los pagos provisionales del ISR, se establecía en el artículo 8º del RLISR en correspondencia a los artículos 12 y 12-A vigentes de la ley antes citada, y no en la norma jurídica concerniente al gravamen, lo cual violentó el principio de reserva de ley, emitiéndose la inconstitucionalidad de parte de la Segunda Sala de la SCJN una tesis aislada, mediante la cual se manifiesta evidentemente además, el objeto subjetivo del legislador de buscar la finalidad primordial de que los pagos provisionales guarden relación directa con el impuesto definitivo a pagar durante el ejercicio fiscal.

De igual forma, en la misma interpretación, se reconoce que el sujeto obligado deberá de efectuar el recálculo del CU, tomando como base variables o datos de la aplicación de los artículos 12 y 12-A de la LISR vigente en ese momento y tal disquisición muestra la razón que el contribuyente obtiene de tal procedimiento un resultado ficticio en el impuesto definitivo a pagar.

RENTA. EL ARTÍCULO 8º. DEL REGLAMENTO DE LA LEY DE ESE IMPUESTO ES INCONSTITUCIONAL PORQUE AL FIJAR LA MECÁNICA PARA DETERMINAR EL COEFICIENTE DE UTILIDAD QUE SIRVE DE BASE PARA EFECTUAR LOS PAGOS PROVISIONALES, INTRODUCE ELEMENTOS NO PREVISTOS EN LA NORMA QUE REGLAMENTA.

El citado precepto va más allá de lo dispuesto por el artículo 12-A, fracción IV,

de la Ley del Impuesto sobre la Renta que reglamenta, **toda vez que este dispositivo legal establece una opción para el contribuyente, consistente en la posibilidad de obtener, previa autorización de la autoridad, la disminución de los pagos provisionales; esto con la finalidad primordial de que dichos pagos guarden relación con el impuesto definitivo a pagar durante el ejercicio, y si bien es cierto que de manera expresa deja al reglamento el establecimiento de las reglas correspondientes para la aplicación de esa opción, ello no autoriza, como incorrectamente lo hace el artículo 8o. impugnado, a fijar una nueva mecánica o recálculo para la determinación del coeficiente de utilidad que sirve de base para efectuar los pagos provisionales del impuesto, introduciendo nuevos elementos no previstos por la norma que reglamenta**, puesto que, por una parte, obliga al contribuyente a considerar los datos obtenidos durante el ejercicio en que se declara, lo que no exigen los artículos 12 y 12-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta y, por otra, impide hacer la deducción inmediata, desnaturalizando la finalidad perseguida por el segundo de los preceptos legales citados, que es precisamente que los pagos provisionales guarden relación con el impuesto definitivo a pagar. **De tal suerte que la aplicación del procedimiento consignado en el artículo 8o. del reglamento impugnado, lejos de cumplir con la finalidad de la norma que reglamenta, produce una consecuencia contraria, esto es, que el contribuyente obtenga un resultado ficticio en el impuesto definitivo a pagar y, como consecuencia de ello, se vea obligado a cubrir recargos por la supuesta diferencia resultante, no obstante que de acuerdo a la declaración final del ejercicio no exista realmente diferencia alguna, o bien, que al determinarse el impuesto anual definitivo resulte que con los pagos provisionales efectuados ya se encontrase pagado, incluso en exceso, ese impuesto** [²⁷].

Amparo en revisión 1307/95. Grupo Industrial Saltillo, S.A. de C.V. 13 de junio de 1997. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Homero Fernando Reed Ornelas.

A pesar de tal interpretación judicial antes esbozada, misma que discute principalmente la violación del artículo 8º de la LISR vigente en ese entonces, al violentarse el principio de reserva de ley, a la postre y una vez establecido en la norma jurídica del ISR el procedimiento para la disminución de pagos provisionales y no en el reglamento conforme a las normas vigentes en ese entonces, se emite tesis aislada por la Segunda Sala de la SCJN, misma que describe que al establecerse en el numeral 8º del RLISR –precisando que en el RLISR actual no se instituye de tal forma- no se viola el principio de

²⁷ Las negritas son mías.

proporcionalidad al establecerse la opción de la disminución de los pagos provisionales del ISR cuando el contribuyente estime justificadamente la disminución del CU, misma que a la letra describe:

PAGOS PROVISIONALES. EL ARTÍCULO 8o. DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, AL ESTABLECER QUE ÚNICAMENTE PUEDE DISMINUIRSE SU MONTO, CUANDO EL CONTRIBUYENTE ESTIME JUSTIFICADAMENTE QUE EL COEFICIENTE DE UTILIDAD QUE DEBE APLICAR PARA DETERMINARLOS SEA SUPERIOR AL COEFICIENTE DE UTILIDAD DEL EJERCICIO AL QUE CORRESPONDAN HASTA POR SEIS MESES, NO CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

El hecho de que el citado precepto establezca que los contribuyentes del impuesto sólo podrán disminuir el monto de los pagos provisionales, **a fin de que éstos guarden relación con el impuesto definitivo a pagar, cuando estimen justificadamente que el coeficiente de utilidad que deben aplicar para determinar dichos pagos sea superior al coeficiente de utilidad del ejercicio al que correspondan hasta por seis meses del mismo ejercicio, siempre que obtengan la autorización respectiva**, la cual se solicitará a la autoridad administradora competente a más tardar el día quince del primer mes del periodo por el que se solicita la disminución del pago, mediante la forma oficial que al efecto publique la autoridad hacendaria, **no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ello es así porque al tratarse de pagos provisionales que se ajustarán al final del ejercicio con el pago definitivo, es hasta ese momento cuando se puede determinar con certeza cuáles fueron las utilidades obtenidas por el particular y, por ende, corroborarse si se atendió o no al mencionado principio constitucional, y porque resulta más acorde a la lógica que para efectos de pagos de esta índole se atienda a la realidad de la utilidad obtenida en un ejercicio fiscal concluido y no a la situación de un periodo determinado, pues la utilidad final sólo podrá apreciarse hasta que culmine el ejercicio de que se trate, una vez comprendidos los ingresos y descuentos autorizados por la ley** [²⁸].

Amparo directo en revisión 1661/2003. Palace Holding, S.A. de C.V. 5 de marzo de 2004. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Jorge Luis Revilla de la Torre.

²⁸ Las negritas son mías.

Finalmente, retomamos lo antes comentado, que en el procedimiento instituido en la LISR vigente, prevalece tal situación establecida en el artículo 15 fracción II de la ley en cita, al otorgar la opción de disminuir los pagos provisionales del ISR mediante el recálculo y estimación del nuevo CU, obteniéndose de nueva cuenta una base gravable estimada para los períodos mensuales del segundo semestre del ejercicio fiscal, en búsqueda de hacer coincidir con el impuesto anual.

Es evidente, que en el procedimiento actual conforme al artículo 10º y 14º de la norma jurídica de estudio, que es hasta el final del ejercicio fiscal cuando se conoce la utilidad coincidiendo con lo establecido en la interpretación judicial antes descrita, al descontarse de los ingresos obtenidos en el ejercicio las deducciones autorizadas por la ley.

Sin embargo, insistimos en la obviedad que las operaciones económicas del sujeto pasivo –persona moral- se efectúan a diario influyendo positiva o negativamente en su flujo de efectivo, de tal forma que al finalizar el mes de igual forma se obtiene una utilidad o pérdida según el caso, misma que atiende más a la realidad económica y por ende a su capacidad contributiva.

CAPÍTULO 4

DERECHO COMPARADO INTERNACIONAL

CAPÍTULO 4

DERECHO COMPARADO INTERNACIONAL

De acuerdo al DRAE, el vocablo “comparar” lo conceptualiza como “fijar la atención en dos o más objetos para descubrir sus relaciones o estimar sus diferencias o semejanza”, que proviene del latín “*comparare*”, por lo que el término comparado, gramaticalmente, es participio pasado del verbo comparar.

Por lo tanto, en atención a la definición antes descrita, en el ámbito jurídico se puede establecer, que el derecho comparado, “es la técnica o método para el estudio de diversos sistemas jurídicos entre países o estados, con el objeto de revelar sus similitudes y diferencias”.

Doctrinalmente, García (2000: 162) define al derecho comparado:

“Como su nombre lo indica, esta disciplina que consiste en el estudio comparativo de instituciones o sistemas jurídicos de diversos lugares o épocas, con el fin de determinar las notas comunes y las diferencias que entre ellos existen, y derivar de tal examen conclusiones sobre la evolución de tales instituciones o sistemas y criterios para su perfeccionamiento y reforma”.

Como observa en la definición antes citada, de la comparación de los sistemas jurídicos a través de la de la disciplina de derecho comparado, se pueden derivar criterios para su perfeccionamiento y reforma en su caso con el propósito de establecerse un mejor escenario en la evolución y aplicación de sus normas jurídicas y por ende en el cumplimiento de las obligaciones así como derechos de los gobernados en un Estado de derecho democrático.

A pesar de que el derecho comparado, como disciplina académica autónoma es relativamente reciente, sin embargo, tal instrumento se ha utilizado durante siglos en estudios jurídicos comparativos entre países del mundo occidental.

Según su génesis, se estriba que el primer estudio comparativo a *Las Leyes* corresponde a Platón, obra en la que el filósofo compara el derecho de las ciudades-Estado griegas.

Mientras que en nuestro país existió el instituto del Derecho Comparado fundado en 1940, el cual dependía de la facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de México (UNAM). (Morineau, 2006: XVII-XIX).

Mediante la comparación del derecho entre países, puede incluirse la interpretación de la doctrina jurídica existente, las elucidaciones judiciales, las normas jurídicas en su contexto general o en lo particular, examinándose los elementos comunes y discrepantes para diversos objetivos según sea el caso.

De tal forma que, a través de la disciplina indicada, se permite obtener una perspectiva favorable respecto a las normas jurídicas, instituciones e disquisiciones judiciales concretas o bien de todo un sistema jurídico; presentándose de tal comparación entre dos países, un escenario que muestra elementos para establecer el grado de evolución, rezago o avance jurídico que se posee sobre el tema y estando en posibilidades de proponer alternativas factibles de adecuación en búsqueda de la coherencia, autonomía y eficacia del sistema normativo para fortalecimiento del sistema jurídico en general; siendo útil para la doctrina, la jurisprudencia y el legislador.

En tal situación, la doctrina jurídica analiza con esmero casos de otros ordenamientos con el objeto de plantear su estudio y comentario del derecho positivo; mientras que, la jurisprudencia en ocasiones acude al derecho

comparado para interpretar las normas jurídicas, requiriéndose una analogía amplia a nivel internacional para interpretar la norma jurídica doméstica.

En lo que respecta al legislador, en ocasiones toma opiniones y modelos del exterior o en el ámbito doméstico, para implementarse en nuevas leyes con el objeto de solucionar problemas que se presentan localmente.

Además, debido al aumento descomunal de los intercambios económicos, culturales y personales entre los países; se presentan también un incremento de las relaciones jurídicas a nivel transnacional, por lo que el derecho comparado es básico en el contexto jurídico actual.

Arellano (2004: 27) comparte, que dentro de los objetivos en la utilización de la disciplina del derecho comparado se pueden señalar:

- “A) Obtener un mejor entendimiento de las características generales específicas del Derecho propio;
- B) Intentar el perfeccionamiento de la normatividad interna, principalmente la que se desprende de las leyes y de los reglamentos;
- C) Evitar una imitación extralógica del Derecho extranjero que pudiera derivar de un traslado irracional de instituciones existentes más allá de nuestras fronteras y que no fueran adaptables a la idiosincrasia nacional;
- D) Aprovechar la evidente utilidad que pueda arrojar la existencia de normas jurídicas idóneas en otras latitudes y permitir que avance el Derecho Interno del país que recoge instituciones procedentes de otros lares;
- E) Considerar el grado de avance del Derecho propio al examinar el grado de adelanto que se obtiene del examen de la normatividad jurídica extranjera.”

Efectivamente, en virtud del alcance que representa la disciplina del derecho comparado, el PJDF ha pronunciado mediante tesis aislada; que la misma está considerada como fuente del derecho mexicano, mediante la cual se estudia a los diversos sistemas jurídicos existentes, con el objeto de determinar las

semejanzas y diferencias entre éstos y que, en su caso, acceder una mayor comprensión del derecho nacional, misma que se transcribe:

DERECHO COMPARADO. LAS AUTORIDADES NO ESTAN OBLIGADAS A RESOLVER CON APOYO EN EL.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 14 constitucional, las autoridades encargadas de la administración de justicia están obligadas a resolver conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la legislación sustantiva vigente y, a falta de ésta, en los principios generales del derecho, los que en ninguna forma comprenden el derecho comparado, **cuya disciplina está considerada como fuente del derecho mexicano, que estudia a los diversos sistemas jurídicos existentes, a efecto de determinar las semejanzas y diferencias entre éstos y que, en su caso, permitiría una mayor comprensión del derecho nacional [29]**, pero de ninguna manera resulta jurídico exigir a los juzgadores que resuelvan con apoyo en esa ciencia, porque no existe sustento legal que los faculte a ello.

TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGESIMO SEGUNDO CIRCUITO.

Amparo directo 881/96. Francisco Javier Asturiano Rosales. 5 de diciembre de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: Augusto Benito Hernández Torres. Secretaria: Leticia Morales García.

Por lo anteriormente expuesto, la disciplina de derecho comparado es una herramienta para los países confrontar sus sistemas jurídicos en su contexto general o bien en un área de derecho específica, así como los resultados obtenidos en la aplicación de las normas jurídicas.

Tal es el caso que para el ámbito tributario, existen varios estudios comparativos en los resultados obtenidos en el ámbito tributario en general o de manera en particular de un impuesto específico, emitidos por ejemplo, por la Comisión Económica para América Latina y El Caribe (CEPAL) y la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OECD).

²⁹ Las negritas son mías.

Prueba de ello, para el caso concreto del ISR para las personas morales o jurídicas, existen estudios sobre la evasión o incumplimiento de la contribución citada sobre los países de Argentina, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, Guatemala, México y Perú (Pecho, Peláez y Sánchez, 2012: 13,14). (Véase tabla 23).

Tabla 23:
Tasa de incumplimiento del ISRPJ en algunos países de América Latina

<i>País</i>	<i>Período</i>	<i>Tasa de incumplimiento</i>
Argentina	2003	49.70%
Chile *	2003-2006	31.10%
Colombia *	2000-2009	32.20%
Costa Rica *	2000-2007	72.40%
Ecuador *	2004-2006	63.70%
El Salvador *	2005	51.00%
Guatemala	2006	62.80%
México	2002-2004	36.00%
Perú *	2006	51.30%
*Los países muestran el promedio de incumplimiento en el período.		

Fuente: Elaboración propia con datos porcentuales de varios autores e instituciones, recopilados por (Pecho, Peláez y Sánchez, 2012: 13,14). La presente tabla muestra la tasa de incumplimiento del ISRPJ de algunos países de América Latina.

En atención a la justificación sobre la utilidad la disciplina de derecho comparado antes descrita; en el presente capítulo se exhiben los procedimientos instituidos en la norma jurídica alusiva al impuesto en estudio en el presente esbozo, de la República de Costa Rica y la República de El Salvador, en correspondencia a los cálculos de los pagos provisionales del ISRPJ; diferenciando los procedimientos establecidos en la legislación material de exposición y distinguiendo la aplicación de los principios materiales de justicia tributaria en comparación a la LISR de México.

4.1 Relación jurídica tributaria de la República de Costa Rica

La República de Costa Rica, país de Centro América situada al norte con la República de Nicaragua y al Sureste con la República de Panamá, siendo San José la Capital, con una extensión territorial de 51.100 km² (Organización Mundial de la Salud OMS, Estrategia de Cooperación, 2013: 1), mismo que cuenta con un 4.066.096 de habitantes según el censo realizado en el 2012 (Instituto Nacional de Estadísticas y Censos de Costa Rica, INEC, 2013).

De igual forma Costa Rica, como en toda nación, para el sostenimiento de la República y para que esté en posibilidades de cumplir una de sus funciones sustantiva como lo es el sufragar el gasto público, se requiere la imperiosa necesidad de otorgarle la potestad tributaria al Gobierno, es decir, trasladándole de parte de sus ciudadanos el poder para que establezca y aplique la obligatoriedad generalizada de contribuir a la organización y financiamiento para su sostenimiento como tal.

Al respecto de los ingresos que el Estado demanda, Fraga (1981: 315-316) con precisión discurre:

“El sostenimiento de la organización y funcionamiento del Estado implica necesariamente gastos que éste debe atender procurándose los recursos indispensables...Los ingresos del estado se originan normalmente por los impuestos que decreta, por los derechos, los productos y aprovechamientos que obtiene por sus actividades, y excepcionalmente por los financiamientos que contrata dentro o fuera del país.”

Por tal motivo y de igual manera, en la Constitución Política de la República de Costa Rica (CPRCR) (Constitución Política de la República de Costa Rica de 7 de Noviembre de 1949 y sus Reformas, Ministerio de Hacienda de Costa Rica MHCR, 2013) se establece en título II sobre en referencia a los Costarricenses,

en su numeral 18 la obligación jurídica tributaria, mismo que instituye que deben de observar la Constitución, y las leyes, servir a la Patria y contribuir a los gastos públicos.

A diferencia del artículo 31 fracción IV de la CPEUM, el numeral 18 de la CPRCR no detalla como deberá de efectuarse tal contribución, es decir, no precisa en el mismo los principios tributarios de manera específica en la materia, sino más bien, se encuentran los principios tributarios constitucionalizados establecidos en diferentes numerales así como los principios constitucionales tributarios, mismos que se aplican a todas las demás áreas del derecho.

Dentro del sistema tributario de la República de Costa Rica, podemos encontrar entre las principales leyes tributarias a la Ley del Impuesto General Sobre las Ventas (LIGSV) y a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, igualmente denominada en México.

4.1.1 ISRPJ de la República de Costa Rica

La LISR de la República de Costa Rica, fue publicada el 19 de Mayo de 1988 en la Gaceta, Diario Oficial No. 96, a la cual se le identifica como la Ley No. 7092 (MHCR y la Gaceta Diario Oficial, 2013).

Dicha norma jurídica, establece en su artículo título I, mismo que refiere al Impuesto Sobre las Utilidades (ISU), el capítulo I corresponde al hecho generador y a la materia imponible; en su artículo 1º, instituye el ISU a las empresas y personas físicas que desarrollen actividades lucrativas.

En el mismo numeral, describe que el hecho generador del ISU, será la percepción de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales que provengan de cualquier fuente costarricense.

De igual manera, en el artículo citado, se detalla que dicho gravamen, grava los ingresos continuos o eventuales de fuente costarricense, percibidos o devengados por personas físicas o jurídicas domiciliadas en el país.

Y por último, se especifica lo que se deberá de entender por ventas o ingresos de fuente costarricense, siendo los provenientes de servicios prestados o capitales utilizados en el territorio nacional que se obtengan durante el período fiscal de acuerdo con lo establecido en la misma ley.

Como es de aclararse en lo antes comentado, a diferencia del sistema legal mexicano, en Centro y Sudamérica es común encontrar que a las personas morales se les denomine personas jurídicas.

Al respecto de las personas jurídicas, en el artículo 2º de la norma jurídica tributaria de estudio, misma que alude a los contribuyentes; define que independientemente de la nacionalidad, del domicilio y del lugar de la constitución de las personas jurídicas, de la reunión de juntas directivas o de la celebración de los contratos, serán contribuyentes todas las empresas públicas o privadas que realicen actividades o negocios de carácter lucrativo en el país.

Dicho numeral describe tanto a personas jurídicas como a personas físicas, limitándonos solamente a las primeras en el presente esbozo, misma que se describen de la siguiente manera:

- Las personas jurídicas legalmente constituidas, las sociedades de hecho, las sociedades de actividades profesionales, las empresas del Estado y las cuentas en participación que halla en el país.

- Las sucursales, agencias y otros establecimientos permanentes que operen en Costa Rica, de personas no domiciliadas en el país que haya en él.
- Los fideicomisos y encargos de confianza constituidos conforme con la legislación costarricense.
- Las sucesiones, mientras permanezcan indivisas.
- Todas aquellas personas jurídicas que no estén expresamente incluidas en los incisos anteriores, pero que desarrollen actividades lucrativas en el país.
- Los entes que se dediquen a la prestación privada de servicios de educación universitaria, independientemente de la forma jurídica adoptada.

Por lo tanto, es de encontrarse similitudes en la descripción de personas jurídicas con la conceptualización de las personas morales sujetas al impuesto en estudio con el establecido en las normas tributarias mexicanas.

Así mismo, en lo que respecta a las personas morales exentas del gravamen citado en su artículo 3º, existen semejanzas conforme a la LISR mexicana, al incluirse al Estado, los municipios, instituciones autónomas y semiautónomas, las universidades estatales, los partidos políticos, las organizaciones sindicales, las asociaciones civiles, entre otras.

En lo que refiere al período del gravamen, en el artículo 4º de la norma en cita, se aclara que el período será de un año, contado del primero de octubre de cada año, a diferencia del ejercicio fiscal establecido en México.

En lo que respecta a la determinación de la base imponible del ISU, se encuentra en el artículo 5º y 7º, estableciéndose que la renta bruta se refiere a los ingresos o beneficios percibidos en el período del impuesto y que la renta neta corresponde al resultado que se obtenga de deducir de la renta bruta las deducciones correspondiente, mismo que se transcriben:

“Artículo 5º.- Renta bruta.

La renta bruta es el conjunto de los ingresos o beneficios percibidos en el período del impuesto por el sujeto pasivo, en virtud de las actividades a que se refiere el párrafo tercero del artículo 1º.

(...)

Artículo 7º.- Renta Neta.

La renta neta es el resultado de deducir de la renta bruta los costos y gastos útiles, necesarios y pertinentes para producir la utilidad o beneficio, y las otras erogaciones expresamente autorizadas por esta ley, debidamente respaldadas por comprobantes y registradas en la contabilidad.”

Por lo tanto, en lo que respecta a la base gravable imponible en la LISR mexicana establecida en su artículo 10º, es similar lo instituido en el numeral 7º de la LISR de la República de Costa Rica, al describirse en ambos numerales que de los ingresos percibidos se restarán los gastos necesarios para su obtención en el período correspondiente al ejercicio fiscal.

Así mismo, se puede encontrar entre la LISR de la República de Costa Rica y la de México, en correlación a la categorización de los gastos que se podrán descontar de los ingresos percibidos durante el ejercicio fiscal, mismos que se encuentran estipulados en el caso de la norma jurídica tributaria costarricense en su numeral 8º y que resumimos entre otras a continuación:

- El costo de los bienes y servicios vendidos, tales como la adquisición de bienes y servicios objeto de la actividad de la empresa y las materias primas.

- Los sueldos, los sobresueldos, los salarios, las bonificaciones, las gratificaciones, las regalías, los aguinaldos, los obsequios y cualquier otra remuneración por servicios personales efectivamente prestados, siempre y cuando proceda y se hayan hecho las retenciones y enterado los impuestos a que se refiere el título II de esta Ley.
- Las primas de seguros, los intereses y otros gastos financieros, pagados o incurridos por el contribuyente durante el año fiscal.
- Las deudas manifiestamente incobrables que se hayan agotado las gestiones legales para su recuperación.
- Las depreciaciones para compensar el desgaste, el deterioro o la obsolescencia económica, funcional o tecnológica de los bienes tangibles.
- Cuando en un período fiscal una empresa industrial obtenga pérdidas, estas se aceptarán como deducción en los tres siguientes períodos.
- Las cuotas patronales que se establezcan en las leyes.
- Los gastos de representación y similares en que se incurra dentro o fuera del país, los viáticos que se asignen o se paguen a dueños, socios, miembros de directorios u otros organismos directivos o a funcionarios o empleados del contribuyente, siempre que las deducciones por estos conceptos no representen más del uno por ciento (1%) de los ingresos brutos declarados.
- Las indemnizaciones, las prestaciones y las jubilaciones, limitado su monto al triple del mínimo establecido en el Código de Trabajo.

- Los gastos de publicidad y de promoción, incurridos dentro o fuera del país, necesarios para la producción de ingresos gravables.
- Los gastos de transporte y de comunicaciones, los sueldos, los honorarios y cualquier otra remuneración pagada a personas no domiciliadas en el país.
- Las donaciones debidamente comprobadas que hayan sido entregadas, durante el período tributario respectivo, al Estado, a sus instituciones autónomas y semi-autónomas, a las corporaciones municipales, a las universidades estatales, a las Juntas de Protección Social, a las Juntas de Educación, a las instituciones docentes del Estado, a la Cruz Roja Costarricense y a otras instituciones.

Ahora bien, en lo que respecta al elemento esencial del tributo de tasa o tarifa, para el caso de las personas jurídicas se establece en la LISR del país en comparación, que calcularán el ISU conforme lo instituido en el artículo 15º, mismo que a la letra señala:

“Artículo 15.- Tarifa del impuesto.

A la renta imponible se le aplicarán las tarifas que a continuación se establecen.

El producto así obtenido constituirá el impuesto a cargo de las personas a que se refiere el artículo 2º de esta ley.

a) Personas jurídicas: Treinta por ciento (30%) [³⁰].

b) Pequeñas empresas: Se consideran pequeñas empresas aquellas personas jurídicas cuyo ingreso bruto en el período fiscal no exceda de ₡26,553.000.00 a las cuales se les aplicará, sobre la renta neta, la siguiente tarifa única según corresponda:

- i) Hasta ₡ 13.200.000,00 de ingresos brutos.....el 10%.
- ii) Hasta ₡ 26.553.000,00 de ingresos brutos.....el 20%.”

³⁰ Las negritas son mías.

A cotejo de la LISR de México vigente, misma que establece que para efectos del cálculo del impuesto en cuestión, las personas morales aplicarán el 30% sobre la base gravable, porcentaje fundado en el numeral 10º y en correspondencia al artículo segundo de disposiciones de vigencia temporal del ISR.

Como es de observarse en el artículo antes citado de la norma jurídica costarricense, existe coincidencia en el porcentaje de la tasa impositiva del 30%, con el contraste de que en la norma jurídica de México es aplicable de manera generalizada a todas las personas morales que se encuentren en el hecho o situación jurídica.

Así mismo, la diferencia entre las leyes impositivas alusivas al ISR, estriba en que la costarricense aplica una tarifa que toma en consideración el rango de ingresos para pequeñas empresas, aplicándose el porcentaje del 10 y 20% según sea el caso como se muestra el artículo antes citado en estudio.

Ahora bien, en lo que atañe a los pagos provisionales o anticipados a cuenta del impuesto anual, así como en la determinación de su base gravable y cálculo respectivo en la LISR de la República de Costa Rica, se pormenoriza en el artículo 22º de la norma, mismo que se transcribe para su comparación respectiva:

“Artículo 22.- Pagos parciales del impuesto.

Los contribuyentes a que se refiere el artículo 2 de esta Ley están obligados a efectuar pagos parciales a cuenta del impuesto de cada período fiscal, conforme con las reglas siguientes:

- a) **Servirá de base para calcular las cuotas de pagos parciales el impuesto determinado en el año inmediato anterior, o el promedio aritmético de los tres últimos períodos fiscales, el que fuere mayor.**

En el caso de contribuyentes que por cualquier circunstancia no hubieren declarado en los tres períodos fiscales anteriores, **la base para calcular las cuotas de los pagos parciales se determinará utilizando las declaraciones que hubieren presentado y, si fuere la primera, mediante estimación fundada que al efecto deberá proporcionar a la**

Administración Tributaria el contribuyente de que se trate. Dicha estimación deberá presentarse a más tardar en el mes de enero de cada año.

Si no se presentare, la Administración Tributaria establecerá de oficio la cuota respectiva.

- b) Determinado el monto del pago a cuenta, el setenta y cinco por ciento (75%) de ese monto deberá fraccionarse en tres cuotas iguales, las que deberán pagarse sucesivamente a más tardar el último día hábil de los meses de marzo, junio y setiembre de cada año.
- c) **Del impuesto total que se liquide al presentar la declaración jurada, deberán deducirse los pagos parciales que correspondan a ese período fiscal ^[31]. El saldo resultante deberá pagarse dentro de los dos meses y quince días naturales siguientes al término del período fiscal respectivo. Las empresas que obtengan sus ingresos de actividades agropecuarias exclusivamente, podrán pagar el impuesto del período fiscal en una sola cuota, dentro de los dos meses y quince días naturales siguientes a la terminación del período fiscal que corresponda.”**
- d) **Servirá de base para calcular las cuotas de pagos parciales el impuesto determinado en el año inmediato anterior, o el promedio aritmético de los tres últimos períodos fiscales, el que fuere mayor.**

En el caso de contribuyentes que por cualquier circunstancia no hubieren declarado en los tres períodos fiscales anteriores, **la base para calcular las cuotas de los pagos parciales se determinará utilizando las declaraciones que hubieren presentado y, si fuere la primera, mediante estimación fundada que al efecto deberá proporcionar a la Administración Tributaria el contribuyente de que se trate. Dicha estimación deberá presentarse a más tardar en el mes de enero de cada año.**

En referencia al artículo antes citado, es de concluirse que en semejanza a la LISR mexicana, en la norma jurídica costarricense del ISR, también existe la obligación para las personas jurídicas de tener que realizar pagos parciales a cuenta del impuesto del ejercicio, mismos que se descuentan del ISR anual.

De igual forma, y en similitud a la determinación de la base gravable para los pagos parciales del impuesto en estudio, en la LISR de la República de Costa

³¹ Las negritas son mías.

Rica, dichos anticipos se efectúan a través de estimaciones, tomando datos del ejercicio determinado inmediato anterior, situación que deja en claro, que el procedimiento fundado en la ley, no corresponde a la realidad económica del sujeto pasivo en los pagos provisionales.

Por lo que sin duda alguna, en los procedimientos establecidos en las normas jurídicas alusivas al ISR en los países de la República de Costa Rica y México, en concordancia al procedimiento para la determinación de los pagos parciales de las personas jurídicas y pagos provisionales de las personas morales denominados respectivamente, es a través de mecanismos estimativos, en los cuales toma datos o variables del ejercicio inmediato anterior o anteriores para el caso de México y que no corresponden en ninguno de los dos casos a la realidad económica o capacidad contributiva del sujeto pasivo.

4.2 Relación jurídica tributaria de la República de El Salvador

La República de El Salvador, se encuentra ubicada al norte de la República de Honduras, al sur Océano Pacífico, al este Repúblicas de Honduras y Nicaragua y al oeste al de la República de Guatemala y su Capital es San Salvador. Cuenta con una superficie de 21.040.79 km², y de acuerdo a los datos censales con un total de 5, 744,113 habitantes (Dirección General de Estadística y Censos DIGESTYC, VI Censo de Población y V de Vivienda 2007, 2008: 25).

En correspondencia al vínculo de la relación jurídica tributaria de la República de El Salvador, a diferencia de la CPECUM, la Constitución Política de la República de El Salvador (CPRES), no incluye en la misma de manera específica algún vocablo orientado a obligación, deber, compromiso, etc.; dirigido a sus habitantes de contribuir al gasto público, sino más bien, se funda la potestad

que se le confiere al Estado para que a través de la Asamblea Legislativa se instituyan las contribuciones necesarias correspondientes para el sostenimiento del gasto público de la nación.

Con fundamento en el artículo 121 de la CPRES, se define que la Asamblea Legislativa es un cuerpo colegiado compuesto por Diputados, elegidos en la forma prescrita por la misma ley suprema, atribuyéndole a la misma la competencia de legislar.

En lo que respecta a la potestad tributaria, se instituye en el numeral 131 en su ordinal 6º de la CM salvadoreña, mismo que a la letra describe:

“Art. 131.- Corresponde a la Asamblea Legislativa:

61- Decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, **en relación equitativa**; y en caso de invasión, guerra legalmente declarada o calamidad pública, decretar empréstitos forzosos en la misma relación, si no bastaren las rentas públicas ordinarias;”

Como es de interpretarse, en el numeral antes citado establece uno de los principio materiales de justicia tributaria, referido al de equidad; encontrándose los demás principios tributarios constitucionalizados y principios constitucionales tributarios en diferente artículos de la misma CPRES.

Sin embargo, es preciso mencionar que en el año 2000 la Asamblea Legislativa mediante el Decreto No. 230, establece la imperiosa necesidad de contar con un Código Tributario, mediante el cual se establezcan los principios y normas jurídicas aplicables a todos los tributos internos bajo la competencia de la Administración Tributaria, emitiéndose y publicándose tal precepto en el Diario Oficial el 22 de diciembre de dicho año (Código Tributario Vigente, Asamblea Legislativa de El Salvador, Centro de Documentación Legislativa, 2013: 1); en el

cual la Asamblea describe el objeto del mismo, que se reproduce para su comprensión:

“LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR

CONSIDERANDO:

I.- Que en la actualidad no existe un marco jurídico tributario unificado que regule adecuadamente la relación entre el Fisco y los Contribuyentes, que permita garantizar los derechos y obligaciones recíprocos, **elementos indispensables para dar cumplimiento a los principios de igualdad de la tributación y el de la seguridad jurídica;**

II.- **Que es necesaria la unificación, simplificación y racionalización de las leyes que regulan los diferentes tributos internos, a efecto de facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de las obligaciones reguladas en ellas, así como la aplicación homogénea de la normativa tributaria por parte de la Administración Tributaria** [³²]:

III.- Que es indispensable corregir una serie de vacíos y deficiencias normativas que poseen las leyes tributarias, a efecto de contar con mecanismos legales adecuados que expediten la recaudación fiscal, viabilizando además la utilización de medios de cumplimiento de obligaciones tributarias acordes con los avances tecnológicos y con el proceso de modernización de la Administración Tributaria;

IV.- Que en razón de lo antes expuesto, se hace necesario emitir un marco legal que facilite el cumplimiento de las obligaciones tributarias, desarrolle los derechos de los administrados, mejore las posibilidades de control por parte de la Administración y garantice un adecuado flujo de recursos financieros que permitan atender las.”

Por tal motivo, tal precepto legal va orientado en la búsqueda de la garantía de los derechos y obligaciones de los sujetos pasivos de una manera recíproca con el Estado, manifestándose en los objetivos del mismo decreto la necesidad de una simplificación y racionalización en la aplicación de las leyes tributarias tomando en consideración los principios tributarios.

³² Las negritas son mías.

Al inicio del mandato legal citado, en su numeral 2º alude a la relación jurídica entre el Estado y sus gobernados mediante la aplicación del mismo, limitándose a las legislaciones aduaneras y municipales, el cual señala:

Artículo 2.- Este Código se aplicará a las **relaciones jurídico tributarias que se originen de los tributos establecidos por el Estado**, con excepción de las relaciones tributarias establecidas en las legislaciones aduaneras y municipales.

En esta misma tesitura, el numeral 11º de la norma jurídica de estudio, define que los tributos son las obligaciones que establece el Estado, en su ejercicio de su poder de imperio cuya prestación de dinero se exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

De igual forma, el título II de tal decreto, es exclusivo para la elucidación sobre la obligación tributaria, dando inicio con el artículo 16º, mismo que describe que la obligación tributaria es el vínculo jurídico de derecho público, que establece el Estado en el ejercicio del poder imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen

Es de subrayarse lo establecido en el artículo 3º del ordenamiento jurídico en estudio, al instaurar que las actuaciones de la Administración Tributaria se ajustarán a los principios generales de justicia, igualdad, legalidad, celeridad, proporcionalidad, economía, eficacia y verdad material, describiéndose en el mismo numeral la aplicación e interpretación de cada uno de ellos.

De igual manera, en los numerales consecuentes del tal decreto, se alude a distintos principios que se aplican a la materia tributaria, así como descripciones indispensables para la interpretación de las normas jurídica, verbigracia el caso

del artículo 6º que refiere al principio de reserva de ley, artículo 8º sobre normas y principios generales, etc.

Indiscutiblemente, aunque la CPRES no describe de una manera específica la relación jurídica o los principios tributarios que se deberán de atender, el código tributario de la República de El Salvador, es un precepto legal que coadyuva a la interpretación y esclarecimiento del sistema tributario del país en mención, con ciertas similitudes al CFF de México.

Dentro del sistema tributario de la República de El Salvador, se encuentran la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, equivalente al IVA, Ley de Impuestos Sobre Productos del Tabaco y Ley de Impuesto Especial Sobre Combustibles, semejantes al IEPS así como la LISR, entre otras.

4.2.1 ISRPJ de la República de El Salvador

La primera LISR de la República de El Salvador, fue emitida por Decreto Legislativo No. 472 el 19 de diciembre de 1963 y publicada en el Diario Oficial No. 241 en el Tomo 201 del día 21 del mismo mes, la cual ha requerido reformas estructurales, encontrándose la última modificación a la misma, la del 14 de diciembre del 2011 mediante el Decreto No. 957 y publicada el 15 de diciembre del mismo ejercicio fiscal en el Diario Oficial No. 235, para entrar en vigor el 1º de enero del 2012 (LISR 2012, Ministerio de Hacienda, Gobierno de El Salvador, Portal de Transparencia Fiscal).

Como en las demás normas jurídicas, para el caso de la LISR del República de El Salvador, en sus primeros numerales se describen las generalidades de la

ley, como es el caso del hecho generador y la renta obtenida, instituyéndose en los artículos 1º y 2º que se genera la obligación del pago del tributo en referencia, a través de la obtención de rentas por los sujetos pasivos en el ejercicio o período de imposición, ya sea por productos o utilidades percibidos o devengados, en efectivo o especie que provengan de cualquier clase de fuente.

En analogía a la descripción de los sujetos pasivos a la misma norma jurídica, el artículo 5º de la ley tributaria de estudio, instituye lo siguiente:

“Sujetos pasivos de la obligación tributaria sustantiva.

Art. 5.- Son sujetos pasivos o contribuyentes y, por lo tanto obligados al pago del impuesto sobre la renta, aquéllos que realizan el supuesto establecido en el artículo 1 de esta ley, ya se trate:

- a) de personas naturales o **jurídicas** domiciliadas o no;
- b) de las sucesiones y los fideicomisos domiciliados o no en el país;
- c) de los artistas, deportistas o similares domiciliados o no en el país, sea que se presenten individualmente como personas naturales o bien agrupados en conjuntos.
- d) **Las sociedades irregulares o de hecho y la Unión de Personas.**

Para los efectos de esta ley, se entiende por conjunto, cualquier agrupación de personas naturales, no domiciliadas, independientemente de la organización que adopten, sea jurídica o de hecho [³³], que ingresen al país de manera temporal y con cualquiera de los fines enumerados en el inciso precedente.”

En referencia y discrepancia a la denominación de las personas morales en México, la norma impositiva del ISR de la República de Costa Rica y República de El Salvador coinciden las dos naciones en identificarlas como personas jurídicas, título que tiene congruencia por la personalidad adquirida mediante la unión de dos o más personas físicas.

³³ Las negritas son mías.

El artículo 12º y el 13º de la LISR de El Salvador, fundan que la renta obtenida consiste en la suma de los productos o utilidades totales de las distintas fuentes y que para efectos del cálculo del gravamen, se computará por períodos de doce meses iniciando el primero de enero y culminando el treinta y uno de diciembre y se le denominará ejercicio fiscal, lo cual se asemeja a lo establecido en la LISR y CFF de México.

El numeral 24º de la LISR, establece que las personas jurídicas utilizarán el sistema de acumulación, es decir, determinarán sus rentas tomando en cuenta las devengadas en el ejercicio, aunque no estén percibidas, y los costos o gastos incurridos aunque no hayan sido pagados, respetándose en el último caso lo fundado en la ley para efectos de su deducibilidad.

Al respecto, en el caso de las personas morales en la LISR mexicana, de igual manera existe la acumulación tanto de ingresos y deducciones autorizadas, con la discrepancia que sean efectivamente pagados y la otra diferencia radica, que en el caso de los pagos provisionales solamente es la acumulación de los ingresos al no descontarse las deducciones permitidas en la ley sino hasta el final del ejercicio.

De igual forma, el artículo 28º y 29º de la ley de estudio, instituye que la renta neta se determinará descontando de la renta obtenida los costos y gastos necesarios para la obtención de la misma, así como el la descripción de los gastos que se podrán deducir de los ingresos obtenidos, mismos que resumimos a continuación.

- Los gastos necesarios y propios del negocio, destinados exclusivamente a los fines del mismo, como los fletes y acarreos no comprendidos en el costo.

- Las cantidades pagadas a título de salarios, sueldos, sobresueldos, dietas, honorarios comisiones, aguinaldos, gratificaciones, y otras remuneraciones o compensaciones por los servicios prestados directamente en la producción de la renta gravada.
- El costo de los pasajes, más el valor de los impuestos y derechos portuarios correspondientes pagados por el patrono, así como los gastos de alimentación y hospedaje comprobables documentalmente, estrictamente vinculados con viajes realizados en actividades propias del negocio.
- El precio del arrendamiento de los bienes muebles o inmuebles.
- Las primas de seguros tomados contra riesgos de los bienes de su propiedad, utilizados para la producción de la renta gravable.
- Los impuestos, tasas y contribuciones especiales, fiscales y municipales que recaigan sobre la importación de los bienes y servicios prestados por la empresa o que graven la fuente productora de la renta.
- Los gastos por concepto de reparaciones ordinarias.
- Los intereses pagados o incurridos, según sea el caso, por las cantidades tomadas en préstamo toda vez que sean invertidas en la fuente generadora de la renta gravable.
- El costo de las mercaderías y de los productos vendidos, que se determinará de la siguiente manera.
- Los gastos indispensables para la obtención de ingresos computables, provenientes de explotaciones agropecuarias.

Por tal motivo, en lo que respecta a los gastos y/o costos en la LISR aplicable en la República de El Salvador, en la República de Costa Rica y en los Estados Unidos Mexicanos, existe una gran similitud sobre dichas deducciones autorizadas por la norma jurídica tributaria de estudio.

En lo que atañe a la tasa impositiva sobre la base gravable, con fundamento en el artículo 41^o de la norma jurídica de estudio, las personas jurídicas deberán de aplicar la tasa del 30% y en caso de haber obtenido rentas gravadas menores o iguales a 150,000 dólares estadounidenses deberá de aplicar la tasa del 25%.

“Art. 41.- Las personas jurídicas, uniones de personas, sociedades irregulares o de hecho, domiciliadas o no, **calcularán su impuesto aplicando a su renta imponible la tasa del treinta por ciento (30%); se exceptúan los sujetos pasivos que hayan obtenido rentas gravadas **menores o iguales a ciento cincuenta mil dólares (US\$150,000), los cuales aplicarán la tasa del veinticinco por ciento (25%)** [”³⁴].”**

Por lo que en lo que respecta a este elemento esencial del impuesto, en la LISR de México y la República de El Salvador, existe una igualdad al instituirse el 30%, sin embargo, con la diferencia que en el segundo país existe una salvedad para los sujetos pasivos con ingresos menores o iguales a ciento cincuenta mil dólares, quienes deberán de aplicar la tasa del 25%.

Por lo tanto, para el caso de norma tributaria mexicana, el porcentaje aplicable a las personas morales de generalizada, mientras que en las leyes impositivas del ISR de la República de El Salvador y República de Costa Rica, realizan una distinción de contribuyentes atendiendo a sus ingresos, otorgándoles una tasa impositiva distinta.

³⁴ Las negritas son mías.

Ahora bien, en lo que corresponde a pagos provisionales o pagos parciales de las personas jurídicas, en la República de El Salvador, aparentemente no establece obligación de forma específica respecto de efectuar pagos anticipados a cuenta del gravamen anual, puesto que el período de imposición lo funda en su numeral 13º anteriormente comentado, mismo que a la letra señala:

Art. 13.- Para los efectos del cálculo del impuesto:

- a) **La renta obtenida se computará por períodos de doce meses, que se denominarán ejercicios de imposición.**

Las personas naturales y jurídicas, tendrán un ejercicio de imposición que comenzará el primero de enero y terminará el treinta y uno de diciembre.

- c) Cuando el sujeto obligado dejare de existir o se retirare definitivamente del país terminando sus actividades económicas en él, antes de finalizar el ejercicio de imposición correspondiente, se deberá liquidar el impuesto sobre la renta que corresponda a la obtenida en dicho período;
- d) **La renta se presume obtenida a la medianoche del día en que termine el ejercicio o período de imposición correspondiente;**
- e) **Cada ejercicio o período de imposición se liquidará de manera independiente del que le precede y del que le siga, a fin de que los resultados de ganancias o de pérdidas no puedan afectarse por eventos anteriores o posteriores en los negocios o actividades del contribuyente, salvo las excepciones legales [³⁵].**

Por lo que es de interpretarse, que el impuesto solamente se causa anual, declarándose de parte del contribuyente ya sea en un período de ejercicio regular o irregular según el caso, evitándose la obligación de efectuar pagos parciales, anticipados o provisionales a cuenta del impuesto anual.

No obstante, los artículos 73 y 151 del Código Tributario, se instituye que es que es obligación de las personas jurídicas de efectuar pagos anticipados a cuenta del impuesto anual, mismos que se calcularán en períodos mensuales.

³⁵ Las negritas son mías.

Artículo 73.- Los pagos anticipados deben ser expresamente dispuestos o autorizados por la ley tributaria respectiva y enterados en los plazos estipulados por la misma.

(...)

Artículo 151.- El sistema de recaudación del Impuesto sobre la Renta por medio del anticipo a cuenta, consiste en enteros obligatorios hechos por personas naturales titulares de empresas mercantiles contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, sucesiones, fideicomisos, transportistas y por personas jurídicas de derecho privado y público, ...Los enteros se determinarán por períodos mensuales y en una cuantía del 1.5% de los ingresos brutos obtenidos por rama económica y deberán verificarse a más tardar dentro de los diez días hábiles que sigan al del cierre del período mensual correspondiente, mediante formularios que proporcionará la Administración Tributaria.

Por lo que es evidente que en el sistema establecido para los pagos parciales en la República de El salvador, atiende a un porcentaje directo sobre los ingresos, situación distinta también al cierre del ejercicio cuando se deducen las erogaciones efectuadas; siempre y cuando el impuesto obtenido sea mayor que al aplicar el porcentaje antes descrito.

Ahora bien, según lo fundado en el inciso e) de la ley, manifiesta la no dependencia de la información fiscal entre períodos fiscales, es decir, la base gravable determinada en cada uno de ellos obedecerá a los ingresos y egresos obtenidos, lo que hace deslumbrar que se respeta cabalmente la capacidad económica y capacidad contributiva del sujeto obligado.

Más sin embargo, lo establecido en los artículos 75 y 76 del Capítulo V, mismo que refiere al pago mínimo del ISR, presenta un escenario muy distinto y que a la letra puntualizan:

“Art. 76.- El impuesto sobre la renta anual tendrá un pago mínimo definitivo, cuyo hecho generador está constituido por la obtención de rentas obtenidas o brutas en el ejercicio o período de imposición.

Los sujetos pasivos de esta obligación material son los regulados en el artículo 5 de esta Ley.

Art. 77.- El pago mínimo del impuesto sobre la renta se liquidará sobre el monto de la renta obtenida o bruta, con la alícuota del uno por ciento (1%).”

Por tal motivo, las personas jurídicas se encuentran obligadas a determinar la base gravable y la aplicación de la tasa del 30% para efectos del impuesto anual conforme al artículo 41 de la ley en estudio, así como el cálculo del ISR de acuerdo al numeral 77, presentando ambos resultados conforme al artículo 79 en su declaración anual y debiendo liquidar monto que resulte mayor conforme al numeral 80.

“Art. 79.- El sujeto pasivo liquidará y declarará el pago mínimo del impuesto sobre la renta, en la misma declaración del Impuesto sobre la Renta del ejercicio o período de imposición correspondiente.

Art. 80.- Los sujetos pasivos domiciliados en El Salvador pagarán el Impuesto sobre la Renta de acuerdo a la aplicación de aquella de las fórmulas siguientes que resulte en un mayor importe:

- a) Según lo establecido en los artículos 37 y 41 de la presente Ley; o
- b) Según lo establecido en el artículo 77 de la presente Ley.”

Por tal motivo, la persona jurídica de la República de El Salvador, no contribuye con el tributo en referencia conforme a su capacidad contributiva, cuando se encuentra en el supuesto del pago mínimo del ISR, presentándose además en la aplicación de la norma jurídica un escenario de inequidad. (Véase tabla 24 y 25).

Tabla 24:*Aplicación del art. 41 de la LISR de la República de El Salvador**"La Comercial, S.A. de C.V."*

Estado de Resultados del 1 de enero al 31 de diciembre de 2012

La Comercial S.A. de C.V.			
Persona Jurídica			
Operación	Concepto		Monto en dólares estadounidenses
	Ventas		2,800,000.00
Menos:	Costo de ventas		2,500,000.00
Igual:	Utilidad bruta		300,000.00
Menos:	Gastos de operación:		257,000.00
	Gastos de administración	125,000.00	
	Gastos de venta	120,000.00	
	Gastos financieros	12,000.00	
Igual:	Utilidad de operación		43,000.00
Menos:	Impuesto sobre la renta (30%)		12,900.00
Igual:	Utilidad neta del ejercicio		30,100.00

Fuente: Elaboración propia con datos posibles del caso de "La Comercial SA de CV". En la presente tabla se muestra el procedimiento para el cálculo del ISR anual del caso "La Comercial SA de CV" con fundamento en los artículos 12, 13, 28, 29 y 41 de la norma jurídica de la República de El Salvador.

Tabla 25:*Aplicación del art. 76 de la LISR de la República de El Salvador**"La Comercial, SA de CV"*

Estado de Resultados del 1 de enero al 31 de diciembre de 2012

La Comercial S.A. de C.V.		
Persona Jurídica		
Operación	Concepto	Monto en dólares estadounidenses
	Ventas	2,800,000.00
Por:	Por el pago mínimo del ISR	1%
Igual:	Impuesto a pagar	28,000.00

Fuente: Elaboración propia con datos posibles del caso de "La Comercial SA de CV". En la presente tabla se muestra el procedimiento para el cálculo del ISR anual del caso "La Comercial SA de CV" con fundamento en los artículo 76 de la norma jurídica de la República de El Salvador.

Por tal razón, en la aplicación de los procedimientos establecidos en la LISR de la República de El Salvador, conforme a los artículos antes citados y el caso presentado de la persona jurídica “La Comercial S.A. de C.V.”, la entidad deberá de pagar la cantidad mayor en función del numeral 80, por lo que en el caso mostrado liquidará una cuantía superior obtenida mediante la mecánica del artículo 76 del mínimo del ISR, lo cual no corresponde a una verdadera capacidad contributiva, puesto que para la obtención de los ingresos se tuvieron que efectuar gastos indispensables, lo cual sí se presenta en el mecanismo fundado en el artículo 41 de la norma jurídica tributaria de estudio.

Se puede refutar, que la aplicación del porcentaje del mínimo del ISR, atiende a la capacidad del sujeto al aplicarse sobre la renta bruta; sin embargo, tal y como lo hemos comentado en el presente esbozo, que la verdadera capacidad obedece también al reconocimiento de los gastos o desembolsos económicos para la obtención de los ingresos del sujeto pasivo.

Por lo tanto, es evidente que en los mecanismos instituidos para la determinación de la base gravable como la obtención del impuesto estudiado en los países comparados, se impone el objetivo fiscalizador y recaudatorio del Estado, soslayándose a un mecanismo que atienda a la realidad económica del sujeto pasivo, y que se encuentre en una verdadera capacidad de pago conforme a una base gravable efectiva.

Conclusiones

Es de manifestar el total acuerdo, sobre la imperiosa necesidad que exterioriza el Estado de allegarse de recursos monetarios para sufragar el gasto público,

estableciéndose su potestad en la relación jurídica tributaria manifestada en la CPEUM.

Exhibiéndose de tal relación jurídica, el deber de los mexicanos de contribuir al mismo de una manera equitativa y proporcional conforme lo establezcan las leyes.

En tales circunstancias, evidentemente la importancia de contribuir al gasto público reviste una responsabilidad social con rango constitucional relacionada con los fines perseguidos por la propia Constitución.

De igual forma, queda claro que sin rehusar el deber de aportar al gasto público, en el proceso legislativo específicamente de la norma jurídica tributaria, se deben de respetar y tomar en cuenta en toda su amplitud los principios tributarios constitucionalizados o materiales de justicia tributaria, con el objeto de otorgar validez a la misma ley así como en la búsqueda de la certeza jurídica en su aplicación.

De tal forma que, en un Estado de derecho tributario en democracia, no se debe omitir o eludir los principios tributarios materiales de justicia tributaria, presentándose un escenario donde sus normas y doctrina se encuentran en sintonía con las garantías constitucionales en coherencia y armonía jurídica.

Sin embargo, retomando la pregunta de investigación planteada al inicio del presente documento; ¿Qué aspectos doctrinales, jurisprudenciales y exégesis de la Ley hacen de la base gravable de los pagos provisionales del impuesto sobre la renta de las personas morales en México, un instrumento que atenta los principios de proporcionalidad, igualdad y economía?, se llega a manera de conclusión:

En las expresadas manifestaciones del PJDF, se puede observar que las mismas sitúan a que las contribuciones deben estar en función de la capacidad

contributiva, misma que consiste en la potencialidad real de contribuir al gasto público.

De la misma forma, se exige una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable sobre la cual se aplica la tasa o tarifa según sea el caso; requiriéndose además la sensata correspondencia entre el hecho imponible y la base gravable.

Ahora bien, en correspondencia al mecanismo para el cálculo de los pagos provisionales del ISR, se discurre de parte del PJDF, a que refiere a una estimación basada en un indicador de potencialidad del contribuyente para la determinación de la base gravable del tributo en estudio, sin llegar a la exactitud de hacerlos coincidir con el monto real del gravamen, toda vez que el mismo se obtiene hasta que se haya concluido con el ejercicio fiscal, lo cual proporciona elementos para contradecir el procedimiento vigente.

En tal escenario, existen elementos para establecer que en correspondencia al mecanismo instituido en la norma actual sobre la determinación de la base gravable de los pagos provisionales del ISR de las personas morales, no es un procedimiento que atienda la lógica y objetividad de parte del legislador; en virtud, de que la misma disquisición judicial reconoce que la base gravable o el gravamen real se obtiene hasta el final del ejercicio fiscal, ya que es cuando se realiza el descuento de las deducciones autorizadas que permite la norma jurídica tributaria.

Por tal motivo, la mecánica instaurada en el artículo 14 fracción I, II y III de la LISR, para efectos del cálculo de los pagos provisionales del gravamen en cuestión, si el hecho imponible es la obtención del ingreso o bien la utilidad obtenida, no corresponde a una verdadera aplicación del principio material de justicia tributaria de “capacidad contributiva” en dicho procedimiento; toda vez que,

la mecánica establecida en la norma sobre la determinación de la base gravable para efectos de los pagos provisionales de las personas morales, no corresponde a una capacidad contributiva real del causante.

En tales circunstancias, tal y como se presentó en la exégesis de la ley del referido numeral y en la aplicación del mismo mediante el caso práctico presentado en el capítulo dos, la determinación de la base gravable del ISR en las personas morales se calcula en función de CU, con variables del ejercicio inmediato anterior; siempre y cuando se haya obtenido utilidad, de lo contrario se tiene que recurrir a los ejercicios anteriores sin exceder de cinco años.

Por lo tanto, queda de manifiesto que la determinación de la base gravable de los pagos provisionales del ISR de las personas morales, se tiene que acudir a variables del o de ejercicios anteriores y que no corresponden al ejercicio que se está calculando.

Al obtener de tal mecánica fundada una base gravable estimada, es evidente que no corresponde a la capacidad real contributiva del sujeto obligado, eludiéndose así el principio material de justicia tributaria de capacidad contributiva.

Derivándose de tal procedimiento del artículo en cuestión, una utilidad estimada, la cual no representa la potencialidad real de contribuir del sujeto obligado; ya que en el período mensual se puede estar en condiciones de presentarse una pérdida y que no se manifiesta en el procedimiento de cálculo, misma que puede afectar el flujo de efectivo de la empresa e incrementándose aún más al tener la obligación de realizar un pago pecuniario al Estado que no corresponde a la realidad del causante.

Igualmente, es ilógico que la utilidad estimada sea un elemento que manifieste la presencia de la capacidad económica, ya que no es la utilidad real del causante; pues de los ingresos gravados para efectos del ISR obtenidos en el

mes, la norma jurídica de estudio no establece la permisibilidad de descontar de los mismos las deducciones autorizadas del mismo período sino hasta el final del ejercicio fiscal de que se trate.

Así mismo, en referencia a la base gravable, la interpretación del PJDF manifiesta que en atención a que todos los impuestos cuentan con una naturaleza económica, consecuentemente los tributos son medidos en función de la respectiva manifestación de riqueza; concluyéndose que el principio material de justicia tributaria en estudio, se respeta en un impuesto directo cuando exista congruencia entre el gravamen y la capacidad contributiva, la cual deberá de relacionarse de una manera sensata con el objeto gravado, el hecho imponible y la base gravable, de lo contrario a falta de la vínculo entre dichos elementos se manifestaría un acto de inconstitucionalidad.

Inconcusamente, el Estado requiere de allegarse de recursos a corto plazo, con el objeto de solventar el gasto público y no tener que esperarse a que se concluya el ejercicio fiscal, escenario que obedeció en su momento a instaurar la obligación de tener que realizar de parte del sujeto pasivo pagos provisionales.

Sin embargo, aunque dichos pagos o anticipos sean a cuenta del impuesto anual del ejercicio fiscal, ciertamente debe de existir una congruencia lógica en entre el procedimiento establecido para efectos del cierre del ejercicio como para los pagos anticipados y sobre todo que ambos mecanismos no conculquen los principios materiales de justicia tributaria.

Ahora bien, fácilmente se puede refutar lo anteriormente citado, en función de la opción otorgada por la norma jurídica de estudio de disminuir los pagos provisionales a partir del segundo semestre del ejercicio fiscal conforme al numeral 15 de la LISR.

No obstante, evidentemente se llega a una nueva base gravable estimada para los períodos mensuales del segundo semestre del ejercicio fiscal, en búsqueda de hacer coincidir con el impuesto anual, mediante la modificación del CU, a reserva de ser autorizada de parte de la autoridad la solicitud efectuada por el sujeto pasivo al tomar dicha opción.

Así mismo, se concluye que en los mecanismos instituidos para la determinación de la base gravable como la obtención del impuesto estudiado en los países comparados incluyendo a México, se impone el objetivo fiscalizador y recaudatorio del Estado, soslayándose a un mecanismo que atienda a la realidad económica del sujeto pasivo, y que se encuentre en una verdadera capacidad de pago conforme a una base gravable efectiva.

Recomendaciones

Por tal motivo, sería congruente que el mecanismo para la determinación de los pagos provisionales del ISR de las personas morales, en lugar de calcular la base gravable mediante un CU, mismo que atiende a datos que no corresponden al ejercicio fiscal que calcula el causante; más bien incluyera las deducciones autorizadas por la norma jurídica, obteniéndose de tal forma, la capacidad contributiva real del sujeto obligado y no estimada conforme al procedimiento vigente, siendo congruente con la mecánica para la determinación del impuesto anual en cuestión, procedimiento establecido para las personas físicas en el artículo 127 de la ley en materia. (Véase tabla 26).

Tabla 26:
*Procedimiento propuesto para determinar la utilidad fiscal
y la base gravable de los pagos provisionales
del ISR en las personas morales*

“Especialidades Comerciales, S.A. de C.V.”	
Operación	Concepto
	Ingresos nominales del período
Menos	Deducciones autorizadas
Igual:	Utilidad Fiscal del período
Menos:	Pérdida fiscal de períodos anteriores
Igual:	BASE PARA EL PAGO PROVISIONAL DEL PERÍODO

Fuente: Elaboración propia. La presente tabla muestra el procedimiento propuesto para el cálculo de la utilidad fiscal y base gravable, mediante la cual se efectúa el descuento de las deducciones autorizadas de los ingresos obtenidos en el período mensual.

Con tal propuesta, implica una reforma en el artículo 14 de la LISR, así como los numerales correlacionados y que sean afectados en su interpretación y aplicación correspondiente de la Ley, coincidiendo así con el procedimiento ya establecido del cierre del ejercicio fiscal.

Índice de tablas

No.	Nombre	Página
Tabla 1	LIF para el ejercicio fiscal 2012.....	52
Tabla 2	Distribución de la LIF para el ejercicio fiscal 2012.....	54
Tabla 3	Distribución del apartado A) Ingresos del Gobierno Federal, de la LIF para el ejercicio fiscal 2012.....	56
Tabla 4	Distribución de los impuestos presupuestados en el apartado A de la LIF para el ejercicio fiscal 2012.....	68
Tabla 5	Tarifa del ISR aplicable a las personas físicas vigente....	88
Tabla 6	Resumen esquemático del Capítulo I de los ingresos de la LISR vigente.....	92
Tabla 7	Ejemplo de determinación de la PTU conforme al artículo 16 de la LISR vigente.....	97
Tabla 8	Caso 1 de pérdida fiscal conforme artículo 61 de la LISR vigente.....	98
Tabla 9	Caso 2 de pérdida fiscal conforme artículo 61 de la LISR vigente.....	99
Tabla 10	Calculo del ISR del ejercicio conforme al artículo 10 de la LISR vigente.....	100
Tabla 11	Caso 1. Cálculo del CU con utilidad fiscal y sin deducción inmediata.....	109
Tabla 12	Caso 2. Cálculo del CU con utilidad fiscal y deducción inmediata.....	110
Tabla 13	Caso 3. Cálculo del CU con pérdida fiscal y deducción inmediata mayor a la pérdida.....	111
Tabla 14	Caso 4. Cálculo del CU con pérdida fiscal y deducción inmediata inferior a la pérdida.....	111
Tabla 15	Análisis de caso del CU de los 5 años anteriores.....	113
Tabla 16	Procedimiento para determinar la utilidad fiscal estimada y la base gravable de los pagos provisionales del ISR	114

	en las personas morales.....	
Tabla 17	Procedimiento para determinar el pago provisional del ISR.....	115
Tabla 18	Cédula "A". Determinación del Coeficiente de Utilidad "Especialidades Comerciales, S.A. de C.V.".....	117
Tabla 19	Cédula "B". Determinación de los Ingresos Nominales 2012 "Especialidades Comerciales, S.A. de C.V.".....	118
Tabla 20	Cédula "C". Determinación de los pagos provisionales del ISR "Especialidades Comerciales, S.A. de C.V.".....	119
Tabla 21	Cédula "D". Determinación del ISR anual 2012 "Especialidades Comerciales, S.A. de C.V.".....	121
Tabla 22	Calendario 2012 para solicitar disminución de pagos provisionales del ISR.....	127
Tabla 23	Tasa de incumplimiento del ISRPJ en algunos países de América Latina.....	183
Tabla 24	Aplicación del art. 41 de la LISR de la República de El Salvador.....	205
Tabla 25	Aplicación del art. 76 de la LISR de la República de El Salvador.....	205
Tabla 26	Procedimiento propuesto para determinar la utilidad fiscal y la base gravable de los pagos provisionales del ISR en las personas morales.....	212

Índice de figuras

No.	Nombre	Página
Figura 1	Ciclo del uso de los recursos públicos.....	42
Figura 2	Marco de la política fiscal.....	49
Figura 3	Clasificación de los Ingresos del Estado.....	51
Figura 4	Distribución de la LIF 2012.....	55
Figura 5	Distribución del apartado A) Ingresos del Gobierno Federal de la LIF para el ejercicio fiscal 2012.....	56
Figura 6	Distribución de los impuestos presupuestados en el apartado A) de la LIF para el ejercicio fiscal 2012.....	69
Figura 7	Recaudación del SIR de los ejercicio de 1994 al 2011 (Cifras Corrientes).....	70
Figura 8	Representación del ISR recaudado en los ejercicios fiscales de 1994 al 2011 en relación al PIB.....	71
Figura 9	Recaudación del ISR del primer semestre de los ejercicios de 1994 al 2011(Cifras Corrientes).....	72
Figura 10	Cumplimiento de la recaudación del ISR del primer semestre en relación a la LIF de los ejercicios fiscales de 2002 al 2012.....	73
Figura 11	Composición del padrón de contribuyentes ante el SAT del 2003 al segundo semestre de 2012.....	74
Figura 12	Fórmula para cálculo del CU conforme a la fracción I del artículo 14 de la LISR vigente, caso con Utilidad Fiscal.....	109
Figura 13	Fórmula para cálculo del CU conforme a la fracción I del artículo 14 de la LISR vigente, caso de Pérdida Fiscal.....	110

Índice analítico

Base gravable	.....85, 87, 89, 90, 91, 98, 101, 112, 113, 114, 115
Capacidad contributiva	.....146, 148, 152, 153, 155, 158, 161, 168
Coeficiente de utilidad	.....10, 107, 109, 111, 114, 117, 119, 120, 124, 125
Equidad	.....133, 135, 136, 139, 141, 142
Hecho imponible	.....135, 153, 154, 157, 158, 169, 208, 222
Pagos provisionales	.....101, 104, 105, 106, 112, 124, 126
Principios materiales de justicia tributaria	...6, 7, 8, 9, 14, 75, 100, 130, 134, 138, 151, 163, 165
Proporcionalidad	.....133, 135, 136, 139, 142, 144, 145, 146, 149

Índice onomástico

Alfaro, V.M.	..... 227, 228.
Arellano, C.	..... 181.
Arriola, A.	..... 21, 50, 135, 141, 145.
Bazaldúa, F.	..... 25, 60.
Bravo, J.	..... 135.
Burgoa, I.	..... 229.
Cabañas, I.	..... 126, 129.
Carreño, A.M. y Morineau M.	..... 24.
Castillo, S.	..... 14, 102, 169, 171.
Centro de Estudios de Finanzas Públicas.	..... 43, 49.
Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.	..... 23.
Corral, M.	..... 122.
Cortés, O.	..... 25.
Chapoy, D. y Gil, G.	..... 83.

Chapoy, D.B.	..... 43.
Damarco, J.	..... 152.
De Pina, R. y De Pina, R.	..... 79, 228.
Dirección General de Estadística y Censos DIGESTYC.	..... 193.
Domínguez, J.	..... 59.
Domínguez, J.	..... 229.
Escriche, J.	..... 227.
Eslava, S.C.	..... 24.
Flores, E.	..... 30, 62.
Fraga, G.	..... 184.
Franzoni, F.	..... 129.
García, C.	..... 229, 230.
García, E.	..... 179.
García, M.	..... 159.

García, R.	..... 223.
Instituto Nacional de Estadísticas y Censos de Costa Rica.	..... 184.
Instituto Nacional de Estudios Históricos de las Revoluciones de México.	..... 24.
Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas.	..... 42, 44.
Jarach, D.	..... 228.
La Gaceta, Diario Oficial de la República de Costa Rica.	..... 185.
López, I.	..... 227.
López, S. y Fierro, A. E.	..... 42.
Luna, A.	..... 65.
Luna, I. y Ríos, G.	..... 139.
Margáin, E.	..... 12.
Margáin, E.	..... 28, 30, 33, 73.

Martínez, S.	60, 62.
Mateos, A.	141.
Ministerio de Hacienda, Dirección General de Tributación de la República de Costa Rica.	184.
Morales, M.	25.
Moreno, A.	80.
Morineau, M.	180.
Organización Mundial de la Salud.	184.
Osorio, J.	14.
Osornio, F.J.	39, 43, 87.
Pecho, M., Peláez, F. y Sánchez J.	183.
Pérez, J. y Fol, R.	227.
Ramírez, G.	94.
Ríos, G.	75.

Rodríguez, G.	..... 62.
Rodríguez, J.C.	..... 25.
Rodríguez, R.	..... 27, 29, 40, 78.
Sánchez, A.	..... 93.
Sánchez, O.	..... 133.
Servicio de Administración Tributaria.	..... 11, 69, 71, 74, 229.
Suprema Corte de Justicia de la Nación.	..... 133, 136, 230.
Toriz, M.	..... 124.
Uresti, H.	..... 14.
Victorio, J.	..... 127.
Villagómez, J.	..... 229.

Siglarlo

A en P	Asociación en Participación.
BNOSP	Banco Nacional de Obras y Servicios Públicos.
CCF	Código Civil Federal.
CEFP	Centro de Estudios de Finanzas Públicas.
CFF	Código Fiscal de la Federación.
CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.
CM	Carta Magna.
CNPTUE	Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades en las Empresas.
CONASUPO	Compañía Nacional de Subsistencias Populares.
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
CPRCR	Constitución Política de la República de Costa Rica.
CPRES	Constitución Política de la República de El Salvador.
CRM	Constitución de la República Mexicana.
CU	Coeficiente de Utilidad.

DICONSA	Sistema de Distribuidoras Conasupo S.A. de C.V.
DOF	Diario Oficial de la Federación.
DRAE	Diccionario de la Real Academia Española.
GATT	Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio.
HCU	Honorable Congreso de la Unión.
IA	Impuesto al Activo.
IMSS	Instituto Mexicano del Seguro Social.
INDETEC	Instituto para el Desarrollo Técnico para las Haciendas Públicas.
INEHRM	Instituto Nacional de Estudios Históricos de las Revoluciones de México.
INFONAVIT	Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.
IS	Impuesto Sobre Sociedades.
ISR	Impuesto Sobre la Renta.
ISRPJ	Impuesto Sobre la Renta de Personas Jurídicas.

ISU	Impuesto Sobre Utilidades.
LEF	Ley de Egresos de la Federación.
LFPRH	Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.
LFRASP	Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos.
LFRCF	Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación.
LGCG	Ley General de Contabilidad Gubernamental.
LGSM	Ley General de Sociedades Mercantiles.
LICONSA	Leche Industrializada Conasupo, S.A. de C.V.
LIDE	Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo.
LIEPS	Ley del Impuesto Especial sobre Producción de Bienes y Servicios.
LIETU	Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.
LIF	Ley de Ingresos de la Federación.
LIGIE	Ley del Impuesto al Comercio Exterior.
LIGSV	Ley del Impuesto General Sobre las Ventas.

LIRP	Ley del Impuesto a los Rendimiento Petroleros.
LISAN	Ley del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos.
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta.
LIVA	Ley del Impuesto del Valor Agregado.
LOAPF	Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
LP	Ley de Planeación.
LSNIEG	Ley del Sistema Nacional de Informática Estadística y Geografía.
MHCR	Ministerio de Hacienda de Costa Rica.
OMC	Organización Mundial de Comercio.
PGR	Procuraduría General de la República.
PIB	Producto Interno Bruto.
PJ	Poder Judicial.
PJDF	Poder Judicial de la Federación.
PL	Poder Legislativo.
PR	Presidencia de la República.
PTU	Participación de los Trabajadores en las Utilidades.

RLISR	Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
RMF	Resolución Miscelánea Fiscal.
SAT	Servicio de Administración Tributaria.
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación.
SFP	Secretaría de la Función Pública.
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
SJF	Semanario Judicial de la Federación.
SJFG	Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.
TLCAN	Tratado de Libre Comercio con América del Norte.
TPS	Trabajo y Previsión Social.

Glosario

Anticresis:

Un contrato por el cual pone el deudor en poder del acreedor una cosa inmueble o raíz con la facultad de percibir sus frutos hasta que con su importe se haga pago de la deuda, y con más especialidad, un contrato en que el deudor consiente que su acreedor goce de los frutos de la heredad que le entrega, en lugar del interés del dinero, que recibió prestado de él, hasta que le haga pago de la deuda. (Escriche, 1851: 172)

Contribuyente:

Persona física o moral que realiza el pago de sus impuestos de conformidad con las leyes fiscales. (Alfaro, 2012: 7).

Costo de lo vendido:

La LISR identifica los elementos que debe incluir el costo de lo vendido de conformidad con el tipo de actividades que desarrollan las personas morales del régimen general, a saber:

1. Contribuyentes que realizan actividades comerciales.
2. Contribuyentes que realizan actividades distintas a las comerciales

Por lo anterior, para establecer los elementos que deben incluirse en el costo de ventas fiscal, debemos considerar la actividad que realiza el contribuyente. (Pérez y Fol, 2006:71).

Deducciones:

De conformidad con las disposiciones fiscales, se da el nombre de deducciones, a los conceptos que pueden descontarse del importe de los ingresos que obtienen los contribuyentes. (López, 2004: 77).

Disquisición:

Investigación. Análisis y exposición razonada. (García, 1993: 367).

Hecho Imponible:

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando estos somatan esos actos, situaciones (sic) o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal Intención económica y efectiva de los contribuyentes, se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitirla aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos. (Art. 12 ley de Argentina 11.683, citado por Jarach, 1982: XXI)

Inconstitucional:

Acto o norma cuyo contenido está en contradicción con la Constitución Política del Estado. (De Pina, De Pina, 1986: 298).

Ingresos nominales:

Para efectos fiscales se entiende por ingresos nominales los ingresos acumulables excepto la ganancia inflacionaria, así como los ingresos por intereses y la ganancia cambiaria, sin restarle el componente inflacionario. (Alfaro, 2012: 15).

Jurisprudencia:

Es una de las fuentes del derecho que surge de la confluencia de resoluciones sean judiciales o administrativas emitidas por la máxima instancia que se pronuncian de manera constante y coincidente sobre determinados temas. También llámese jurisprudencia a aquellas resoluciones calificadas expresamente como tales por el referido órgano superior (Villagómez, 2010:

10).

Padrón de Contribuyentes:	Es un instrumento público en el que se encuentran inscritos los contribuyentes y que tiene el propósito de mantener un control y seguimiento adecuado de sus obligaciones fiscales (Glosario, Informe Tributario y de Gestión, SAT, 2012: 7).
Personalidad jurídica:	La personalidad jurídica es la aptitud para ser sujeto de derechos y obligaciones. (Domínguez, 2008: 129).
Poder Judicial:	La locución “poder judicial” suele emplearse, como se sabe, en dos sentidos que son: el orgánico y el funcional. Conforme al primero, que es impropio aunque muy usual, el “poder judicial” denota a la judicatura misma, es decir, al conjunto de tribunales federales o locales estructurados jerárquicamente y dotados de distinta competencia. Bajo el segundo sentido, dicho concepto implica la función o actividad que los órganos judiciales del Estado desempeñan, sin que sea total y necesariamente jurisdiccional, puesto que su ejercicio también comprende, por excepción, actos administrativos. (Burgoa, 1984: 341).
Sistema cedular o analítico:	Discrimina las rentas por su origen (rentas de capital, del trabajo, del suelo), conformando un sistema de composición real, al gravar con distintas alícuotas proporcionales según las fuentes de las ganancias. No permite compensación entre rentas y pérdidas de distintas fuentes, ni tampoco las deducciones personales. (García, 1997: 10).
Sistema global sintético o unitario:	Grava el conjunto de rentas de una persona, prescindiendo de su origen; faculta para compensar resultados positivos y negativos de distintas fuentes. Si bien permite

deducciones personales y la progresividad de la alícuota, presenta la desventaja de considerar en idéntica forma rentas de distinto origen, como por ejemplo, las provenientes del capital y las derivadas del trabajo personal. La doctrina entiende que es equitativo gravar con menor intensidad éstas respecto de aquéllas. (García, 1997:10).

Suprema Corte de Justicia de la Nación:

La Suprema Corte de Justicia de la Nación es el Máximo Tribunal Constitucional del país y cabeza del Poder Judicial de la Federación. Tiene entre sus responsabilidades defender el orden establecido por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; mantener el equilibrio entre los distintos Poderes y ámbitos de gobierno, a través de las resoluciones judiciales que emite; además de solucionar, de manera definitiva, asuntos que son de gran importancia para la sociedad. En esa virtud, y toda vez que imparte justicia en el más alto nivel, es decir, el constitucional, no existe en nuestro país autoridad que se encuentre por encima de ella o recurso legal que pueda ejercerse en contra de sus resoluciones. (SCJN, 2012, en línea).

Fuentes de consulta

Referencias bibliográficas

Alfaro, V.M. (2012). *“Glosario de Términos de Derecho Fiscal”*, Universidad Autónoma de México [en línea], pp. 1-26. Disponible en: <http://www.paginaspersonales.unam.mx/acad/victormanuelalfaro/archivos>, [extraído 14 de octubre de 2012].

Arellano, C. (2004). *“Las Grandes Divisiones del Derecho”*, Revista de la Facultad de Derecho. Tomo LIV, vol. No. 242, 1ª ed., México. D.F., México: Universidad Autónoma de México, pp. 11-32. [en línea]. Disponible en: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/indice.htm?r=facdermx&n=242>, [extraído el 14 de enero 2013].

Arriola, A. (2000). *“Derecho Fiscal”*, 15ª ed., México, D.F., México., Editorial Themis.

Bazaldúa, F. (2004). *“Historia del ISR”* [en línea]. México, pp. 12-23. Disponible en: <http://es.scribd.com/doc/58475831/200811-isr>, [extraído el 4 de abril del 2011].

Bazaldúa, F. (2004). *“Impuestos: un poco de historia”* [en línea]. México, pp. 11 – 12. Disponible en: <http://es.scribd.com/doc/64121520/0412-Impuestos> , [extraído el 18 de abril del 2011].

Bravo, J. (1997) *“Nociones Fundamentales de Derecho Tributario”*, [en línea]. 2ª ed., Bogotá, Colombia: Rosaristas. Disponible en: <http://books.google.com.mx/books?id=Ax7ocva1hc4C&pg=PA188&lpg=PA1>

88&dq=naturaleza+de+la+relacion+juridica+tributaria&source=bl&ots=x-_gH4EE5d&sig=790fJcPa36mvF5opzzexaObZe9o&hl=es&sa=X&ei=L57eULXuAeiE2gW1ooCwDA&ved=0CFoQ6AEwBw#v=onepage&q=naturaleza%20de%20la%20relacion%20juridica%20tributaria&f=false, [consultado el 23 de diciembre de 2012].

Burgoa, I. (1984). *“Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo”*, 1ª ed., México, D.F., México., Porrúa.

Cabañas, I. (2010). *“Disminución de Pagos Provisionales de ISR ¿Realmente conviene?”*, Prontuario de Actualización Fiscal (PAF), No. 497 [en línea], pp. 52-66; Publicaciones PAF S.A. de C.V. Disponible en: <http://www.e-paf.com/iframe/revistas%20paf/2010/497/Disminuci%C3%B3n%20de%20pagos%20provisionales%20del%20ISR.%20Realmente%20conviene.pdf>, [extraído el 23 de diciembre 2012].

Carreño, A.M. y Morineau M. (1995). Joaquín Maniau *“Compendio de la Historia de la Real Hacienda de la Nueva España”* [en línea]. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=411> , [extraído el 4 de abril del 2012].

Castillo, S. (2006). *¿Inconstitucionalidad de los Pagos Provisionales del ISR de las Personas Morales?*, Práctica Fiscal, Legal, Laboral-Empresarial [en línea], pp. A17-A19. Disponible en: http://vlex.com/vid/inconstitucionalidad-provisionales-41392731/ensure_logged, [extraído el 19 de junio 2012].

Centro de Estudios de Finanzas Públicas, CEFP (2006). *“Glosario de Términos más usuales de Finanzas Públicas”* [en línea]. Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. D.F., México. Disponible en:

<http://www.economia.unam.mx/sua/site/crono/doc1>, [extraído el 12 de mayo del 2011].

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, CIAT (2012). “Sistema Tributario Azteca” [en línea]. Disponible en: <http://www.ciat.org/index.php/es/novedades/1022.html?task=view>, [consultado el 9 de agosto de 2012].

Corral, M. (2005) *“Estudio Práctico del ISR para Personas Morales 2005”*, [en línea]. 8ª ed., México D.F., México: ISEF. Disponible en: <http://books.google.com.mx/books?id=Bs-enDPI-FMC&printsec=frontcover&dq=PERSONAS+MORALES&hl=es&sa=X&ei=CviKUKuhOqqw2wXq-oHwCA&ved=0CDIQ6AEwAQ#v=onepage&q=PERSONAS%20MORALES&f=false>, [consultado el 20 de diciembre de 2012].

Cortés, O. (2003). *“De contribuciones, Tributos e Imposiciones. Un Breve Recuento de Historia Tributaria Mexicana”*, 3ª. ed. Cibernética [en línea]. Disponible en: http://www.antorcha.net/biblioteca_virtual/derecho/contribuciones/contribucion_caratula.html, [consultado el 18 de junio de 2012].

Chapoy, D. y Gil, G. (1981). *“Introducción al Derecho Mexicano, Derecho Fiscal”*, [en línea]. 1ª ed., Universidad Autónoma Nacional de México. Instituto de Investigaciones Jurídicas. México D.F., México. Disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=747>, [extraído el 7 de octubre 2012].

Chapoy, D.B (2003). *“Planeación, Programación y Presupuestación”* [en línea]. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Disponible en:

<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=1009> , [extraído el 10 de junio del 2012].

Damarco, J. (2010). *“El Principio de Capacidad Contributiva como Fundamento y Medida de los Impuestos”*, capítulo del libro “La Responsabilidad del Estado en Materia Impositiva”, 1ª ed., Buenos Aires, Argentina: La Ley. Disponible en:

http://www.econ.uba.ar/www/institutos/epistemologia/marco_archivos/ponencias/Actas%20XIII/Trabajos%20Episte/Damarco_trabajo.pdf, y <http://www.laley.com.ar/Product/Details/1286>, [extraído el 9 de enero de 2013].

De Pina, R. y De Pina, R. (1986). *“Diccionario de Derecho”*, 2ª. ed., México, D.F., México: Porrúa.

Dirección General de Estadística y Censos DIGESTYC, VI Censo de Población y V de Vivienda 2007, (2008). [En línea]. Disponible en: <http://www.censos.gob.sv/util/datos/Resultados%20VI%20Censo%20de%20Poblaci%C3%B3n%20V%20de%20Vivienda%202007.pdf>, [extraído el 25 de enero de 2013].

Domínguez, J. (1998). *“Pagos Provisionales de ISR y el IA con Casos Prácticos”*, 15ª. ed., México, D.F., México: ISEF.

Domínguez, J. (2008). *“Derecho Civil”*, 11ª ed., México, D.F., México: Porrúa; [en línea]. Disponible en: <http://www.diccionariojuridico.mx/?pag=vertermino&id=14>, [consultado el 22 de octubre 2012].

Escrache, J. (1851). *“Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia”*, Nueva ed., Francia, París. Librería de Rosa, Bouret y Cía. [en línea].

Disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=364>, [consultado el 11 de octubre de 2012].

Eslava, S.C. (2003). *“El Sistema Impositivo Mexicano. Política Tributaria de la Década de los Noventa”* (tesina inédita de licenciatura) [en línea], pp. 11-14. Disponible en: <http://148.206.53.231/UAMI10579.PDF>, [extraído el 16 de abril del 2012].

Flores, E. (1975) *“Trayectoria del Impuesto Sobre la Renta en México”* [en línea]. Revista de la Facultad de Derecho de México. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, pp. 627-662. Disponible en: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/indice.htm?r=facdermx&n=99>, [extraído el 3 de agosto de 2012].

Fraga, G. (1981). *“Derecho Administrativo”*, 21ª ed., México, D.F., México: Porrúa.

Franzoni, F. (2009). *“Disminución del monto de los pagos provisionales de ISR”*, Órgano de Difusión de la Organización Intelegis, Grupo Consultor Fiscal [en línea], pp. 27-31; Editada por Intelegis, S. de R. L. de C.V., Disponible en: <http://www.intelegis.com.mx/PDFs/200907/200907-portalPYMES.pdf>, [extraído el 22 de diciembre 2012].

García, C. (1997) *“Derecho Tributario”*, Tomo III parte especial “El Derecho Tributario Vigente” [en línea]. 1ª ed., Buenos Aires, Argentina: Depalma. Disponible en: <http://es.scribd.com/doc/32898135/Garcia-Vizcaino-Catalina-Derecho-Tributario-Parte-General-ToMO-3>, [consultado el 3 de agosto de 2012].

García, E. (2000). *“Introducción al Estudio del Derecho”*, 51ª ed., México, D.F., México: Porrúa.

García, M. (2002). *“El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma esencial”* en Ríos Granados, Gabriela (coord.) Conceptos de Reforma Fiscal. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, pp. 45-75. Disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=430>, [extraído el 2 de enero del 2013].

García, R. (1993). *“Pequeño Larousse Ilustrado”*, 3ª ed., Madrid, España. Larousse.

Instituto Nacional de Estadísticas y Censos de Costa Rica (INEC), (2013). [En línea]. Disponible en: <http://www.inec.go.cr/Web/Home/pagPrincipal.aspx>, [consultado el 23 de enero de 2013].

Instituto Nacional de Estudios Históricos de las Revoluciones de México, INEHRM (2012). *“Sentimientos de la Nación”* [en línea]. Disponible en: <http://www.inehrm.gob.mx/pdf/sentimientos.pdf>, [extraído el 14 de junio de 2012].

Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas, INDETEC (2005). *“Glosario de Términos para el Proceso de Planeación, Programación, Presupuesto y Evaluación de la Administración Pública”* [en línea]. Guadalajara, Jal., México. Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales. Disponible en: <http://www.indetec.gob.mx/Libros/Glosario%20de%20Terminos%2005.pdf>, [extraído el 4 de mayo del 2011].

Jarach, D. (1982). *“El Hecho Imponible”*, Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo, 3ª ed., Buenos Aires, Argentina: Abeledo-Perrot.

La Gaceta, Diario Oficial de la República de Costa Rica (2013). [En línea]. Disponible en: <http://www.gaceta.go.cr/pub/2013/01/25/>, [consultado el 23 de enero 2013].

López, I. (2004). "Diccionario Contable, Administrativo y Fiscal", 3ª ed., México, D.F., México: Thomson.

López, S. y Fierro, A. E. (2010). "*El ciclo del uso de los Recursos Públicos en el Ordenamiento Jurídico Mexicano*" [en línea], en Merino, Mauricio, López Ayllón, Serio y Cejudo, Guillermo (coord.) *La estructura de la rendición de cuentas en México*. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM-CIDE. Disponible en: <http://www.bibliojuridica.org/libros/6/2800/13.pdf>, [extraído el 12 de abril del 2012].

Luna, A. (2005). "*Casos Prácticos de ISR e IMPAC para Personas Físicas con Actividades Empresariales*", [en línea]. 5ª ed., México D.F., México: ISEF. Disponible en: <http://books.google.com.mx/books?id=DZ4jIVQx8SQC&pg=PA12&lpg=PA12&dq=EL+ISR+EN+LA+REFORMA+FISCAL&source=bl&ots=8eRB75YVER&sig=nxI9MesRcDHkRVMwRSDYgLFC23M&hl=es&sa=X&ei=vAIWUISiHefu0gGg1ID4CA&ved=0CFoQ6AEwCDgK#v=onepage&q=EL%20ISR%20EN%20LA%20REFORMA%20FISCAL&f=false>, [consultado el 16 de agosto de 2012].

Luna, I. y Ríos, G. (2010). "*Transparencia, Acceso a la Información Tributaria y el Secreto Fiscal. Un desafío en México*", [en línea]. 1ª ed., Universidad Autónoma Nacional de México. Instituto de Investigaciones Jurídicas. México D.F., México. Disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=2861>, [extraído el 20 de diciembre de 2012].

Margáin, E. (2002). *“Ley del Impuesto Sobre la Renta en la Reforma Fiscal”* [en línea] en Ríos Granados, Gabriela (coord.) Conceptos de Reforma Fiscal. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=430>, [extraído el 12 de mayo del 2012].

Margáin, E. (2008). *“Introducción al estudio del derecho tributario”*, 15ª ed., México, D.F., México: Editorial Porrúa.

Martínez, S. (2009). *“Distribución de la Renta a través del Sistema Financiero Mexicano”* en Ríos Granados, Gabriela (coord.). Reforma Hacendaria en la Agenda de la Reforma del Estado [en línea]. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, pp. 145-149. Disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2724/11.pdf>, [extraído el 2 de agosto del 2012].

Mateos, A. (1998). *“Compendio de Etimologías Grecolatinas del Español”*, 36ª ed., Estado de México; México: Esfinge.

Ministerio de Hacienda, Dirección General de Tributación de la República de Costa Rica (2013). [En línea]. Disponible en: <https://www.hacienda.go.cr/Msib21/Espanol/Direccion+General+de+Informatica/Constitucion+Politica+y+Leyes.htm>, [consultado el 23 de enero 2013].

Morales, M. (2009). *“Benito Juárez”*, Memorias Históricas de Axochiapan [en línea]. Disponible en: http://www.miaxochiapan.com/Benito_Juares.html, [consultado el 16].

Moreno, A. (2000). *“Contabilidad de Sociedades Mercantiles”*, 14ª ed., México, D.F., México., Thompson.

Morineau, M. (2006). *“Evolución de la Familia Jurídica Romano-Canónica. El Derecho Comparado”* en González Martín, Nuria (coord.). Estudios Jurídicos en Homenaje a Marta Morineau. Tomo II, Sistemas jurídicos contemporáneos, derecho comparado, temas diversos. 1ª ed., [en línea]. México, D.F., México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, pp. XVII-XLIV. Disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=1968>, [extraído el 16 de enero del 2013].

Organización Mundial de la Salud (OMS), *“Estrategia de Cooperación”* (2013). Organización Panamericana de la Salud, [en línea]. Disponible en: <http://www.paho.org/english/d/csu/BriefCOREsp.pdf>, [extraído el 23 de enero de 2013].

Osorio, J. (2012). *“Los Pagos Provisionales del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Morales en México, Transgreden el Principio de Capacidad Contributiva”*. Revista Internacional Administración y Finanzas, Vol. 5 No. 1, p. 119-129.

Osornio, F.J. (1992). *“Aspectos Jurídicos de la Administración Financiera en México”* [en línea]. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/483/1.pdf>, [consultado el 23 de abril del 2012].

Pecho, M., Peláez, F. y Sánchez J. (2012). *“Estimación del Incumplimiento del Tributario en América Latina: 2000-2010”*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias-CIAT, Dirección e Investigaciones Tributarias No. 3-2012, pp. 1-54 [en línea]. Disponible en: <http://www.ciat.org/index.php/es/productos-y->

servicios/publicaciones/documentos-de-trabajo.html, [extraído el 26 de enero 2013].

Pérez, J. y Fol, R. (2006). *“Todo lo que usted debe saber acerca del costo de ventas fiscal”*, 1ª ed., México, D.F., México: Tax Editores.

Ramírez, G. (2008). *“Deducciones autorizadas y sus requisitos”*, Consultorio Fiscal, No. 445 [en línea], pp. 48-57; Facultad de Contaduría y Administración, Universidad Autónoma de México. Disponible en: http://www.consultoriefiscalunam.com.mx/articulos.php?id_sec=2&id_art=1353, [extraído el 29 de octubre 2012].

Ríos, G. (2009) *“VII Comentario del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, el Derecho como Categoría Tributaria y su Sujeción al Principio de Reserva de Ley”* [en línea], pp. 81-139; en *“Decisiones Relevantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación”*. 1ª ed. México D.F., México: Dirección General de la Coordinación de Compilación y Sistematización de Tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=2686>, [extraído el 31 de octubre del 2012].

Rodríguez, G. (1997). *“El Impuesto Sobre la Renta”* en Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz (coord.). *Panorama del Derecho Mexicano, Derecho Financiero* [en línea]. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, pp. 81-87. Disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1910/1.pdf>, [consultado el 2 de agosto del 2012].

Rodríguez, J.C. (2009). *“La Nueva Hacienda Pública Distributiva En México, Año 2001, Rechazada por el Congreso de la Unión”* (tesis inédita de Maestría) Universidad de Occidente, Unidad Culiacán, México; [en línea]. Disponible

en:

<http://www.eumed.net/libros/2010d/780/Antecedentes%20Tributarios%20en%20Mexico.htm>, [consultado el 19 de junio 2011].

Rodríguez, R. (2000). *“Derecho Fiscal”*, 2ª ed., México, D.F, México: Oxford University Press.

Sánchez, A. (2005) *“Aplicación Práctica del ISR e IMPAC, Personas Morales 2005”*, [en línea]. 2ª ed., México D.F., México: ISEF. Disponible en: <http://books.google.com.mx/books?id=Bs-enDPIFMC&printsec=frontcover&dq=PERSONAS+MORALES&hl=es&sa=X&ei=CviKUKuhOqqw2wXq-oHwCA&ved=0CDIQ6AEwAQ#v=onepage&q=PERSONAS%20MORALES&f=false> , [consultado el 29 de octubre de 2012].

Sánchez, O. (2005). *“La Justicia Constitucional en Materia Fiscal. Un camino de recorrido diario”*, [en línea]. Disponible en: <http://www.sitios.scjn.gob.mx/oscgv/conferencias/la-justicia-constitucional-en-materia-fiscal-un-camino-de-recorrido-diario-0>, [extraído el 22 de diciembre de 2012].

Servicio de Administración Tributaria, SAT (2012). *“Glosario Informe Tributario y de Gestión”* [en línea], pp. 1-9. Disponible en: http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informe_tributario/informe2008t1/glosario.pdf, [extraído el 28 de diciembre 2012].

Servicio de Administración Tributaria, SAT (2012). *“Informe de Gestión al Segundo Trimestre del 2012 del Servicio de Administración Tributaria”* [en línea], p. 11. Disponible en: http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informe_tributario/informe2012t2/gestion.pdf , [extraído el 25 de agosto 2012].

Servicio de Administración Tributaria, SAT (2012). *“Informe Tributario al Segundo Trimestre del 2012 del Servicio de Administración Tributaria”* [en línea], pp. 90-104. Disponible en: http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informe_tributario/informe2012t2/tributario.pdf, [extraído el 25 de agosto 2012].

Suprema Corte de Justicia de la Nación (2006) *“II Principios Tributarios Constitucionales”* [en línea], pp. 21-26; en “Decisiones Relevantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación No. 10, Inconstitucionalidad del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario”. 1ª ed. México D.F., México: Dirección General de la Coordinación de Compilación y Sistematización de Tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=2377>, [extraído el 20 de diciembre del 2012].

Suprema Corte de Justicia de la Nación (2010). “El Poder Judicial de la Federación para Jóvenes”, [en línea]. 3ª ed., México, D.F., México: Dirección General de la Coordinación de Compilación y Sistematización de Tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Disponible en: http://www.scjn.gob.mx/conocelacorte/documents/publicaciones/EIPJFparaJovenes_3raEd_internet.pdf, [extraído el 18 de diciembre de 2012].

Toriz, M. (2011). *“Disminución de Pagos Provisionales del ISR, una Opción para pagar menos Impuestos”*, Prontuario de Actualización Fiscal (PAF), No. 520 [en línea], pp. 15-29; Publicaciones PAF S.A. de C.V., Disponible en: <http://www.e-paf.com/iframe/revistas%20paf/2011/520/Disminuci%C3%B3n%20de%20pagos%20provisionales%20del%20ISR.%20Una%20opci%C3%B3n%20para%20opagar%20menos%20impuestos.pdf>, [extraído el 20 de diciembre 2012].

- Uresti, H. (2006). “*¿Inconstitucionalidad de los Pagos Provisionales del ISR de las Personas Morales?*”, *Práctica Fiscal, Legal, Laboral-Empresarial* [en línea], pp. A20-A25. Disponible en: http://vlex.com/vid/inconstitucionalidad-provisionales-41392731/ensure_logged, [extraído el 19 de junio 2012].
- Victorio, J. (2010). “*Disminución de pagos provisionales del ISR ¿Falta de liquidez? Beneficio a partir del segundo semestre*”, *Prontuario de Actualización Fiscal (PAF)*, No. 544 [en línea], pp. 15-30; Publicaciones PAF S.A. de C.V., Disponible en: <http://www.e-paf.com/iframe/revistas%20paf/544/Disminuci%C3%B3n%20de%20pagos%20provisionales%20del%20ISR.%20Falta%20de%20liquidez.%20Beneficio%20a%20partir%20del%20segundo%20semestre.pdf>, [extraído el 20 de diciembre 2012].
- Villagómez, J. (2010). “*Glosario Tributario y Empresarial*”, [en línea]. Disponible en: <http://www.slideshare.net/juanvillagomezchinchay/glosario-tributario-empresarial>, [consultado el 21 de octubre 2012].

Bibliografía consultada

- Burgoa, I. (1973). “*Derecho Constitucional Mexicano*”, 1ª ed., México, D.F, México: Porrúa.
- Cárdenas, F. (1999). “*Introducción al Estudio del Derecho Fiscal*”, 3ª ed., México, D.F, México: Porrúa.
- Delgadillo, L. (1988). “*Principios de Derecho Tributario*”, 3ª ed., México, D.F., México: Limusa.

García, M. y Ríos G. (2008). “*Alcance de los principios materiales de justicia tributaria en el sistema tributario mexicano: la capacidad contributiva, la igualdad y la proporcionalidad tributaria*” en Ferrer Mac-Gregor, Eduardo y Zaldívar Lelo de Larrea, Arturo (coord.) *La ciencia del Derecho Procesal Constitucional. Estudios en Homenaje a Héctor Fix-Zamudio en sus cincuenta años como investigador del derecho. T. XII, Ministerio Público, Contencioso Administrativo y Actualidad Jurídica*. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, pp. 447-479. Disponible en: <http://www.bibliojuridica.org/libros/6/2564/25.pdf>, [consultado el 29 de diciembre de 2012].

Hallivis, P. y Manuel, L. (2008) “*La interpretación de la materia tributaria en México*” en Ferrer Mac-Gregor, Eduardo y Zaldívar Lelo de Larrea, Arturo (coord.) *La ciencia del Derecho Procesal Constitucional. Estudios en Homenaje a Héctor Fix-Zamudio en sus cincuenta años como investigador del derecho. T. XII, Ministerio Público, Contencioso Administrativo y Actualidad Jurídica*. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, pp. 481-514. Disponible en <http://www.bibliojuridica.org/libros/6/2564/26.pdf>, [consultado el 30 de julio de 2012].

López, L. (2000). “*Derechos de los Contribuyentes*”. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, pp. 1-90. Disponible en: <http://www.bibliojuridica.org/libros/libro.htm?l=57>, [consultado el 2 de enero de 2013].

Santos, I. (2011). “*La Omisión Legislativa en Materia Tributaria*” en *La Omisión Legislativa Tributaria. El Caso de México*. Estudios Jurídicos, serie 187, 1ª. ed. México, D.F., México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la

UNAM, pp. 87-155. Disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=3026>, [extraído el 28 de diciembre de 2012].

Tamayo, R. (1988). *“El Derecho Comparado, Técnica Jurídica Dogmática o Historia Jurídica Comparada”*. Estudios en Homenaje a Héctor Fix-Zamudio en sus treinta años como Investigador de las Ciencias Jurídicas. Tomo II, Derecho Comparado, Serie E, No. 42. México, D.F., México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, pp. 1355-1371 [en línea]. Disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=642>, [extraído el 28 de diciembre de 2012].

Upegui, J. (2009). *“Principios constitucionales del derecho tributario en Colombia y México”* en Ríos Granados, Gabriela (coord.) Reforma hacendaria en la agenda de la reforma del Estado. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, pp. 25-73 [en línea]. Disponible en: <http://www.bibliojuridica.org/libros/6/2724/5.pdf>, [consultado el 29 de diciembre de 2012].

Legislación nacional

Código Fiscal de la Federación 2012 (CFF). Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981, última reforma publicada en el DOF el 26 de diciembre de 2011 [en línea]. Disponible en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>, [extraído el 15 de agosto de 2012].

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM). Constitución publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de febrero de 1917, última reforma publicada en el DOF el 15 de octubre del 2012 [en línea]. Disponible en <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1.pdf>, [extraído el 30 de octubre de 2012].

DOF del 29 de diciembre de 2011, Sexta Sección. Tomo DCXCIX. Acuerdo al Anexo 1-A “Trámites fiscales” de la Resolución Miscelánea Fiscal 2012 (RMF-12). Requisitos para “Solicitud de autorización para disminuir pagos provisionales” trámite 32/ISR. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, [en línea]. Disponible en: <http://dof.gob.mx/index.php?year=2011&month=12&day=29> , [extraído el 18 de diciembre de 2012].

DOF del 3 de febrero de 2009. (R.- 283189). Resolución del H. Consejo de Representantes de la Quinta Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas. [En línea]. Disponible en: <http://dof.gob.mx/index.php?year=2009&month=02&day=03>, [extraído el 24 de noviembre de 2012].

Ley de Ingresos de la Federación para el 2012 (LIF). Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 16 de noviembre del 2011. Artículo 1º [en línea]. Disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIF_2012.pdf, [extraído el 14 de abril de 2012].

Ley del Impuesto Sobre la Renta 2012 (LISR). Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1º de enero de 2002, última reforma publicada en el DOF el 25 de mayo del 2012 [en línea]. Disponible en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lisr.htm>, [extraído el 15 de agosto de 2012].

Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria 2012 (LFPRH). Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de marzo de 2006, última reforma publicada en el DOF el 9 de abril de 2012 [en línea]. Disponible en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lfprh.htm>, [extraído el 14 de abril de 2012].

Ley Federal del Trabajo 2012 (LFT). Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1º de abril de 1970, última reforma publicada en el DOF el 9 de abril del 2012 [en línea]. Disponible en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lisr.htm>, [extraído el 22 de noviembre de 2012].

Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta 2012 (RLISR). Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 17 de octubre de 2003, última reforma publicada en el DOF el 4 de diciembre del 2006 [en línea]. Disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/regley/Reg_LISR.pdf, [extraído el 18 de diciembre de 2012].

Interpretación judicial

1936. Véase: Semanario Judicial de la Federación. México. Quinta Época. Segunda Sala. Materia Administrativa. Tesis Aislada., tomo XLIX, p. 1237. Disco IUS 2011. Registro: 334027. Rubro: **“IMPUESTO SOBRE LA RENTA, INTERPRETACION DE LA LEY DE.”**

1942. Véase: Semanario Judicial de la Federación. México. Quinta Época. Segunda Sala. Materia Administrativa. Tesis Aislada, tomo LXXIII, p. 5342.

DISCO IUS 2011. Registro: 808488. Rubro: **“IMPUESTO SOBRE LA RENTA”**.

1943. Véase: Semanario Judicial de la Federación. México. SCJN. Quinta Época. Segunda Sala. Materia Administrativa, Tesis Aislada, tomo LXXVI, abril de 1943, p. 649. Disco IUS 2011. Registro 324762. Rubro: **“GASTOS PUBLICOS, CUALES LO SON”**.

1954. Véase: Semanario Judicial de la Federación. México. Quinta Época. Segunda Sala en Materia Administrativa. Jurisprudencia. Tesis 550 del Apéndice de 1954. Enero de 1954, p. 1018. Disco IUS 2011. Registro 395289. Rubro: **“IMPUESTO SOBRE LA RENTA, INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ANTICIPOS DEL.”**

1969. Véase: Semanario Judicial de la Federación. México. Séptima Época. Sala Auxiliar. Jurisprudencia. Materia Constitucional Administrativa. Informes 1969, p. 25. Disco IUS 2011. Registro 388026. Rubro: **“GASTO PUBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL”**.

1969. Véase: Semanario Judicial de la Federación. México. Séptima Época. Sala Auxiliar. Materia Constitucional Administrativa. Jurisprudencia. Informe de 1969, pg. 45. Disco IUS 2011. Registro: 388036. Rubro: **“IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. NATURALEZA”**.

1975. Véase: Semanario Judicial de la Federación. México. Séptima Época. Pleno. SCJN. Materia Constitucional Administrativa. Tesis Aislada. 80 Primera Parte, p. 13. Genealogía informe de 1975, Primera Parte, Pleno, p. 422 **“FACULTAD IMPOSITIVA DEL CONGRESO DE LA UNION, LIMITACIONES DE LA.”**. Disco IUS 2011. Registro 232834. Rubro: **“IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS”**.

- 1976.** Véase: Semanario Judicial de la Federación. México. SCJN. Séptima Época. Pleno. Jurisprudencia. Materia Constitucional Administrativa. Informes 1976, p. 172. Disco IUS 2011. Registro 232796. Rubro: **“IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY”.**
- 1990.** Véase: Semanario Judicial de la Federación. México. Octava Época. SCJN. Pleno. Materia Constitucional Administrativa. Tesis Aislada P. XLVI/90. Tomo VI, primera parte Julio a Diciembre de 1990, p. 39. Gaceta número 34, Octubre de 1990, página 51. Disco IUS 2011. Registro 205857. Rubro: **“RENTA, LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA. LOS ARTICULOS 12, FRACCIONES I, II, INCISOS A) Y C) Y 12-BIS (DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE 31 DE DICIEMBRE DE 1987) NO VIOLAN LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD AL REMITIR PARA EL CALCULO DE LOS PAGOS PROVISIONALES AL COEFICIENTE DE UTILIDAD DE EJERCICIOS ANTERIORES.”**
- 1997.** Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. México. Novena Época. Tribunales Colegiados de Circuito. Materia Común. Tesis Aislada, XXII.16 K. Tomo V, Enero de 2007, p. 456. Disco IUS 2011. Registro 199622. Rubro: **“DERECHO COMPARADO. LAS AUTORIDADES NO ESTAN OBLIGADAS A RESOLVER CON APOYO EN EL.”**
- 1997.** Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. México. Novena Época. Segunda Sala. Materia Constitucional Administrativa. Tesis Aislada, 2a. CVI/97. Septiembre de 1997. Tomo VI, p. 412. Disco IUS 2011. Registro 197710. Rubro: **“RENTA. EL ARTÍCULO 8o. DEL REGLAMENTO DE LA LEY DE ESE IMPUESTO ES INCONSTITUCIONAL PORQUE AL FIJAR LA MECÁNICA PARA DETERMINAR EL COEFICIENTE DE UTILIDAD QUE SIRVE DE BASE PARA EFECTUAR LOS PAGOS PROVISIONALES, INTRODUCE ELEMENTOS NO PREVISTOS EN LA**

NORMA QUE REGLAMENTA.”

- 1997.** Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. México. Novena Época. Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa. Tesis Aislada IV.3o.16 A, Tomo VI, octubre de 1997, p. 777. Disco IUS 2011. Registro 197617. Rubro: **“PAGOS PROVISIONALES. NO SON OPCIONALES. CONSTITUYE UNA OBLIGACIÓN PARA EL CONTRIBUYENTE EFECTUARLOS.”**
- 2000.** Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. México. Séptima Época. Pleno. SCJN, Tomo I. Materia Constitucional. Jurisprudencia. Tesis 258 del Apéndice de 2000, p. 305. Disco IUS 2011. Registro 900258. Rubro: **“IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS”.**
- 2000.** Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. México. Séptima Época. SCJN. Pleno. Materia Constitucional. Jurisprudencia por reiteración. Tesis 419 del Apéndice de 2000. Tomo I, p. 482. Disco IUS 2011. Registro 900419. Rubro: **“PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL”.**
- 2000.** Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. México. Novena Época. Pleno. SCJN. Materia Fiscal Administrativa. Jurisprudencia. Tesis 242. Tomo III, Apéndice 2000, p. 260. Disco IUS 2011. Registro: 911175. Rubro: **“CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS”.**
- 2003.** Véase. Semanario Judicial de la Federación y su gaceta. México. Novena Época. SCJN. Pleno. Materia Administrativa. Jurisprudencia por reiteración. Mayo del 2003. Tomo XVII, p. 144. Disco IUS 2011. Registro 184291. Rubro: **“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR**

CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES”.

- 2004.** Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Segunda Sala. Materia Constitucional Administrativa. Tesis Aislada, 2a. XIII/2004. Marzo de 2004. Tomo XIX, p. 375. Disco IUS 2011. Registro: 181914. Rubro: **“PAGOS PROVISIONALES. EL ARTÍCULO 8o. DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, AL ESTABLECER QUE ÚNICAMENTE PUEDE DISMINUIRSE SU MONTO, CUANDO EL CONTRIBUYENTE ESTIME JUSTIFICADAMENTE QUE EL COEFICIENTE DE UTILIDAD QUE DEBE APLICAR PARA DETERMINARLOS SEA SUPERIOR AL COEFICIENTE DE UTILIDAD DEL EJERCICIO AL QUE CORRESPONDAN HASTA POR SEIS MESES, NO CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.”**
- 2005.** Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. México. SCJN. Novena Época. Segunda Sala, Materia Administrativa, Tesis Aislada 2a. IX, tomo XXI, enero 2005, p. 605. Disco IUS 2011. Registro 179575. Rubro: **“GASTO PÚBLICO”.**
- 2006.** Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. México. Novena Época. SCJN. Segunda Sala. Materia Constitucional Administrativa. Jurisprudencia 2a./J. 179/2005. Tomo XXIII, Enero 2006, p. 1119. Disco IUS 2011. Registro 176150. Rubro: **“RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN XV, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE EL MOMENTO EN QUE SE EFECTUARÁN LAS DEDUCCIONES TRATÁNDOSE DE LA ADQUISICIÓN DE BIENES SUJETOS A IMPORTACIÓN TEMPORAL, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002 Y 2003).”**

- 2006.** Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. México. Novena Época. SCJN. Primera Sala. Materia Constitucional Administrativa. Tesis Aislada a. XXXV/2006. Tomo XXIII, Febrero de 2006, p. 644. Disco IUS 2011. Registro 175794. Rubro: **“RENTA. LOS ARTÍCULOS 12 Y 12-A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2000, QUE REGULAN EL MECANISMO PARA EFECTUAR PAGOS PROVISIONALES, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.”**
- 2007.** Véase: Semanario Judicial de la Federación y su gaceta. México. Novena Época. Primera Sala, tomo XXV. Tesis Aislada. Materia Administrativa. Enero de 2007, p. 483. Disco IUS 2011. Registro 173470. Rubro: **“RENTA. QUÉ DEBE ENTENDERSE POR "INGRESO" PARA EFECTOS DEL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO.”**
- 2009.** Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. México. SCJN. Novena Época. Primera Sala. Tesis Aislada, tomo XXIX, mayo de 2009, p. 92. Disco IUS 2011. Registro 167192. Rubro: **“RENTA. EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL PROCEDIMIENTO PARA DETERMINAR LA CANTIDAD LÍQUIDA DEL IMPUESTO RELATIVO CONCURREN FIGURAS JURÍDICAS DE DISTINTA NATURALEZA”.**
- 2009.** Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. México. Novena Época. Pleno. SCJN. Materia Constitucional Administrativa. Jurisprudencia. Abril 2009, p. 1129. Disco IUS 2011. Registro: 167415. Rubro: **“CONTRIBUCIONES. LA POTESTAD PARA DETERMINAR SU OBJETO NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, SINO POR EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA”.**
- 2009.** Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. México. SCJN. Novena Época. Primera Sala. Jurisprudencia. Materia Constitucional

Administrativa. 1ª. /J. 65/ 2009 Tomo XXX, Julio de 2009, p. 284. Disco IUS 2011. Registro 166907. Rubro: **“OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. OBEDECEN A UN DEBER DE SOLIDARIDAD.”**

2010. Véase: Semanario Judicial de la Federación. México. Novena Época. SCJN. Pleno. Materia Constitucional, Administrativa. Tesis Aislada. Tesis P. XXXV/2010. Agosto del 2010. Tomo XXXII, p. 243. Disco IUS 2011. Registro 163980. Rubro: **“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA QUE UN TRIBUTO RESPETE ESTE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL SE REQUIERE QUE EXISTA CONGRUENCIA ENTRE EL GRAVAMEN Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS SUJETOS, QUE ÉSTA ENCUENTRE RELACIÓN DIRECTA CON EL OBJETO GRAVADO Y QUE EL HECHO IMPONIBLE Y LA BASE GRAVABLE SE RELACIONEN ESTRECHAMENTE.”**

S/N año. Véase: Semanario Judicial de la Federación. México. Séptima Época. Pleno. SCJN. Materia Administrativa. Tesis Aislada. 97-102 Primera Parte. Apéndice, p. 93. Disco IUS 2011. Registro 232749. Rubro: **“IMPUESTO SOBRE LA RENTA, ANTICIPOS DE”.**

Legislación internacional

Código Tributario, Asamblea Legislativa de El Salvador, Centro de Documentación Legislativa, (2013). Decreto No. 230, publicado en el Diario Oficial No. 241 el 22 de diciembre del 2000. Última reforma del 6 de diciembre del 2012. [En línea]. Disponible en: <http://www.asamblea.gob.sv/eparlamento/indice-legislativo/buscador-de-documentos-legislativos/codigo-tributario>, [extraído el 26 de enero de 2013].

Constitución Política de la República de Costa Rica (CPRCR). Dirección General de Tributación, Ministerio de Hacienda, [en línea]. Disponible en: <https://www.hacienda.go.cr/Msib21/Espanol/Direccion+General+de+Informatica/Constitucion+Politica+y+Leyes.htm>, [extraído el 22 de enero de 2013].

Constitución Política de la República de El Salvador (CPRES). Asamblea Legislativa, República de El Salvador [en línea]. Disponible en: <http://www.asamblea.gob.sv/asamblea-legislativa/constitucion/constitucion-vigente>, [extraído el 24 de enero de 2013].

Ley del Impuesto Sobre la Renta (2012) de la República de El Salvador. Decreto No. 472 el 19 de diciembre de 1963 y publicada en el Diario Oficial No. 241 en el Tomo 201 del día 21 de diciembre de 2963. Última reforma, Decreto No. 957 del 14 de diciembre de 2011, publicada el 15 de diciembre 2011 en el Diario Oficial No. 235. Ministerio de Hacienda, Gobierno de El Salvador, Portal de Transparencia Fiscal [en línea]. Disponible en: http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Institucion/Marco_Institucional/Informes/Marco_Normativo/Administraci%F3n%20Tributaria, [extraído el 25 de enero de 2013].

Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), de la República de Costa Rica. Dirección General de Tributación, Ministerio de Hacienda, [en línea]. Disponible en: <https://www.hacienda.go.cr/Msib21/Espanol/Direccion+General+de+Informatica/Constitucion+Politica+y+Leyes.htm>, [extraído el 23 de enero 2013].

Páginas Web

Asamblea Legislativa República de El Salvador (2013). [En línea]. Disponible en: <http://www.asamblea.gob.sv/eparlamento/indice-legislativo/buscador-de->

documentos-legislativos/ley-de-impuesto-sobre-la-renta/?searchterm=None,
[consultado el 24 de enero de 2013].

Biblioteca Jurídica Virtual, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Autónoma de México UNAM (2012). [En línea]. Disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/>, [consultado el 20 de enero 2012].

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión (2012). [En línea], disponible en: <http://www.diputados.gob.mx/inicio.htm>, [consultado 15 de junio de 2012].

Diario Oficial de la Federación (2012). [En línea], disponible en: <http://dof.gob.mx/>, [consultado el 14 de abril de 2012].

Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (DRAE) – Vigésima Segunda Edición, <http://buscon.rae.es/rae.htm>, [consultado el 28 de julio de 2012].

Diccionario Etimológico (2012). [En línea]. Disponible en: <http://etimologias.dechile.net/?principio>, [consultado el 26 de diciembre de 2012].

Dirección General de Estadística y Censos DIGESTYC (2013). [En línea]. Disponible en: <http://www.digestyc.gob.sv/>, [consultado el 25 de enero 2013].

Imprenta Nacional Órgano oficial del Estado del Gobierno de Costa Rica (2013). [En línea]. Disponible en: <http://www.imprentanacional.go.cr/>, [consultado el 23 de enero 2013].

La conquista y la organización de los gobiernos coloniales (2012). [En línea]. Disponible en: <http://www.hayas.edu.mx/sec/conquista.html>, [consultado el 13 de junio de 2012].

La República Federal (2012). [En línea]. Disponible en: http://www.antorcha.net/biblioteca_virtual/derecho/contribuciones/contribucion_10.html, [consultado el 14 de junio de 2012].

Ministerio de Hacienda Gobierno de El Salvador (2013). [En línea]. Disponible en: <http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH>, [consultado el 24 de enero de 2013].

Presidencia República de Costa Rica (2013). [En línea]. Disponible en: <http://www.presidencia.go.cr/>, [consultado el 23 de enero de 2013].

Servicio de Administración Tributaria (2012). [En línea], disponible en: <http://www.sat.gob.mx>, [consultado el 23 de agosto de 2012].

Suprema Corte de Justicia de la Nación (2012). [En línea]. Disponible en: http://www.scjn.gob.mx/conocelacorte/Paginas/Que_es_la_SCJN.aspx, [consultado el 14 de septiembre de 2012].