

**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA  
FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS - MEXICALI**



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

**Tesis**

**Que para obtener el grado de  
MAESTRÍA EN CONTADURÍA**

**Presenta:**

**MARTÍN CONTRERAS ALARCÓN**

**Asesor:**

**M. I. ESTHER EDUVIGES CORRAL QUINTERO**

Mexicali, Baja California

20 de Noviembre de 2014.

Le dedico con mucho cariño esta tesis a:

Mis padres que siempre me apoyaron.

Mis hermanos que son mi apoyo en mi vida.

Mi hija que es mi motivo de ser mejor cada día.

Maestros que nos impartieron clases,

## **AGRADECIMIENTOS**

A mis compañeros de grupo, por los conocimientos aportados por cada uno, enriqueciendo las clases.

A la maestra Esther Eduviges Corral Quintero por el tiempo y apoyo brindado, y por la aportación de sus conocimientos y experiencia.

A mi compañero de clase Carlos Enrique Romero Soto por su apoyo.

A mi amigo Carlos Mora Román por la confianza y apoyo incondicional que me brinda.

## RESUMEN

El presente trabajo tiene como objetivo primordial desarrollar un análisis acerca de la legalidad de los pagos provisionales del Impuesto sobre la renta (ISR), que deben de realizar las personas morales del régimen general de ley en México, a cuenta del impuesto anual en correlación a los principios de justicia tributaria instituidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como la interpretación doctrinal y del Poder Judicial de la Federación.

La metodología seguida es investigación cualitativa ya que se investigo el comportamiento de la legalidad de los pagos provisionales de Impuesto Sobre la Renta de las personas morales en la constitución, leyes, decretos, códigos, libros, revistas, periódicos, tesis de doctorado, entrevistando empresarios, visitando empresas así como jurisprudencias y tesis aisladas.

Los hallazgos en esta investigación son que los empresarios requieren de una buena asesoría fiscal porque temen determinar un resultado fiscal anual que dé como resultado un coeficiente de utilidad grande y esto les afecta económicamente porque tiene que hacer pagos provisionales con este coeficiente, que da como resultado mayor desembolso de dinero al realizar los pagos provisionales a cuenta del impuesto anual de impuesto sobre la renta del ejercicio.

Aunado a esto la autoridad está facultada para realizar revisión de estos pagos provisionales, esto es tedioso para las empresas llevar el control financiero y el fiscal, es más carga administrativa para la empresa que no es productiva para la operación de la misma al contrario con las reformas de 2014 viene a darle más trabajo administrativo y de control fiscal que hace que contrate más empleados administrativos que de operación, la factura electrónica, la nómina electrónica, la presentación de las DIOT, los pagos referenciados, la contabilidad electrónica, el buzón tributario, el pago de IMSS, SAR e INFONAVOT, el FONACOT, impuesto sobre Nomina al Estado, son algunos de las cargas que la autoridad obliga a las empresas.

La LISR obliga que el pago provisional de ISR sea mensual y es a cuenta del impuesto del ejercicio anual, entonces no hay forma de posponer el pago provisional en

un mes para reinvertir, para generar empleos adquisición de bienes. Esta contribución es obligatoria y si el coeficiente de utilidad que se utilizara en los pagos provisionales de ISR da como resultado que la suma de los doce pagos provisionales sea mayor al resultado anual la autoridad nos da la facultad de pedir en devolución del impuesto o compensarlo. Para pedir devolución o compensar necesitamos haber presentado la declaración anual del ejercicio en la que se genero el saldo a favor y este se hace en los meses de Febrero a Marzo del siguiente año al ejercicio fiscal a declarar, ya presentada la declaración anual necesitamos hacer el trámite de compensación o devolución que esto implica más carga administrativa, también hay que esperar a que la autoridad conteste porque puede rechazar la compensación o devolución, o también puede solicitar más información o hacer valer sus facultades de comprobación mediante una auditoria de visita domiciliaria.

En esta tesis se llega a la conclusión, que no es legal el procedimiento del pago provisional de ISR porque viola principios constitucionales, de acuerdo a los criterios jurisprudenciales.

## ÍNDICE

|                      |     |
|----------------------|-----|
| Dedicatoria.....     | i   |
| Agradecimientos..... | ii  |
| Resumen.....         | iii |
| Índice.....          | iv  |

## CAPÍTULO I

### INTRODUCCIÓN

|                                                                               |    |
|-------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1.1 Antecedentes.....                                                         | 1  |
| 1.1.1 Antecedentes de los impuestos en Mexico.....                            | 1  |
| 1.1.2 Antecedentes del Impuesto Sobre la Renta.....                           | 6  |
| 1.1.3 Antecedentes de los pagos Provisionales de Impuesto Sobre la Renta..... | 9  |
| 1.2 Planteamiento del Problema.....                                           | 14 |
| 1.3 Hipótesis.....                                                            | 16 |
| 1.4 Objetivos.....                                                            | 16 |
| 1.5 Importancia del Estudio.....                                              | 16 |
| 1.6 Limitaciones del Estudio.....                                             | 18 |

## CAPÍTULO II

### MARCO TEÓRICO

|                                                                                |    |
|--------------------------------------------------------------------------------|----|
| 2.1 Estructura de las leyes fiscales.....                                      | 18 |
| 2.2 Estructura de la Ley de Impuesto sobre la Renta.....                       | 19 |
| 2.3 Elementos esenciales del tributo en la ley de impuesto sobre la renta..... | 21 |
| 2.3.1 Sujeto.....                                                              | 22 |
| 2.3.2 Objeto.....                                                              | 26 |
| 2.3.3 Base.....                                                                | 28 |
| 2.3.4 Tasa o tarifa.....                                                       | 29 |
| 2.3.5 Época de pago.....                                                       | 29 |

## 2.4 Determinación del pago provisional del Impuesto sobre la renta de las Personas Morales.

|                                                                                                     |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 2.4.1 Fundamento legal del pago provisional de Impuesto Sobre la Renta de las Personas morales..... | 30 |
| 2.4.2 Ingresos Acumulables.....                                                                     | 32 |
| 2.4.3 Deducciones autorizadas.....                                                                  | 33 |
| 2.4.4 Participación de los trabajadores en la utilidades.....                                       | 34 |
| 2.4.5 Perdidas Fiscales.....                                                                        | 35 |
| 2.4.6 Base Gravable.....                                                                            | 37 |
| 2.4.7 Calculo de los Provisionales de Impuesto sobre la Renta.....                                  | 37 |
| 2.4.8 Coeficiente de Utilidad.....                                                                  | 38 |
| 2.4.9 Determinación de la utilidad fiscal y base imponible.....                                     | 39 |
| 2.4.10 Opción de disminución de los pagos provisionales.....                                        | 43 |

## 2.5 Principios Constitucionales en Materia Fiscal.

|                                                                  |    |
|------------------------------------------------------------------|----|
| 2.5.1 Constitución Política de los Estados Unidos mexicanos..... | 49 |
| 2.5.2 Principios materiales de Justicia tributaria.....          | 50 |
| 2.5.3 Principios de Equidad.....                                 | 55 |
| 2.5.4 Principios de Proporcionalidad.....                        | 58 |
| 2.5.5 Principios de Generalidad.....                             | 59 |
| 2.5.6 Principios de obligatoriedad.....                          | 59 |
| 2.5.7 Principio de vinculación con el gasto publico.....         | 60 |
| 2.5.9 Principio de legalidad.....                                | 61 |
| 2.5.10Princinio de capacidad contributiva.....                   | 62 |
| 2.5.11Resumen de los principios constitucionales.....            | 68 |

## **CAPÍTULO III**

### **METODOLOGÍA**

|                        |    |
|------------------------|----|
| 3.1 Método.....        | 81 |
| 3.2 Sujetos.....       | 81 |
| 3.3 Material.....      | 81 |
| 3.4 Procedimiento..... | 81 |

## **CAPÍTULO IV**

### **RESULTADOS**

- 4.1 Análisis de la ley de impuesto sobre la renta y determinación de la ilegalidad en su procedimiento jurídico.
- 4.2 Análisis de los principios constitucionales que se relacionan con el pago provisional de impuesto sobre la renta de las personas morales para determinar si viola uno o más principios constitucionales.
- 4.3 Investigar si existen jurisprudencias y tesis a favor o en contra del pago provisional de impuesto sobre la renta de las personas morales.

## **CAPÍTULO V**

### **DISCUSIÓN**

#### **5.1 CONCLUSIONES**

#### **5.2 RECOMENDACIONES**

#### **FUENTES CONSULTADAS**

#### **GLOSARIO**



## **1.1 ANTECEDENTES**

### **1.1.1 Antecedentes de los impuestos en México.**

Una de los objetivos principales del Gobierno de México consiste en la selección de sus principales propósitos para responder a las necesidades de los Mexicanos, priorizar los gastos públicos de la nación, la creación y utilización de los medios para alcanzarlos, los gastos que se efectúan, la gestión y la administración de los recursos; en su conjunto conforman la Actividad Financiera del Gobierno Mexicano, misma que va encaminada a la satisfacción de las necesidades de la sociedad que lo conforma.

Para que Mexico 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; elaborar, presentar y aprobar la Ley de Ingresos de la Federación, 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, 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, el Poder Judicial, los entes autónomos, los tribunales administrativos, la Procuraduría General de la República , la Presidencia de la República, las dependencias y las entidades.

La mayoría de ese dinero que el Gobierno requiere viene del pago de las 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.

Entonces, los ingresos económicos de México, vienen 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 se trata en este planteamiento.

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.

En México la aportación al Gasto Publico se remontan desde las primeras civilizaciones, mismas que fue 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.

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT, 2012) habla de que los códigos 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 (parr.1).

También el (CIAT, 2012) menciona que 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 el país han existido desde hace dos siglos atrás, medidas legislativas y de política pública que tuvieron, como objetivo principal, recaudar para cumplir con el presupuesto de egresos de la nación. Como ejemplo se pudo señalar los siguientes hechos históricos (párr. 2):

Por último el (CIAT, 2012) dice que en un principio Hernán Cortés adoptó el sistema tributario del pueblo Azteca, modificando la forma de cobro cambiando los tributos de flores y animales por piedras y joyas. El primer paso de Cortés fue elaborar una relación de documentos fiscales, nombra a un ministro, un tesorero y varios contadores encargados de la recaudación y custodia del Quinto Real. En 1573 se implanta la Alcabala que es equivalente al IVA, después el peaje por derecho de paso, creando un sistema jurídico fiscal llamado Diezmominero en el que los indígenas pagaban con trabajo en minas, y los aprovechamientos de las minas eran para el Estado (párr. 2).

El autor Eslava (2012) menciona que 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 (pág. 11-14).

El Instituto Nacional de Estudios Históricos de las Revoluciones de México (INEHRM 2012) dice que partir de 1810 el sistema fiscal se complementa con el

arancel para el gobierno de las aduanas marítimas, siendo estas las primeras tarifas de importación publicadas en México. 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 (párr. 1).

Según Bazaldua (2011) 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 (pág. 11-12).

Asimismo Bazaldua (2011) dice que en 1832, se establece un impuesto sobre toda clase de carruajes, incluyendo caballos con sillas. La debilidad fiscal del gobierno federal de Antonio López de Santa Anna establece el cobro del tributo 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. Crea la corresponsabilidad en las finanzas publicas entre Federación y Estado estableciendo que parte de lo recaudado se quedaría en manos del Estado y una parte pasaría a integrarse a los ingresos de la Federación (pág. 11-12).

Es importante mencionar lo que dice Morales (2009), 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 (párr. 1).

Ximena (2011) dice que con la llegada de Porfirio Díaz al poder se llevó a cabo un proceso de fortalecimiento y centralización del poder en manos del Gobierno Federal. En ese periodo se recaudaron impuestos por 30 millones de pesos, pero se gastaron 44 millones de pesos generando la deuda externa. La guerra provocó que los mexicanos no pagaran impuestos. Después de esta hubo la necesidad de reorganizar la administración y retomar las finanzas públicas aplicando reformas y acciones para impulsar las actividades tributarias.

Según la fuente (Ximena, 2011) 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 (párr. 1).

Cragnoilino (1984) menciona que en 1917 y 1935 se implantan diversos impuestos, como los servicios por el uso del ferrocarril, especiales sobre exportación de petróleo y derivados, por consumo de luz, teléfono, timbres, botellas cerradas, avisos y anuncios. Simultáneamente se incrementa el impuesto sobre la renta y el de consumo de gasolina. Sin embargo tales medidas causaron beneficios sociales, con la implantación de servicios como el civil, el retiro por edad avanzada con pensión y en general. Incrementando los impuestos a los artículos nocivos para la salud y al gravar los artículos de lujo (pág. 27).

Fue durante el periodo revolucionario cuando en la política fiscal se operó una transformación radical con el Impuesto del Centenario de 1921, que inició la implantación del Impuesto sobre la Renta en México.

### 1.1.2 Antecedentes del Impuesto Sobre la Renta.

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.

De acuerdo a la ley de ISR, Rodríguez (1997) analiza 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”. “O sea el Impuesto Sobre la Renta es un gravamen directo sobre los ingresos provenientes del trabajo, del capital o de la combinación de ambos elementos (pág. 81-87).

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. Flores (1975) dice que 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 (pag. 627-662).

Delgado (2006) comenta que 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 (pág. 11).

Según el autor Flores (1975) “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 (pág. 627-662).

El mismo autor (Flores, 1975) menciona que 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 pesos 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. (pág. 627-662).

En la misma referencia al autor (Flores, 1975) menciona 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 pesos mensuales, pagándose de manera mensual y semestral en el caso de las profesiones liberales (pág. 627-662).

También Flores (1975) menciona la Ley del 18 de marzo de 1925. Esta ordenanza se estructuró de siete cédulas (pág. 627-662):

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.

Para el mismo autor 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 (pág. 627-662).

El mismo autor ilustra la Ley del 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 (pág. 627-662).

Por último el autor menciona que, 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 especie 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 (pág. 627-662).

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 hasta 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.

### **1.1.3 Antecedentes de los pagos provisionales de Impuesto Sobre la Renta.**

Como se cita en los antecedentes de la presente tesis, 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.

La modificación a la LISR efectuada en su tiempo causo 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.

Segun Castillo (2006) menciona que 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 (pág. 17).

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 DE.

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, distraendo 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 ; 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 10. de la Ley del Impuesto sobre la Renta y es inconstitucional. Tomo CII, pág. 214. Amparo en revisión 6094/44. Compañía Arrocera 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 Poder Judicial De la Federación, la inaplicabilidad de la jurisprudencia antes citada, toda vez que mediante reforma, el legislador efectuó cambios relevantes a la ley, específicamente en los artículos 11 y 13, eliminando la obligación de efectuar pagos anticipados a los contribuyentes que tuvieran pérdidas pendientes de extinguir; así como, se le confiere la facultad a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público 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, tal y como se describe en las tesis aisladas emitidas por el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 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. 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. 10. 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. 10. de febrero de 1977. Unanimidad de quince votos. Ponente: Salvador Mondragón Guerra.

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. 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.

Como es de analizarse, 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 impuesto sobre la renta.

## **1.2 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.**

En México la persona moral es un motor activo debido a que es generadora de empleos, proveedora de bienes y servicios, consumidora de los mismos y un contribuyente fuerte.

El Servicio de Administración Tributaria (SAT, 2013) informo que en México los contribuyentes activos al cierre del 2013 fueron 41, 659,149 de estos 78.5% son personas físicas sin actividad empresarial, 17.7% son personas físicas con actividad empresarial y 3.8% Personas Morales (pág. 5).

De acuerdo al reporte anual 2013 y Retos 2014 (SAT, 2013) en el ejercicio fiscal 2013 se recaudaron ingresos del gobierno federal \$ 3,800.4 (cifras en miles de millones) de estos se ingresó por concepto de impuesto sobre la renta \$ 866.6 (cifras en miles de millones) (pág. 9).

También el SAT reporta que en el 2013, la recaudación de ISR por tipo de contribuyente es el siguiente: impuesto sobre la renta por Salarios 45%, Personas Morales 43%, Retenciones a Residentes en el Extranjero 3%, Otras Personas Físicas Y Morales 7%, Personas Físicas 2% (pag. 22).

Las Personas Morales para contribuir al gasto público de la nación hacen pagos provisionales mensuales como pago anticipado al impuesto sobre la renta anual. La ley de ISR dice que el pago provisional se calcula con un coeficiente de utilidad con datos del ejercicio anterior y si en el ejercicio anterior no tuvo utilidad se calculara con datos de hasta cinco ejercicios anteriores hasta el que tenga utilidad, y este coeficiente a su vez se multiplica por los ingresos del ejercicio en curso. Cuando en la declaración anual de ISR el impuesto es menor que la suma de los doce pagos provisionales el contribuyente puede pedir devolución del impuesto, acreditar o compensar contra otros impuestos.

Por lo antes expuesto los contribuyentes requieren información de la legalidad del pago provisional de impuesto sobre la renta y si hay una forma de

defenderse para proteger su patrimonio, por lo consiguiente la presente investigación se desarrolla bajo la siguiente pregunta:

¿Los pagos provisionales del impuesto sobre la renta que realizan las Personas Morales en México son legales?

### **1.3 Hipótesis.**

La hipótesis de la presente investigación es la siguiente: los pagos provisionales de impuesto sobre la renta que realizan las personas morales en México, no cumplen los principios legales establecidos en la Constitución política de los estados unidos mexicanos.

### **1.4 Objetivos.**

La presente investigación se desarrolla bajo el siguiente objetivo general.

Determinar si el pago provisional de impuesto sobre la renta que realizan las personas morales en México cumple con los principios legales establecidos en la Constitución política de los estados unidos mexicanos.

Los objetivos Específicos de esta investigación son los siguientes:

- 1- Analizar la ley de impuesto sobre la renta para determinar si hay ilegalidad en su procedimiento jurídico.
- 2- Analizar los principios constitucionales que se relacionan con el pago provisional de impuesto sobre la renta de las personas morales para determinar si viola uno o más principios constitucionales.
- 3- Investigar si existen jurisprudencias y tesis a favor o en contra del pago provisional de impuesto sobre la renta de las personas morales.

### **1.5 Importancia del Estudio**

El sistema tributario Mexicano tiene como objetivo recaudar los ingresos



que el estado requiere para satisfacer las necesidades básicas de la comunidad, haciéndolo de manera que resulte justo, equitativo y proporcional conforme al Artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece lo siguiente: “Son obligaciones de los Mexicanos; contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como del Distrito federal o del Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes” con el propósito de procurar el crecimiento económico y la más justa distribución de la riqueza, para el desarrollo óptimo.

El mismo SAT (2013) menciona en el reporte anual 2013 y Retos 2014 que el Impuesto Sobre la Renta 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 (pág. 5).

En el caso de las Personas Morales del régimen general de ley tienen por obligación realizar pagos provisionales del Impuesto sobre la renta de manera mensual a cuenta del impuesto anual.

Para determinar el pago provisional la ley de ISR obliga a calcular un coeficiente de utilidad con datos del ejercicio inmediato anterior, y este coeficiente de utilidad, se aplica a los ingresos acumulados del ejercicio en curso y el resultado se multiplica por la tasa del 30%. Aquí es donde la ley no es razonable que realices pagos provisionales con datos de ejercicios anteriores.

La importancia del estudio de esta investigación es saber si los pagos provisionales a cuenta del impuesto anual del impuesto sobre la renta, que realizan las personas Morales, no trasgreden los principios constitucionales

### **1.1 Limitaciones del Estudio**

Una de las limitaciones es que se no se puede acudir a las oficinas del SAT, Gobierno del Estado de Baja California y Municipio a solicitar información de las empresas. Ni tampoco solicitar a las empresas en números reales el impacto que tiene y ha tenido el pago provisional de impuesto sobre la renta.

## **CAPÍTULO II: MARCO TEORICO**

### **2.1 Estructura de las leyes fiscales.**

La mayoría de las leyes fiscales tienen una serie de regulaciones o reglamentos que son emitidos por las autoridades fiscales, mismas que proporcionan algunos procedimientos e interpretaciones. Según el régimen de personas morales se puede resumir las obligaciones fiscales con las siguientes leyes:

Las leyes fiscales en México son de tres niveles de gobierno las cuales son:

- Leyes federales.
- Leyes estatales.
- Leyes municipales.

Así pues de acuerdo a la legislación fiscal federal vigente en México se tiene que cumplir con las siguientes leyes impositivas entre otras:

I. Leyes impositivas:

- Ley del impuesto sobre la renta.
- Ley del impuesto al valor agregado.
- Ley del impuesto especial sobre producción y servicios.

- Ley del impuesto especial sobre tenencia o uso de vehículos.
- Ley del impuesto especial sobre automóviles nuevos.
- Ley aduanera.

## II. Leyes de aportaciones de seguridad social:

- Ley del instituto para el fondo nacional de la vivienda para los trabajadores.
- Ley de Instituto mexicano del seguro social.
- Ley del Sistema de Ahorro para el retiro.

## III. Leyes de derechos:

- Ley federal de derechos.
- Ley de Ingresos de la Federación.
- Código Fiscal de la Federación.

## 2.2 Estructura de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

La actual LISR, data del año 2014, decretándose por el entonces Presidente de México el Enrique Peña Nieto, presentando la siguiente estructura.

### Estructura de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

|                     |                                                                                                                                                  |
|---------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>TITULO I</b>     | <b>DISPOSICIONES GENERALES</b>                                                                                                                   |
| <b>TITULO II</b>    | <b>DE LAS PERSONAS MORALES</b>                                                                                                                   |
|                     | Disposiciones generales                                                                                                                          |
| <b>CAPITULO I</b>   | De los ingresos                                                                                                                                  |
| <b>CAPITULO II</b>  | De las deducciones                                                                                                                               |
| <b>SECCION I</b>    | De las deducciones en general                                                                                                                    |
| <b>SECCION II</b>   | De las inversiones                                                                                                                               |
| <b>SECCION III</b>  | Del costo de lo vendido                                                                                                                          |
| <b>CAPITULO III</b> | Del ajuste por inflación                                                                                                                         |
| <b>CAPITULO IV</b>  | De las instituciones de crédito de seguros y de fianzas, de los<br>almacenes generales de depósito, arrendadoras financieras, uniones de crédito |

|               |                                                                     |
|---------------|---------------------------------------------------------------------|
| CAPITULO V    | De las pérdidas                                                     |
| CAPITULO VI   | Del régimen opcional para grupos de sociedades                      |
| CAPITULO VII  | De los coordinados                                                  |
| CAPITULO VIII | Régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras |
| CAPITULO IX   | De las obligaciones de las personas morales                         |

### **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.      |
| CAPITULO II     | De los ingresos por actividades empresariales y profesionales                                         |
| SECCIÓN I       | De las personas físicas con actividades empresariales y profesionales                                 |
| SECCIÓN II      | Del régimen de incorporación fiscal                                                                   |
| 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                                                             |
| SECCION I       | Del régimen general                                                                                   |
| SECCION II      | De la enajenación de acciones en bolsa de Valores                                                     |
| 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                                                                               |
| <b>TITULO V</b> | <b>DE LOS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO CON</b>                                                         |

## **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 del ahorro

CAPITULO II De los patrones que contraten a personas que padezcan discapacidad y adultos mayores.

CAPITULO III De los fideicomisos dedicados a la adquisición o construcción de inmuebles

CAPITULO IV De los estímulos fiscales a la producción y distribución cinematográfica y teatral nacional

CAPITULO V De los contribuyentes dedicados a la construcción y enajenación de desarrollos económicos

CAPITULO VI De la promoción de la inversión en capital de riesgo en el país

CAPITULO VII De las sociedades cooperativas de producción

### **ARTICULOS TRANSITORIOS**

## **2.3 Elementos esenciales del tributo en la LISR**

Para el cumplimiento de los principios tributarios y los elementos esenciales de los impuestos, se encuentran tutelados bajo los principios de reserva de ley y legalidad tributaria.

Según Rios (2009) dice 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 (pág. 81).

El principio de reserva de ley está el Artículo 5º del código fiscal de la Federación que dice: 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 tal forma 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.

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.

### **2.3.1 Sujeto**

Según Rodríguez (1997) 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 (pág. 81).

En la LISR, en su título I de disposiciones generales, artículo 1º, dice 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 cualesquiera 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.

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 artículo en mención, cumpliendo de tal forma la norma jurídica con el elemento del sujeto del tributo citado.

Segun De Pina (1986) menciona en su diccionario, 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. Según 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, 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.

En la LISR, establece en su artículo 7 lo que se debe de entender por persona moral en la cual dice lo siguiente:

Artículo 7o. 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.

La definición de Sociedad mercantil se entiende que es : 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. Según lo comenta Moreno (2000) 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 (pág. 19).

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

"Artículo 10.- 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 artículo 7 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.

### **2.3.2 Objeto**

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 el artículo 1º fracción I de la LISR, dice 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 16 de la ISR, 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. (Delgado, 2006).

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 Chapoy (1981) concluye que 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 (pág. 375).

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.

### **2.3.3 Base**

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.

El artículo 9 de la LISR menciona el cálculo de la base gravable fracción I la

cual dice: 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.

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.

#### **2.3.4 Tasa o tarifa**

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) 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 la misma categoría o rango (pág. 119-129).

La tasa es el porcentaje aplicable directo a la base gravable, la tasa del ISR aplicable a las personas morales es del 30% sobre su base gravable, instituido en su artículo 7º. 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.

#### **2.3.5 Época de pago**

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.

El CFF en su Artículo 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 9, 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 74 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.

## **2.4 Determinación del pago provisional y anual de Impuesto sobre la renta de las Personas Morales.**

### **2.4.1 Fundamento del pago provisional de Impuesto Sobre la Renta de las Personas Morales.**

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.

La ley de ISR vigente en su artículo 9º, dice que las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30% fundamento que transcribimos a continuación:

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

En relación a la determinación del resultado fiscal, el mismo artículo 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.

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: Ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, deducciones autorizadas por el título I de la LISR, PTU, Pérdidas fiscales pendientes.

#### **2.4.2 Ingresos acumulables**

En la LISR vigente, en el capítulo I de los ingresos, del artículo 16 al 24 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. El artículo 16 de la LISR, también dice 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, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero.

En el mismo artículo, 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.



### 2.4.3 Deducciones autorizadas

Ahora bien, Ramírez (2008) 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 (pág. 48-57).

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

La LISR en el artículo 25, especifica cuáles son las deducciones autorizadas que se podrán descontar de los ingresos obtenidos por el contribuyente, mismo que puntualiza:

**Artículo 25.** 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. 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.
- VI. Las cuotas a cargo de los patrones pagados al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluidas las previstas en la ley de seguro de desempleo.
- VII. . 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.

**VIII.** El ajuste anual por inflación que resulte deducible en los términos del artículo 44 de esta Ley.

**IX.** 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 94 de esta Ley.

**X.** las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensión 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. El monto de la deducción a que se refiere esta fracción no excederá en ningún caso a la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.47 al monto de la aportación realizada en el ejercicio de que se trate. El factor a que se refiere este párrafo será de 0.53 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.

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 27, fracción XVIII de esta Ley.

Las personas morales podrán descontar de sus ingresos los desembolsos económicos por los conceptos antes descritos en el citado artículo 25 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 9º de la ley de ISR.

## **PTU**

El artículo 123 constitucional en su fracción IX, dice que los trabajadores tendrán derecho a una participación en las utilidades de las empresas (PTU), el inciso e) dice 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.

El artículo 120 de la Ley Federal del Trabajo (LFT), dice:  
 “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 artículo 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 10 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 artículo 120 de la LFT, para el cálculo de la PTU.

Una vez descontadas las deducciones autorizadas de la totalidad de los ingresos obtenidos en el ejercicio fiscal, claramente detalla la LISR, 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.

### **2.4.5 Pérdidas fiscales**

Otra de las variables que se utilizan 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 57 de la LISR del capítulo V de las pérdidas, describe en qué 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. 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.

También 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 9 de la LISR se determina como se muestra a continuación.

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 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.

#### **2.4.6 Base Gravable.**

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 ley de ISR describe el procedimiento para la determinación del impuesto en o para efectos de los pagos provisionales, lo cual se describe a continuación.

#### **2.4.7 Cálculo de los pagos provisionales de ISR**

De acuerdo a la LISR vigente, en su artículo 14 primer párrafo, instauro 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 representen 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 LISR, 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, la utilidad fiscal del ejercicio por el que se calcule el coeficiente, 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 9 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.*

#### **2.4.8 Cálculo del coeficiente de utilidad**

En lo que respecta a la primera fracción en su primer párrafo del artículo 14 de la LISR, describe 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 y los ingresos nominales, datos que emanan del ejercicio fiscal inmediato anterior. Sin embargo, como es de interpretarse, se pueden presentar distintas situaciones al incorporarse las variables antes mencionadas según sea el escenario económico fiscal del causante.

Retomando la fracción I del artículo analizado, también menciona que se puede presentar el caso en que el causante tenga como resultado en el ejercicio fiscal anterior pérdida fiscal, 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.

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.

#### **2.4.9 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.

A la postre, el artículo 14 de la LISR, 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 9º 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 9 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.

Sin embargo, con lo antes descrito hasta el momento en referencia a la interpretación y aplicación de los artículos 9º, 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.

Como es de analizarse los pagos provisionales del ISR de las personas morales tienen un trato diferente 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 de cinco años 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.

Según Corral (2005) 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 (parr. 321).

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:

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. 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.

En caso de obtener un saldo a favor en el cálculo del ISR anual al descontar los pagos provisionales efectuados durante el mismo, 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 diferencia en los procedimientos fundados por la norma jurídica tributaria en sus numerales 9º 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.

#### **2.4.10 Opción de disminución de los pagos provisionales del ISR**

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) comparte que 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 (párr. 15).

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 14, último párrafo 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:

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

Cabañas (2010, parr.52) resume 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.

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 2014, publicado en el DOF el 18 de diciembre de 2013, establece en su formato 34 “Solicitud de autorización para disminuir pagos provisionales” los requisitos para solicitar la disminución de pagos provisionales son:

Los contribuyentes que estimen que el coeficiente de utilidad que deban aplicar a sus pagos provisionales es superior al coeficiente de utilidad del ejercicio que corresponda a dichos pagos. Se presenta Ante la ALSC que corresponda al domicilio fiscal del contribuyente, el trámite se atiende de preferencia con cita.

Se obtienen Resolución de autorización, requerimiento de documentación o información u oficio de rechazo, se presenta 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.

Se presenta en el Formato 34 "Solicitud de Autorización para disminuir el monto de pagos provisionales" debidamente requisitada. Se presenta un 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 solicita 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. El monto de la participación de los trabajadores en las utilidades pagadas en el ejercicio en el cual se solicita la disminución de pagos provisionales, correspondientes a las utilidades generadas.

En el caso de pérdidas fiscales pendientes de aplicar se deberá manifestar su procedencia y aplicación. 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, debe corresponder a los importes acumulados al mes anterior al que se solicita la disminución del pago provisional. Se debe señalar el ejercicio del cual proviene el coeficiente de utilidad utilizado para la determinación de los pagos provisionales efectuados.

Original y copia de la identificación oficial vigente del representante legal. (original para cotejo), copia certificada y copia 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)

Se debe solicitar una cita y acude con la documentación del trámite a la

oficina del SAT que te corresponda, entregar la documentación a la autoridad fiscal que atenderá tu trámite, recibir y conservar la forma oficial sellada, como acuse de recibo, esperar respuesta del SAT a través del medio que hayas elegido para contactarte.

Mientras que Franzoni (2009) da la recomendación siguiente: 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.

Como es de concluirse hasta este momento, 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.



## **2.5 Principios constitucionales en materia fiscal:**

### **2.5.1 Constitución Política.**

La actual constitución fue promulgada en la ciudad de Querétaro y se tomó como base la constitución de 1857, pero se añadieron todas las demandas que dieron origen a la revolución mexicana, como la cuestión agraria (artículo 27), la cuestión obrera (artículo 123); la educación obligatoria y gratuita (artículo 3º). Por su amplio contenido social, en su momento fue considerada como una de las constituciones más avanzadas del mundo. Actualmente está en vigor y desde su promulgación el 5 de febrero de 1917 ha sido reformada más de 400 veces.

El artículo 123 Constitucional que nos establece, que “toda persona tiene derecho al trabajo digno y socialmente útil; al efecto, se promoverán la creación de empleos y la organización social para el trabajo, conforme a la ley”.

La importancia de este artículo es porque aquí nace del derecho laboral, el cual muestra las garantías sociales en relación con el trabajo, en otras palabras regula las relaciones del estado con sus trabajadores y regula las relaciones de los trabajadores con sus patrones, porque todos los mexicanos tenemos derecho a trabajar y a ser contratados para trabajar.

El artículo 31 de la Constitución Política De Los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) en la fracción IV establece que son obligaciones de los mexicanos: “Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o el Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

Uno de los dos pilares del derecho fiscal está constituido por el llamado principio de constitucionalidad, el cual implica la sumisión a las características esenciales del orden jurídico.

Siempre debe existir una evidente subordinación de la norma fiscal hacia la norma constitucional que demuestre que se ha dado cumplimiento al expedir la primera, a las reglas que derivan de la jerarquía normativa. Nuestras leyes fundamentales, desde los remotos tiempos de la independencia nacional. Ha procurado, tal y como lo exigía Adam Smith, estructurar el sistema fiscal mexicano sobre los principios de justicia, equidad y proporcionalidad, pensando no solo en el bien del estado, sino también en la protección de los derechos ciudadanos.

Los principios constitucionales que debe cumplir cualquier ley tributaria son los siguientes:

### **2.5.2 Principios materiales de justicia tributaria**

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.”

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) define 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 (párr. 187).

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 artículo 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) pronuncia que 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 (párr. 21).

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 artículos 65 fracción II y 73 en su fracción VII de la CM, discurriendo 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.

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.

Por consiguiente, los principios materiales de justicia tributaria se encuentran consagrados en la fracción IV del 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 artículo, dando lugar así a la supremacía de la CM.

Luna y Ríos (2010) 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 (párr. 1)

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.

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.

### **2.5.3 Principio de equidad:**

Por equidad debemos entender una igualdad, de acuerdo a su acepción aristotélica, la equidad significa la aplicación de la justicia a casos concretos, se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancia”

Arriola (2000) 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 (Pág. 259).

Este va a significar la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo; lo que en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación , acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pagos etc.; debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica , la equidad atiende a la igualdad en la regulación de todos los

elementos integrantes del tributo o contribución, con excepción de las tasas, cuotas o tarifas, es decir las normas jurídico-tributaria no deben establecer distinciones.

También, la SCJN interpreta dicha garantía o principio de equidad en materia fiscal, mediante la tesis de jurisprudencia por reiteración que a continuación de 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.

#### 2.5.4 Principio de proporcionalidad:

Proporción es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí.

Se puede decir que la proporcionalidad es la correcta distribución entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ella gravados.

En esta misma tesitura, Arriola (2000) comenta que “El Principio de Proporcionalidad implica, por una parte, que los gravámenes se fijan en las leyes de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a las de medianos y reducidos recursos; y por la otra, que cada contribuyente individualmente considerado, exclusivamente la ley lo obligue a portar al Fisco una parte razonable de sus percepciones gravables.” (Pág. 257).

Significa que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de ingresos netos que hayan percibido, pues en este caso se estaría utilizando a los tributos como medio para que el estado confisque bienes a los ciudadanos.

Los gravámenes deben estar de acuerdo con la capacidad económica, las personas que tengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los medianos, y reducidos recursos; Este principio aparece estrechamente vinculado con la capacidad económica de los contribuyentes, la que deben ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas en cada caso el impacto patrimonial sea distinto no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda,

que debe corresponder en función de los ingresos obtenidos.

### **2.5.5 Principio de generalidad.**

Es consecuencia directa de legalidad tributaria, todo tributo para resultar válido y eficaz debe encontrarse previsto en una ley. Al hablar de generalidad en su acepción jurídica, tenemos por fuerza que formular una importante distinción entre este concepto y el de uniformidad con el que frecuentemente suele confundirse.

Se dice que una ley es general cuando se aplica sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establezca, por eso y con toda razón se afirma que las leyes van dirigidas a “una pluralidad innominada de sujetos”, todos aquellos que realicen en algún momento un supuesto normativo.

Una disposición es uniforme cuando debe aplicarse a todos por igual y sin distinciones de ninguna especie a todas las personas colocadas bajo la potestad o jurisdicción de quien la emita. Se estima que el Principio de Generalidad Tributaria puede enunciarse diciendo que, sólo están obligados a pagar tributos aquellas personas, físicas o morales, que por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas, previstas en las leyes tributarias, llevando a cabo en consecuencia el correspondiente hecho generador del tributo de que se trate. No significa que todos deben pagar impuesto, sino los que tienen capacidad contributiva.

### **2.5.6 Principio de obligatoriedad:**

Este deber está vinculado al Principio de generalidad, significa que toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas en una ley tributaria expedida por el Estado Mexicano, automáticamente adquiere la obligación de cubrir el correspondiente tributo, dentro del plazo que la misma ley

establezca.

Es necesario insistir en que los tributos o contribuciones son ingresos tributarios que el Estado imprescindiblemente requiere para el desarrollo de sus actividades. El principio de obligatoriedad en materia fiscal tiene que entenderse en función no de la existencia de un simple deber a cargo de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributario, sino como una auténtica obligación pública, de cuyo incumplimiento puede derivarse severas consecuencias para los particulares.

El contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no es, en modo alguno una donación graciosa o aportación voluntaria, es un verdadero sacrificio económico para que se puede contar con una serie de servicios públicos y obras de beneficio colectivo, por eso nuestras Constitución lo impone de manera obligatoria, como deber ciudadano de orden público, así mismo otorga al estado los instrumentos jurídicos adecuados para velar por su plena vigencia y su cabal cumplimiento.

#### **2.5.7 Principio de vinculación con el gasto público:**

Los ingresos tributarios tienen como finalidad costear los servicios públicos que el estado presta, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas ya que resultaría ilógico e infundado que el estado exigiera en forma permanente a sus súbditos, una serie de contribuciones sin entregarles nada a cambio. Puede afirmarse que ningún ciudadano accedería a contribuir al sostenimiento de un estado que se negara a satisfacer las necesidades sociales básicas, esta es la principal causa de evasión de impuestos.

La historia antigua y reciente demuestra que los malos gobernantes, que han distraído los fondos públicos han sido inmediatamente calificados como corruptos, deshonestos y han sido causa de repudio.

Nuestra carta magna impone a los gobernantes el deber de destinar las contribuciones exclusivamente a la satisfacción de los gastos públicos. En esencia este tercer principio establece una importante obligación a cargo del Estado, el cual sólo la cumplirá si emplea escrupulosamente todos y cada uno de los ingresos tributarios que recaude en la integración de un Presupuesto Nacional cuyo contenido sea ampliamente divulgado entre la población.

Se puede citar la siguiente jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

“ la circunstancia o hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni le puede cambiar, la naturaleza debe estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta con consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de cómo todos y cada uno de los reglones de este, tienen fines específicos , como comúnmente lo son la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pagos de sueldos etc..”

“ 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 recaudado por la federación a 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.”

### **2.5.9 Principio de legalidad**

Nuestra ley suprema viene a confirmar el postulado básico del Derecho Fiscal relativo a que toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y la regule. Por tanto está haciendo referencia a la llamada “piedra angular” de la disciplina que estudiamos, expresada a través del célebre aforismo latino: “*nullun tributum sine lege*” (no puede existir ningún tributo

válido sin una ley que le de origen)

Sólo la ley permite que el particular conozca de antemano hasta dónde llega su obligación de contribuir al sostenimiento del estado y qué derechos pueden hacer valer ante el posible abuso del fisco. Por eso la existencia de normas jurídico-tributarias constituye la mejor barrera que puede oponerse a la actitud arbitraria de quienes, detentando el poder público, pretenden utilizar el derecho que el estado tiene de exigir aportaciones económicas de sus gobernados como pretexto para hacerlos víctimas de toda clase de abusos y confiscaciones.

La autoridad hacendaría no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso. Por su parte, los causantes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previamente y expresamente facultada pueden hacer valer ante el fisco los derechos que esa misma ley les confiere.

#### **2.5.10 Principio de capacidad contributiva**

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 artículo 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) 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) (párr. 4).

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 qué 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 [ ].

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.

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.

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 ejercicio 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), 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 (pág. 45-75).

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 cómo se manifiesta la capacidad contributiva.

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 [ ], 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.

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 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:

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.

#### **2.5.10 Resumen de los principios constitucionales.**

Los principios constitucionales que acabamos de analizar representan para todo ciudadano una garantía de defensa contra posibles arbitrariedades del legislador fiscal, cada vez que una norma jurídica-tributaria que de cualquier

manera los contravenga automáticamente se reputa como inconstitucional y por ende carece de validez, legal.

Los principios aquí señalados se fundamentan en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política Mexicana. 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.

Aunque dichos pagos provisionales 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 violen 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 artículos 12 y 12-A de la ley vigente durante el ejercicio fiscal 2000, y que es equivalente a la establecida en la norma actual; 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 [ ]. 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.

Se argumenta la no trasgresión en el procedimiento del pago provisional 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.

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 EQUITAD 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 [ ].



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.

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 de ISR mediante la determinación del CU, mismo que se calcula 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) 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.”(pág. 18).

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 [ ]....

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. 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.

El real desembolso de efectivo 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 el obtención de los mismos.

Entonces 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) 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.” (pag 19).

El artículo 106 (antes 127) dice.- 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 y la PTU de las empresas pagadas en el ejercicio, contra el pago provisional determinado conforme a este artículo, se acreditarán los pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad.”

La opción que da la autoridad de que a partir del segundo semestre del ejercicio puede el contribuyente solicitar autorización para disminuir el CU, 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. Este ajuste se realiza en julio y se deja a criterio de la autoridad la aceptación o rechazo de tal petición contribuyendo así a una carga administrativa adicional al sujeto obligado.

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.

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.

Se reconoce que el sujeto obligado deberá de efectuar el recálculo del CU, tomando como base variables o datos de la aplicación del artículo 12-B del RLISR 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 recalcule 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 [ ].

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.

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 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 [ ].

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.

Resumiendo que en el procedimiento citado en la LISR vigente, prevalece la situación establecida en el artículo 14 último párrafo de la LISR, al otorgar la opción de disminuir los pagos provisionales del ISR mediante el recalcu 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 9º 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.

Es por eso que 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.



### **3.1 Método**

El método de investigación utilizado en este estudio es el descriptivo, ya es una investigación de tipo cualitativo documental.

Se analizo la legalidad de los pagos provisionales del impuesto sobre la renta en relación con la actividad que realizan las personas morales, con base a este análisis se investigaron los principios constitucionales en referencia al pago provisional y se determino si son o no legales los pagos provisionales de impuesto sobre la renta.

### **3.2 Sujeto**

En la presenta investigación, el sujeto de estudio son las personas morales del régimen general de ley o que están obligados a realizar pagos provisionales mensuales de impuesto sobre la renta. Se utilizó como soporte práctico la información que proporcionó una empresa de la zona urbana de Mexicali, Baja California.

### **3.3 Material**

Para efectos de esta investigación; se utilizó como material de apoyo, por una parte las leyes y disposiciones fiscales que existen alrededor del los pagos provisionales de de impuesto sobre la renta y para los cuales se elaboraron las fichas bibliográficas correspondientes. Por otra parte, se entrevistó a empresas de la localidad que fuera representativa para efectos del caso práctico que se diseñó.

### **3.4 Procedimiento**

Los pasos que se siguieron para el desarrollo de este trabajo, fueron los

siguientes:

**Primero.-** Localización y análisis de información especializada en libros y revistas.

**Segundo.-** Páginas oficiales de Internet como del INEGI, SAT y Congreso de la Unión.

**Tercero.-** Lectura y análisis de los textos de ley que se refieren a los pagos provisionales de impuesto sobre la renta de las personas morales.

**Cuarto.-** Entrevistas a administradores de empresas seleccionadas para análisis, así como solicitud de información de la misma empresa referente al impacto a los pagos provisionales de impuesto sobre la renta de las personas morales.

**Quinto.-** Emisión de conclusiones y recomendaciones.

## **CAPÍTULO IV RESULTADOS**

En este capítulo se presentan los resultados obtenidos en esta investigación. Los resultados se organizan en tres categorías de análisis según los objetivos específicos planteados en el capítulo introductorio de este estudio.

Se realizó un análisis de la legalidad y constitucionalidad de los pagos provisionales de ISR de las personas morales en México. Al término de la presente investigación es posible contestar la pregunta planteada al inicio de este estudio, la cual fue ¿El pago provisional de impuesto sobre la renta que realizan las personas morales en México cumple con los principios legales establecidos en la Constitución política de los estados unidos mexicanos?

La respuesta a esta pregunta es que en referencia al cálculo de los pagos provisionales de ISR de las personas morales, instituidos en la LISR

actual sobre la determinación de la base gravable del ISR no es un procedimiento que atienda a la lógica y objetividad; en virtud de que la misma ley 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.

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 impuestos 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 del vínculo entre dichos elementos se manifestaría un acto de inconstitucionalidad.

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 violen los principios materiales de justicia tributaria.

Aun con todos estas injusticias se da como resultado que los pagos provisionales de impuesto sobre la renta que realizan las personas morales si son legales por estar en ley como lo dice el artículo 31 fracción IV de la CPEM, que dice que toda norma jurídico-tributaria debe estar escrita en la ley respectiva y cumplir con los elementos del impuesto que son sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago.

Por lo anterior, la hipótesis de la presente investigación resultó ser falsa.

4.1 Se analizó la ley de impuesto sobre la renta y se determino la ilegalidad en su procedimiento jurídico.

Al analizar la mecánica instaurada en el artículo 14 LISR, para efectos del cálculo de los pagos provisionales de ISR, 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.

El mismo artículo 14 en su último párrafo reconoce que en el caso de que la realidad económica del causante sea menor a la estimada, este puede optar por reducir el CU del ejercicio en el que está contribuyendo. Como lo mencionamos en el resultado de la hipótesis si es legal porque está en ley pero no es justa.

4.2 Se analizaron los principios constitucionales que se relacionan con el pago provisional de impuesto sobre la renta de las personas morales para determinar que si viola uno o más principios constitucional.

Con respecto a los principios constitucionales señalados en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política Mexicana. Se analizaron los principios de Justicia tributaria, equidad, proporcionalidad, generalidad, obligatoriedad, vinculación con el gasto público, principio de legalidad.

Se determinó que el pago provisional de impuesto sobre la renta de las personas morales si viola el principio de justicia tributaria porque este pago no atiende a la realidad económica del contribuyente ya que para determinar la base gravable de los pagos provisionales del ISR de las personas morales, se tiene que acudir a variable del o de ejercicios anteriores y que no corresponde al ejercicio que se esta calculando.

También viola el principio de proporcionalidad tributaria al no dejar deducir la adquisición de bienes y gastos en los pagos provisionales, sino hasta la declaración anual.

4.3 Se investigó si existen jurisprudencias y tesis a favor o en contra del pago provisional de impuesto sobre la renta de las personas morales, y estas se dan como opciones a los contribuyentes para su aplicación.

Desde que se instituyeron los pagos provisionales de ISR en Mexico existen tesis a favor y en contra de los pagos provisionales. En esta historia de la LISR la misma autoridad se protege en caso de que se determine una tesis a favor de los contribuyentes y al siguiente año modifica para protegerse en caso de que cualquier contribuyente quiere interponer cualquier recurso o que se genere jurisprudencia y después se convierta en ley.

Entonces en esta investigación no se encontraron jurisprudencias pero si se encontraron tesis que son las siguientes:

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).

En esta tesis se puede resumir que se viola el principio de proporcionalidad cuando no deja deducir los gastos y compras del ejercicio en curso en el pago provisional de impuesto sobre la renta de las personas morales. En la LISR vigente obliga a calcular la base gravable por todos los ingresos del ejercicio fiscal.

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.

En esta otra tesis se puede resumir que se viola el principio de justicia

tributaria porque en el pago provisional de impuesto sobre la renta de las personas morales se obliga a determinar la base gravable mediante un CU que se obtiene de datos del o de ejercicios anteriores. Esto da como resultado realizar pagos provisionales de impuesto sobre la renta de las personas morales que no corresponden a la realidad jurídica del contribuyente.

## **CAPITULO V**

### **DISCUSION**

#### **5.1 CONCLUSIONES**

En las 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.

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 artículo 14 de la LISR. En tales circunstancias, tal y como se presentó en la ley del referido artículo y en la aplicación del mismo, 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.

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.

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.

Cabe mencionar que además de la carga monetaria que puede ser el pago provisional también tiene carga administrativa porque puede darse el caso que una empresa tenga el CU de enero, febrero y marzo, en abril cambia porque se presenta la declaración anual y se calcula un segundo CU, en Julio se puede hacer la reducción del CU ósea un tercero, y si la empresa se dictamina y se le calcula otro CU un cuarto y si por último la autoridad les realiza una auditoria y le puede determinar un quinto CU.

## **5.2 Recomendaciones.**

La recomendación que se da es que se cambien el procedimiento 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 del ejercicio en curso, obteniéndose de tal forma, la capacidad contributiva real del sujeto obligado y no estimada conforme al procedimiento actual, siendo igual que la mecánica para la determinación del impuesto anual, procedimiento establecido para las personas físicas.

Esto implica una reforma en el artículo 14 de la LISR, así como los artículos 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.

La siguiente tabla indica el procedimiento propuesto para determinar la utilidad fiscal y la base gravable de los pagos provisionales del ISR en las personas morales:



|                     |                                                                     |
|---------------------|---------------------------------------------------------------------|
| "GRUPO MCA SA DE CV |                                                                     |
| Operación           | Concepto                                                            |
|                     | Ingresos nominales del período                                      |
| Menos               | Deducciones autorizadas                                             |
| Igual:              | Utilidad Fiscal del período                                         |
| Menos:              | Pérdida fiscal de períodos anteriores<br>PTU pagada en el ejercicio |
| Igual:              | BASE PARA EL PAGO PROVISIONAL DEL<br>PERÍODO                        |

## FUENTES CONSULTADAS

### Leyes y Reglamentos

- Ley de impuesto sobre la renta.
- Código Fiscal de la federación.
- Ley Federal del Trabajo.
- Ley del Instituto Mexicano del Seguro Social.
- Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
- Reglamento de la Ley de impuesto sobre la renta.
- Ley del Instituto de fondo nacional a la vivienda de los trabajadores.
- Ley Impuesto al Valor Agregado.
- Ley general de sociedades mercantiles.
- Constitución Política de los estados unidos mexicanos.
- Ley de Impuesto Sobre la Renta.
- Ley de Egresos de la Federación.
- Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.
- Ley de Ingresos de la Federación.
- Resolución de la Miscelánea Fiscal.

### Bibliografía:

Arriola, A. *derecho fiscal*. Mexico, D.F.: Themis, 2000.  
 Bazaldua, F. *Historia del ISR*. Abril 04, 2011.  
<http://es.scribd.com/doc/58475831/200811-isr> (accessed Noviembre 10, 2013).

Bravo, J. *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*. Enero 13, 1997.  
[http://books.google.com.mx/books?id=Ax7ocva1hc4C&pg=PA188&lpg=PA188&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%20provisionales%20del%20ISR.%20Realmente%20conviene.pdf](http://books.google.com.mx/books?id=Ax7ocva1hc4C&pg=PA188&lpg=PA188&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%20provisionales%20del%20ISR.%20Realmente%20conviene.pdf) (accessed Octubre 22, 2013).

Cabañas, I. *Disminución de Pagos Provisionales de ISR ¿Realmente conviene?* Diciembre 23, 2010. <http://www.e-paf.com/iframe/revistas%20paf/2010/497/Disminuci%C3%B3n%20de%20pagos%20provisionales%20del%20ISR.%20Realmente%20conviene.pdf> (accessed Diciembre 2013, 13).

Castillo, S. *¿Inconstitucionalidad de los Pagos Provisionales del ISR de las Personas Morales?* Junio 19, 2006. [http://vlex.com/vid/inconstitucionalidad-provisionales-41392731/ensure\\_logged](http://vlex.com/vid/inconstitucionalidad-provisionales-41392731/ensure_logged) (accessed Octubre 16, 2013).

Chapoy, D. y Gil, G. *Introducción al Derecho Mexicano, derecho Fiscal*. Octubre 07, 1981. <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=747> (accessed Noviembre 2013, 13).

CIAT, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. *Sistema Tributario Azteca*. Agosto 09, 2012. <http://www.ciat.org/index.php/es/novedades/1022.html?task=view> (accessed Octubre 13, 2013).

Corral, M. *Estudio Práctico del ISR para Personas Morales 2005*. Diciembre 10, 2005. <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> (accessed Octubre 16, 2013).

Cragnolino, Silvia Zapata. *La revolución Campesina En Mexico*. Buenos Aires: America Latina, 1984.

Damarco, J. *El Principio de Capacidad Contributiva como Fundamento y Medida de los Impuestos*. Enero 01, 2010. (accessed 10 <http://www.laley.com.ar/Product/Details/1286>, Diciembre).

De Pina, R. y De Pina R. *Diccionario de Derecho*. Mexico, D.F.: Porrúa, 1986. Delgado, Carrillo Fortino. *REGIMEN TRIBUTARIO MEXICANO*. MEXICO: LEGIS, 2006.

Eslava, S.C. *El Sistema Impositivo Mexicano. Política tributaria de la Década de los noventa*. Abril 16, 2012. (accessed Noviembre 14, 2013).

Flores, E. *Trayectoria del Impuesto Sobre la Renta En Mexico*. Febrero 03, 1975. <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/indice.htm?r=facdermx&n=99> (accessed Agosto 03, 2013).

Franzoni, F. *Disminución del monto de los pagos provisionales de ISR*. Diciembre 02, 2009. <http://www.intelegis.com.mx/PDFs/200907/200907-portalPYMES.pdf> (accessed Diciembre 2013, 13).

García, M. *El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma esencial*. Enero 19, 2002. <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=430> (accessed Noviembre 19, 2013).

INEHRM, Instituto Nacional de estudios Historicos de las Revoluciones de Mexico. *Sentimientos de la Nación*. Junio 14, 2012. (accessed Enero 27, 2013).

LFPFH, Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria. "Diario Oficial de la Federación." *Última Reforma Publicada en el DOF el 9 de Abril de*

2012. Abril 09, 2012. <http://www.diputados.gob.mx/leyesBiblio/ref/ifprh.htm> (accessed Abril 14, 2012).

Luna I. y Ríos, G. *Transparencia, Acceso a la Información Tributaria y el Secreto Fiscal. Un desafío en México*. Enero 13, 2010. <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=2861> (accessed Enero 2014, 22).

Morales, M. *Benito Juarez, Memorias Historicas de Axochiapan*. 12 13, 2009. [http://www.miaxochiapan.com/Benito\\_Juares.html](http://www.miaxochiapan.com/Benito_Juares.html) (accessed Junio 16, 2013).  
Moreno, A. *Contabilidad de Sociedades Mercantiles*. Mexico, D.F.: Thomson., 2000.

Osornio, F. J. Abril 23, 1992. <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/483/1.pdf> (accessed Agosto 12, 2013).

Ramirez, G. Octubre 29, 2008. [http://www.consultoriofiscalunam.com.mx/articulos.php?id\\_sec=2&id\\_art=1353](http://www.consultoriofiscalunam.com.mx/articulos.php?id_sec=2&id_art=1353) (accessed Septiembre 10, 2013).

Rios, G. "Decisiones relevantes de la Suprema Corte de Jusiticia de la Nacion." *Decisiones relevantes de la Suprema Corte de Jusiticia de la Nacion*. Octubre 31, 2009. <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=2686> (accessed Diciembre 13, 2003).

Rodriguez, G. *El Impuesto Sobre la Renta*. Agosto 02, 1997. <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1910/1.pdf> (accessed Octubre 12, 2013).  
—. *El impuesto Sobre la Renta*. Agosto 02, 1997. <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1910/1.pdf> (accessed Julio 28, 2013).

SAT. *Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018*. Diciembre 27, 2013. [http://www.sat.gob.mx/transparencia/transparencia\\_focalizada/Documents/itg2014\\_t2/Reporte\\_Anuale2013\\_Retos2014.pdf](http://www.sat.gob.mx/transparencia/transparencia_focalizada/Documents/itg2014_t2/Reporte_Anuale2013_Retos2014.pdf) (accessed Enero 2014, 22).

SCJN., Suprema Corte de Justicia de la Nacion. *II Principios Tributarios Constitucionales*. Febrero 20, 2006. <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=2377> (accessed Diciembre 12, 2013).

Toriz, M. *Disminución de Pagos Provisionales del ISR, una Opción para pagar menos Impuestos*. Diciembre 20, 2011. <http://www.e-paf.com/iframe/revistas%20paf/2011/520/Disminuci%C3%B3n%20de%20pagos%20provisionales%20del%20ISR.%20Una%20opci%C3%B3n%20para%20pagar%20menos%20impuestos.pdf> (accessed Diciembre 13, 2013).

Ximena, Sharon. *Impuestos: El porfiriato*. Febrero 12, 2011. <https://www.blogger.com/profile/10782194669479931932> (accessed Septiembre 16, 2013).

## REVISTAS

EXPANSION, Los Mejores MBA en Mexico y en el Mundo 2013.

Puntos Finos Revista de consulta Fiscal, Enrique Dominguez Abasolo. 2da quincena Febrero 2012. Secuelas de la Reforma Fiscal 2012. DOF Editores SA de CV. DF. México.

OPCIONES, Crónicas del 4to. Seminario de Derecho Tributario en Iberoamérica, Osvaldo Reyes Mora, 4to. Bimestre 2008, Reyes mora Advisors S. de R. L. de C.V. Mexico D.F.

## **GLOSARIO.**

LISR- Ley de impuesto sobre la renta.

CFF-Código Fiscal de la federación.

PTU- Participación de los trabajadores en las utilidades.

LFT- Ley Federal del Trabajo.

IMSS- Instituto Mexicano del Seguro Social.

RCFF- Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

RLISR- Reglamento de la Ley de impuesto sobre la renta.

INFONAVIT- Instituto de fondo nacional a la vivienda de los trabajadores.

IVA- Impuesto al Valor Agregado.

CFF- Código Fiscal de la federación.

LGSM- Ley general de sociedades mercantiles.

CPEUM- Constitución Política de los estados unidos mexicanos.

SA- Sociedad Anónima.

PM- Personas morales.

SER- Secretaria de relaciones exteriores.

SAT- Sistema de administración Tributaria.

A en P- Asociación en Participación.

CIAT- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

CM- Carta Magna.

CU-Coeficiente de Utilidad.

DOF-Diario Oficial de la Federación.

INEHRM-Instituto Nacional de estudios Históricos de las Revoluciones de Mexico.

ISR-Impuesto Sobre la Renta.

LEF-Ley de Egresos de la Federación.

LFPRH-Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.

LIF-Ley de Ingresos de la Federación.

LIVA-Ley de Impuesto Sobre la Renta.

PGR-Procuraduría General de la Republica.

PIB-Producto Interno Bruto.

PJ-Poder Judicial.

PJF-Poder Judicial de la Federación.

RMF-Resolución de la Miscelánea Fiscal.

SCJN-Suprema Corte de Justicia de la Nación.