

321309  
17

# UNIVERSIDAD DEL TEPEYAC

ESCUELA DE DERECHO  
CON ESTUDIOS RECONOCIDOS OFICIALMENTE POR  
ACUERDO No. 3213-09 CON FECHA 16-X-1979  
DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO



## REGIMEN DE CONSOLIDACION, CONSECUENCIAS LEGALES Y SUS REFORMAS

TESIS  
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE  
*LICENCIADO EN DERECHO*  
PRESENTA  
**ISRAEL DELGADO LOA**  
ASESOR DE LA TESIS:  
LIC. EMILIO FELICIANO PACHECO RAMIREZ.  
CED. PROFESIONAL No. 1348936



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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

## **DEDICATORIAS**

#### A DIOS Y A LA VIRGEN DE GUADALUPE.

Por haberme permitido llegar a este momento de mi vida y por que gracias a ellos estoy aquí.

#### A MIS PADRES DAVID Y PILAR.

Por darme la vida, por creer en mi y ofrecerme su amor y comprensión en todo momento, por los sacrificios hechos y por que sin todo eso jamás hubiera logrado todas mis metas. Gracias. Esto es para ustedes.

#### A MIS HERMANOS DAVID Y DIANA.

Por ofrecerme su cariño, su amistad y su apoyo, y por saber que cuento con ustedes en cualquier momento. Como muestra de que es posible lograr todos nuestros sueños.

#### A MIS ABUELOS DAVID Y MARGARITA.

Con cariño; especialmente a él por el ejemplo de lucha constante por defender nuestras raíces y por sus sabios consejos.

#### A MIS ABUELOS CANDELARIO Y JOSEFINA.

Que desde donde estén, antes y ahora siempre me han dado su cariño, el cual nunca olvidare. Siempre estarán a mi lado.

#### A MIS TIOS CARLOS, HILDA, ASUNCIÓN Y ROBERTO.

Por su amor incondicional y por haberme apoyado en las buenas y las malas.

**A MIS TIOS GUADALUPE, JOSE, GABRIEL Y MARTHA.**

Por las ganas que me transmitieron, para terminar una carrera.

**A MI CONTADORA YUNHUEN CANO.**

Por su apoyo, comprensión y ayuda. Por que siempre podamos contar el uno con el otro

**A MIS MAESTROS.**

Gracias por haberme guiado a la luz de la sabiduría y compartir sus conocimientos.

**A MI ASESOR LIC, EMILIO F. PACHECO RAMÍREZ.**

Por su apoyo incondicional, por su profesionalismo y por enseñarme los valores que deben caracterizar a un abogado.

**A LA UNIVERSIDAD DEL TEPEYAC Y COMPAÑEROS DE GENERACIÓN.**

**A TODOS AQUELLOS QUE CONTRIBUYERON A LA CULMINACIÓN DE MIS ESTUDIOS.**

## **INDICE**

# INDICE

|  |           |
|--|-----------|
| INTRODUCCIÓN   | i         |
| <b>CAPÍTULO I.- SISTEMA IMPOSITIVO MEXICANO,<br/>RESEÑA HISTÓRICA</b>                  | <b>1</b>  |
| 1.1 Impuestos Federales en México. (Generalidades)                                     | 2         |
| 1.1.1 I.S.R., concepto técnico legal y doctrinario                                     | 13        |
| 1.1.2 Elementos del Impuesto   | 22        |
| 1.1.3 Efectos Jurídicos del I.S.R  | 26        |
| 1.1.4 Marco legal del I.S.R  | 28        |
| 1.2 El Ingreso como generador de renta en la economía,<br>finanzas y el erario federal | 37        |
| 1.3 Regímenes Fiscales en Renta, concepto  | 40        |
| 1.4 El sistema impositivo Federal, en el marco de los<br>regímenes fiscales de renta   | 41        |
| <b>CAPÍTULO II.- EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL RÉGIMEN<br/>FISCAL ACTUAL</b>        | <b>45</b> |
| 2.1 Derrama en renta, consecuencias económicas   | 46        |
| 2.1.1 Distribución de la renta nacional  | 52        |
| 2.1.2 Renta, sistema económico y régimen fiscal  | 62        |
| 2.2 Renta en personas físicas y morales  | 67        |
| 2.2.1 El Ingreso como generador de renta en persona<br>físicas y morales               | 72        |
| 2.3 La Capitalización en Renta   | 78        |
| 2.3.1 Amortización de Renta  | 81        |
| 2.4 Vías alternas en la sujeción a renta   | 89        |

|   |            |
|---|------------|
| <b>CAPÍTULO III.- REGÍMENES FISCALES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA</b>                                      | <b>91</b>  |
| 3.1 Clasificación   | 92         |
| 3.2 Concepto del Régimen de Consolidación Fiscal  | 95         |
| 3.2.1 Elementos y objeto del Régimen de Consolidación Fiscal  | 98         |
| 3.2.2 Naturaleza Jurídica   | 101        |
| 3.3 Normatividad Aplicable  | 102        |
| 3.4 La Consolidación y su Resultado fiscal  | 102        |
| 3.4.1 Conceptos que se suman  | 103        |
| 3.4.2 Conceptos que se restan   | 104        |
| 3.4.3 Cuenta de utilidad fiscal neta consolidada  | 105        |
| 3.5 Aspectos Fiscales   | 106        |
| 3.5.1 Autorización para consolidar  | 108        |
| 3.5.2 Obligaciones de controladoras que consoliden  | 110        |
| 3.5.3 Valuación de Acciones de las Controladoras  | 111        |
| 3.5.4 Ganancia en enajenación de acciones de las controladoras  | 112        |
| <br>  |            |
| <b>CAPÍTULO IV.- EL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL A LA LUZ DE SUS REFORMAS</b>                            | <b>115</b> |
| 4.1 Marco Legal Aplicable   | 116        |
| 4.2 Ley de Renta y disposiciones fiscales en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento              | 117        |
| 4.3 El Pago consolidado como consecuencia legal del Régimen   | 137        |
| 4.4 La Reforma Fiscal del Régimen de Consolidación Fiscal en el marco de nuestro actual sistema de gobierno | 138        |
| <br>  |            |
| <b>CONCLUSIONES</b>   | <b>154</b> |
| <br>  |            |
| <b>BIBLIOGRAFÍA</b>   | <b>158</b> |



## **INTRODUCCIÓN**

Como cualquier país del mundo, el Estado mexicano tiene entre sus principales atribuciones la facultad de allegarse de recursos mediante la ejecución de las contribuciones.

En este sentido, y dadas las actuales condiciones imperantes en todo el orbe, que se ve inmerso en una economía globalizada. La recaudación de contribuciones representa para el Estado mexicano una fuente primaria de obtención de recursos para el cabal cumplimiento de sus funciones públicas, así como para enfrentar los efectos de la globalización en la economía mundial.

Bajo estas premisas, el presente trabajo de investigación tiene como objetivo principal, realizar un estudio metodológico de los diversos aspectos jurídicos relacionados con el Régimen de Consolidación Fiscal, así como de las consecuencias legales que con motivo de las últimas reformas a la Ley en la materia, se han implementado por parte del Estado mexicano en beneficio de todos aquellos que se colocan bajo el supuesto normativo contenido en la Ley Fiscal, toda vez de que tenemos la creencia de que con estas reformas, se ha permitido la evasión así como la elusión por parte de los contribuyentes, en claro perjuicio de la acción recaudadora del Estado mexicano, lo que impide que éste obtenga los recursos necesarios a efecto de cumplir adecuadamente con los fines que nuestro máximo ordenamiento jurídico le impone.

Dentro de este contexto, cobra especial importancia retomar y evaluar las actuales figuras impositivas que nuestro sistema jurídico mexicano regula en la actualidad, y concretamente, el Régimen de Consolidación Fiscal a la luz de su propio y especial marco normativo. Ya que si partimos de la premisa de que la norma jurídica para ser eficaz, debe de actualizarse mediante las reformas idóneas que tiendan a regular adecuadamente a sus miembros en virtud de su desarrollo social. En materia de impuestos, dada la importancia que las mismas revisten, tal actualización debe en consecuencia, conservar los principios fundamentales consagrados en nuestro máximo ordenamiento jurídico, como lo son la legalidad, la equidad, el bien común, etcétera. A efecto de que la aplicación de la ley en materia de impuestos, sea eficaz y justa y al mismo tiempo, permita que los sujetos colocados en la situación impositiva de hecho, puedan realizar el cumplimiento de sus obligaciones de forma sencilla y mediante fórmulas simples, que redunden en una adecuada captación contributiva para el Estado mexicano y por ende en beneficio de la sociedad.

**CAPÍTULO I**

**SISTEMA IMPOSITIVO MEXICANO  
RESEÑA HISTÓRICA**

## 1.1 Impuestos Federales en México. (Generalidades).

En torno al punto en cita, consideramos importante abordar de inmediato el tema “contribuciones” en el marco específico de los impuestos federales en México, de tal forma que citando el criterio del maestro Francisco de la Garza, al respecto establece:

*“Los tributos o contribuciones constituyen la más importante clase de ingresos del Estado moderno para conseguir los medios necesarios para el desarrollo de sus actividades.”<sup>1</sup>*

Por su parte, nuestra Carta fundamental, en su artículo 31, fracción IV, utiliza el término contribuciones en forma que engloba sus cuatro especies: impuestos, derechos, contribuciones especiales y aportaciones de seguridad social. Asimismo, el Código Fiscal de la Federación, utiliza el vocablo “contribución” como equivalente al de tributo.

En tal virtud, podemos inferir que la terminología utilizada dentro de nuestro sistema jurídico, en materia impositiva se presta a confusiones, según se desprende de las doctas palabras del maestro Refugio de Jesús Fernández que establece: “Nuestra legislación fiscal no define lo que debe entenderse por contribución, sino que únicamente se limita a mencionar cómo se clasifica, y a definir cada

---

<sup>1</sup> Sergio Francisco De la Garza, Derecho Financiero Mexicano, p. 319.

una de las clases de contribuciones. Sin embargo, de los elementos que contienen las contribuciones definidas ya se trate de impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras o derechos y de lo dispuesto en disposiciones constitucionales de carácter fiscal se pueden definir las contribuciones como: Las prestaciones en dinero o en especie establecidas en la ley unilateralmente por el Estado, a cargo de las personas físicas y las morales, para sufragar los gastos públicos, cuando se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma.”<sup>2</sup>

Ahondando un poco más al respecto, nosotros por nuestra parte podemos precisar que, estas definiciones se desprenden esencialmente del contenido de los artículos 31 fracción IV, 73 fracción VII y 74 fracción IV de la Constitución Federal; y de los artículos 1º y 2º del Código Fiscal de la Federación, los cuales para su mejor apreciación se transcriben a continuación.

#### *DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL:*

*“Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:*

*I. a III.....*

*IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.*<sup>3</sup>

<sup>2</sup> Refugio De Jesús Fernández Martínez, Derecho Fiscal. p. 154.

<sup>3</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Cd-rom, 2001, Informática Jurídica.

*"Artículo 73.- El Congreso tiene facultad:*

*I. a VI.....*

*VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto;"*<sup>4</sup>

*"Artículo 74.- Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:*

*I. a III.....*

*IV. Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior".*<sup>5</sup>

#### *DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN:*

*"Artículo 1º.- Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte[...]"*<sup>6</sup>

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

---

<sup>4</sup> Idem.

<sup>5</sup> Idem.

<sup>6</sup> Código Fiscal de la Federación. Cd-rom, 2001, Informática Jurídica.

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

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

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

IV. *Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.”<sup>7</sup>*

Por tanto, las contribuciones son el conjunto de obligaciones que tienen las personas físicas y morales de contribuir para los gastos públicos, ya en su forma de impuestos, aportaciones de seguridad

---

<sup>7</sup> Idem.



social, contribuciones de mejoras y derechos cuando se encuentren en el supuesto jurídico que la norma legal supone en sí misma, y que tal obligación dimana del *Ius Imperium* del Estado de obtener recursos, para cumplir a su vez con sus fines.

Dentro de este contexto, y a efecto de precisar más el contenido de nuestro presente trabajo de investigación, consideramos adecuado hacer una breve descripción de la clasificación de las contribuciones:

a) *Reales y Personales.*

Como ha quedado establecido, las contribuciones según el trato que se les dé y en específico, atendiendo al caso concreto, pueden ser sinónimo de impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social, etc. por lo tanto, es menester clasificarlas atendiendo a sus características, circunstancias y modos; así entonces, éstas pueden ser atendiendo a la materia imponible de las contribuciones; reales y personales.

El maestro Francisco De la Garza, establece como contribuciones reales, *“aquéllas en que se prescindie de las condiciones personales del contribuyente, y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuesto sólo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva”. v.gr. el impuesto federal sobre uso o tenencia de vehículos y el impuesto sobre adquisición de inmuebles.”*<sup>8</sup>

Por lo que respecta a las contribuciones personales directas, son las que recaen sobre las personas, tomando en cuenta las condiciones

---

<sup>8</sup> Sergio Francisco De la Garza, *Op. cit.* p. 389.

del contribuyente, como ejemplo de esta clase de contribuciones, tenemos las deducciones personales que permite la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el título IV de los ingresos de las personas físicas, como lo son los gastos médicos, funerarios, etc.

Ahora bien, actualmente existen también las contribuciones indirectas sobre actos, que son las que recaen o gravan determinada actividad. Ejemplo de esta clase de contribuciones lo constituye el impuesto al comercio exterior, ya se trate de importación o exportación. Así como las contribuciones indirectas sobre el consumo, que son las que recaen o gravan la producción o las transferencias (compraventa), ejemplo de esta clase de contribuciones lo constituye el impuesto sobre producción y servicios.

En tal virtud, y de la primera clasificación descrita, en palabras del maestro Ernesto Flores Zavala, podemos inferir lo siguiente:

*“Tomando en cuenta las ventajas e inconvenientes de cada grupo, se puede concluir que ningún sistema tributario puede basarse exclusivamente en una categoría de impuestos, sino que, por el contrario, deberán establecerse ambos tipos.”*<sup>9</sup>

Particularizando lo analizado, tenemos que los impuestos personales son aquellos en los que se toman en cuenta las condiciones de las personas que tienen el carácter de sujetos pasivos, como ejemplo, podemos citar el impuesto sobre la renta, el impuesto sobre el producto del trabajo, el impuesto sobre nóminas, etc.

---

<sup>9</sup> Ernesto Flores Zavala, Finanzas Públicas Mexicanas, p. 279.

mientras que los impuestos reales son aquellos que recaen sobre la cosa objeto del gravamen, sin tener en cuenta la situación de la persona que es dueña de ella y que es sujeto del impuesto, un ejemplo de estos, lo es sin duda el impuesto sobre la propiedad raíz.

Ahora bien, una de las ventajas del impuesto personal, es que hace intervenir la personalidad económica del sujeto del crédito fiscal, y por lo mismo, permite una mayor justicia en el impuesto, porque se adapta a las condiciones particulares de cada causante.

En contrasentido, estos impuestos, por la necesidad de adaptarse a las condiciones de cada persona, son también de más difícil determinación, requiriéndose casi de manera obligada intervenciones de la autoridad hacendaria en la vida privada del contribuyente, ya que sólo así podrá conocerse la verdadera situación de cada causante.

Igualmente, tienen además el inconveniente de permitir por parte de la administración, una mayor arbitrariedad, al quedar al criterio de los empleados fiscales el hacer la calificación de cada caso concreto.

Por lo que respecta a las contribuciones reales, éstas representan mayores garantías a la autoridad hacendaria, toda vez que el objeto no puede librarse del impuesto. No gravan sino a los que tienen capital y se prestan a una fácil recaudación. Empero adolecen de graves inconvenientes, tanto para el individuo como para el Estado; dadas las siguientes razones:

*“1ª. Porque todos pagan independientemente de su situación personal y sólo teniendo en cuenta la situación o valor de la cosa gravada.*

*2ª. Por la dificultad de determinar el valor de la base y objeto gravable en algunos casos.*

*3ª. Por la imposibilidad de tener en cuenta todos los factores que influyen sobre la percepción de la renta.*

*4ª. Porque no se tienen en cuenta las deudas o cargas reales del causante. El impuesto será igual para un edificio hipotecado que para uno que no soporte gravamen alguno; el impuesto será igual, a igualdad de ingresos, aun cuando uno de los sujetos esté percibiendo beneficios y el otro resintiendo pérdidas.”*<sup>10</sup>

*b) Directas e indirectas.*

Para el maestro Francisco de la Garza, *“esta clasificación tiene poco de jurídico y en México es además irrelevante. Por ser muy imprecisa se presta a innumerables confusiones”.*<sup>11</sup>

No obstante esto preceptúa: *“Son impuestos directos aquellos que el sujeto pasivo no puede trasladar a otras personas, sino que inciden finalmente en su propio patrimonio; de acuerdo con este criterio sería impuesto directo el impuesto sobre la renta a los productos del trabajo, porque el trabajador a quien se le retiene el impuesto no puede trasladarlo a ninguna otra persona, sino que gravita directamente sobre su patrimonio.”*<sup>12</sup>

---

<sup>10</sup> Idem.

<sup>11</sup> Sergio Francisco De la Garza, Op. cit. p. 387.

<sup>12</sup> Idem.

Mientras que se consideran impuestos indirectos, *“aquellos que por el contrario, el sujeto pasivo puede trasladar a otras personas, de manera tal que no sufre el impacto económico del impuesto sea en forma definitiva; ejemplo sería, en nuestro sistema fiscal, el impuesto al valor agregado, pues el comerciante expresamente lo traslada al consumidor y recupera el dinero que tuvo que pagar al Fisco Federal”*.<sup>13</sup>

A título personal, consideramos que: son contribuciones directas, aquellas que no son repercutibles, o sea que la carga de la contribución no se puede trasladar a un tercero. Mientras que las contribuciones indirectas, son las que permiten que se traslade a terceros la carga impositiva.

Por lo tanto, se considerarán como contribuciones directas, aquellas en las que el Estado actúa sobre el verdadero sujeto pasivo, a fin de que cumpla con la obligación contributiva o tributaria, en la forma y términos que establezcan las leyes fiscales respectivas, tal es el caso del Impuesto Sobre la Renta, en donde el sujeto y el pagador del impuesto se constituye en la misma persona.

Asimismo, las *contribuciones indirectas*, serán aquéllas en las que el Estado actúa sobre el sujeto pasivo de la contribución, siendo una tercera persona (el consumidor), quien realmente cumple con la obligación contributiva, es decir, es el pagador real, tal es el caso del Impuesto al Valor Agregado, en el que perfectamente se distingue que uno es el sujeto pasivo, y un tercero es el pagador del impuesto.

---

<sup>13</sup> Idem.

c) *Especiales y Generales.*

El maestro Francisco De la Garza citando a Mehl, considera que, *“esta clasificación se funda en enfrentar los impuestos que recaen sobre un valor o sobre una situación económica estimada globalmente, a los que, por el contrario, no gravan más que un elemento de la misma.”*<sup>14</sup>

En tal virtud, un impuesto cedular sobre la renta (como el que existió en México hasta 1964), que distingue el concepto de renta según su fuente y que establece reglas para cada categoría de renta, es un impuesto especial, porque la analiza. En cambio, un impuesto general sobre la renta, como el impuesto al ingreso de las personas físicas o de las sociedades mercantiles, en la nueva legislación sobre la renta mexicana, hace una síntesis de todas las fuentes productoras antes de gravar el importe total, y por tanto es un impuesto general.

En síntesis, podemos considerar que las contribuciones son generales, cuando gravan diversas actividades u operaciones, pero que tienen en común que son de la misma naturaleza. Ejemplo de esta clase de contribuciones lo constituye la Ley del Impuesto sobre la Renta, Título IV del Ingreso de las Personas Físicas, que grava los ingresos por salarios, honorarios, arrendamiento de bienes e intereses. Mientras que las contribuciones son especiales, cuando gravan una determinada actividad específica. Tal es el caso del impuesto sobre adquisición de automóviles nuevos.

---

<sup>14</sup> *Ibid.*, p. 392.

d) *Objetivas y Subjetivas.*

Según se desprende de los textos de Jarach: *“Existen algunos tributos, como el impuesto inmobiliario, o mejor aún, los derechos aduaneros, en los que el legislador no define quién es el sujeto que estará obligado al pago del impuesto, sino que precisa únicamente la materia imponible, y muchas veces emplea una terminología también un poco equívoca, que da lugar a la confusión consiguiente.”*<sup>15</sup>

Así entonces, en estos impuestos el sujeto pasivo, a veces, ni siquiera se nombra. El sujeto pasivo sólo se determina por implicación, porque el legislador, ante todo, adopta la técnica de establecer el hecho objetivo que da origen a la obligación y pone de relieve el bien económico sobre el cual, en definitiva, cae la incidencia del gravamen pero no se preocupa de fijar quien lo paga, porque al final quien lo pagará será quien realice ese acto de la vida económica, y aquél por cuenta del cual ese acto se realiza.

Finalmente podemos inferir, que a estos impuestos se les denomina impuestos objetivos, en contraposición a aquellos que sí designan con toda precisión quién es el sujeto pasivo de la relación tributaria, mismos que por consecuencia se denominarán tributos subjetivos.

De lo transcrito consideramos que, el impuesto es una prestación tributaria, con todas las características expuestas en torno a los tributos. Pero además, y también como el resto de las obligaciones tributarias tiene su origen en la conjunción de un hecho real y de una

---

<sup>15</sup> Jarach, D., citado por Sergio Francisco Dela Garza, *Ibid*, p. 391.

hipótesis normativa o presupuesto que lo prevé y define. Esta hipótesis debe estar contenida en una norma jurídica formal y materialmente legislativa, que comprenda todos los elementos del impuesto.

Tal y como lo establece la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que ha expuesto el principio de legalidad tributaria al sostener que: *“para que la tributación con la que los habitantes de la República deben contribuir a los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado o de los Municipios y del Distrito Federal, sea proporcional y equitativa como lo previene el estatuto constitucional invocado, es preciso no sólo que la ley establezca el impuesto, sino que también fije su cuantía o proporcionalidad, la cuota o forma y términos de computarlo y pagarlo; de otro modo sería la autoridad fiscal y no la ley, como lo quiere la Constitución Federal, la que fijaría la proporcionalidad del impuesto, con lo cual la tributación tendría un carácter arbitrario.”*<sup>16</sup>

Así entonces, no se puede negar que el ejercicio del poder fiscal es consustancial a la existencia misma del Estado moderno, en virtud de la naturaleza propia de las funciones que le están encomendadas, en donde resulta indispensable que para su ejercicio obtenga los recursos económicos necesarios para su debido cumplimiento.

---

<sup>16</sup> SJF. V Época, Tomo LXXXI, p. 6374, Toca 7784/939, Manuel Menchaca y coags.



### 1.1.1 I.S.R. Concepto Técnico, Legal y Doctrinario.

Como ha quedado establecido en el anterior tema, el objeto fundamental del sistema impositivo federal, consiste en lograr una transferencia de recursos de los particulares al Estado, para que éste pueda realizar sus funciones de derecho público, es decir, para que pueda: a) financiar los bienes públicos, como contar con un ejército, disponer de parques públicos, o establecer las condiciones de salubridad necesarias en el país; b) financiar los bienes y servicios deseados socialmente, entre los cuales cabe mencionar los servicios educativos, los de atención médica o los de asistencia social, y c) financiar los gastos de la Administración Pública.

Ahora bien, desde el ámbito técnico el Impuesto sobre la Renta, según las palabras del maestro Hugo Carrasco Iriarte, *“para poder comprender qué es el Impuesto sobre la Renta, debemos identificarlo como un impuesto y no como una ley. La ley será la estructura jurídica por medio de la que el legislador gravará al contribuyente; el impuesto será el espíritu; la ley y el cuerpo.*

*En tal virtud, debemos evitar el definir al Impuesto sobre la Renta como lo hace la Ley del Impuesto sobre la Renta mexicana, el Impuesto sobre la Renta es el planteamiento teórico del gravamen, el objeto del mismo variará tanto como el tiempo y el espacio en el cual se cree y se aplique una ley del Impuesto sobre la Renta”* <sup>17</sup>

---

<sup>17</sup> Hugo Carrasco Iriarte, Diccionario de Derecho Fiscal, p. 439.

Como se desprende de la cita en comento, técnicamente el Impuesto sobre la Renta, es el planteamiento teórico sobre el gravamen, es decir, es el contenido de la norma que prevé el pago del impuesto, independientemente del objeto, lugar y circunstancias en que deba cumplirse la obligación.

Por lo tanto, consideramos que el Impuesto sobre la Renta, debe indefectiblemente, que consistir en la obtención de:

- a.* Ingresos para el Estado.
- b.* Redistribución de la riqueza.
- c.* Incentivar la inversión.
- d.* Justicia social.

Dentro de este contexto, podemos concluir que partiendo de la premisa de que el Impuesto sobre la Renta tiene como fundamento gravar la riqueza en formación, ya de personas físicas, ya de personas morales, a efecto de que el Estado se allegue de recursos que le permitan cumplir con sus funciones. Tal facultad impositiva del Estado, se aplicará según las diversas circunstancias de la época, mismas a las que estará ajustada la ley impositiva, como estructura jurídica para tales propósitos.

Por lo que hace a su conceptualización legal, podemos precisar que la misma no se encuentra de manera específica definida en la Ley de la materia. En tal sentido habremos de definir el Impuesto sobre la Renta, según lo preceptúa nuestro Diccionario Jurídico Mexicano, en los siguientes términos:

*“Impuesto sobre la Renta. I. Contribución impuesta por la ley fiscal del mismo nombre sobre los ingresos percibidos por las personas físicas y morales residentes en México, y las residentes en el extranjero cuando la fuente de riqueza de los ingreso mencionados se encuentra en territorio nacional.”*<sup>18</sup>

Así entonces, el antecedente más remoto que se conoce en nuestro país relativo al impuesto sobre la renta, lo es el Decreto de 15 de enero de 1813, emitido por el virrey Félix María Calleja, por el cual estableciera una contribución personal y directa de carácter extraordinario, proporcional a las rentas y utilidades líquidas, que recayera sobre las clases menos necesitadas, exceptuando del impuesto a los jornaleros y a aquellos cuyos sueldos y ganancias líquidas no llegasen a trescientos pesos anuales.

*“Posteriormente, el antecedente inmediato del impuesto sobre la renta se encuentra en la denominada “Ley del Centenario” que fuera promulgada bajo la presidencia del general Álvaro Obregón el 20 de julio de 1921, y denominada así en razón de que el impuesto debería ser pagadero por un sola vez, dentro de la primera quincena del mes de septiembre del año de su promulgación, mediante la cancelación de estampillas que llevaban impresa la denominación ‘centenario’.”*<sup>19</sup>

Bajo el mismo mandato del general Álvaro Obregón, fue promulgada esta ley para la recaudación de los impuestos establecidos en la ley de ingresos vigente sobre sueldos, salarios,

---

<sup>18</sup> Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, p. 1645.

<sup>19</sup> Idem.

emolumentos, honorarios y utilidades de las sociedades y empresas. Fue de carácter permanente y señaló el inicio de la vigencia del impuesto sobre la renta en México, bajo el sistema cédular que rigió durante aproximadamente 40 años.

El 18 de marzo de 1925, se emitió la ley que por primera vez fue denominada Ley del Impuesto Sobre la Renta (LIR), siendo expedida por el general Plutarco Elías Calles en su carácter de presidente de la República y tuvo una vigencia de 16 años (1925 a 1941).

La Ley de 31 de diciembre de 1941. Expedida por el presidente de la República Manuel Ávila Camacho, con vigencia a partir del 1° de enero del año siguiente. Sus características más importantes fueron: la supresión del impuesto del súper provecho y la transformación del sistema de pago de los causantes menores, implantándose una cuota fija relacionada con sus ingresos.

Ley de 30 de diciembre de 1953. Expedida durante la administración del presidente Adolfo Ruiz Cortines, esta ley agrupo a los causantes en 7 cédulas: I. Comercio; II. Industria, III. Agricultura, Ganadería y Pesca; IV. Remuneración del Trabajo Personal; V. Honorarios de Profesionistas, Técnicos, Artesanos y Artistas; VI. Imposición de Capitales, y VII. Regalías y Enajenación de Concesiones.

Ley de 30 de diciembre de 1964. Entró en vigor el 1 de enero de 1965, y tuvo una vigencia de 15 años (1965-1980). Su trascendencia

radicó fundamentalmente en el cambio del régimen ceduiar, seguido por las anteriores leyes, al régimen global. Dividió a los causantes en dos grandes grupos: causantes del impuesto al ingreso global de las empresas (antiguos causantes de las cédulas I, II y III) y causantes del impuesto al ingreso global de las personas físicas (antiguos causantes de las cédulas IV a IX principalmente).

A partir de 1977, la ley de 30 de diciembre de 1964, experimentó reformas anuales importantes, siendo abrogadas por la ley de 30 de diciembre de 1980.

Ley de 30 de diciembre de 1980. En vigor a partir del 1° de enero de 1981, es la ley que actualmente nos rige, no sin haber sido modificada en los años de 1981 y 1982. Esta ley se desarrolla bajo el sistema global consistente en la totalización de los ingresos obtenidos por el contribuyente y el pago del impuesto sobre el total de éstos.

Formalmente, la ley se encuentra integrada por VI títulos. El título I, contiene aquéllas disposiciones de carácter más general aplicables a los contribuyentes del impuesto, los cuáles son clasificados en personas morales y personas físicas. Las primeras son las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen actividades empresariales y las sociedades nacionales de crédito, reguladas por el título II que consta de VI capítulos y disposiciones generales previas; estableciéndose dentro de las disposiciones generales lo que debe entenderse por utilidad fiscal, utilidad fiscal ajustada, pérdida fiscal y pérdida fiscal ajustada, así como el procedimiento y para obtener el impuesto a cargo de éstos

sujetos y los pagos provisionales y retenciones. Los seis capítulos regulan específicamente: *I.* Los ingresos de los sujetos aludidos; *II.* Sus deducciones; *III.* Sus pérdidas; *IV.* A las sociedades mercantiles controladoras; *V.* Las obligaciones de las sociedades mercantiles, y *VI.* Las facultades de las autoridades fiscales.

Las personas físicas son reguladas por el título IV de la ley, dividido en 12 capítulos de los cuáles los diez primeros hablan de las diversas clases de ingresos obtenidos por las personas físicas como son: *I.* Salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado; *II.* Ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente; *III.* Ingresos por arrendamiento y en personal por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles; *IV.* Ingreso por enajenación de bienes; *V.* Ingresos por adquisición de bienes; *VI.* Ingresos por utilidades empresariales; *VII.* Ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por sociedades mercantiles; *VIII.* Ingresos por intereses; *IX.* Ingresos por obtención de premios, y *X.* Ingresos distintos de los señalados.

Los capítulos XI y XII, establecen los requisitos de las deducciones y regulan la declaración anual.

Complementando estos dos rubros básicos de la ley, se encuentra el título III, que regula a las personas morales con fines no lucrativos como son: las sociedades de inversión, las sociedades cooperativas y las sociedades y asociaciones civiles; el título V que habla de los residentes en el extranjero con ingreso provenientes de fuentes de riqueza ubicada en territorio nacional.

Por último, el título VI habla de los estímulos fiscales que la ley concede a los contribuyentes de este impuesto.

Ahora bien, el ámbito doctrinario, lo podemos ubicar atendiendo a las siguientes citas:

El maestro Francisco De la Garza nos dice, *“La renta está constituida esencialmente por los ingresos del contribuyente, ya sea que provengan de su trabajo, de su capital o de la combinación de ambos”*.<sup>20</sup> Los autores distinguen varias clases de renta. Hay en primer lugar la renta bruta, que es aquella que se considera sin deducción de los gastos que requiere la producción de esa renta. Es el caso, por ejemplo, del impuesto sobre la renta que deben pagar los causantes menores del impuesto al ingreso global de las empresas o el impuesto que pagan las personas físicas por los rendimientos de su trabajo prestado en condiciones de dependencia, en el sistema rentario mexicano.

La renta neta, *“es aquella que resulta de que a la renta bruta se le deduzcan los gastos de producción de esa renta. A este tipo de renta se aproxima el ingreso gravable del impuesto al ingreso de las personas físicas, de acuerdo con la Ley Mexicana del Impuesto sobre la Renta de 1981.”*<sup>21</sup>

La renta libre, *“es la que queda al contribuyente después de deducir, no sólo los gastos de producción de la renta, sino también las cargas de todas clases que puedan recaer sobre ella. A esta renta se*

---

<sup>20</sup> Sergio Francisco De la Garza, *Op. cit.*, p. 382.

<sup>21</sup> *Idem.*

*aproxima el ingreso gravable por el impuesto al ingreso de las personas físicas en el Derecho Mexicano y el personal income tax en el sistema fiscal federal norteamericano.”*<sup>22</sup>

La renta legal, “es la que resulta de deducir los ingresos totales sólo aquellos que la Ley autoriza. La renta legal, puede coincidir o aproximarse a la renta bruta, a la renta o a la renta libre, según el tratamiento que a cada caso le haya dado el legislador.”<sup>23</sup>

Son rentas fundadas, “las que provienen del capital y no fundadas las que proceden del trabajo. Sin embargo, aunque a veces los sistemas legales parecen acoger esta clasificación, como sucedió en la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1953, el postulado no sólo no se practicó, sino que, por otras razones, se reguló en forma inversa.”<sup>24</sup>

Por su parte, el propio maestro Flores Zavala preceptúa: “Se llama renta, al producto del capital, del trabajo o de la combinación del capital y del trabajo. Puede distinguirse para los efectos impositivos la renta bruta, que es el ingreso total percibido sin deducción alguna, como sucede por ejemplo cuando un impuesto grava los ingresos derivados del trabajo o los derivados del capital en forma de intereses. Otras veces se grava una renta neta que es la que resulta después de deducir de los ingresos los gastos necesarios para la obtención de esos ingresos y la renta libre que queda cuando después de deducir de los ingresos brutos los gastos necesarios para la obtención de la renta, se

---

<sup>22</sup> *Ibid.*, p. 383.

<sup>23</sup> *Idem.*

<sup>24</sup> *Idem.*



*permite también la deducción de ciertos gastos particulares del sujeto del impuesto.”*<sup>25</sup>

Como se desprende de las citas en comento, podemos concluir que el Impuesto sobre la Renta, ha sufrido infinidad de cambios desde su creación hasta la fecha. Ha pasado de gravar ciertos ingresos por la realización de actos, gravados sobre tarifas estáticas, sin acumulación del ingreso, etc., a gravar la totalidad del ingreso del individuo sin importar la fuente del ingreso.

El Impuesto sobre la Renta en un sistema Fiscal moderno será el gravamen que tiene el Estado sobre el incremento patrimonial del individuo medido en ingresos y percibido durante un periodo determinado.

En la actualidad se puede afirmar, según lo establece el maestro Hugo Carrasco Iriarte, *“que una ley se puede llamar Ley del Impuesto sobre la Renta, pero si no grava el incremento patrimonial del individuo medido en ingresos, no estaremos frente a un verdadero Impuesto sobre la Renta.”*<sup>26</sup>

### 1.1.2 Elementos del Impuesto.

Siguiendo con el estudio de nuestro trabajo de investigación, corresponde ahora realizar un análisis de los elementos indispensables que el régimen impositivo de nuestro sistema jurídico

---

<sup>25</sup> Ernesto Flores Zavala, *Op. cit.* p. 441.

<sup>26</sup> Hugo Carrasco Iriarte, *Op. cit.* p. 440.

regula, a efecto de que quede formalmente establecido el nexo tributario. Así entonces, consideramos que son cuatro los elementos sin los cuales se haría imposible el cumplimiento del ordenamiento contenido en la norma fiscal:

*Primero.*- El objeto del impuesto;

*Segundo.*- El sujeto del impuesto;

*Tercero.*- La base del impuesto, y

*Cuarto.*- La Tasa o tarifa del impuesto.

*Primero.*- El objeto del impuesto, “es el acto o actividad desarrollado por una persona que se grava con el tributo.”<sup>27</sup> De acuerdo con el Código Fiscal de la Federación, podría decirse que el objeto del impuesto, es la realización de situaciones jurídicas o de hechos previstos en las leyes fiscales; y la obligación fiscal nace cuando se realizan tales situaciones.<sup>28</sup> Así, también puede decirse que la única fuente de obligaciones es la ley, según se establece en los artículos 14 y 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y primero del Código Fiscal de la Federación.

Dentro de este contexto, para la Ley del Impuesto sobre la Renta, el objeto son los ingresos que:

a) Obtengan los residentes en México sin importar la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

---

<sup>27</sup> Héctor Villegas, citado por Sergio Francisco De la Garza, *Op. cit.* p. 346.

<sup>28</sup> *Código Fiscal de la Federación, Op. cit.*

b) Sean atribuibles a un establecimiento permanente de un residente en el extranjero en los términos de la ley, y

c) Obtengan los residentes en el extranjero provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional si éstos no tienen establecimiento permanente en México o cuando teniéndolo, los ingresos no sean atribuibles a dicho establecimiento.

*Segundo.- Por cuanto hace al sujeto del impuesto, "es la persona que se coloca en los supuestos de la ley o que realiza la actividad objeto del impuesto y que por tanto, está obligada al pago del gravamen."*<sup>29</sup>

En este sentido, dentro de la legislación impositiva mexicana se establecen dos tipos de sujetos: el sujeto activo y el sujeto pasivo. Se entiende por el primero, a la autoridad fiscal que tiene la facultad de exigir el pago del impuesto al sujeto pasivo. Al sujeto pasivo lo define el Código Fiscal de la Federación en su artículo primero como sigue:

a) Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas [...]

b) La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

c) Los estados extranjeros, en caso de reciprocidad no están obligados a pagar impuestos[...]

---

<sup>29</sup> Sergio Francisco De la Garza, *Op. cit.* p. 350.

Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.<sup>30</sup>

En tal virtud, para la Ley del Impuesto sobre la Renta, son sujetos del impuesto, cuando obtengan ingresos gravados en los términos de la ley:

- a) Los residentes en México;
- b) Los residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente o base fija en el país;
- c) Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuente de riqueza en territorio nacional, cuando no tengan establecimiento o base fija en el país.

*Tercero.- La base del impuesto, "es la cantidad gravada a la cual se aplicará la tasa o tarifa que determinará el monto del impuesto. De acuerdo con lo establecido con el Código Fiscal de la Federación, éste deja en todo momento la determinación de la base del impuesto a las leyes fiscales en particular".* <sup>31</sup>

Dentro de este orden de ideas, podemos precisar que la Ley del Impuesto sobre la Renta, no contiene un concepto general de la base del impuesto, sino que ésta es determinada para cada caso; sin embargo, para efectos de ejemplificación, la base del impuesto para

<sup>30</sup> Cfr. Código Fiscal de la Federación, Op. cit.

<sup>31</sup> Sergio Francisco De la Garza, Op. cit. p. 380.

las sociedades mercantiles será el resultado fiscal obtenido en el ejercicio en los términos de la ley.

*Cuarto.- Tasa o tarifa del impuesto, "es el porcentaje o cantidad fija que es aplicable a la base del impuesto para la determinación de éste; como ya se anotó al hablar de la base, el Código Fiscal de la Federación deja a las leyes particulares la determinación del monto del impuesto por lo que en el caso del impuesto sobre la renta, hablando nuevamente de las sociedades mercantiles como ejemplo, al resultado fiscal base del impuesto, se le aplicará la tarifa contenida en el artículo 10 de la ley."* <sup>32</sup>

### 1.1.3 Efectos Jurídicos del I.S.R.

Como lo hemos podido establecer, el significado de la palabra "contribuir" empleada en la fracción IV del artículo 31 constitucional, es el de cubrir los impuestos federales, estatales y municipales además de los del Distrito Federal, que fijen las leyes (artículo segundo, fracción I, del Código Fiscal de la Federación). La contribución es la aportación en dinero o en especie que deben al Estado las personas físicas o morales que la ley establece a su cargo. Contribuir vale tanto como pagar conjuntamente con otros sujetos, el tributo que la ley determina, para sufragar los gastos necesarios para el desarrollo adecuado de las funciones que incumben al Estado.

A este respecto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estableció la tesis de jurisprudencia visible en el

---

<sup>32</sup> *Ibid*, p. 382.

Apéndice al tomo LXXVI, página 794, conforme a la cual, de acuerdo con el artículo 31, fracción IV si la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: 1° que sea proporcional; 2° que sea equitativo, y 3° que se destine al pago de los gastos públicos. Si faltan dos o cada uno de esos requisitos, el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad mínima de las acciones que a juicio del Estado fueran convenientes, sino una facultad limitada por estos tres requisitos.

Por su parte, el maestro Ernesto Flores Zavala, sostiene que: “[...] Cuando se trata de juzgar sobre la calificación de proporcional y equitativa una ley, es decir, sobre su justicia, se deben distinguir dos situaciones: la justicia considerada desde el punto de vista de todo el sistema tributario, en relación con la necesidad de cubrir el presupuesto de egresos, y la justicia considerada con referencia a un impuesto individual y aislado.”<sup>33</sup>

Así entonces, podemos manifestar que uno de los efectos jurídicos que se desprenden del impuesto sobre la renta, lo es sin duda que el impuesto debe de ser proporcional y equitativo, a efecto de dar trato igual a los iguales.

En el mismo sentido, consideramos que otro efecto jurídico que se deriva de la regulación del impuesto sobre la renta, es el que se deriva de que además de ser una de las fuentes más seguras e importantes de ingresos es parte importante en la política fiscal dados sus efectos

---

<sup>33</sup> Ernesto Flores Zavala, *Op. cit.* p. 208.

sobre la economía, debiéndose resaltar sus efectos como instrumento anti-inflacionario .

En tal virtud, el impuesto sobre la renta como ya se dijo, constituye una obligación de derecho público establecido por el poder público en forma unilateral en ejercicio de su soberanía, por lo que no queda a voluntad de los particulares su acatamiento. En caso de que éstos negaran su cumplimiento voluntario, el Estado puede obtenerlos recurriendo a la vía económico-coactiva. Sin embargo, la imposición no es un acto arbitrario del poder público, pues las mismas constituciones señalan que debe cumplir ciertos requisitos:

- a) *Ser establecido para cubrir gastos públicos;*
- b) *Ser proporcional y equitativo;*
- c) *Ser establecido por una ley.*

Por último, a través de la estructura de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es posible motivar inversiones en áreas de necesidades de crecimiento, en áreas de interés primordial de desarrollo en el país, se exentará a ciertos sectores económicos con tal de motivar su participación en la economía.

#### 1.1.4 Marco Legal del I.S.R.

Es innegable que el fundamento para imponer contribuciones y percibir su producto, es estrictamente jurídico, y deriva del contenido de la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución Política del país, la cual establece que es obligación de todo ciudadano, entre otras, *la de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del*

*Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.* <sup>34</sup>

En tal virtud, el contenido y alcance del precepto constitucional, no se limita a la imposición de cargas contributivas para los mexicanos, en virtud de que los extranjeros que residan en territorio nacional o que tengan fuentes de ingreso en la República, tienen la obligación de cubrir el impuesto que fijen las leyes en la materia. Tal y como lo dispone el artículo 1° del Código Fiscal de la Federación. Lo que podemos concordar con lo estipulado en el artículo 6° del Código Fiscal en cita, cuando determina que el hecho generador de la obligación fiscal consiste en *la realización de las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.* <sup>35</sup>

Ahora bien, la obligación tributaria en su aspecto general se puede comprender de dos formas. En obligación principal, que consiste en el pago de la contribución o tributo, y las obligaciones secundarias, las cuales pueden ser obligaciones de hacer, de no hacer y tolerar o permitir; pudiendo citarse como ejemplo de las primeras, la de presentar declaraciones. La de tolerar puede ser ejemplificada en la obligación que tiene el sujeto de permitir el ejercicio de las facultades de vigilancia de que se encuentran revestidas las autoridades fiscales, para cerciorarse del debido cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del contribuyente y que se materializan, entre otros medios, a través de las denominadas visitas

---

<sup>34</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Op. cit.

<sup>35</sup> Código Fiscal de la Federación, Op. cit.



domiciliarias; las obligaciones de no hacer se ven concretadas en la prohibición expresa de realizar aquellas actividades que la ley señala como infracciones fiscales, tales como llevar dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido, o la destrucción total o parcial de la contabilidad, dentro del término en que conforme a la ley debe ser conservada.

Lo anteriormente dicho, se puede sustentar en la definición que el maestro Hugo Carrasco Iriarte, nos ofrece al decir, que la obligación tributaria se define como:

*a) Una obligación de derecho público.*

*b) Tiene por sujeto activo al Estado, único titular originario de la soberanía financiera.*

*c) Es una pretensión que el Estado define a través de sus órganos administrativos.*

*d) Es una pretensión que se dirige los sujetos pasivos de la obligación, ya sean deudores directos, ya estén señalados por la ley como responsables hacia el Estado en lugar de los deudores directos o conjunta o solidariamente con éstos.*

*e) Tienen por objeto una prestación pecuniaria.*

*f) Tiene su fuente jurídica en la ley, y*

*g) Tiene su causa ético-jurídica en los servicios generales y particulares que el Estado presta a los contribuyentes y en la capacidad individual de estos últimos para contribuir a los gastos públicos.”<sup>36</sup>*

---

<sup>36</sup> Hugo Carrasco Iriarte, *Op. cit.* p. 353.

En este sentido, nosotros particularmente consideramos, como muchos otros, que *la obligación tributaria, es el vínculo jurídico de características eminentemente económicas, que se materializa entre una persona física o moral y el Estado, en virtud de su facultad impositiva, que constrañe a aquellos, a realizar el pago y cumplimiento de una contribución, así como llevar a cabo acciones u abstenciones que se encuentren consignadas en las leyes fiscales.*

Ahora bien, la obligación tributaria está regida por principios constitucionales que no pueden ser violados, so pretexto de la facultad impositiva que nuestra propia carta magna le reconoce al Estado.

I. Como ha quedado establecido, el principio de legalidad lo encontramos consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, estudiado en puntos precedentes, en donde el artículo en comento, dispone que las contribuciones que se tiene la obligación de pagar para los gastos públicos de la Federación de los Estados y de los Municipios deben estar establecidas por las leyes.

Así entonces, el principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa.

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en exposición realizada a la garantía de legalidad, ha establecido que:

*“El principio de legalidad, se encuentra claramente establecido por el artículo 31 Constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, y está además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca.*

*[...] Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual, ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.”<sup>37</sup>*

De lo que podemos inferir con toda claridad, que es necesario que la ley que establece el tributo, defina claramente cuales son los elementos y supuestos de la obligación tributaria.

## *II. Principio de Proporcionalidad y Equidad.*

En el mismo sentido y como lo establece el propio artículo 31 fracción IV, de la Constitución Federal en cita, al contribuir a los

---

<sup>37</sup> SJF, V época, Tomo LXXXI, p. 6374. Hernández Reyes Ramón, SJF, VII época, vol. 65, 1ª parte, pp. 90-91, AR 6141/59, Tipográfica Comercial, 25-IV-74.

gastos públicos los obligados deben hacerlo de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.<sup>38</sup>

A este respecto, tenemos que en la jurisprudencia número 11 de la Recopilación de 1965, se preceptúa claramente por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que la proporcionalidad y equidad de los impuestos constituyen una garantía individual, aun cuando el precepto se encuentre localizado fuera del capítulo respectivo de la Constitución.<sup>39</sup>

Es menester hacer notar, que los antecedentes de esta garantía se remontan hasta la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa, que en su numeral 13 dispone, para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, *que debe ser igualmente repartida entre los ciudadanos en razón de sus facultades.*<sup>40</sup>

Asimismo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido jurisprudencia (la número 541 de la Recopilación de 1955), que se mantiene vigente a la fecha, en los siguientes términos:

*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 proporcional; segundo, que sea equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos*

<sup>38</sup> Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos, Op. cit.

<sup>39</sup> Ejecutoria Aurelio Maldonado, *Semanario Judicial de la Federación*, V época, Tomo XVII, p. 1013, y Apéndice al SJF, 1965, 1ª parte, Pleno, tesis 11, p. 42.

<sup>40</sup> Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano.

*públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnimoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por esos tres requisitos.* <sup>41</sup>

En tal virtud, podemos deducir que la proporcionalidad radica medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cuantitativamente superior a los de medianos y bajos recursos. Es decir, la proporcionalidad se encuentra vinculada en la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impuesto sea distinto, no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cuantitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos.

### *III. Principio de Igualdad o Generalidad.*

El artículo 13 de nuestro máximo ordenamiento jurídico, prescribe que nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por

---

<sup>41</sup> Sergio Francisco De la Garza, *Op. cit.* p. 270.

tribunales especiales.<sup>42</sup> De lo que se desprende que esta garantía individual tiene su extensión en materia tributaria.

A tal efecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido con carácter de Jurisprudencia definida que: *Es carácter constante de las leyes, que sean de aplicación general y abstracta; es decir, que deben contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobreviva a esta aplicación y se apliquen sin consideración de especie o de persona, a todos los casos idénticos a los que previenen, en tanto que no sean abrogadas. Una ley que carece de esos caracteres va en contra del principio de igualdad, garantizado por el Artículo 13 Constitucional y aún deja de ser una disposición legislativa, en el sentido material, puesto que le falta algo que pertenece a su esencia. Las leyes pueden ser privativas tanto al orden civil como en cualquier orden, puesto que el carácter de generalidad se refiere a las leyes de todas las especies, y contra la aplicación de las leyes privativas protege el ya expresado artículo 13 Constitucional.*<sup>43</sup>

Por lo tanto, la garantía de igualdad establece que las leyes deben tratar igualmente a los iguales. Es decir, esta igualdad debe tomar en consideración las diferencias que caractericen a cada una de las personas en la materia regulada por el régimen legal de que se trate, para determinar quiénes son iguales cuando la relación en que la particular obligación impuesta por la ley esté con las necesidades o conveniencias generales en el lugar, tiempo y modo de su aplicación, para determinar si son o no iguales las circunstancias. Así entonces,

---

<sup>42</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Op. cit.

<sup>43</sup> Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1965, 1ª parte, tesis 17, p. 58.

las leyes pueden y aún deben, establecer categorías diversas a condición de que la decisión sea razonable, es decir, tenga razón de ser en la naturaleza de las cosas de que se trate.

Finalmente, podemos decir que el principio de generalidad, no significa que todos deben pagar todos los impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva, paguen algún impuesto. Sin embargo, este principio puede también aplicarse a cada impuesto individualmente considerado, y entonces debe interpretarse en el sentido de que el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones.

#### *IV. Vinculación con el Gasto Público.*

El destino a los gastos públicos, de acuerdo con la Jurisprudencia definida de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es una condición de validez constitucional de los tributos. Tal y como lo establece la siguiente tesis:

*Tesis 118 Gastos Públicos.-* Por gastos públicos no debe entenderse todos los que pueda hacer el Estado, sino aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos. <sup>44</sup>

A este respecto, el Licenciado Valdés Villarreal, considera que para que exista gasto público es necesario que:

---

<sup>44</sup> Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, año 1965, 1ª parte, tesis 118, se repite en AR 2844/61, Clotilde Acevedo Vda de Flores, en Informe del Presidente a la SCJN, 1ª parte, pp. 383-384.

“a) La asignación de fondos sea para ex pensar una atribución o competencia constitucional de la Federación, o de los Estados o del Municipio; b) quien haga el gasto sea la administración pública, centralizada o descentralizada, o los otros poderes de la, Unión, de los Estados o del Municipio; c) que se haga conforme a una autorización consignada en el presupuesto anual de egresos, o por una ley posterior que convalide el gasto.”<sup>45</sup>

De lo que se desprende, que la mayor parte de los impuestos tienen una aplicación general a los gastos públicos. Sin embargo y por excepción algunos tributos pueden tener afectaciones especiales.

## 1.2 El Ingreso como Generador de Renta en la Economía, Finanzas y el Erario Federal.

Para poder ubicar terminológicamente el concepto de ingreso, así como su vinculación como generador de renta, consideramos adecuado remitirnos a la conceptualización que de éste nos ofrece el maestro Carrasco Iriarte, que establece:

*“Ingresos: Se considera como ingreso toda modificación positiva al patrimonio de una persona y que es susceptible de ser cuantificado. Se clasifican en:*

- *exentos: los que no causan impuesto (artículo 77, de la Ley del impuesto sobre la Renta);*

---

<sup>45</sup> Miguel Valdés Villarreal, citado por Sergio Francisco De la Garza, Op. cit. p. 288.



- *gravables: sí causan impuesto; a su vez se subdividen en:*
  - *acumulables: su impuesto se determina mediante la aplicación de una tarifa progresiva, y*
  - *no acumulables: son en general los que no se consideran para la determinación del impuesto anual y para los pagos provisionales; tienen un procedimiento distinto para calcular el impuesto mediante tasa real, especial o definitiva:*
    - *tasa real: sobre la base de los demás ingresos por diferimiento de su obtención en el tiempo.*
    - *tasa especial: por disposición expresa de la ley, y*
    - *tasa definitiva: por ser definitivo el impuesto.*

*Se entiende que el ingreso lo percibe la persona que realiza dichas actividades y puede obtenerlo en efectivo, en bienes, en servicios, en crédito y de cualquier otro tipo.”<sup>46</sup>*

De la cita en comento, podemos inferir que el ingreso personal es el concepto que sirve de base para el establecimiento del impuesto sobre la renta, una de las figuras más importantes en los sistemas tributarios contemporáneos. Este impuesto tiene dos grandes vertientes, el impuesto sobre la renta de las empresas, y el que recae sobre las personas físicas. Este último es un impuesto directo, personal y progresivo que grava el ingreso del sujeto.

En este contexto, este impuesto suele ser considerado como el mejor instrumento fiscal para medir la capacidad de pago del sujeto, ya que el ingreso neto permite medir la capacidad de una persona para demandar recursos económicos, por lo que se le considera un

---

<sup>46</sup> Hugo Carrasco Iriarte, *Op. cit.* p. 454.

buen indicador de la capacidad de contribuir para el financiamiento del sector público.

Asimismo, para determinar el ingreso personal, el impuesto sobre la renta debe considerar las circunstancias personales y familiares del contribuyente, lo cual es necesario para determinar con exactitud la verdadera capacidad tributaria del individuo, ya que las personas físicas con el mismo ingreso no tienen las mismas circunstancias personales.

Dentro de este orden de ideas, el maestro Astudillo Ursúa nos dice:

*“No es el caso de referirnos en especial a los ingresos del Estado, pero añadiremos la importancia que tiene el impuesto sobre la renta, que es a cargo de los individuos y de las sociedades. El impuesto sobre la renta fue introducido por primera vez en 1879 en Inglaterra por William Pitt durante la guerra contra Francia. Hoy día se comprende en la ley de ingresos de todos los países del mundo. El impuesto sobre la renta se cobra respecto de todo ingreso generado dentro del país o que se percibe en el país. Esta circunstancia ha dado lugar a conflictos de leyes y la mayoría de los países celebran acuerdos para impedir la doble imposición”.*<sup>47</sup>

De lo que podemos comentar, que la intervención estatal ha generado un aumento de las atribuciones gubernamentales y un

---

<sup>47</sup> Pedro Astudillo Ursúa, Elementos de Teoría Económica, p. 205.

consecuente crecimiento de la administración pública en sus diversos niveles.

Hoy día no se puede ignorar en cualquiera de los temas fundamentales de la economía la presencia del Estado, constituido por las dependencias y órganos centralizados y las entidades paraestatales, que engloban a las industrias nacionalizadas y a otras corporaciones públicas.

La mayor parte de los recursos de la hacienda pública se gastan en servicios sociales, principalmente de bienestar, aún cuando las industrias nacionalizadas procuran alcanzar su autofinanciación, mediante la venta de bienes y servicios.

Asimismo, no podemos desconocer la influencia que tiene la política fiscal en las actividades productivas; instrumento de política económica que permite al Estado reorientar y reactivar a la economía, así como limar las asperezas de la distribución de la renta nacional transfiriendo parte de los ingresos de los ricos a los pobres, mediante una serie de bienes y servicios gratuitos en beneficio de las clases económicamente débiles.

### 1.3 Regímenes Fiscales en Renta, Concepto.

Partiendo de la premisa fundamental de que por renta se debe de entender en su aspecto etimológico, la utilidad o beneficio que rinde anualmente una cosa, o lo que de ella se cobra, y concatenando esta premisa con la conceptualización que particularmente tenemos del

régimen fiscal, mismo que atiende entre otros, a la destinación del producto de las contribuciones, que como impuestos federales, y para el caso específico en su modalidad de impuesto sobre la renta que de acuerdo a las diferentes leyes fiscales y reglamentos se encuentran sujetos al control de la hacienda pública.

En tal virtud, podemos inferir, que la Ley en la materia regula el régimen de consolidación fiscal, motivo del estudio del presente trabajo de investigación, así como el régimen simplificado mismos que serán desarrollados en los subsecuentes capítulos.

#### 1.4 El Sistema Impositivo Federal, en el Marco de los Regímenes Fiscales de Renta.

Este sistema lo ubicaremos dentro del contexto previsto en nuestro artículo 73 constitucional, que preceptúa:

*“Artículo 73.- El Congreso tiene facultad:*

*I. Para admitir nuevos Estados a la Unión Federal;*

*II. Derogada.*

*III. Para formar nuevos Estados dentro de los límites de los existentes, siendo necesario al efecto:*

*1. De la fracción o fracciones que pidan erigirse en Estados, cuenten con una población de ciento veinte mil habitantes, por lo menos.*

2. *Que se compruebe ante el Congreso que tiene los elementos bastantes para proveer a su existencia política.*

3. *Que sean oídas las Legislaturas de los Estados de cuyo territorio se trate, sobre la conveniencia o inconveniencia de la erección del nuevo Estado, quedando obligadas a dar su informe dentro de seis meses, contados desde el día en que se les remita la comunicación respectiva.*

4. *Que igualmente se oiga al Ejecutivo de la Federación, el cual enviará su informe dentro de siete días contados desde la fecha en que le sea pedido.*

5. *Que sea votada la erección del nuevo Estado por dos terceras partes de los diputados y senadores presentes en sus respectivas Cámaras.*

6. *Que la resolución del Congreso sea ratificada por la mayoría de las Legislaturas de los Estados, previo examen de la copia del expediente, siempre que hayan dado su consentimiento las Legislaturas de los Estados de cuyo territorio se trate.*

7. *Si las Legislaturas de los Estados de cuyo territorio se trate, no hubieren dado su consentimiento, la ratificación de que habla la fracción anterior, deberá ser hecha por las dos terceras partes del total de Legislaturas de los demás Estados.*

IV. *Para arreglar definitivamente los límites de los Estados, terminando las diferencias que entre ellos se susciten sobre las demarcaciones de sus respectivos territorios, menos cuando esas diferencias tengan un carácter contencioso.*

V. *Para cambiar la residencia de los Supremos Poderes de la Federación.*

*VI. Derogada.*

*VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto;*<sup>48</sup>

Como se desprende del artículo en cita, y en virtud de la actividad que el Estado desarrolla con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades también públicas y, en general, a la realización de sus propios fines, así como para administrar el patrimonio, determinar y recaudar los tributos, conservar, destinar o invertir las sumas asignadas, es que hemos optado por sustantivar lo financiero en relación con las facultades que el artículo 73 confiere al Congreso de la Unión.

Esencialmente trataremos la referida actividad financiera en su aspecto interno o tributario.

En tal virtud, son de esta naturaleza dado que, primero, el Estado cuenta, como uno de sus atributos propios, con una soberanía financiera que se proyecta en dos sentidos: *A)* los ingresos y *B)* los gastos, y, segundo, con potestad tributaria, esto es, con facultad para crear tributos. Ambas potestades del Estado las ejerce el Congreso al momento de establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, tal como lo establece la fracción VII, pero, además, al determinar las materias sobre las cuáles el Congreso habrá de establecer dichas contribuciones, conforme lo determina la fracción

---

<sup>48</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Op. cit.

XXIX; así, materias tales como: comercio exterior; aprovechamiento y explotación de recursos naturales comprendidos en los párrafos 40 y 50 del artículo 27; instituciones de crédito y sociedades de seguros; servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, y especiales sobre: 1) energía eléctrica; 2) producción y consumo de tabacos labrados; 3) gasolina y otros productos derivados del petróleo, 4) cerillos y fósforos; 5) aguamiel y productos de su fermentación; 6) explotación forestal, y producción y consumo de cerveza.

Así entonces, las fracciones en comento se encuentran relacionadas con lo que dispone el artículo 31, fracción IV, analizado.

De esto tenemos, que tanto la doctrina nacional como la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se han pronunciado respecto de las fracciones en comento. Por lo que, nuestro máximo Tribunal ha establecido que la fracción VII concede poder tributario al Congreso para establecer las contribuciones para cubrir el presupuesto y que la fracción XXIX del mismo artículo 73, reserva ciertas fuentes a la Federación.

Finalmente podemos precisar, que el sistema impositivo federal se encuentra normado dentro de nuestro sistema jurídico vigente, para el caso concreto dentro de la Ley del Impuesto sobre la Renta de manera directa, y en diversos ordenamientos legales de manera supletoria.

## **CAPÍTULO II**

# **EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL RÉGIMEN FISCAL ACTUAL**



## 2.1 Derrama en Renta, consecuencias económicas.

Al tratar el tema en comento, conviene precisar que a lo largo de la historia impositiva de un Estado como el nuestro, diversos autores tales como el maestro Francisco De la Garza, Ernesto Flores Zavala, Hugo B. Margáin, Manuel M. Tron, entre otros, no han logrado aún ponerse de acuerdo con respecto a la certeza, equidad e igualdad con la que se debe considerar a la aplicación de los diversos productos del cobro de impuestos a las personas físicas y morales que se colocan en los supuestos normativos de contribución fiscal, al gasto público.

Así, las consecuencias económicas que se obtienen de tal aplicación, o bien, sea dicho de la derrama en renta, tienen diversos matices y aspectos dignos de considerar, tal es el caso de lo expuesto por el maestro Luis Martínez López que al tratar el tema desde el enfoque de la política fiscal nos dice:

*“La Política Fiscal no es un medio infalible para lograr la felicidad común, ni los medios de que se vale para alcanzarla, constituyen una ciencia, porque no aplica verdades conocidas a hechos que generalmente son inciertos. Los autores del sistema y quienes lo sostienen, confiesan que los medios que aconseja la Política Fiscal, no son siempre eficientes para lograr una finalidad íntegra, ya que en algunos casos la restricción de causas o remedio de efectos de algunos fenómenos económicos y sociales, a su provocación internacional en*

*otros, como la 'inflación', que lo mismo puede equilibrar la distribución de la riqueza nacional, que ocasionar un desnivel en los precios y pleno empleo, y la 'deflación' que influye desigualmente y a veces con resultados contrarios en el ahorro, consumo e inversión."*<sup>49</sup>

Así entonces, haciendo una breve interpretación a las opiniones del maestro, tenemos que la política fiscal aconseja al Estado su intervención en la economía pública mediante una certera determinación de los impuestos y una eficiente fijación de los gastos públicos, así como una hábil manera de realizar estos.

En tal virtud, uno de los aspectos, centrales que a juicio del maestro debe contener toda política fiscal, criterio al cual nos sumamos, es el siguiente:

*"La Experiencia, que enseña las causas y los efectos de los fenómenos económicos y sociales que perjudican a la comunidad y el resultado de las medidas que se adoptaron para remediarlos, así como la manera de evitar su repetición, o aminorar sus consecuencias adversas. Hasta donde es humanamente posible, la Política fiscal prevé los hechos que pueden ocasionar un desequilibrio en la economía nacional y para ello se vale de medidas permanentes o transitorias, pero siempre fundadas en la tributación y gastos públicos, así como la manera de satisfacerlos."*<sup>50</sup>

Así entonces, y a efecto de correlacionar debidamente los argumentos anteriores con nuestro tema en estudio, es prudente

---

<sup>49</sup> Luis Martínez López, Derecho Fiscal Mexicano. p. 23.

<sup>50</sup> Ibid, p. 24.

reinsistir en algunos conceptos básicos relacionados con la aplicación de los impuestos al gasto público o derrama en renta.

En este sentido, tenemos que la Renta Nacional, es el total de los ingresos que perciben todos los individuos integrantes de una Nación, por remuneración de sus servicios, venta de los bienes que producen o beneficios de la inversión de su capital, en un periodo determinado. La Renta Nacional, es pues, el valor en moneda, en cierto lapso, de la producción de la comunidad, incluyendo los impuestos.

Ahora bien; la Renta Nacional, está integrada por "Rentas Personales" constituidas por los ingresos de los individuos en particular, sumando los impuestos que gravitan sobre sus percepciones.

Por su parte, el Producto Nacional Bruto, es la suma de valores que las empresas aportan, en cierto periodo, a la economía nacional, sin considerar la producción anterior, y está limitado, desde el punto de vista monetario, por la posibilidad de venta, a precio remunerativo en el mercado, de los bienes y servicios producidos. En esos valores, están comprendidos los impuestos, la depreciación, de los bienes afectos a la explotación y la rentabilidad de capitales extranjeros invertidos en el país.

El Producto Nacional Neto, se puede considerar como el Producto Nacional Bruto, con deducción de los impuestos, depreciación y pago por inversiones extranjeras.

Luego entonces, a través de la política fiscal y usando para ello los impuestos y gastos públicos, el Estado interviene en la economía de los pueblos, acrecentando la renta nacional, personal y los productos nacionales, distribuyendo por los mismos medios la riqueza común en una forma más equitativa haciéndola llegar, al menos en teoría, a los más necesitados.

Dentro de este orden de ideas la derrama en renta, para el caso específico de los impuestos, se puede considerar como un traspaso al Estado de renta personal, para que el Estado cubra sus gastos y satisfaga las necesidades colectivas.

Tal criterio cobra mayor importancia y legalidad cuando la Suprema Corte de Justicia en una de sus ejecutorias preceptúa:

*“El Impuesto cualquiera que sea su objeto, es de interés público y el mismo carácter tienen las leyes que lo establecen y, sus reglamentos los cuáles no pueden ser renunciados por los particulares”.*<sup>51</sup>

Otro aspecto o consecuencia económica de la derrama en renta, lo encontramos según las doctas palabras del maestro Pedro Astudillo Ursúa en la intervención estatal misma que: *“ha generado un aumento de las atribuciones gubernamentales y un consecuente crecimiento de la administración pública en sus diversos niveles. Hoy en día no se puede ignorar en cualquiera de los temas fundamentales de la economía la presencia del Estado, constituido por las*

---

<sup>51</sup> Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXX, p. 1340.

*dependencias y órganos centralizados y las entidades paraestatales, que engloban a las industrias nacionalizadas y a otras corporaciones públicas.*

*La mayor parte de los recursos de la hacienda pública se gastan en servicios sociales, principalmente de bienestar, aun cuando las industrias nacionalizadas procuran alcanzar su autofinanciación, mediante la venta de bienes y servicios.”<sup>52</sup>*

En este sentido, y no obstante no ser el fondo del presente trabajo, el referirnos en especial a los ingresos del Estado, creemos necesario destacar la importancia que tiene el Impuesto sobre la Renta como elemento sustancial de la política económica en las actividades productivas del Estado, que distribuye la riqueza mediante bienes y servicios a las clases económicamente débiles.

Dentro de este contexto, la derrama en renta y sus consecuencias económicas las podemos precisar dada su íntima relación con el sistema tributario, mismo que atendiendo a sus principios debe contener:

a) *Suficiencia impositiva*: el sistema tributario debe ser suficiente para cubrir los gastos públicos o al menos contribuir en forma sustancial para dicho objetivo. Esto implica la multiplicidad de gravámenes, ya que los ingresos fiscales suficientes sólo se logran a

---

<sup>52</sup> Pedro Astudillo Ursúa, *Op. cit.* p. 203.

través de varios impuestos. Asimismo, es importante la eficiencia recaudatoria.

b) *Flexibilidad*: Este principio conlleva la adecuación de la estructura impositiva en relación con las variaciones del ingreso nacional. Para lograr dicha flexibilidad se encuentran: la preferencia del impuesto progresivo sobre la renta; el gravamen integral del ingreso, incluyendo las ganancias de capital, y la reducción al mínimo de la diferencia entre la generación de ingreso y su gravamen, tratando de esta forma de hacer coincidir la obtención de la renta con su tributación.

c) *Equidad Fiscal*: la cual tiene dos modalidades, la equidad horizontal y la vertical. La primera implica generalizar todos los impuestos evitando el fraude fiscal y la evasión y, por otra parte, la equidad vertical, que tiene por objeto dar trato igual a los iguales y aplicar un gravamen diferencial a personas en situación diferente. Para lograr este último tipo de equidad, se requiere la preponderancia de los impuestos directos que gravan el ingreso y la riqueza, sobre los indirectos que gravan el consumo.

d) *Administración Fiscal eficiente*: para lograr este importante objetivo que es una condición básica para aplicar con eficiencia un sistema tributario, se requiere la comodidad, la certeza y la simplificación de la imposición.

e) *Contribución a la estabilización económica*: el objetivo de estabilidad en los precios con pleno empleo de los recursos

productivos implica la necesidad de coordinar las políticas impositivas centrales, locales y parafiscales, evitando la acción fiscal asimétrica.

f) *Impacto en la asignación eficaz de recursos:* por medio de la neutralidad impositiva, se pretende que las decisiones de inversión y consumo privados no se vean substancialmente afectados por los gravámenes.<sup>53</sup>

### 2.1.1 Distribución de la Renta Nacional.

*"Distribución del Ingreso. I. Distribución del latín 'distributio'; acción y efecto de distribuir o distribuirse. Ingreso del latín 'ingressus'; acción de ingresar. Caudal que se distribuye entre varios, conforme a lo que cada uno corresponde, según voluntad, conveniencia, regla o derecho. Reparto de la riqueza entre los que, directa o indirectamente han contribuido a producirla en forma de renta, provecho interés y salario".*<sup>54</sup>

Como se desprende de la cita en comento, la distribución de la renta nacional, es la forma en la que se reparte el producto social entre las diferentes clases de la sociedad en cuyos conceptos se encuentran básicamente, el salario, el lucro, la renta y el interés como categorías que casi siempre constituyen la estructura de la distribución del ingreso. Es decir, es la forma en que el ingreso o

<sup>53</sup> Cfr. Diccionario Jurídico Mexicano, Op. cit. pp. 1622 y 1623.

<sup>54</sup> Ibid., p. 1168.

renta nacional se divide entre los factores de la producción (distribución funcional del ingreso), o entre los individuos y las familias (distribución personal del ingreso).

Asimismo, y como ya lo hemos expuesto anteriormente, contribuir, vale tanto como pagar, conjuntamente con otros sujetos, el tributo que la ley determina, *para sufragar los gastos necesarios para el desarrollo adecuado de las funciones que incumben al Estado.*

Así entonces y por ser materia del presente capítulo, consideramos adecuado realizar un análisis de los preceptos constitucionales que derivan la potestad del Estado en materia de contribución y fundamentan en el mismo sentido, la distribución de la renta nacional.

#### 1) *Artículo 31 constitucional Fracción IV.*

Como lo acabamos de ver el artículo 31 constitucional fracción IV, dispone que es deber del mexicano contribuir para el gasto público que demande el cumplimiento de las funciones encomendadas al Estado. Por lo que tenemos que el cumplimiento de este deber tiene un contenido económico que se traduce en el pago de las sumas de dinero que en ejercicio del poder soberano el poder público legislativamente determina por medio del impuesto, cuya cuantía el Estado determina a cargo del causante. Y tiene también un contenido político-económico que es el de participar en los gastos que requiere la nación para su existencia, su seguridad y su desarrollo. <sup>55</sup>

---

<sup>55</sup> Cfr. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, comentada, p. 31.



Ahora bien esta facultad del Estado debe ser ejercida en materia proporcional y equitativa, siendo este el criterio para juzgar la constitucionalidad de las Leyes Tributarias. Así entonces, el tributo o impuesto es el acto soberano, unilateral que fija o determina la cuantía económica de la contribución de manera proporcional a la capacidad económica del causante y en forma equitativa.

2) *Artículo 115 Constitucional, Fracción IV.*

*“Artículo 115 constitucional.- Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el Municipio Libre, conforme a las bases siguientes:*

I. a III.....

IV. *Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:*

a) *Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.*

*Los municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones. Chinanpina*

b) *Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los Municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las Legislaturas de los Estados.*

c) *Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.*

*Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes estatales no establecerán exenciones o subsidios en favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones. Sólo estarán exentos los bienes de dominio público de la Federación, de los Estados o los Municipios, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título, para fines administrativos o propósitos distintos a los de su objeto público.*

*Los ayuntamientos, en el ámbito de su competencia, propondrán a las legislaturas estatales las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria.*

*Las legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los municipios, revisarán y fiscalizarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles.[...]"<sup>56</sup>*

Por lo que respecta a la fracción IV del ordenamiento Constitucional en cita, ésta se refiere a las fuentes de ingresos del

---

<sup>56</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Op. cit.

municipio, como los rendimientos de los bienes que le pertenezcan y de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas de los Estados establecen a su favor, destacándose las contribuciones fijadas por las legislaturas de los Estados sobre propiedad inmobiliaria; las participaciones cubiertas por la Federación a los municipios, en la forma y tiempos que anualmente se determinan por las legislaturas de los Estados, y por último, los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos. Cabe señalar que los municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de las funciones relacionadas con la administración de las contribuciones mencionadas.

Por otra parte, el texto constitucional es preciso al señalar que las leyes locales no establecerán exenciones o subsidios respecto de las mencionadas contribuciones, en favor de personas físicas o morales, ni de instituciones oficiales o privadas. Sólo los bienes del dominio público de la Federación, de los Estados o de los municipios estarán exentos de dichas contribuciones. A mayor abundamiento, establece que tampoco lo harán las leyes federales. En reiteradas ocasiones la Suprema Corte, ha sostenido el criterio de que cualquier ordenamiento secundario que pretenda hacer nugatoria tal atribución en favor del municipio es inconstitucional.

Asimismo, en cuanto a la relación estado-municipios, el artículo 115 establece tajantemente que los estados adoptarán para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo y popular. Como base de su división territorial y de su organización administrativa existe el municipio libre bajo las siguientes reglas:

- Fracción IV: *Se estipula que las legislaturas locales serán el órgano encargado de las leyes de ingresos de los ayuntamientos y de revisar sus cuentas públicas.*

Por último la propia fracción IV consigna la administración libre de la hacienda municipal, constituida con los ingresos que las legislaturas establezcan, sobre todo considerando como base la propiedad inmobiliaria, como ya se mencionó.

3) *Artículo 73 constitucional, fracción VII.*

Por lo que corresponde al artículo 73 Constitucional en materia de contribuciones, éste establece que:

*“Artículo 73 Constitucional.- El Congreso tiene facultad:*

*I a VI.....*

*VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto;”<sup>57</sup>*

Como se desprende del artículo en cita, y en virtud de la actividad que el Estado desarrolla con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades también públicas y en general, a la realización de sus propios fines, así como para administrar el patrimonio, determinar y recaudar los tributos, conservar, destinar o invertir las sumas asignadas, es que hemos optado por sustantivar lo financiero en relación con las facultades que el artículo 73 confiere al Congreso de la Unión.

---

<sup>57</sup> Idem.

Ahora bien, son de tal naturaleza dado que, primero, el Estado cuenta, como uno de sus atributos propios, con una soberanía financiera que se proyecta en dos sentidos: A) Los ingresos y B) Los gastos, y segundo, con potestad tributaria, esto es, con facultad para crear tributos.

Ambas potestades del Estado las ejerce el Congreso al momento de establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, tal como lo establece la fracción VII, pero además, al determinar las materias sobre las cuales el Congreso habrá de establecer dichas contribuciones, conforme lo determina la fracción XXIX; así, materias tales como: comercio exterior; aprovechamiento y explotación de recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27; instituciones de crédito y sociedades de seguros; servicios públicos concesionados o explotados directamente por la federación, y especiales sobre:

- 1) *Energía eléctrica;*
- 2) *Producción y consumo de tabacos labrados;*
- 3) *Gasolina y otros productos derivados del petróleo;*
- 4) *Cerillos y fósforos;*
- 5) *Aguamiel y productos de su fermentación;*
- 6) *Explotación forestal, y producción y consumo de cerveza.*

De esto tenemos que tanto la doctrina nacional como la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se han pronunciado respecto de las fracciones en comento. Por lo que nuestro máximo Tribunal ha establecido que la fracción VII, concede

poder tributario ilimitado al Congreso para establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto y que la fracción XXIX del mismo artículo 73 reserva ciertas fuentes a la Federación.

4) *Artículo 74 Constitucional, fracción IV.*

*“Artículo 74 Constitucional.- Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:*

*[...]*

*IV. Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.*

*El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre o hasta el día 15 de diciembre cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83, debiendo comparecer el Secretario del Despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos.*

*La revisión de la Cuenta Pública tendrá por objeto conocer los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el Presupuesto y el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas.*

*Sólo se podrá ampliar el plazo de presentación de la iniciativa de Ley de Ingresos y del Proyecto de Presupuesto de Egresos, así como de la Cuenta Pública, cuando medie solicitud del Ejecutivo suficientemente*

*justificada a juicio de la Cámara o de la Comisión Permanente, debiendo comparecer en todo caso el Secretario del Despacho correspondiente a informar de las razones que lo motiven;*<sup>58</sup>

Del precepto constitucional transcrito, se desprende que, las facultades que la Cámara tiene en materia de finanzas públicas se encuentran indicadas en la fracción IV del precepto en comento; así, en principio diremos que los 7 párrafos que conforman la referida fracción contienen básicamente 3 cuestiones fundamentales:

*Primero.*- Las atinentes al presupuesto de egresos de la Federación y del Distrito Federal;

*Segundo.*- La revisión de la cuenta pública, y

*Tercero.*- Lo relativo a la función propia que realiza la Contaduría Mayor de Hacienda.

Por lo que atañe al presupuesto de egresos de la federación y del Distrito Federal es menester hacer notar su vinculación con los artículos 72, inciso h); 122, fracciones II, inciso d), y IV, inciso b) (el segundo de los artículos particularmente sobre las facultades de la Asamblea de Representantes del Distrito Federal en materia de presupuesto y Cuenta Pública del Distrito Federal); 73, fracción VII (facultad del Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto) ya analizadas; 75 y 127, en lo que se refiere a las facultades de la propia Cámara de Diputados, en

---

<sup>58</sup> Idem.

materia de retribuciones establecidas por ley; 126, en cuanto a la imposibilidad de realizar pagos que no estén consignados en el presupuesto o determinados por ley posterior o, dicho, en otras palabras, lo que se conoce como el principio de obligatoriedad del presupuesto.

Pasemos ahora a las cuestiones relativas a la cuenta pública a que alude la propia fracción IV del artículo en comento. En principio, la cuenta pública tanto del gobierno federal como del Distrito Federal, se encuentra integrada por todos y cada uno de los estados contables y financieros, así como por la información que muestre "el registro de las operaciones derivadas de la aplicación de las Leyes de Ingresos y de los Presupuestos de Egresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal, la incidencia de las mismas operaciones y de otras cuentas en el activo y pasivo totales de la Hacienda Pública Federal y de la del Departamento del Distrito Federal, y en su patrimonio neto, incluyendo el origen y aplicación de los recursos, así como el resultado de las operaciones del gobierno federal y del Departamento del Distrito Federal y los estados detallados de la deuda pública federal.

También son parte de la cuenta pública, tanto los estados presupuestales como financieros de la administración pública paraestatal, sujetos a control presupuestal (artículos 112 a 129 del Reglamento de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal).

Ahora bien, la revisión que realiza la Cámara de Diputados respecto de la cuenta pública del año anterior, consiste y tiene por



objeto, precisamente, conocer los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados en el presupuesto, y al cumplimiento, de los objetivos contenidos en los programas.

Por lo tanto, la cuenta pública debe presentarse, por imperativo constitucional, dentro de los diez primeros días de junio; sólo se podrá ampliar este plazo, lo mismo que en lo relativo a las leyes de ingreso y los proyectos de presupuestos de egresos, cuando medie solicitud del Ejecutivo suficientemente justificada a juicio de la Cámara o de la Comisión Permanente, debiendo comparecer en todo caso el secretario del despacho correspondiente a informar de las razones que lo motiven.

Finalmente, es de señalar que si como resultado del examen que realice la Contaduría Mayor de Hacienda resultare que no existe coincidencia, es decir, que hay discrepancia entre las cantidades gastadas y la partidas respectivas del presupuesto, o no existiera exactitud o justificación en los gastos hechos, da lugar a fincar la responsabilidad administrativa, no excluyente de la penal, correspondiente por estos hechos y en los términos tanto de la Constitución como de la propia Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal y de su Reglamento.

### 2.1.2 Renta, sistema económico y régimen fiscal.

Durante el desarrollo de nuestra investigación, hemos podido establecer entre otras cosas, que la renta es el beneficio que rinde anualmente una cosa o lo que de ella se cobra.

Ahora bien, el sistema económico según lo precisa el maestro Marcos Kaplan es el: *“conjunto de valores, principios, normas y procedimientos jurídicos tendientes a requerir, posibilitar y controlar la intervención directa o indirecta e imperativa del Estado en todos los aspectos macro y microscópicos de la economía a través de medidas y actividades coactivas y persuasivas, estimulantes y disuasivas, a fin de proveer y garantizar las condiciones y los objetivos de implantación, estructuración, funcionamiento, reproducción, crecimiento y desarrollo de dicha economía y por lo tanto, la producción, distribución y uso o consumo de bienes, servicios e ingresos.”*<sup>59</sup>

Dentro de este orden de ideas, tenemos que en el ámbito interno, el sistema económico y su aplicación en renta, abarca entre otros objetos temáticos a los siguientes:

- a) *Sujetos públicos y privados.*
- b) *Régimen de propiedad y de iniciativa económica.*
- c) *Responsabilidad patrimonial.*
- d) *Mercado.*
- e) *Ingresos.*
- f) *Política fiscal, (finanzas públicas, presupuesto, gasto público, deuda pública).*
- g) *Inversión extranjera.*
- h) *Administración económica, etcétera.*

Dada la importancia e impacto de estos rubros y como es de entenderse, el sistema económico influye significativamente en cuanto

---

<sup>59</sup> Marcos Kaplan, citado en Diccionario Jurídico Mexicano, Op. cit. p. 984.

a los criterios y toma de decisiones hacendarias que se aplican año tras año para la instrumentación de la política fiscal y en el caso concreto al Impuesto sobre la Renta. Aspectos éstos que para el maestro Augusto Fernández Sagardi, hacen necesaria una reforma del Impuesto sobre la Renta, al decir:

*“La reforma fiscal que se busca para nuestro país no debe limitarse a propuestas de aumentos en los impuestos indirectos y disminución de los directos, como si sólo se tratara de un juego de ajuste de tasas que únicamente atendería a conceptos de macroeconomía, sino que es conveniente profundizar en los textos impositivos para que los hechos imponibles efectivamente revelen capacidad de pago de los contribuyentes y aterrizar el concepto en la microeconomía. En cualquier propuesta de reforma fiscal deben armonizarse los conceptos de recaudación con el de justicia tributaria. Un impuesto justo es aquél que permite transferir recursos al Estado en función de la capacidad de pago del contribuyente.”*<sup>60</sup>

En tal virtud, el Impuesto sobre la Renta, en conjunto con otros impuestos, se analiza, además del importante ingreso que representa para el Estado, como una herramienta económica importante para la redistribución de la riqueza, control de inflación, etc.

Con esto, el Impuesto sobre la Renta en un sistema fiscal moderno, será el gravamen que tiene el Estado sobre el incremento

---

<sup>60</sup> Augusto Fernández Sagardi, Breves Reflexiones para una Reforma del Impuesto sobre la Renta, p. 21.

patrimonial del individuo medido en ingresos y percibido durante un período determinado.

Así entonces, y según lo establece el maestro Hugo Carrasco Iriarte<sup>61</sup>, México, al utilizar el impuesto sobre la Renta en su sistema tributario debe de buscar:

1. *Ingreso para el Estado.*
2. *Redistribución de la riqueza.*
3. *Incentivo a la inversión, y*
4. *Justicia social.*

Por cuanto hace a los ingresos para el Estado, asevera el maestro, que la primera decisión del legislador de renta, será el asignar la importancia de este impuesto en el contexto nacional tributario, si será el más importante desde el punto de vista recaudatorio (el que mayores ingresos fiscales le represente) o bien si servirá de apoyo a otros impuestos como un control administrativo en la cadena fiscal nacional. Por lo que es de inferirse, que nuestro país optó porque el Impuesto sobre la Renta, sea el impuesto más importante, tanto desde el aspecto recaudatorio, como desde el punto de vista de *herramienta económica*, ya como un medio de redistribución de la riqueza, ya como un medio de control de la inflación.

Por lo que atañe a la redistribución de la riqueza, considera el autor que en nuestro país estamos lejos de tener una Ley del

---

<sup>61</sup> Cfr. Hugo Carrasco Iriarte, *Op. cit.* pp. 440 y 441.

Impuesto sobre la Renta lo suficientemente justa que provoque una redistribución racional de la riqueza, debido a las grandes carencias económicas con que cuenta. Cabe aquí recordar, lo expuesto anteriormente cuando citamos al maestro Augusto Fernández Sagardi, en el sentido de la reforma a la Ley en la materia a efecto de que la transferencia contributiva de los particulares al Estado se haga realmente en función de la capacidad del pago del contribuyente.

Por cuanto hace a los incentivos a la inversión, considera el maestro que en la aplicación del Impuesto sobre la Renta deberán analizarse en primer lugar tres factores que se enfrentan entre sí, para lograr que el impuesto sea una ley tendiente a la perfección. Dichos factores socioeconómicos son el ingreso para el Estado, justicia fiscal y efectos en el crecimiento y desarrollo del país.

La justicia fiscal, se debe de entender como la distribución de los impuestos de acuerdo con el sistema jurídico vigente, entre las personas llamadas a pagarlos, por medio de su respectiva capacidad contributiva, la que está constituida por la renta neta, exención de un mínimo de subsistencia, discriminación de ciertos ingresos, atención a las circunstancias personales del contribuyente y un cierto grado de progresión.

Dentro de este contexto, el sistema económico de nuestro país marca las pautas y lineamientos que el régimen fiscal habrá de seguir, a efecto de adecuar su marco normativo en cuanto al cobro, del Impuesto sobre la Renta. Situación ésta, que consideramos total en atención de armonizar una economía que según lo hemos visto, ha

permanecido estancada durante los últimos veinte años, no obstante los visos de reactivación que en la actualidad muestra, con un régimen fiscal adecuado y acorde a los usos y costumbres en los que en la actualidad se desarrolla nuestra sociedad. Por lo tanto, Renta, Sistema Económico y Régimen Fiscal, es una trilogía indisoluble, cuantitativa y cualitativamente ligada, en donde modificar una lleva implícito armonizar las otras dos.

## 2.2 Renta en personas físicas y morales.

El Impuesto sobre la Renta se divide en dos grandes sectores, el impuesto que grava la renta de las personas físicas y el que recae sobre la renta de las personas morales. Así, el concepto de renta personal lo podemos definir, como, la suma algebraica del consumo de una persona más el incremento de valor de su patrimonio durante un período determinado de tiempo. De esta forma, se comprende todo tipo de ingreso, ya que necesariamente deberá destinarse al consumo o a la acumulación en cualquiera de sus formas, en un período determinado.

Cabe precisar, que una nota distintiva entre el concepto de renta y el de ingreso lo es que el primero vendría siendo el género mientras que el segundo, lo será por consecuencia la especie, es decir, se entiende por renta la suma de todos los ingresos por lo que la renta de una, persona es global, y puede estar integrada por la suma de ingresos provenientes de diversas fuentes. Así, si bien en algunos contextos se emplea el concepto de renta como sinónimo de ingreso,

es prudente aclarar que éste último es y forma parte de aquél (renta), luego entonces, el sinónimo específico de renta lo será el *ingreso global de las personas*.

Por otra parte en el caso del Impuesto sobre la Renta de las personas morales, la renta coincide con la utilidad neta obtenida igualmente en un determinado tiempo. Por lo tanto, en el caso del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas como en el de las personas morales, el objeto del gravamen coincide con la base de la imposición que es la renta, la cual es también el elemento más importante de la estructura del impuesto.

Ahora bien, en México para cumplir con las cargas tributarias, la Ley del Impuesto sobre la Renta, regula una serie de disposiciones que tienden al señalar quienes están obligados a cumplir con el pago de sus impuestos, a saber:

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

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

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

*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 o base fija en el país, o cuando teniéndolos, dichos ingresos no sean atribuibles a éstos.*"<sup>62</sup>

Por lo que del artículo en comento, podemos inferir que en la fracción I, se adopta el concepto de renta mundial en función a la residencia, con lo cual la nacionalidad como elemento para definir cuando un sujeto debe de pagar impuesto para determinado país, se abandona; por consiguiente son ahora sujetos del impuesto, independientemente de su nacionalidad quienes residan en México, respecto a todos sus ingresos.

En el caso de la fracción II, se puede observar que la ley grava los residentes en el extranjero que operen en México a través de un establecimiento permanente, por los ingresos atribuibles a dicho establecimiento.

La fracción III, cubre precisamente la deficiencia en relación con el establecimiento permanente en cuanto a que grava los ingresos que obtengan los sujetos residentes en el extranjero provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, cuando éstos no tengan establecimiento permanente en México o cuando teniéndolo, los ingresos no sean atribuibles a dicho establecimiento.

Así entonces, y con el ánimo de ser enunciativos, que no limitativos, para efectos de nuestro trabajo de investigación, podemos establecer que el régimen legal consagrado en la Ley del Impuesto

---

<sup>62</sup> Ley del Impuesto Sobre la Renta, Cd-rom, 2001, Informática Jurídica.



sobre la Renta para las personas físicas; se encuentra contenido de la siguiente manera:

Disposiciones Generales, (Título IV, artículos 74-77-A).

Ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, (Capítulo I, artículos 78-83-A).

Ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente; (Capítulo II, artículos 84-88-A).

Ingresos por arrendamiento y general por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles, (Capítulo III, artículos 89-94).

Ingresos por enajenación de bienes, (Capítulo IV, artículos 95-103).

Ingresos por adquisición de bienes, (Capítulo V, artículos 104-106).

Ingreso por actividades empresariales, (Capítulo VI, artículos 107-109-O).

Ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales, (Capítulo VII, artículos 120-124).

Ingresos por intereses, (Capítulo VIII, artículos 125-128).

Ingresos por obtención de premios, (Capítulo XX, artículos 129-131).

Los demás ingresos que obtengan, (Capítulo XI, artículos 136-138).

Declaración anual, (Capítulo XII, artículos 139-143).

De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, (Título V, artículos 144-162).

De los estímulos fiscales, (Título VI, artículos 163-165).

Por su parte, el régimen legal de las personas morales, se encuentra contenido de la siguiente manera:

- Disposiciones generales, (Título I, artículos 1°-9).
- Disposiciones generales, (Título II, artículos 10-66).
- Régimen simplificado de las personas morales, (Título II-A, artículos 67-67-1).
- De las personas morales no contribuyentes, (Título III, artículos 68-73).

Finalmente, podemos precisar que atendiendo a la anterior clasificación dentro de la Ley del Impuesto sobre la Renta se regula perfectamente la obligación contributiva de las personas físicas y morales, atendiendo á los presupuestos o hipótesis normativas previstos en la ley.

### 2.2.1 El ingreso como generador de renta en personas físicas y morales.

Atendiendo a los argumentos del maestro Jorge Ibarra Consejo, tenemos que el ingreso como tal, requiere de una definición suficientemente comprensiva. Así, la definición comúnmente aceptada, que de aquí en adelante llamaremos definición amplia, considera que ingreso es cualquier acrecentamiento en la capacidad para disponer de bienes y servicios. Éste acrecentamiento se puede ejercer en el presente o en el futuro, pero lo que cuenta para la definición es la delimitación del periodo en el que se produce; es decir, el ingreso es una variable de flujo, por lo que hay que referirla en un lapso determinado. Para corresponder con esta idea de acrecentamiento, se entiende que el ingreso es un flujo neto; es decir, supone la deducción del costo en el que se incurrió para su obtención. Asimismo, la aplicación congruente de esta definición implica considerar sin excepción todos los argumentos de la capacidad para disponer de bienes y servicios sin importar de qué fuente provienen, que sean regulares o fluctuantes, esperados o inesperados, en dinero o en especie.<sup>63</sup>

Por su parte, el maestro Augusto Fernández Sagardi, citando a H García Belsunce, nos dice: Desde 1869, Roscher distinguía los conceptos de renta e ingreso, diciendo que los ingresos incluyen todos los bienes que entran en la economía de un individuo por un periodo

---

<sup>63</sup> Cfr. Jorge Ibarra Consejo, Aspectos Teóricos y prácticos del Impuesto al ingreso personal, p. 14.

de tiempo. El término ingreso cubre todas las entradas (*comings in*), tales como regalos, ganancias de lotería, ganancias accidentales y herencias. Renta, en cambio, incluye solamente aquéllos ingresos que provienen como consecuencia de una actividad económica de quien los recibe.

En este sentido, hasta 1980, último año de vigencia de la LISR, la legislación en la materia no definía el concepto de ingreso, en cambio sí describía el concepto de “renta” en los siguientes términos: El Impuesto sobre la Renta grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito, que modifiquen el patrimonio del contribuyente, proveniente de productos o rendimientos de capital, del trabajo o de la combinación de ambos. En los preceptos de la ley en comento, como puede notarse, se determina el ingreso gravable en cada caso, debiéndose notar la diferencia entre ingreso e ingreso gravable.

Ahora bien, a partir de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente de 1981, se excluye la descripción de la “renta” sin mayor substanciación, por lo que solo podemos encontrar una reminiscencia histórica para las personas físicas, no empresarios, en el actual artículo 132 de la ley al disponer que se causará el gravamen por los demás ingresos cuando modifiquen el patrimonio. Cabe precisar, que el referido artículo fue declarado inconstitucional recientemente por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, toda vez que deja al arbitrio de las autoridades fiscales la posibilidad de calificar el ingreso obtenido como gravable, dado el tipo “tipo abierto” de hecho imponible, consagrado en la redacción de la norma.<sup>64</sup>

---

<sup>64</sup> Cfr. Augusto Fernández Sagardi, *Op. cit.* pp. 23 y 24.

En tal virtud, y por lo que hace a la interpretación de la Suprema Corte, ésta manifestó su criterio resolviendo:

*RENTA. SOCIEDADES MERCANTILES. OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO. De conformidad con el artículo 1º de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el objeto de este impuesto está constituido por los ingresos y no por las utilidades que tengan los sujetos pasivos del mismo. La obligación tributaria a cargo de éstos nace en el momento mismo en que se obtienen los ingresos, bien sea en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, como lo establece el artículo 15 del mismo ordenamiento, y no hasta que al término del ejercicio fiscal se determina que hubo utilidades. No es óbice para esta conclusión el hecho de que sean las utilidades las que constituyen la base a la que habrá de aplicarse la tarifa de acuerdo con la cual se determinará el impuesto, así como tampoco la circunstancia de que aun cuando haya ingresos, si no hay utilidades, no se cubrirá impuesto alguno, pues en este caso debe entenderse que esos ingresos que, sujetos a las deducciones establecidas por la ley, no produjeron utilidades, están desgravados, y lo que es más, que esa pérdida fiscal sufrida en un ejercicio fiscal, será motivo de compensación en ejercicio posterior. No es cierto pues, que el impuesto sobre la renta se causa anualmente, ya que, como se dijo, éste se va causando operación tras operación en la medida en que se vayan obteniendo los ingresos; por ende, no es cierto tampoco, que al realizar pagos provisionales a cuenta del impuesto, se esté enterando un tributo no causado y que ni siquiera se sabe si se va a causar. El impuesto se ha generado, se va causando operación tras operación, ingreso tras ingreso, y el hecho de que, de conformidad con*

*el artículo 10 de la Ley en comento, sea hasta el fin del ejercicio fiscal cuando se haga el cómputo de los ingresos acumulables, y se resten a éstos las deducciones permitidas por la ley, para determinar una utilidad fiscal que va a constituir la base (no el objeto), a la que se habrá de aplicar la tarifa que la misma Ley señala, para obtener así el impuesto definitivo a pagar, no implica que dicha utilidad sea el objeto del impuesto y que éste no se hubiese generado con anterioridad.*

*Amparo en revisión 8456/87. Tecnologías Unidas, S.A. 3 de mayo de 1988. Mayoría de dieciocho votos. Ponente: Victoria Adato Green. Secretario: Raúl Melgoza Figueroa.*

*Amparo en revisión 6003/87. Impulsora de Lubricantes Automotrices e Industriales, S.A. de C.V. 10 de noviembre de 1988. Unanimidad de dieciséis votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.*

*Amparo en revisión 1489/88. Val-Mart Cosméticos, S.A. de C.V. 15 de junio de 1989. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Felipe López Contreras. Secretario: Jorge Fermín Rivera Quintana.*

*Amparo en revisión 6966/87. Deltra, S.A. y otros. 15 de junio de 1989. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Fausta Moreno Flores. Secretario: Guillermo Cruz García.*

*Amparo en revisión 1628/88. Vidrio Neutro, S.A. y otros. 4 de junio de 1996. Unanimidad de diez votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos.*

*El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintitrés de septiembre en curso, aprobó, con el número 52/1996, la tesis de jurisprudencia que antecede. México, Distrito Federal, a veintitrés de septiembre de mil novecientos noventa y seis.*

*Novena Epoca*

*Instancia: Pleno*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*Tomo: IV, Octubre de 1996*

*Tesis: P./J. 52/96*

*Página: 101*

Sin embargo, en otra resolución dejó sentado lo contrario, al definir el ingreso como la modificación positiva registrada en el patrimonio de una persona susceptible de valoración pecuniaria, según se desprende de la siguiente resolución:

*INGRESOS EN CRÉDITO Y ENTRADAS DE EFECTIVO. DIFERENCIAS PARA EFECTOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Todo ingreso, entendido como la modificación positiva registrada en el patrimonio de una persona, susceptible de valoración pecuniaria, produce un derecho de crédito, que coloca a quien lo obtiene como sujeto del impuesto sobre la renta, aun cuando no produzca como consecuencia inmediata una entrada de efectivo. Este último supuesto no produce una modificación en el patrimonio, aun cuando se produzca al mismo tiempo que la percepción del ingreso. Así, toda enajenación de bienes o prestación de servicios, que se celebra por personas físicas o morales, constituye un acto jurídico que reporta ingresos en crédito susceptibles de ser gravados por la ley, pues éstos derivan de contratos sinalagmáticos en los que las partes se obligan a satisfacerse prestaciones recíprocas, independientemente de que dicho derecho de crédito se satisfaga en el*

*momento mismo en que se entrega la cosa o se presta el servicio (operaciones de contado) o se difiera su entrega (operaciones a plazo).*

*Amparo directo en revisión 1423/96. Constructora Inmobiliaria del País, S. A de C. V. 19 de mayo de 1997. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Mariano Azuela Güitrón y Juan Díaz Romero. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos.*

*El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el diez de junio en curso, aprobó, con el número XCIX/1997, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a diez de junio de mil novecientos noventa y siete.*

*Novena Epoca*

*Instancia: Pleno*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*Tomo: V, Junio de 1997*

*Tesis: P. XCIX/97*

*Página: 159*

De lo que se desprende que, dados los criterios jurisprudenciales, pareciera que los mismos se contraponen, en virtud de que en una tesis se establece que el impuesto se causa sobre los ingresos en el momento mismo en que éstos se obtienen, y en la otra se dice que el ingreso gravable es aquél que modifica favorablemente el patrimonio, siendo la diferencia conceptual entre ingreso y renta, lo que desde nuestro particular punto de vista origina el debate. Así, para la primera tesis el impuesto se causa momento a momento, mientras que para la segunda, el impuesto se causa una vez verificada la



modificación al patrimonio, es decir, hasta que se produzcan las utilidades. En mérito de lo anterior, y a efecto de finalizar el tema en estudio, consideramos que la Ley del Impuesto sobre la Renta debiera considerar como objeto del impuesto, a la utilidad obtenida en la operación o explotación de los bienes o el trabajo, mediante la fórmula de restar a los ingresos presentes (no futuros) que se generen efectivamente, las erogaciones necesarias, reales y efectivamente pagadas en que se hubiere incurrido.

### 2.3 La capitalización en renta.

Atendiendo e interpretando las palabras del maestro Sergio F. De la Garza, la capitalización es el fenómeno inverso a la amortización. Se produce cuando se elimina o se reduce la carga de un impuesto sobre una inversión estable. El propietario, quien se ve liberado de dicha carga, ve también aumentada la productividad de su inversión, la cual sube de valor en la misma proporción en que se ha disminuido o eliminado la carga.

Así entonces, dentro de nuestro sistema jurídico y concretamente en la ley de la materia, los artículos que tienen marcada influencia con el tema en estudio son:

*“Artículo 17-A.-*

*[...]*

*El capital de aportación por acción actualizado se determinará dividiendo el saldo de la cuenta de capital de aportación de cada*

*accionista, a que se refiere este artículo, entre el total de acciones que tuviere cada uno de ellos de la persona moral, a la fecha del reembolso, incluyendo las correspondientes a la reinversión o capitalización de utilidades o de cualquier otro concepto que integre el capital contable de la misma.[...]*

*“Artículo 74-A.-*

*[...]*

*El capital de aportación por acción actualizado se determinará dividiendo el saldo de la cuenta de capital de aportación de cada accionista, a que se refiere este artículo, entre el total de acciones que tuviere cada uno de ellos de la persona moral, a la fecha del reembolso, incluyendo las correspondientes a la reinversión o capitalización de utilidades o de cualquier otro concepto que integre el capital contable de la misma.[...]”*

*“Artículo 120.- Se consideran ingresos por utilidades distribuidas los siguientes:*

*[...]*

*Para determinar el capital de aportación actualizado las personas morales llevarán una cuenta de capital de aportación que se adicionará con las aportaciones de capital, las primas netas por suscripción de acciones efectuadas por los socios o accionistas, así como con la restitución de préstamos otorgados a socios o accionistas, que se hubieran considerado ingresos por utilidades distribuidas en los términos de la fracción IV de este artículo y se disminuirá con las reducciones de capital que se efectúen. Para los efectos de este párrafo*

ESTA TESIS NO SALE  
DE LA BIBLIOTECA

*no se incluirá como capital de aportación el correspondiente a la reinversión o capitalización de utilidades o de cualquier otro concepto que conforme el capital contable de la persona moral, ni el proveniente de reinversiones de dividendos o utilidades en aumento de capital de las personas que los distribuyan realizadas dentro de los treinta días siguientes a su distribución.*

*[...]*

*El capital de aportación por acción actualizado se determinará dividiendo el saldo de la cuenta de capital de aportación a que se refiere esta fracción, entre el total de acciones de la persona moral a la fecha del reembolso, incluyendo las correspondientes a la reinversión o capitalización de utilidades o de cualquier otro concepto que integre el capital contable de la misma.”*

*“Artículo 123.- Las personas morales que hagan los pagos por concepto de dividendos o utilidades a personas físicas o morales, tendrán las siguientes obligaciones:*

*II. Efectuar, tratándose de reducción de capital, el cálculo de la utilidad distribuida por acción determinada conforme a la fracción II del artículo 120 de esta Ley, disminuyendo de dicha utilidad los saldos de las cuentas de utilidad fiscal neta y de utilidad fiscal neta reinvertida por acción. Dichos saldos se determinarán dividiendo los saldos de las cuentas referidas que tuviera la persona moral al momento de la reducción, entre el total de acciones de la misma persona a la fecha del reembolso, incluyendo las correspondientes a la reinversión o capitalización de utilidades, o de cualquier otro concepto que integre el capital contable de la misma.[...]*”

*“Artículo 152.-*

*[...]*

*Tratándose de reducción de capital de personas morales, el cálculo de la utilidad distribuida por acción determinada conforme a la fracción II del artículo 120 de esta Ley, se efectuará disminuyendo de dicha utilidad los saldos de las cuentas de utilidad fiscal neta y de utilidad fiscal neta reinvertida por acción. Dichos saldos se determinarán dividiendo los saldos de las cuentas referidas que tuviera la persona moral al momento de la reducción, entre el total de acciones de la misma persona a la fecha del reembolso, incluyendo las correspondientes a la reinversión o capitalización de utilidades, o de cualquier otro concepto que integre el capital contable de la misma.[...]”<sup>65</sup>*

### 2.3.1 Amortización de Renta.

Establece el maestro Sergio Francisco De la Garza, que: Cuando un impuesto grava el capital o los réditos de una propiedad, mueble o inmueble, en una forma duradera, se produce una pérdida en el valor de esa propiedad, siempre que la inversión sea estable. El resultado del tributo sobre esa inversión, dice Grizziotti, es que el impuesto disminuye inmediatamente el valor de la propiedad por una suma igual a la capitalización del tributo, según la tasa corriente del interés para esa forma de inversión. <sup>66</sup>

<sup>65</sup> Ley del Impuesto Sobre la Renta, Op. cit.

<sup>66</sup> Cfr. Grizzioti, B. Citado por Sergio Francisco De la Garza, Op. cit. p. 399.

Ahora bien, dentro del ámbito del Impuesto sobre la Renta, tenemos el supuesto de reducción del capital social, mismo que opera cuando la sociedad sufra pérdidas que hagan disminuir el patrimonio real con relación a la cifra del capital nominal, de manera tal que no se puedan repartir beneficios, en virtud de no existir los mismos, habiendo la posibilidad jurídica de reducir el capital social para adaptar la cifra del capital al valor real del patrimonio, consiguiendo así un reparto de beneficios.

Derivado de lo anterior, podemos inferir que la reducción del capital afecta a la garantía de los terceros, por lo tanto, es requisito *sine qua non* la modificación de los estatutos, siendo posible efectuar la reducción por reembolso a los socios o por liberación concedida a éstos de exhibiciones no realizadas. En tal virtud, se deben de seguir normas especiales de publicidad.

Dentro de este contexto, y según lo dispone el artículo 182 fracción III, concordado con el 160, ambos de la Ley General de Sociedades Mercantiles, corresponde y compete a la asamblea general extraordinaria acordar la reducción. Sin embargo, es menester precisar que a esta facultad de la asamblea extraordinaria puede existir la oposición de los acreedores según se desprende del artículo 90 de la Ley General de Sociedades Mercantiles que a la letra preceptúa:

*“Artículo 9°.- Toda sociedad podrá aumentar o disminuir su capital, observando, según su naturaleza, los requisitos que exige esta Ley.*

*La reducción del capital social, efectuada mediante reembolso a los socios o liberación concedida a éstos de exhibiciones no realizadas, se publicará por tres veces en el Periódico Oficial de la entidad federativa en la que tenga su domicilio la sociedad, con intervalos de diez días.*

*Los acreedores de la sociedad, separada o conjuntamente, podrán oponerse ante la autoridad judicial a dicha reducción, desde el día en que se haya tomado la decisión por la sociedad, hasta cinco días después de la última publicación.*

*La oposición se tramitará en la vía sumaria, suspendiéndose la reducción entretanto la sociedad no pague los créditos de los opositores, o no los garantice a satisfacción del Juez que conozca del asunto, o hasta que cause ejecutoria la sentencia que declare que la oposición es infundada.”<sup>67</sup>*

Ahora bien, la reducción del capital puede hacerse por los siguientes supuestos:

1. Por disminución del número de acciones.
  - a) Fusión.
  - b) Amortización.
  
2. Disminución del valor nominal de las acciones.
  - a) Única.
  - b) Progresiva.

---

<sup>67</sup> Ley General de Sociedades Mercantiles. Cd-rom, 2001, Informática Jurídica.

De lo expuesto se desprende, que la disminución del número de acciones puede efectuarse por amortización simple o por amortización con emisión de acciones de goce. Por lo que respecta a la disminución, ésta habrá de realizarse respetando el derecho de los accionistas a recibir un trato idéntico. Siendo aplicables al efecto, los siguientes artículos:

*“Artículo 71.- La amortización de las partes sociales no estará permitida sino en la medida y forma que establezca el contrato social vigente en el momento en que las partes afectadas hayan sido adquiridas por los socios. La amortización se llevará a efecto con las utilidades liquidas de las que conforme a la Ley pueda disponerse para el pago de dividendos. En el caso de que el contrato social lo prevenga expresamente, podrán expedirse a favor de los socios cuyas partes sociales se hubieren amortizado, certificados de goce con los derechos que establece el artículo 137 para las acciones de goce.”*

*“Artículo 78.- Las asambleas tendrán las facultades siguientes:*

*I. Discutir, aprobar, modificar o reprobado el balance general correspondiente al ejercicio social clausurado y de tomar con estos motivos, las medidas que juzguen oportunas.*

*[...]*

*V. Resolver sobre la división y amortización de las partes sociales.*

*[...]*

*VIII. Modificar el contrato social.*

*[...]*

X. *Decidir sobre los aumentos y reducciones del capital social.*

[...]

XII. *Las demás que les correspondan conforme a la Ley o al contrato social.*”

“Artículo 136.- *Para la amortización de acciones con utilidades repartibles, cuando el contrato social la autorice, se observarán las siguientes reglas:*

I. *La amortización deberá ser decretada por la Asamblea General de Accionistas;*

II. *Sólo podrán amortizarse acciones íntegramente pagadas;*

III. *La adquisición de acciones para amortizarlas se hará en bolsa; pero si el contrato social o el acuerdo de la Asamblea General fijaren un precio determinado, las acciones amortizadas se designarán por sorteo ante Notario o Corredor titulado. El resultado del sorteo deberá publicarse por una sola vez en el "Periódico Oficial" de la entidad federativa del domicilio de la sociedad;*

IV. *Los títulos de las acciones amortizadas quedarán anulados y en su lugar podrán emitirse acciones de goce, cuando así lo prevenga expresamente el contrato social;*

V. *La sociedad conservará a disposición de los tenedores de las acciones amortizadas, por el término de un año, contado a partir de la fecha de la publicación a que se refiere la fracción III, el precio de las acciones sorteadas y, en su caso, las acciones de goce. Si vencido este plazo no se hubieren presentado los tenedores de las acciones*



*amortizadas a recoger su precio y las acciones de goce, aquél se aplicará a la sociedad y éstas quedarán anuladas.”*

*“Artículo 182.- Son asambleas extraordinarias, las que se reúnan para tratar cualquiera de los siguientes asuntos:*

- I. Prórroga de la duración de la sociedad;*
- II. Disolución anticipada de la sociedad;*
- III. Aumento o reducción del capital social;*
- IV. Cambio de objeto de la sociedad;*
- V. Cambio de nacionalidad de la sociedad;*
- VI. Transformación de la sociedad;*
- VII. Fusión con otra sociedad;*
- VIII. Emisión de acciones privilegiadas;*
- IX. Amortización por la sociedad de sus propias acciones y emisión de acciones de goce;*
- X. Emisión de bonos;*
- XI. Cualquiera otra modificación del contrato social, y*
- XII. Los demás asuntos para los que la Ley o el contrato social exija un quórum especial.*

*Estas asambleas podrán reunirse en cualquier tiempo.”*<sup>68</sup>

En tal virtud y concordando los artículos<sup>1</sup> y argumentos anteriormente transcritos, tenemos que el artículo 119-J, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, estipula en relación con los contribuyentes que dejen de cumplir con los requisitos para tributar

---

<sup>68</sup> idem.

conforme al régimen simplificado a las actividades empresariales de las personas físicas, reduzcan su capital, dejen de realizar actividades empresariales u opten por pagar el impuesto conforme al régimen general a las actividades empresariales o al régimen de pequeños contribuyentes, que éstos considerarán el capital contable actualizado que expresen en el estado de posición financiera formulado a la fecha en que dejen de pagar el impuesto conforme al régimen simplificado a las actividades empresariales o reduzcan su capital, adicionándole cualquier provisión no reducible conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta pendiente de pago a dicha fecha y cuyo desembolso no corresponda al ejercicio a partir del cual dejen de tributar conforme al citado régimen, a excepción de las provisiones creadas para el pago del propio impuesto del ejercicio.

En el mismo sentido, y términos previstos dentro del artículo 119-J en estudio, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando los contribuyentes, personas físicas del régimen simplificado a las actividades empresariales dejen de cumplir con los requisitos para tributar conforme a ese régimen, *reduzcan su capital*, dejen de realizar actividades empresariales u opten por pagar el impuesto conforme al régimen general a las actividades empresariales o al régimen de pequeños contribuyentes constituirán la cuenta de capital de aportación con el capital inicial a la fecha en que inicia el ejercicio en que se comience a pagar el impuesto, conforme al régimen simplificado a las actividades empresariales, adicionada con las aportaciones de capital y disminuida con las reducciones de capital que se efectúan.

El saldo de la cuenta prevista en el párrafo anterior que se tenga al día del cierre de cada ejercicio se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización hasta el mes de cierre del ejercicio de que se trate. Cuando se efectúen aportaciones o reducciones de capital con posterioridad a la actualización prevista en este párrafo, el saldo de la cuenta que se tenga a esa fecha se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización hasta el mes en que se pague la aportación o se efectúe la reducción, según corresponda. Asimismo, en el momento en que se deje de tributar conforme a esta Sección o reduzcan su capital, el saldo de la cuenta que se tenga a esa fecha se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización hasta el mes en que se dejó de tributar conforme a dicha Sección o reduzcan su capital.

Al saldo de la cuenta de capital de aportación que tengan a la fecha en que dejen de pagar el impuesto conforme a esta Sección, o reduzcan su capital, se adicionarán las cantidades siguientes:

a) El saldo contable pendiente de depreciar y de amortizar de las inversiones que el contribuyente hubiera tenido a la referida fecha. En ningún caso el contribuyente podrá deducir, conforme a lo previsto por el artículo 108 de esta Ley, el saldo de las inversiones a que se refiere este inciso.

b) El incremento que, en su caso, hubieran tenido sus inventarios en el periodo comprendido entre la fecha de su incorporación al régimen simplificado a las actividades empresariales

y la fecha en que dejen de pagar el impuesto conforme a dicho régimen.

## 2.4 Vías alternas en la sujeción a renta.

Para finalizar el tema en estudio, quisiéramos considerar las vías alternas de sujeción en renta, no dentro de las posibilidades que en la actualidad nuestro sistema jurídico mexicano concede, sino más bien, dentro del ámbito estricto de lo que consideramos son los mecanismos necesarios para propiciar un mayor ingreso al erario federal por vía del impuesto sobre la Renta.

En mérito de lo anterior, consideramos conveniente e importante la política fiscal y la administración tributaria. En tal virtud, un primer aspecto que nos aparece relacionado con el tema lo es sin duda el Servicio de Administración Tributaria, mismo que debe de readecuar su estructura orgánica, a efecto de que el Registro Federal de Contribuyentes incluya como debe de ser a todos los entes económicamente activos, guardando a su vez una relación directa con el crecimiento de la población y su integración a los sectores productivos de la economía, toda vez que el padrón de contribuyentes, ha decrecido en comparación con la dinámica de crecimiento de la población económicamente activa (PEA), lo que redundará en una proyección inadecuada de la política fiscal así como de la administración tributaria, ya que las acciones impositivas de fiscalización y recaudación, en términos generales consideran a los mismos contribuyentes pues la autoridad hacendaria no cuenta con otros elementos que le permitan abarcar otros giros de actividad.

Por lo que respecta a la política fiscal, ésta ha eliminado estímulos fiscales que se consideraban necesarios para la generación y estimulación de la inversión y el empleo. Siendo contradictorio que se buscara incrementar la recaudación (sin haber sido del todo efectivo) toda vez que consideramos que con estas medidas se descapitaliza al País. En el mismo sentido, consideramos inadecuado que en aras de conseguir vías alternas en la sujeción a renta, se pongan en práctica políticas fiscales como las de los últimos tres años, tal es el caso que la de 1999 creó procedimientos especiales para retener el Impuesto al Valor Agregado a los profesionistas, así como que las empresas que consolidan, efectúan pagos provisionales por concepto del Impuesto sobre la Renta por arriba del umbral de la consolidación, aspectos éstos que reflejan momentáneamente un aumento significativo en la recaudación. Empero, este espejismo, como lo sabemos, es momentáneo, toda vez que al presentar la declaración correspondiente para el ejercicio fiscal del año señalado, se solicitarán como ha sido el caso, la devolución o compensación del pago excesivo, provocándose en consecuencia un efecto contrario y la consecuente devolución del superávit obtenido, propiciándose una postura contraria o negativa al equilibrio sano de las finanzas públicas del gobierno.

En tal virtud, consideramos que las vías alternas en la sujeción a renta, deben imperiosamente que atender a la realidad económica y social del país, respetando ante todo los principios y garantías constitucionales que en materia de contribuciones o pago de impuestos consagra nuestro máximo ordenamiento jurídico a los gobernados.

### **CAPÍTULO III**

## **REGÍMENES FISCALES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

### 3.1 Clasificación.

Según se desprende de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los regímenes específicos que sanciona son los siguientes:

- Régimen legal de las personas físicas y morales obligadas al pago del Impuesto sobre la Renta.

Título I, artículos 1° al 9°, LISR

- Disposiciones generales.

Título II, artículos 10 al 66, LISR. A este respecto debemos hacer notar, que dentro de estas disposiciones se encuentran contenidas las relacionadas con la consolidación fiscal, concretamente en sus artículos del 57-A al 57-P, (derogado) mismos que estudiaremos en los siguientes apartados.

- Régimen simplificado de las personas morales.

Título II-A, artículos del 67 al 67-I.

- De las personas morales no contribuyentes

Título III, artículos del 68 al 73.

- Régimen legal de las personas físicas.

Disposiciones generales Título IV; artículos del 74 al 77-A. Dentro de estos la Ley de mérito, considera los siguientes:

- Ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.

Capítulo I, artículos del 78 al 83-A.

- Ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente.

Capítulo II, artículos del 84 al 88-A.

- Ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles.

Capítulo III, artículos del 89 al 94.

- Ingresos por enajenación de bienes.

Capítulo IV, artículos del 95 al 103.

- Ingresos por adquisición de bienes.

Capítulo V; artículos del 104 al 106.

- Ingresos por actividades empresariales.

Capítulo VI, artículos del 107 al 119-O.

- Ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales.

Capítulo VII, artículos del 120 al 124.

- Ingresos por intereses.

Capítulo VIII, artículos del 125 al 128.



- Ingresos por obtención de premios.

Capítulo IX, artículos del 129 al 131.

- Los demás ingresos que obtengan.

Capítulo X, artículos del 132 al 135-A.

- Requisitos de las deducciones

Capítulo XI, artículos del 136-138.

- Declaración anual.

Capítulo XII, artículos del 139 al 143.

Ahora bien, es menester señalar, que nuestra Ley del Impuesto Sobre la Renta, también grava a todos aquellos residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, concretamente dentro de su Título V, artículos 144 al 162.

Finalmente, la ley en comento, contiene las disposiciones relacionadas a los estímulos fiscales en su Título VI, artículos 163 al 165.

En tal virtud, de la clasificación de los regímenes contenidos dentro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se desprende que en términos generales, ésta grava para efectos del pago del impuesto sobre la renta, tanto a personas físicas y morales, así como a aquéllos residentes en el extranjero que tengan su fuente de riqueza ubicada dentro de nuestro territorio.

### 3.2 Concepto de Régimen de Consolidación Fiscal.

Para poder arribar a un concepto adecuado al respecto de la consolidación fiscal, consideramos menester realizar algunos argumentos que nos permitan establecer la necesidad tributaria de la consolidación fiscal.

Así entonces, conviene recordar que la transformación de las relaciones políticas y económicas que se suscitaron en los países de Europa a finales del siglo XIV, dieron origen a un amplio desarrollo de las actividades comerciales e industriales en esta región, constituyéndose en Inglaterra, Alemania e Italia principalmente, situación que provocó entre otras cosas, la formación de agrupaciones de negocios cuyo objetivo principal era obtener beneficios de índole económico, social y político.

Así, estas agrupaciones presentan las primeras formas de combinación de negocios de las que se tenga conocimiento. Empero, es dentro de los Estados Unidos de Norteamérica que con su gran desarrollo de los grupos de empresas, vistas en conjunto, que se plasmó por primera vez esta modalidad.

Dentro de este contexto, podemos inferir que las primeras presentaciones de estados financieros consolidados, se dieron en los informes anuales de las grandes compañías industriales de los Estados Unidos de Norteamérica, entre los años de 1892 y hasta 1905. Siendo desde entonces, que el empleo de los Estados

financieros consolidados para informar de la situación financiera y de los resultados de operación de las agrupaciones de empresas, ha venido a representar una práctica común.

En este sentido, y debido a las necesidades fiscales y financieras que se presentan a través del tiempo, así como al crecimiento económico mundial, las empresas han tenido un desarrollo importante, alcanzando hoy en día la formación de grandes industrias o consorcios cuyo desarrollo industrial así como la tecnología de vanguardia, han dado origen a la formación de grandes grupos empresariales que persiguen como objetivo primordial el controlar el mercado y mantener un abastecimiento de materias primas, con la idea de evitar un retroceso en la producción y el estancamiento, situación ésta que ha contribuido a que pequeñas empresas hayan desaparecido y por el contrario grupos industriales hayan observado un crecimiento acelerado. Situación ésta, que ha propiciado la necesidad de encontrar una legislación que pueda evitar la creación de grupos monopolizadores de productos.

Por lo que respecta a México, podemos manifestar que el empleo de los estados financieros consolidados es muy reciente, debido básicamente, al precario y lento desarrollo económico, tanto de la industria como a nivel de la gran empresa. Por tal motivo, fue hasta el año de 1960 que tomó fuerza la preparación de estos estados financieros, en virtud del número cada vez mayor de empresas de grupo, que tuvo la necesidad de tener una información financiera más completa. Así, a partir del 1° de enero de 1982, entra en vigor dentro

de nuestro sistema jurídico mexicano, la figura impositiva, concretamente en el Capítulo Cuarto, Título Segundo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual regula el tratamiento en materia fiscal al que deberán apegarse dichas sociedades.

En mérito de lo anterior, podemos definir a la consolidación fiscal, como una figura legal a través de la cual, un grupo de empresas con intereses comunes son tratadas por la autoridad hacendaria como una sola entidad para fines del gravamen, sin perder la personalidad jurídica que tiene cada una de las empresas del grupo cuyas características son: valuación de acciones de la sociedad controladora, que la sociedad controlada se presenta en un solo estado de situación patrimonial, el patrimonio y el haber patrimonial del grupo de inversión y finalmente que dicho patrimonio se compone por la compañía subsidiaria y la tenedora; denominada por la ley del Impuesto Sobre la Renta "De las Sociedades Mercantiles Controladoras" mismas que se encuentran comprendidas en los artículos del 57-A al 57-P (derogado), así como en el artículo 13 de la Ley del Impuesto al Activo. Debiéndose hacer notar que únicamente dentro de estas dos leyes las disposiciones fiscales mexicanas, permiten la consolidación y para estos dos impuestos.

Tales argumentos los podemos sustentar al decir del maestro Hugo Carrasco Iriarte, que establece:

*"La consolidación consiste en valorar las acciones que una sociedad controladora tiene. En sociedades controladas se presenta en un solo estado de situación patrimonial; el patrimonio y el haber patrimonial de*

*las distintas empresas que integran el grupo de inversión, el cual se compone por las compañías subsidiarias y la compañía tenedora.”*<sup>69</sup>

### 3.2.1 Elementos y objeto del Régimen de Consolidación Fiscal.

Por lo que respecta a los elementos básicos para que se constituya el Régimen de Consolidación Fiscal, tenemos que lo serán las *sociedades controladoras, sociedades controladas y la autoridad hacendaria.*

En mérito de lo anterior, tenemos que nuestro Diccionario Jurídico Mexicano, al respecto preceptúa:

*“Sociedades de Control. 1. Son las constituidas con la finalidad de manejar a otras sociedades mediante la suscripción y el voto de mayorías de acciones o de las cuotas del capital social de éstas. Se les conoce en todo el mundo por su nombre en Inglés: Holding Companies, y son relativamente de reciente creación, tanto en su país de origen, Estados Unidos, como en Europa.”*<sup>70</sup>

En tal virtud, y de conformidad con las disposiciones jurídicas que le son aplicables a la consolidación, los grupos de empresas deberán estar representados por una sola sociedad, misma que será denominada “Controladora”, la cual para efectos contables y

<sup>69</sup> Hugo Carrasco Iriarte, *Op. cit.* p. 111.

<sup>70</sup> *Diccionario Jurídico Mexicano, Op. cit.* p. 2962.

financieros también se suele identificar como "*Tenedora o Holding*". Sin embargo, debemos aclarar que, la sociedad controladora será toda empresa que ejerza un control directo o indirecto en la administración de otras empresas, a través de una posesión mayor del 50% de su capital social en acciones comunes.

Mientras que la compañía tenedora será aquella que posea desde el 25% o más del capital social en acciones comunes, emitida por otra, y la *Holding* lo representa el grupo financiero constituido por varias empresas, de las cuales una de ellas por ser poseedora de la mayoría de las acciones de las otras, establece controles y políticas de acción.

Por lo tanto, dentro de la consolidación, el significado contable establece la unión o agrupación de estados financieros de dos o más entidades económicas jurídicamente independientes, mismas que reciben el nombre técnico (contable—fiscal) de *Compañías Tenedoras o Controladoras y Compañías Subsidiarias o Controladas*.

Ahora bien, por lo que respecta a las Sociedades Controladas, habremos de precisar que son aquellas cuyas acciones con derecho a voto, son propiedad en más del 50% sea éste en forma directa o indirecta, por otra llamada controladora. Sobre ésta, existe la influencia significativa, es decir, otorga poder para la participación y decisión en las políticas de operación y financieras de la entidad por parte de la poseedora. Pero sin otorgar el poder de gobierno sobre dichas políticas. En este tipo de sociedades, puede estar vigente el

beneficio a la distribución y suministro de insumos necesarios para la operación de la misma y poder seguir presente dentro del mercado competitivo, formando parte del engranaje productivo de un sector económico.

Dentro de este contexto, y a guisa de contraste, podemos concluir con respecto a las sociedades a que hemos hecho mención, estableciendo que de conformidad con el artículo 57-D de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no se les dará carácter de sociedad controladora o controlada, a:

a) Las sociedades comprendidas dentro del Título III de la ley en comento, (De las Personas Morales no Contribuyentes), por el simple hecho de no ser contribuyentes del impuesto de referencia.

b) Las instituciones de crédito, de seguros o de fianzas, las organizaciones auxiliares de crédito, casas de bolsa y casas de cambio.

c) Los residentes en el extranjero, inclusive cuando tengan establecimientos en el país.

Por tanto, estas sociedades podrán tener el carácter de controladas, cuando residan en países con los cuales exista acuerdo amplio de intercambio de información, siempre y cuando determine la utilidad o pérdida fiscal en los términos del Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para las personas morales. En el mismo sentido, se encuentran excluidas las sociedades que se encuentran en liquidación, así como las sociedades y asociaciones civiles, incluyéndose a las sociedades cooperativas, así como tampoco se les

dará el carácter de controladas a las sociedades que tributen dentro del régimen simplificado de las personas morales.

De lo que se desprende, que la consolidación fiscal viene a constituir una opción para los grandes grupos o consorcios de mostrar un impuesto único, lo que origina distintas estrategias de índole financiero y fiscal, donde aquellos que mejor actualizados estén, podrán gozar de los beneficios que representa esta alternativa legal.

### 3.2.2 Naturaleza jurídica.

Por cuanto hace a la naturaleza jurídica, habremos de precisar que ésta se encuentra íntimamente ligada con sus fines mismos, por tanto, tenemos que a grandes rasgos, ésta se constituye como resultado de la concentración de empresas afines, cuyo objeto primordial, es el de presentar su información a nivel grupo, teniendo como responsable a una controladora o centro responsable, donde desarrollan distintas políticas y lineamientos que se establecen de manera general mediante una regulación legal, a través de la cual podrán efectuar el cálculo para el entero del pago definitivo del impuesto sobre la renta.

Dentro de este contexto, podemos concluir que la naturaleza jurídica de la consolidación fiscal es la de lograr la neutralidad en el gravamen, toda vez que con esto, se permite determinar un solo



resultado fiscal, mismo que agrupa las utilidades o pérdidas fiscales de todas las empresas que integran el grupo en un solo resultado.

### 3.3 Normatividad Aplicable.

Como lo apuntamos al inicio del presente tema, el marco normativo de aplicación al régimen de Consolidación Fiscal, se encuentra contenido dentro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en sus numerales del 57-A al 57-P (derogado). Asimismo, dentro de las disposiciones aplicables al caso concreto, que de manera correlacionada, se encuentran contenidas en el Código Fiscal de la Federación.

### 3.4 La Consolidación y su Resultado Fiscal.

A este respecto, podemos manifestar que, la sociedad controladora que opte por determinar su resultado fiscal consolidado, para obtener el impuesto a pagar le aplicará la tasa del 35% atento a lo dispuesto por el artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En tal virtud, una vez ejercida la opción de consolidar para efectos fiscales, la controladora deberá continuar pagando su impuesto sobre el Resultado Fiscal Consolidado, por un periodo no menor a cinco ejercicios a partir de aquél en el que se empezó a ejercer la opción y hasta en tanto la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no le autorice dejar de consolidar para efectos fiscales.

No debe omitirse, que en tratándose del resultado con respecto a la consolidación, estarán aún más expeditas las facultades de fiscalización por parte de la autoridad fiscal, en torno a las tenedoras y a las controladas.

### 3.4.1 Conceptos que se suman.

Siguiendo con el estudio de nuestro trabajo de investigación, por cuanto hace a los conceptos que se suman, habremos de precisar que interpretando y sintetizando el artículo 57-F de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, tenemos a los siguientes:

*I.* Por las operaciones de compra-venta de terrenos, inversiones, acciones y partes sociales:

*1.* Las pérdidas sufridas en operaciones, entre la sociedad controladora y una controlada o entre dos o más sociedades, siempre que hayan sido deducidas en la declaración de la sociedad enajenante.

*2.* El monto que por la deducción de inversiones, realice la controladora o controladas por bienes adquiridos por operaciones entre las mismas.

*a)* La pérdida derivada de la enajenación a terceros de los bienes de que se trata.

b) La ganancia ponderada producto de la enajenación, ya sea por la sociedad controladora o controlada que originalmente era propietaria de los bienes con el tercero que los adquirió.

### 3.4.2 Conceptos que se restan.

Relacionados con éstos, tenemos que el artículo 57-G de la Ley en estudio, establece los conceptos especiales de consolidación que se restan para determinar la utilidad fiscal consolidada a saber:

1. Por las operaciones de terrenos, inversiones, acciones y partes sociales:

1. Las ganancias derivadas de estas operaciones entre la sociedad controladora y una controlada o entre dos o más controladas, siempre que hayan sido acumuladas en la declaración de la sociedad enajenante.

2. El monto de la deducción por inversión de estos bienes que le hubiera correspondido a la sociedad controladora o controlada, que originalmente era propietaria de los bienes, para estos efectos se considerará el monto original de la inversión que el bien de que se trate tuvo para la propietaria original.

3. En el caso de enajenación a terceros de bienes, que previamente hayan sido objeto de estas operaciones, se restarán en su caso lo siguiente:

a) La ganancia derivada de la enajenación a terceros de los bienes de que se trata.

b) La pérdida ponderada que se hubiere producido, si la enajenación la hubiera efectuado la sociedad controladora o controlada que originalmente era propietaria de los bienes y el tercero que los adquirió.

## *II. Diversas.*

4. Las ganancias derivadas de fusión, liquidación o reducción de capital cuando provengan de operaciones, entre la sociedad controladora y una o más controladas o entre dos o más sociedades controladas.

5. El monto de las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendiente de disminuir en los términos del artículo 55 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en estudio, que tuviere una sociedad controlada en el ejercicio en que se incorpore a la consolidación, sin que dicho monto exceda de la utilidad fiscal que obtenga en los ejercicios en que sea controlada hasta agotarla, considerando para estos efectos, tanto las pérdidas fiscales como las utilidades en la proporción de participación en el capital social que tenga la controladora en forma directa o indirecta en cada ejercicio. La sociedad controladora, podrá disminuir de su utilidad fiscal de los ejercicios posteriores hasta agotar las pérdidas fiscales que tenía antes de la consolidación.

### **3.4.3 Cuenta de utilidad fiscal neta consolidada.**

La sociedad controladora que hubiere optado por determinar su resultado fiscal consolidado, llevará la cuenta de utilidad fiscal neta

consolidada, aplicando para ello las reglas y el procedimiento establecidos en el artículo 124 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, considerando los conceptos siguientes:

*I.* La utilidad fiscal neta, será la consolidada de cada ejercicio, adicionada de la utilidad fiscal o disminuida de la pérdida fiscal que en los términos del último párrafo de la fracción I del artículo 57-E de esta ley se hubiera disminuido. Esta utilidad resultará de restar el resultado fiscal consolidado del ejercicio incrementado con la participación de los trabajadores en la utilidades de la empresa, deducida en los términos de la fracción III del artículo 25 de esta ley, el Impuesto Sobre la Renta a su cargo sin incluir el que se pagó en los términos del artículo 10-A, la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa y el importe de las partidas no deducibles, excepto las provisiones señaladas en las fracciones IX y X del artículo 25 de la ley, de la controladora y de las controladas, en la proporción promedio en que la controladora participe, directa o indirectamente, en el capital social de las controladas en el ejercicio de que se trate.

*II.* Los ingresos por dividendos percibidos, serán los que obtenga la controladora y las controladas de personas morales ajenas a la consolidación, en la proporción promedio directa o indirecta en que la sociedad controladora participe en el capital social, en el ejercicio de que se trate.

### **3.5 Aspectos Fiscales.**

Atento a los argumentos vertidos, podemos precisar que, los aspectos o disposiciones fiscales, en la actualidad, se encuentran dentro de

nuestro sistema jurídico mexicano, en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, misma que grava para efectos de la *Consolidación Fiscal* al resultado fiscal consolidado de la entidad económica sin personalidad jurídica, basado fundamentalmente en sus artículos del 57-A al 57-P, de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Así, la importancia de la *Consolidación Fiscal de Estados Financieros*, estriba principalmente en la obtención de un resultado fiscal de grupo, de manera tal, que para su forma de organización no tenga efecto favorable o desfavorable para fines del ISR causado a nivel de la entidad económica. Por lo anterior, la *Consolidación fiscal* se reduce al estado del Resultado Fiscal del grupo de empresas, ofreciendo de esta forma una serie de ventajas que se pueden resumir de la siguiente manera:

I. Las pérdidas fiscales en que incurra alguna de las empresas del grupo, se pueden deducir inmediatamente contra las utilidades fiscales de las demás empresas que forman el grupo.

II. Actualización de la inversión de los accionistas de la controladora, mediante el reconocimiento de las utilidades o pérdidas fiscales de las compañías subsidiarias.

III. Desfasamiento de impuestos, ya que las utilidades se gravan, hasta que éstas se hayan realizado con entidades diferentes a las compañías, que se incluyen en la consolidación.

IV. Permite eliminar utilidades generadas en operaciones intercompañías.

V. Efectuar los pagos provisionales del ISR en forma consolidada, así como en el ajuste a este pago provisional.

VI. La empresa controladora y las empresas controladas, no pierden su autonomía operativa, contable, financiera, etc.

Sin embargo, cabe hacer notar que correlacionadamente a los aspectos fiscales de la consolidación fiscal, debemos tener presente que no solamente la LISR puede cubrir los aspectos o disposiciones en materia de en materia de consolidación, porque sería contradictorio a los principios de la globalización, no tomar en cuenta lo que el derecho internacional al respecto ha considerado en cuanto a las empresas extranjeras que han optado por la consolidación en nuestro régimen de consolidación fiscal.

### 3.5.1 Autorización para Consolidar.

Para que una sociedad controladora, pueda determinar su resultado fiscal consolidado, deberá obtener la autorización correspondiente, la cuál se tramitará ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en donde dicha solicitud de autorización deberá presentarse por la sociedad controladora ante la autoridad hacendaria correspondiente y acompañarse con la siguiente documentación:

a) La conformidad del representante Legal de cada una de las sociedades controladas, obligándose a cumplir con los requisitos establecidos para éstas.

b) Copia de las declaraciones del impuesto de las sociedades controladoras y controladas, presentadas en el ejercicio anterior.

Cuando los contribuyentes hubieran dictaminado sus estados financieros para efectos fiscales, deberán presentar además de la documentación anteriormente mencionada, copia del dictamen de los Estados Financieros con todos los anexos que establece el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, que se hubieran presentado por la Sociedades Controladoras y Controladas en el último ejercicio.

Para lo dispuesto en este inciso, el Artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación establece que, aún cuando opten las empresas para consolidar fiscalmente, están obligadas a dictaminar en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, sus Estados Financieros por Contador Público autorizado cuando se encuentren en el siguiente supuesto:

Se considera como una sola persona moral, el conjunto de aquéllas que reúna alguna de las siguientes características, caso en el cual, cada una de estas personas morales, tendrá que cumplir con la obligación de ser dictaminadas.

1. Que sean poseídas por una misma persona física o moral, en más del 50% de las acciones o partes con derecho a voto de las mismas.

2. Cuando una persona física o moral ejerza control efectivo de ellas en los términos de lo dispuesto por el Artículo 57-C, aún cuando no determinen resultado fiscal consolidado.



### 3.5.2 Obligaciones de Controladoras que consoliden.

La sociedad controladora que ejerza la opción de consolidar a que se refiere la Ley del Impuesto Sobre la Renta, además de las obligaciones establecidas en su articulado, tendrá adicionalmente las siguientes:

- a) Llevar los registros como controladora y por cada sociedad controlada, que permita la identificación de los conceptos especiales de consolidación de cada ejercicio fiscal en los términos del Reglamento del Impuesto Sobre la Renta.
- b) Llevar los registros que permitan determinar la cuenta de utilidad fiscal neta a que se refiere el Artículo 124 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en forma consolidada, así como de los dividendos o utilidades percibidos.
- c) Presentar la declaración de consolidación dentro de los cuatro meses siguientes al cierre de su ejercicio, en la que determinará el resultado fiscal consolidado y el impuesto que a éste corresponda. En esta declaración acreditará el monto de los pagos provisionales y del ajuste consolidados efectivamente enterados ante las oficinas autorizadas. Si existiera diferencia a cargo, la sociedad controladora tiene que enterarla con la propia declaración.
- d) Cuando alguna o algunas de las sociedades controladas presenten declaración complementaria, con el fin de subsanar errores u omisiones, y con ello se modifique el resultado fiscal consolidado, la pérdida fiscal consolidada o el impuesto acreditado manifestados, y se derive un impuesto a cargo, a más tardar dentro del mes siguiente a aquél en que ocurra este hecho, la controladora presentará

declaración complementaria de consolidación, agrupando las modificaciones a que haya lugar. Cuando no se derive impuesto a cargo, la declaración complementaria de consolidación se presentará a más tardar dentro de los dos meses siguientes, a aquél en que ocurra la primera modificación. Si en la declaración complementaria de consolidación resulta diferencia a cargo, la controladora se obligará a enterarla.

Cuando se trate de declaraciones complementarias de las controladas, originadas por el dictamen a sus estados financieros, la controladora podrá presentar una sola declaración complementaria a más tardar a la fecha de presentación del dictamen relativo a la declaración de consolidación.

### 3.5.3 Valuación de acciones de las controladoras.

En los casos en que la sociedades controladoras consoliden, tienen que valorar sus acciones incorporando a su utilidad o pérdida fiscal, lo que se derive de lo siguiente:

Parte proporcional que le corresponda a la controladora de:

Utilidad fiscal (pérdida)

*más*

Participación de utilidades a los trabajadores deducida (artículo 25  
fracción III LISR)

*menos*

(excepto artículo 10-A LISR)

Participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa

### *Utilidad Fiscal Neta*

Estos conceptos son de las sociedades en donde la controladora y las controladas tienen la propiedad de sus acciones con derecho a voto en más del 25% pero no mayor al 50%, en promedio por día que corresponda al ejercicio.

Así también podrá efectuarse la valuación de las acciones de las siguientes sociedades, como son instituciones de crédito, de seguros o de fianzas, la organizaciones auxiliares de crédito, casas de bolsa y casas de cambio, siempre que la sociedad controladora y las controladas tengan el 25% o más de las acciones con derecho a voto. En estos casos para efectos de la valuación, no se incluirán las utilidades distribuidas que se disminuyen del costo comprobado de adquisición, en los términos del artículo 19 fracción II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. La valuación de acciones a que se hace referencia no es aplicable a las sociedades controladas.

Lo anterior implica que la posición de las controladoras, contablemente debe verse reflejado en los estados de resultados y esencialmente en los estados financieros avalados por contador público, para que surtan los efectos fiscales que la LISR establece.

#### **3.5.4 Ganancia en enajenación de acciones de las controladoras.**

Cuando se efectúe la enajenación de acciones, emitidas por sociedades que tengan o hayan tenido carácter de controladoras, los contribuyentes calcularán el costo promedio por acción de las que

enajenen considerando que:

Para determinar el costo promedio por acción, éste se realizará de acuerdo con el artículo 19 fracción II de la ley de mérito; que a manera de resumen podemos mencionar.

Costo comprobado de adquisición actualizado, de las acciones que tenga el contribuyente de la sociedad controladora.

*Más—Menos.*

Las utilidades o pérdidas consolidadas, actualizadas de la sociedad controladora, desde la fecha de enajenación en la parte que corresponda al enajenante.

Para tales efectos, se considerará como *utilidad consolidada de la sociedad controladora*, lo que resulte del siguiente procedimiento:

Utilidad fiscal consolidada

*Más*

P T U deducida artículo 25 LISR

*Menos*

ISR correspondiente al resultado fiscal consolidado del ejercicio de que se trate.

Participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las partidas no deducibles de la sociedad controladora individualmente y de las sociedades controladas en la proporción promedio en que la controladora participa en el

capital social de la  
controlada en el ejercicio en que se obtuvo dicha utilidad

*Más*

Dividendos percibidos, obtenidos por la controladora y las controladas, de personas ajenas en que la controladora participe en el capital social de las controladas de personas ajenas a la consolidación, en la proporción promedio en que la controladora participe en el capital social de las controladas a la fecha en que se percibió el dividendo.

*Menos*

Dividendos o utilidades distribuidos en efectivo o bienes pagados por la sociedad controladora

## **CAPÍTULO IV**

### **EL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL A LA LUZ DE SUS REFORMAS**

#### 4.1 Marco Legal Aplicable.

Como es de suponerse la obligación contributiva de las personas físicas o morales, debe forzosamente derivar de una ley. En este sentido, el impuesto, es la porción de riqueza con la que el particular contribuye al sostenimiento de las funciones públicas que realiza el Estado. Por lo que, el pago es obligatorio para todo aquél que se encuentre dentro de las condiciones establecidas en la ley misma, atento a las cargas tributarias en ella consignadas.

Dentro de este contexto, conviene recordar que la base sobre la que se aplica el impuesto puede ser proporcional o progresiva. Así, por lo que respecta a la primera, el porcentaje del impuesto es el mismo, con independencia del nivel económico del contribuyente; dentro de esta categoría se encuentran entre otros, los impuestos al consumo.

Por cuanto hace a la segunda, el impuesto varía según la capacidad económica del contribuyente, por lo tanto, si ésta es elevada, aporta un mayor porcentaje de sus recursos. Con lo que, el impuesto sobre la renta corresponde a este tipo de gravamen.

Ahora bien, decíamos al inicio que la obligación tributaria debe estar expresamente regulada en una ley, luego entonces y dados los anteriores argumentos, el marco legal del régimen de Consolidación Fiscal Mexicano se deriva de la fracción IV, del artículo 31 de nuestra Constitución Política, así como de las disposiciones contenidas en la

Ley General de Sociedades Mercantiles, y de manera específica en la Ley del Impuesto Sobre la Renta en el Capítulo IV del Título II, artículos del 57-A al 57-P (derogado) así como algunas disposiciones en la materia que se encuentran en el Reglamento de la Ley de mérito; y que atendiendo al caso específico se aplicarán de manera concordada.

En el mismo sentido se fundamenta el marco legal de Régimen de Consolidación Fiscal, en las disposiciones contenidas en el Código Fiscal de la Federación, artículos 1°, 2° fracción I, 5°, 6°, 9°, 10°, 19°, 32-A, 33°, 81°, 82, y demás relativos y aplicables del propio ordenamiento, así como en lo dispuesto por los artículos 1°, 2°, 8°, 14°, 15°, 51° y demás relativos y aplicables del Reglamento.

En tal virtud, desde nuestro particular punto de vista, consideramos que estos son los cuerpos de leyes fundamentales en los que se encuentra normado el marco legal para el Régimen de Consolidación Fiscal. Sin embargo, debemos de aclarar que atendiendo al caso específico algunas otras disposiciones contenidas en diversos cuerpos de leyes, pueden ser aplicadas a la materia en estudio.

#### **4.2 Ley de Renta y disposiciones fiscales en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.**

Como lo acabamos de apuntar, de manera específica la Ley del Impuesto Sobre la Renta, regula primordialmente todo lo relacionado



con el Régimen de Consolidación Fiscal, en sus artículos 57-A al 57-P (derogado), mismos que serán analizados en los subsecuentes títulos del presente capítulo, por lo que no consideramos en este momento hacer mayor comentario al respecto.

Ahora bien, como hemos podido establecer varias disposiciones del Código Fiscal de la Federación son perfectamente aplicables al Régimen de Consolidación Fiscal regulado dentro de la Ley especial del Impuesto Sobre la Renta. Es decir, existen algunas disposiciones dentro del Código Fiscal de la Federación que ya sea por interpretación o por regulación expresa inciden directamente en el ámbito normativo del Régimen de Consolidación fiscal, y del que derivan las facultades de la autoridad hacendaria en materia impositiva, al igual que la obligación de los sujetos que se colocan en la situación de hecho prevista en la norma jurídica, según lo veremos a continuación. Por lo que solo nos resta aclarar que si se omitiera alguna disposición contenida dentro del Código Fiscal relacionada con el tema en estudio, puede obedecer a dos supuestos. El primero consiste en que particularmente no consideremos que tal disposición deba de ser expuesta en el presente trabajo de investigación. Mientras que el segundo quizá se deba a un error involuntario o posible desestimación jurídica.

Preceptúa el artículo 1º del Código Fiscal: *“Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los*

*tratados internacionales de que México sea parte. Sólo mediante Ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.*

[...]

*El asociante está obligado a pagar contribuciones y cumplir las obligaciones que establecen este Código y las leyes fiscales por la totalidad de los actos o actividades que se realicen, mediante cada asociación en participación de la que sea parte.[...]" 71*

Como se desprende del artículo en cita, la obligación contributiva que establece el Estado mexicano para las personas físicas y morales se encuentra expresamente consignada dentro de éste. Luego entonces, y como ya lo manifestamos en interpretación directa del precepto en comento, cabe manifestar que es totalmente aplicable para los supuestos de hecho y consideraciones jurídicas relacionadas directamente con el Régimen de Consolidación Fiscal.

El artículo 2º de la Ley de mérito establece:

*"Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:*

*I. Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo." 72*

<sup>71</sup> Código Fiscal de la Federación, Op. cit.

<sup>72</sup> Idem.

Otro precepto dentro del Código Fiscal de aplicación e interpretación directa al Régimen de Consolidación Fiscal, en el que se denota claramente la facultad impositiva del Estado a través de la autoridad hacendaria es el que se comenta, en virtud de que el artículo en estudio, hace la clasificación específica de los tipos de contribuciones que el Estado puede allegarse para cumplir con su función pública, clasificando en su fracción I, a los impuestos y del que se desprende, que los mismos serán las contribuciones establecidas en la ley, sea general o sea especial, pero que tenga relación directa con los impuestos. Por lo tanto es del todo aplicable al aludido la presente disposición al Régimen de Consolidación Fiscal, que para el caso específico contiene en su mayoría las obligaciones básicas en la materia.

Por su parte el artículo 5º del propio Código Fiscal preceptúa:

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

*Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.”<sup>73</sup>*

---

<sup>73</sup> Idem.

Como se desprende del artículo en cita, las disposiciones fiscales, así como las infracciones y sanciones en la propia materia son de aplicación estricta, más aún, no existiendo disposiciones fiscales específicas al caso concreto se aplicará el método de interpretación jurídica o bien supletoriamente las disposiciones del derecho federal común, siempre y cuando tal aplicación no sea contraria a la naturaleza misma del derecho fiscal.

En el mismo sentido el artículo 6° del Código en cita, regula:

*“Artículo 6°.- 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.*

*Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.*

*Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los quince días siguientes a la fecha de su causación.*

*Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:*

[...]

*Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto al mismo ejercicio.”<sup>74</sup>*

En términos generales el artículo aludido, instituye las posibles situaciones jurídicas en materia fiscal, mediante las cuales se hace real y tangible la obligación de pagar el impuesto. Estableciendo claramente que los mismos se determinarán atendiendo a las disposiciones vigentes en el momento en que la situación jurídica o de hecho se materializa, al mismo tiempo se expresa claramente que es obligación del contribuyente la determinación de los impuestos salvo disposición expresa en contrario. Situación ésta que se puede precisar, es de aplicación interpretativa al Régimen de Consolidación Fiscal en estudio.

Por su parte, el artículo 9° del Código Fiscal de la Federación, preceptúa:

*“Artículo 9°.- Se consideran residentes en territorio nacional:*

*I. A las siguientes personas físicas:*

*a) Las que hayan establecido su casa-habitación en México, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de*

---

<sup>74</sup> Idem.

*ciento ochenta y tres días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.*

*b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del estado o trabajadores del mismo, aun cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso a) de esta fracción.*

*II. Las personas morales que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas, así como las que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.*

*Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.*

*Tratándose de personas físicas, la residencia en el extranjero se acreditará ante la autoridad fiscal, mediante constancia expedida por las autoridades competentes del estado del cual son residentes.”<sup>75</sup>*

El precepto en cita, tiene relación directa con la consolidación fiscal, concretamente con lo preceptuado por los artículos 57-A, 57-D de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en virtud de que éstos instituyen claramente, cuáles serán consideradas sociedades controladoras atendiendo a los requisitos que el propio precepto regula. En este sentido, la relación y concordancia entre ambos preceptos, la podemos ubicar en cuanto hace al concepto de residencia para los efectos fiscales en materia de consolidación conducentes.

---

<sup>75</sup> Idem.

En el mismo orden de ideas, el artículo 10° del Código Fiscal consigna:

*“Artículo 10°.- Se considera domicilio fiscal:*

*I. Tratándose de personas físicas:*

*a) Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.*

*b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades.*

*c) En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.*

*II. En el caso de personas morales:*

*a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.*

*b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.*

*Las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en el lugar que conforme a este artículo se considere domicilio fiscal de los contribuyentes, en aquellos casos en que estos hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en este mismo precepto. Lo establecido en este párrafo no es aplicable a las notificaciones que deban hacerse en el domicilio a que se refiere la fracción IV del artículo 18.”<sup>76</sup>*

---

<sup>76</sup> Idem.

Directamente relacionado con el anterior, el precepto en estudio, contiene las características fundamentales para efectos de considerar el domicilio fiscal del contribuyente, especificándose claramente dentro de éste los tipos de actividad a las que se pueda dedicar o se dedique el sujeto activo de la obligación tributaria ya sea que se trate de personas físicas o personas morales. Por lo tanto, es del todo aplicable a las disposiciones contenidas en materia de Consolidación Fiscal en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Por su parte el artículo 19°, establece:

*“Artículo 19.- En ningún trámite administrativo se admitirá la gestión de negocios. La representación de las personas físicas o morales ante las autoridades fiscales, se hará mediante escritura pública, mediante carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público o, en caso de recursos administrativos, mediante la constancia de inscripción en el registro de representantes legales que lleve la autoridad fiscal, en los términos previstos en el Reglamento de este Código.*

*Los particulares o sus representantes podrán autorizar por escrito a personas que a su nombre reciban notificaciones. La persona así autorizada podrá ofrecer y rendir pruebas y presentar promociones relacionadas con estos propósitos.*

*Quien promueva a nombre de otro deberá acreditar que la representación le fue otorgada a más tardar en la fecha en que se presenta la promoción.”<sup>77</sup>*

---

<sup>77</sup> Idem.



Derivado del artículo en cita, podemos precisar la importancia que tiene la representación legal tanto de personas físicas como morales en materia fiscal, extremos que son totalmente aplicables a las disposiciones contenidas en materia de consolidación expresamente consignadas dentro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es decir, es nugatorio cualquier tipo de trámite administrativo en materia fiscal que se pretenda realizar por vía de la gestión de negocios. Por lo que tal disposición es del todo acertada en virtud de perfeccionar y especializar la materia contributiva, así, para tales fines las leyes en la materia sólo le reconocen capacidad jurídica al representante legalmente facultado al efecto.

Preceptúa el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación:

*“Artículo 32-A.- Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que se encuentran en alguno de los supuestos de las siguientes fracciones, están obligadas a dictaminar, en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, sus estados financieros por contador público autorizado.*

*I. Las que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$22,914,606.00 que el valor de su activo determinado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo sea superior a \$45,829,211.00 o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior. Las cantidades a que se refiere este párrafo se actualizarán anualmente, en los términos del artículo 17-A de este ordenamiento.*

*Para efectos de determinar si se está en lo dispuesto por esta fracción se considera como una sola persona moral el conjunto de aquéllas que reúna alguna de las características que se señalan a continuación, caso en el cual cada una de estas personas morales deberá cumplir con la obligación establecida por este artículo:*

*a) Que sean poseídas por una misma persona física o moral en más del 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto de las mismas.*

*b) Cuando una misma persona física o moral ejerza control efectivo de ellas, aun cuando no determinen resultado fiscal consolidado. Se entiende que existe control efectivo, cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:[...].”<sup>78</sup>*

Del artículo en cita se desprende, concretamente en sus incisos *a)* y *b)* las relaciones que este precepto normativo guarda con el Régimen de Consolidación Fiscal, debiéndose mencionar que los propios incisos tienen relación directa en el mismo sentido con la Ley General de Títulos y Sociedades Mercantiles a la que ya hemos hecho mención, en virtud de que de los mismos se desprenden las características obligatorias de las personas físicas y morales, obligadas a dictaminar sus estados financieros, quedando de manera expresa el que sean poseídas por una misma persona física o moral en más del 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto, así como cuando una misma persona física o moral ejerza el control efectivo de ellas atento a lo dispuesto por el artículo 57-C de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

---

<sup>78</sup> Idem.

El artículo 33 del Código en estudio, regula:

*“Artículo 33.- Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:*

*I. Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:*

*a) Explicar las disposiciones fiscales utilizando en lo posible un lenguaje llano alejado de tecnicismos y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos a los contribuyentes.*

*b) Mantener oficinas en diversos lugares del territorio nacional que se ocuparán de orientar y auxiliar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones.*

*c) Elaborar los formularios de declaración en forma que puedan ser llenados fácilmente por los contribuyentes y distribuirlos con oportunidad, e informar de las fechas y lugares de presentación de los que se consideren de mayor importancia.*

*d) Señalar en forma precisa en los requerimientos mediante los cuales se exija a los contribuyentes la presentación de declaraciones, avisos y demás documentos a que estén obligados, cuál es el documento cuya presentación se exige.*

*e) Difundir entre los contribuyentes los derechos y medios de defensa que se pueden hacer valer contra las resoluciones de las autoridades fiscales.*

*f) Efectuar en distintas partes del país reuniones de información con los contribuyentes, especialmente cuando se modifiquen las disposiciones fiscales y durante los principales periodos de presentación de declaraciones.*

*g) Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general, agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a períodos inferiores a un año.[...].”<sup>79</sup>*

En sentido lato, el artículo que se comenta reúne y condensa todas aquéllas facultades tributarias que la propia ley delega en las autoridades hacendarias, debiéndose hacer notar al respecto que lo más significativo, desde nuestro particular punto de vista, son aquéllas disposiciones que permiten el que la propia autoridad se constituya en un asesor fiscal, por decirlo de alguna manera, para todos aquéllos sujetos obligados al pago de los impuestos. En este sentido, el artículo en cita es del todo aplicable a los criterios generales que se tienen que seguir en materia de consolidación fiscal y atento a los extremos señalados dentro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Por su parte el artículo 81 del Código Fiscal de la Federación establece:

*“Artículo 81.- Son infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones, así como de presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones o expedir constancias:*

---

<sup>79</sup> Idem.

I. *No presentar las declaraciones, las solicitudes, los avisos o las constancias que exijan las disposiciones fiscales, o no hacerlo a través de los medios electrónicos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o presentarlos a requerimiento de las autoridades fiscales. [...]*

II. *Presentar las declaraciones, las solicitudes, los avisos, o expedir constancias, incompletos, con errores o en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales, o bien cuando se presenten con dichas irregularidades, las declaraciones o los avisos en medios electrónicos. [...]*

III. *No pagar las contribuciones dentro del plazo que establecen las disposiciones fiscales, cuando se trate de contribuciones que no sean determinables por los contribuyentes, salvo cuando el pago se efectúe espontáneamente.*

IV. *No efectuar en los términos de las disposiciones fiscales los pagos provisionales de una contribución.*

[...]

VI. *No presentar aviso de cambio de domicilio o presentarlo fuera de los plazos que señale el Reglamento de este Código, salvo cuando la presentación se efectúe en forma espontánea.*

[...]

[...]

IX. *No proporcionar la información a que se refiere el artículo 20, último párrafo de este Código, en los plazos que establecen las disposiciones fiscales.*

[...]

*XI. No incluir a todas las sociedades controladas en la solicitud de autorización para determinar el resultado fiscal consolidado que presente la sociedad controladora en términos del artículo 57-B, fracción IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta o no incorporar a la consolidación fiscal a todas las sociedades controladas en términos del artículo 57-I de dicha Ley, cuando los activos de las sociedades controladas no incluidas o no incorporadas, representen en el valor total de los activos del grupo que consolide porcentos inferiores a los que establecen los citados preceptos.*

*XII. No presentar los avisos de incorporación o desincorporación al régimen de consolidación fiscal en términos de los artículos 57-I, último párrafo y 57-J, primer párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta o presentarlos en forma extemporánea.*

[...]

*XV. No proporcionar la información sobre las inversiones que mantengan en acciones de empresas promovidas en el ejercicio inmediato anterior, así como la proporción que representan dichas inversiones en el total de sus activos, de conformidad con el artículo 52-A, último párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta.[...]<sup>80</sup>*

Como se desprende del artículo en cita, éste además de ser interpretativo es de aplicación directa en materia de consolidación fiscal, concretamente en las disposiciones contenidas en las fracciones *XI* y *XII*, dado que contienen los criterios que la autoridad fiscal o hacendaria habrá de aplicar en cuanto a las infracciones relacionadas con la obligación de pago de contribuciones, así como de

---

<sup>80</sup> Idem.

presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones o expedición de constancias.

Finalmente el artículo 82 del propio Código Fiscal de la Federación, reúne los extremos que la autoridad hacendaria habrá de seguir para la fijación de la multa correspondiente dados los supuestos previstos en el artículo 81 del propio ordenamiento, en sus fracciones XI y XII, por lo que se debe de reiterar que el artículo 82 al que nos referimos, también es de aplicación directa en materia de consolidación fiscal. Así, las infracciones serán las consignadas dentro del artículo 82 que a la letra prescribe:

*“Artículo 82.- A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes o avisos, así como de expedir constancias a que se refiere el artículo 81, se impondrán las siguientes multas:*

*[...]*

*XI. De \$ 62,886.00 a \$ 83,848.00, para la establecida en la fracción XI, por cada sociedad controlada no incluida en la solicitud de autorización para determinar el resultado fiscal consolidado o no incorporada a la consolidación fiscal.*

*XII. De \$ 21,456.00 a \$ 33,009.00, para la establecida en la fracción XII, por cada aviso de incorporación o desincorporación no presentado o presentado extemporáneamente, aun cuando el aviso se presente en forma espontánea.”<sup>81</sup>*

---

<sup>81</sup> Idem.

Ahora bien, por cuanto hace al Reglamento del Código Fiscal de la Federación en estudio, comentarios semejantes a los anteriormente expuestos, merece de nuestra parte el referido ordenamiento, en virtud de que de su lectura y aplicación, encontramos artículos que son de aplicación interpretativa y otros que son de aplicación directa en materia de Consolidación Fiscal.

Tal es el caso de lo señalado por el artículo 1° del Reglamento del Código Fiscal de la Federación que a la letra preceptúa:

*“Artículo 1°.- Cuando en este Reglamento se haga referencia al Código, se entenderá que se trata del Código Fiscal de la Federación y cuando se aluda a la Secretaría, será a la de Hacienda y Crédito Público.”*<sup>82</sup>

Como se puede inferir del artículo en cita, en éste se contienen las premisas básicas de entendimiento y aplicación por lo que respecta a las autoridades fiscales y sus leyes sustanciales. Por lo tanto, el presente artículo es de aplicación interpretativa en materia de consolidación fiscal.

El artículo 2° del Reglamento de mérito establece:

*“Artículo 2°.- Para los efectos de este Reglamento se entiende por:*

*I. Autoridades administradoras, las autoridades fiscales de la Secretaría, de las entidades federativas coordinadas y de los*

<sup>82</sup> Reglamento del Código Fiscal de la Federación, Cd-rom, 2001, Informática Jurídica.



*organismos descentralizados, competentes para conceder la autorización de que se trate.*

*II. Autoridad recaudadora, las oficinas de aduanas y federales de hacienda y las autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas y de los organismos descentralizados, competentes para recaudar la contribución federal de que se trate y para llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución.”<sup>83</sup>*

Como se desprende del artículo anteriormente expuesto, parte importante de la facultad y obligación que tiene la autoridad fiscal en materia de contribución de impuestos, es el especificar la naturaleza jurídica, funciones y competencias de ella misma, a efecto de que los contribuyentes sepan fehacientemente ante que autoridad habrán de realizar sus trámites, atendiendo a su especial naturaleza, esto adquiere mayor importancia, si tomamos en cuenta que también dentro de los supuestos contenidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta para los efectos de la consolidación fiscal, existen términos y formas claramente establecidos y por lo tanto el que se pueda cometer un error realizando un trámite ante autoridad distinta puede repercutir en una sanción o infracción.

El artículo 8° del Reglamento en estudio regula:

*“Artículo 8°.- Para los efectos del artículo 20 del Código, el pago de impuestos, así como de otras contribuciones en que el pago se efectúe mediante declaración periódica, incluyendo sus accesorios, sólo podrá*

---

<sup>83</sup> Idem.

*hacerse con cheques personales del contribuyente sin certificar, cuando sean expedidos por el mismo. Los notarios públicos que conforme a las disposiciones fiscales se encuentren obligados a determinar y enterar contribuciones a cargo de terceros, podrán hacerlo mediante cheques sin certificar de las cuentas personales de los contribuyentes, siempre que cumplan con los demás requisitos a que se refiere este artículo.*

*El cheque mediante el cual se paguen las contribuciones y sus accesorios deberá expedirse a favor de la Tesorería de la Federación; tratándose de contribuciones que administren las entidades federativas, a favor de su Tesorería u órgano equivalente y, en el caso de aportaciones de seguridad social recaudadas por un organismo descentralizado, a favor del propio organismo. El cheque deberá librarse a cargo de instituciones de crédito que se encuentren dentro de la población donde esté establecida la autoridad recaudadora de que se trate. La Secretaría mediante disposiciones de carácter general, podrá autorizar que el cheque se libere a cargo de instituciones de crédito que se encuentren en poblaciones distintas a aquella en donde esté establecida la autoridad recaudadora[...]"<sup>84</sup>*

Siguiendo con el análisis de nuestro trabajo de investigación, es conveniente precisar que el artículo en estudio establece las premisas indispensables bajo las cuales se hace patente la facultad de la autoridad en materia de impuestos, al establecer las formas y requisitos en las que se habrán de enterar los pagos a las oficinas de la Tesorería de la Federación o de la Tesorería Local de la entidad

---

<sup>84</sup> Idem.

federativa de la que se trate, siguiendo los lineamientos de la Coordinación Fiscal al efecto.

En este sentido, el artículo en estudio denota claramente tanto la facultad impositiva de la autoridad fiscal, así como la obligación de todos aquéllos sujetos obligados a cumplir con la misma.

Por último el artículo 46 del Reglamento en estudio, establece:

*“Artículo 46.- Los contribuyentes que opten o se encuentren obligados a dictaminar sus estados financieros en los términos de los artículos 52 y 32-A del Código, respectivamente, deberán presentar aviso a las autoridades fiscales competentes dentro de los cuatro o tres meses siguientes a la fecha de terminación de su ejercicio fiscal, según se trate de personas físicas o morales, observando las siguientes reglas:*

*I. El aviso deberá ser suscrito tanto por el contribuyente como por el contador público que vaya a dictaminar.*

*II. El dictamen se referirá invariablemente a los estados financieros del último ejercicio fiscal.*

*III. En los casos de liquidación, el dictamen a que se refiere el párrafo anterior, se podrá presentar tanto por el ejercicio de doce meses, como por el ejercicio irregular que se origina por esos hechos, siempre que dicha prestación se efectúe dentro de los tres meses siguientes a la fecha de terminación de su ejercicio fiscal.”<sup>85</sup>*

---

<sup>85</sup> Idem.

Como se puede inferir del artículo en cita, tiene relación directa en materia de Consolidación Fiscal concretamente con lo señalado por el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, al que ya nos hemos referido y del que se deriva la facultad de la autoridad hacendaria requisitando las reglas fundamentales que el obligado al pago del impuesto tiene que cumplir, si fuere el caso de que haya optado o se encuentre obligado a dictaminar sus estados financieros, atento a lo dispuesto por el artículo 52 del propio Código Fiscal y del ya referido artículo 32-A.

### 4.3 El pago consolidado como consecuencia legal del Régimen.

Atendiendo a las premisas fundamentales que hemos venido estableciendo a lo largo del desarrollo del presente trabajo de investigación, debemos precisar que por consecuencia lógica el pago consolidado es aquella situación o figura jurídica reconocida expresamente por la ley en la materia que permite a todos aquéllos sujetos que se coloquen en la situación de hecho establecida en la propia ley, efectuar o realizar su entero del impuesto de manera consolidada.

Esta situación permite que una empresa denominada controladora, haga su entero o pago del impuesto de todas aquéllas sociedades controladas que a las cuales rige la primera. Luego entonces, el pago consolidado aporta notorios beneficios tanto para la autoridad hacendaria, así como para los sujetos de la obligación fiscal, con lo que el pago consolidado tiene su fundamento y orígenes

dentro de la propia Ley del Impuesto sobre la Renta y demás leyes aplicables en la materia, es decir, tanto el Código Fiscal de la Federación como la Ley del Impuesto sobre la Renta, atento a las facultades contributivas del Estado Regulan todo lo relacionado con la forma de enterar el impuesto a la autoridad hacendaria mediante la figura jurídica de la Consolidación Fiscal.

#### 4.4 La Reforma Fiscal del Régimen de Consolidación Fiscal en el marco de nuestro actual sistema de gobierno.

Siguiendo con el desarrollo de nuestro trabajo de investigación, a continuación realizaremos un breve estudio acerca de las reformas que la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ha experimentado a últimas fechas en la materia específica de Consolidación Fiscal, concretamente a los artículos que en seguida se mencionan.

De la consolidación Fiscal (artículos 57-A, 57-E, 57-F, fracción V, 57-G fracción VII, 57-H Fracción II, 57-J, 57-K, 57-L, 57-LL, 57-M fracciones I, II y III, 57-N fracción V, 57-Ñ, 57-O y artículo Cuarto Transitorio, fracción III).

##### 1. *Concepto de controladora pura. Determinación del resultado fiscal consolidado (Artículo 57-A).*

Congruente con las reformas al esquema de consolidación fiscal en vigor a partir del 1° de enero de 1999, se reforma el artículo 57-A

para precisar la forma de calcular la proporción mínima del 80% de los ingresos que la sociedad controladora puede obtener para calificar como controladora pura.

Así entonces, para tales fines, se precisa que la proporción se calculará dividiendo el monto que resulte de sumar a los dividendos percibidos por la sociedad controladora, los ingresos brutos obtenidos por dicha sociedad por concepto de operaciones realizadas con sus controladas, de enajenación de acciones, de operaciones financieras derivadas de capital, de la ganancia inflacionaria que resulte de préstamos obtenidos por la controladora que a su vez hayan sido otorgados en préstamo a sus sociedades controladas y de la que provenga de préstamos obtenidos por la controladora que se hayan destinado a la adquisición de acciones o para aportaciones de capital en otras sociedades, y de intereses acumulables obtenidos de inversiones en el sistema financiero, entre el total de ingresos brutos de la sociedad controladora adicionados de los dividendos percibidos de sociedades residentes en México. El cociente que se obtenga se multiplicará por cien y el producto se expresará en por ciento.

Asimismo, para los efectos de este Capítulo se entenderá por controladoras puras aquéllas en las que la proporción que se obtenga conforme al párrafo anterior sea al menos del 80%.

Para el cálculo de la proporción, se consideran ingresos brutos los ingresos acumulables por cada concepto adicionados de las cantidades que en los términos de la Ley se disminuyeron para

efectos de determinar las ganancias acumulables, excepto tratándose de la ganancia inflacionaria, del interés acumulable y de la enajenación de acciones. En el caso de la ganancia inflacionaria y del interés acumulable no se adicionará el componente inflacionario respectivo, y tratándose de enajenación de acciones, el ingreso bruto será la ganancia obtenida por tal concepto, conforme al artículo 19 de la propia Ley.

Ahora bien, el porcentaje en cuestión, será computado por la controladora considerando los conceptos correspondientes al período de diez años inmediatos anteriores al ejercicio en curso, actualizados desde el último mes del ejercicio al que correspondan y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior al ejercicio en curso.

Cabe aclarar, que sobre este punto continua vigente la regla 3.8.2 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 1999, por virtud de la cual las controladoras que se hubiesen constituido dentro del periodo de diez años inmediatos anteriores al ejercicio en curso considerarán los ingresos obtenidos a partir del ejercicio de su constitución.

Tal y como se desprende de la exposición de motivos presentada por el Ejecutivo Federal al respecto y que entre otras cosas precisa:

Por lo anterior, con objeto de otorgar una mayor claridad a la mecánica de cálculo aplicable para efecto de determinar si la controladora es pura o no, se hace necesario establecer precisiones a las disposiciones fiscales, que permitan una aplicación homogénea y armónica.

Con el fin de eliminar cargas administrativas innecesarias, para las sociedades controladoras consideradas puras por la Ley del Impuesto sobre la Renta, y con el objeto de homologar el cálculo de los pagos provisionales de estas sociedades, se propone la utilización del coeficiente de utilidad individual, independientemente del tipo de sociedad controladora de que se trate.

Finalmente, se precisa que el impuesto que resulte sobre el resultado fiscal consolidado se adicionará o se disminuirá con la modificación al impuesto de ejercicios anteriores de las controladas en las que haya variado la participación accionaria de la controladora en el ejercicio, atento a lo dispuesto por el artículo 57-M.

## *2. Artículo 57-E. Resultado fiscal consolidado.*

Por lo que respecta a éste, se suprime la referencia al artículo 13 de la Ley del Impuesto al Activo, que se contenía en el penúltimo párrafo del anterior artículo 57-E, mismo que regula la opción de calcular el impuesto citado, considerando el valor del activo y de las deudas de sus sociedades controladas y los propios, en la participación consolidable.

Tal y como se desprende del dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, que a continuación se enuncia:

“Esta Comisión esta de acuerdo con la propuesta de reformar el penúltimo párrafo del artículo 57-E para señalar que los contribuyentes que hayan optado por calcular el impuesto al activo



del ejercicio en la participación consolidable lo deben hacer en los términos de la Ley de la materia.”

3. *Conceptos especiales de consolidación de suma y resta. Pérdidas provenientes de la enajenación de acciones. (Artículos 57- F, Fracción V, 57-G, fracción VII y 57-LL).*

Se adiciona una fracción *V* al artículo 57-F para incorporar como concepto especial de consolidación de suma a las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones de sociedades controladas en los términos del artículo 57-C que no hayan sido de las consideradas como colocadas entre el gran público inversionista para efectos fiscales conforme a las reglas generales expedidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, obtenidas por las controladas y la controladora, pérdidas que se hubieran deducido en la determinación de su utilidad o pérdida fiscal conforme a lo dispuesto en el segundo párrafo de la fracción *XVIII* del artículo 25 de esta Ley.

En relación con esta reforma, se adiciona una fracción *VII* al artículo 57-G para indicar que las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones de sociedades controladas que no hayan sido de las consideradas como colocadas entre el gran público inversionista para efectos fiscales conforme a las reglas generales expedidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, obtenidas por las controladas y la controladora en el ejercicio, se considerarán partidas especiales de consolidación de resta, siempre que la adquisición y enajenación de dichas acciones se efectúe dando

cumplimiento a los requisitos a que se refiere el primer párrafo de la fracción *XVIII* del artículo 25 de la propia Ley.

Lo anterior tiene como objeto precisar que la limitante del primer párrafo de la fracción *XVIII* del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sí resulta aplicable para poder disminuir como partida especial de consolidación de resta las pérdidas antes referidas, pues el anterior segundo párrafo del artículo 57-LL, se derogó.

En tal virtud, las mencionas pérdidas en venta de acciones podrán disminuirse como partidas especiales de consolidación de resta en el ejercicio en que se sufran, siempre que se cumpla con lo dispuesto en los artículos 31 y 32 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Así, en el ejercicio en que la sociedad que haya sufrido la pérdida, deduzca la misma en la determinación de su utilidad o pérdida fiscal, ésta deberá sumarse como una partida especial de consolidación, al ya haber sido restada conforme al artículo 57-G fracción VII.

4. *Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada (Artículo 57-H fracción II inciso a).*

Se reforma el artículo 57-H para aclarar que los dividendos que provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta de sociedades ajenas a la consolidación, formarán parte de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada de la controladora en la participación consolidable.

En relación con dicha reforma, el dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, indica lo siguiente:

"Esta Comisión de Hacienda y Crédito Público estima conveniente la modificación del artículo 57-H de la Ley del Impuesto sobre la Renta para aclarar que los dividendos percibidos de personas morales ajenas a la consolidación que deberán sumarse a la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada, son también los provenientes de la cuenta de utilidad fiscal neta de dichas personas morales ajenas a la consolidación, lo cual siempre ha sido la intención del legislador y resulta armónico con el esquema de consolidación fiscal."

Situación ésta que es congruente con la iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal que a la letra precisa:

"Se aclara que los dividendos percibidos de personas morales ajenas a la consolidación que deberán sumarse a la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada, son tanto aquéllos por los que se hubiera pagado el impuesto en los términos del artículo 10-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, como los provenientes de la cuenta de utilidad fiscal neta de las mismas personas morales ajenas a la consolidación que los distribuyeron, ya que la intención del legislador siempre ha sido otorgar el mismo tratamiento a todos los dividendos percibidos de personas morales ajenas al grupo que consolida".

##### *5. Artículo 57-A. Desincorporación de sociedades controladas.*

Congruente con las reformas sufridas a los artículos 57-F, fracción V y 57-G, fracción VII antes comentadas, se precisa que las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones de sociedades controladas a que se refieren las fracciones en comento, no deberán sumarse en la determinación de la utilidad fiscal consolidada del

ejercicio anterior a la desincorporación, en términos del segundo párrafo del artículo 57-J, siempre que dichas pérdidas no hubieran podido deducirse por la sociedad que las generó en los términos de la fracción XVIII del artículo 25 de la propia Ley.

En caso contrario, las pérdidas en comento deberán sumarse y se actualizarán desde el mes en que ocurrieron y hasta el mes en que se realice la desincorporación de la sociedad.

En el cuarto párrafo, se precisa que los saldos de las cuentas de utilidad fiscal neta y reinvertida consolidadas y los de la controlada que se desincorpora, así como los saldos del registro de utilidades fiscales netas y reinvertidas de la controladora y el de la controlada que se desincorpora, a que se refieren los párrafos octavo a undécimo del artículo 57-J que se tengan a la fecha de la desincorporación, se actualizarán por el período comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el mes en que se realice la desincorporación.

Se reforma el último párrafo del artículo 57-J para precisar que, en caso de que con anterioridad a la desincorporación de una sociedad se hubiera efectuado una enajenación parcial de acciones de dicha sociedad, la parte de los dividendos a que se refiere el segundo párrafo del propio precepto, que se adicionarán a la utilidad fiscal consolidada o se disminuirá de la pérdida fiscal consolidada será la que no se hubiera disminuido en la enajenación referida, en los términos del artículo 57-L.

6. *Artículo 57-K. Obligaciones de la controladora.*

Se modifica el inciso b) de la fracción I del artículo 57-K para indicar que la obligación de llevar los registros que permitan determinar las cuentas de utilidad fiscal neta y de utilidad fiscal neta reinvertida en forma consolidada, así como de la totalidad de los dividendos o utilidades percibidos o distribuidos por la controladora y las controladas, deberá cumplir con lo dispuesto en las reglas de carácter general que para estos efectos expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Se incorpora dentro del inciso c) de la fracción I del artículo 57-K, la obligación de llevar registros de las utilidades y pérdidas generadas por las controladas que provengan de la enajenación de acciones, así como de la disminución de estas últimas en los términos del artículo 25, fracción XVIII, de la Ley, en concordancia con las reformas a los artículos 57-F, fracción V y 57-G fracción VII.

Asimismo, con la reforma descrita en el inciso anterior, se incorpora en el inciso d) de la fracción I del artículo 57-K la obligación de registrar las utilidades y pérdidas sufridas por la controladora que provengan de la enajenación de acciones, así como de la disminución de dichas pérdidas en los términos del artículo 25, fracción XVIII, de la propia Ley.

En relación con dicha reforma el dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados estableció lo siguiente:

“La que Dictamina propone reformar el inciso b) de la fracción primera del artículo 57-K en virtud de que numerosas sociedades controladoras han manifestado su inquietud acerca de la forma como debe constituirse el registro de dividendos distribuidos y la información que éste debe incluir así como la utilidad de dicha información.

Asimismo, con objeto de facilitar el nuevo tratamiento de las pérdidas en enajenación de acciones, esta Comisión propone que las controladoras lleven un registro de utilidades y pérdidas en venta de acciones, tanto de las que obtengan sus sociedades controladas como las que obtenga la propia controladora, así como la disminución de dichas pérdidas, proponiéndose reformar los incisos c) y d) de la mencionada fracción I.”

#### *7. Enajenación de acciones de sociedades controladas. Artículo 57-L.*

Se reforma el artículo 57-L, para indicar que los dividendos que se disminuirán para determinar el costo promedio por acción de las acciones de sociedades controladas que sean enajenadas, se actualizarán por inflación, considerando, para tal efecto, el período comprendido desde el mes en que se distribuyeron y hasta el mes en que se enajene el total o parte de las acciones de la sociedad controlada.

Con el objeto de evitar una doble disminución de los dividendos distribuidos que disminuyen el costo promedio por acción, de acuerdo con el párrafo anterior, la ley señala que cuando la enajenación de acciones de la sociedad controlada dé como resultado la desincorporación de dicha sociedad, no se disminuirán del costo

promedio por acción de las acciones que se enajenen, los dividendos actualizados multiplicados por el factor de 1.5385, caso en el cual aplicará la regla especial contenida en el segundo párrafo del artículo 57-J.

A este respecto, la Comisión dictaminadora manifestó lo siguiente:

Esta Comisión legisladora está de acuerdo con la propuesta del Ejecutivo de reformar el artículo 57-L, para establecer que los dividendos distribuidos por la sociedad que se desincorpora del grupo, los cuales no hubieran provenido de las cuentas de utilidad fiscal neta reinvertida de dicha sociedad, deberán formar parte del cálculo de la utilidad base del impuesto por desincorporación. Sin embargo, para hacer armónica esta propuesta con lo señalado en el último párrafo del artículo 57-J, el cual establece la posibilidad de que dichos dividendos se disminuyan del costo fiscal de las acciones de dicha sociedad, esta Comisión considera necesario reformar el citado último párrafo del artículo 57-J.”

8. *Enajenación de acciones de sociedades controladas que dan origen a su desincorporación. Artículo 57-LL.*

En concordancia con las reformas sufridas a los artículos 57-F y 57-G, se deroga el segundo párrafo del artículo 57-LL.

Se adiciona un último párrafo al artículo 57-LL, para establecer el procedimiento para calcular la parte de la pérdida derivada de la enajenación de acciones de sociedades controladas que podrá

disminuirse conforme a la fracción VII del artículo 57-G, cuando las mismas se desincorporan del régimen de consolidación.

9. *Variaciones a la participación accionaria de la Controladora en el capital social de las controladas (Artículo 57 -M).*

Se modifican las fracciones I a III del artículo 57-M, para incluir dentro del procedimiento para calcular las modificaciones a los conceptos especiales de consolidación y a las utilidades y pérdidas fiscales de las controladas de ejercicios anteriores, cuando exista variación en la participación accionaria de la controladora en el capital social de las controladas de que se trate, los efectos originados por la deducción de inversiones adquiridas de otras empresas del grupo, así como los derivados de la deducción de pérdidas de venta de acciones de sociedades controladas, en los términos de los artículos 57-F fracción V, y 57-G fracción VII.

Asimismo, se establece que la sociedad controladora que disminuya su participación accionaria en una controlada que en algún ejercicio anterior hubiera determinado utilidad fiscal, la controladora multiplicará por la tasa del 35% prevista en el primer párrafo del artículo 10 de la propia ley.

Si por el contrario, la controladora incrementa su participación accionaria en la controlada de que se trate ésta multiplicará por la tasa del 35% el monto de la utilidad fiscal obtenida por la controlada en cada uno de dichos ejercicios anteriores, en los puntos porcentuales en que se incrementó la participación accionaria, actualizada desde el último mes del ejercicio en que se generó y hasta



el último mes del ejercicio en que se realice dicho incremento. El impuesto que resulte se disminuirá del impuesto consolidado del ejercicio en que ocurre la variación a la participación accionaria, en los términos del último párrafo del artículo 57-A, siempre que la controlada hubiera enterado efectivamente el impuesto y hasta por el monto que resulte de actualizarlo.

Es de hacerse notar que lo anterior se debe a que al incrementarse la participación accionaria en una sociedad controlada también se suma como parte del efecto en la variación de la participación accionaria, las utilidades que correspondan a la participación que se incrementa (Artículo 57-E fracción I, penúltimo párrafo), razón por la cual se permite disminuir del impuesto correspondiente al resultado fiscal consolidado, la parte del impuesto que efectivamente pagó la controlada, respecto dichas utilidades, en la proporción correspondiente. En el caso en que la participación accionaria se disminuya, el impuesto correspondiente a las utilidades de ejercicios anteriores de la controlada se adicionará.

En consonancia con las reformas sufridas a los artículos 57-F y 57-G de la Ley, se precisa que la pérdida que provenga de la enajenación de acciones de sociedades controladas, no estarán a lo dispuesto por las reglas de modificaciones a los conceptos especiales de consolidación que se comentan, cuando dicha pérdida no hubiera podido deducirse por la sociedad que la sufrió, en los términos de la fracción XVIII del artículo 25 de la propia Ley, a partir del ejercicio que se pierda el derecho a tomar la deducción respectiva.

Relacionado con esta reforma el Ejecutivo Federal mediante su iniciativa de reforma expuso lo siguiente:

“El régimen de consolidación fiscal contiene un mecanismo de ajuste para el caso en que la tenencia accionaria de la sociedad controladora en la sociedad controlada varíe de un ejercicio a otro. Así, las utilidades y las pérdidas y los conceptos especiales de consolidación se ajustan de acuerdo a disminución o incremento de la participación consolidable.

Asimismo, con objeto de hacer armónico el régimen de consolidación fiscal con la modificación al esquema de amortización de pérdidas en enajenación de acciones, esta Comisión propone que cuando varié la participación accionaria de la controladora en las controladas que obtuvieron dichas pérdidas y por las cuales la controladora hubiera anticipado su amortización, dicha sociedad controladora deberá efectuar la modificación de ese concepto. Por otra parte y acorde con el esquema de consolidación fiscal, es necesario contemplar el caso en que dichas pérdidas en enajenación de acciones no puedan deducirse parcial o totalmente por la sociedad que las generó, en virtud de no haber obtenido utilidades en venta de acciones en los cinco ejercicios siguientes.

*10. Obligaciones de las controladas y pagos provisionales consolidados. Artículos 57-N, fracción V y 57-Ñ.*

Congruente con el esquema de cálculo del impuesto al activo consolidado previsto en el penúltimo párrafo del artículo 57-E, se adiciona una fracción V al artículo 57-N para señalar que, las

sociedades que hayan elegido la opción referida, calcularán sus pagos provisionales del impuesto al activo como si no hubiera consolidación, conforme al procedimiento y reglas establecidos en los artículos 7° ó 7°-A y 7°-B de la Ley del Impuesto al Activo.

En esta misma línea, se establece en el artículo 57-Ñ que la sociedad controladora que ejerció la opción prevista en el penúltimo párrafo del artículo 57-E de esta Ley, calculará sus pagos provisionales del impuesto al activo cómo si no hubiera consolidación, conforme al procedimiento y reglas establecidos en los artículos anteriormente citados, del la Ley del Impuesto al Activo.

#### *11. Dividendos en consolidación. Artículo 57-O.*

Se reforma el último párrafo del artículo 57-O, para señalar que no se causará el impuesto sobre dividendos en los momentos a que se refiere el primer párrafo de este artículo, cuando lo previsto en el mismo se derive de operaciones entre empresas del grupo que consolida.

Con ello, cuando las acciones de una controlada se enajenen a otra sociedad del grupo de consolidación, no se causará el impuesto sobre los dividendos que la sociedad emisora de los títulos enajenados haya distribuido a la sociedad enajenante, no obstante que los mismos no provengán de las cuentas de utilidad fiscal neta y de utilidad fiscal neta reinvertida.

A este respecto, la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, considera que:

“La que suscribe también esta de acuerdo con la reforma al último párrafo del artículo 57-0, la cual establece que no se causará el impuesto correspondiente a los dividendos no provenientes de las cuentas de utilidad fiscal neta y utilidad fiscal neta reinvertida en los momentos establecidos en la Ley, únicamente cuando la enajenación de las acciones o la disminución en la participación accionaria se efectúen entre empresas del mismo grupo que consolida.”

12. La reforma fiscal del Régimen de Consolidación fiscal, dentro de nuestro actual sistema de gobierno, tiene implicación directa e inmediata en la globalización debido a que dicho fenómeno engloba específicamente a las economías de los Estados y siendo el caso que las economías se vean sustentadas en muchos de los casos por las empresas generadoras de empleos y de recursos, es óbice, entonces que la globalización sea importante reforma del régimen de consolidación fiscal para nuestro actual sistema de gobierno, que de pasarlo por alto, su consecuencia inmediata sería el abandono de capitales extranjeros y la inseguridad del establecimiento industrial o empresarial en nuestro país.

## **CONCLUSIONES**

El sistema impositivo mexicano en su estructura básica comprende como uno de los impuestos de mayor soporte para la hacienda pública al Impuesto Sobre la Renta, mismo que de manera directa e indirecta pagamos los contribuyentes conforme al principio que rige el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución.

En el marco de los regímenes fiscales, las personas físicas y morales se encuentran sujetas a los mismos en el momento en que el hecho generador se constituya.

El Impuesto Sobre la Renta, marca uno de los principios básicos en la distribución de la renta nacional, principalmente en torno a las personas morales que representan en su mayor parte las vías generadoras del ingreso y por lo tanto, pagadoras de la mayor parte de renta.

El origen del ingreso o ingreso económico, tratándose del Impuesto Sobre la Renta, en su marco fiscal guarda especial apartado en cuanto a la renta que ello genere, de tal manera que las vías adecuadas para la sujeción al cumplimiento y pago de dicho impuesto es la normatividad de un correcto régimen fiscal.

El Régimen de Consolidación Fiscal, es definido como una figura legal a través de la cual, un grupo de empresas con intereses comunes son tratadas por la autoridad hacendaria como una sola entidad para fines del gravamen, sin perder la personalidad

jurídica que tiene cada una de ellas del grupo cuyas características son: valuación de acciones de la sociedad controladora, que la sociedad controladora se presente en un solo estado de situación patrimonial, el patrimonio y el haber patrimonial del grupo de inversión y finalmente dicho patrimonio se compone por la compañía subsidiaria y la tenedora. Mismas que se encuentran comprendidas en los artículos 57-A a 57 P (derogado), así como el artículo 13 del Impuesto al Activo.

La Consolidación fiscal, para estos efectos, consiste en valorar las acciones que una sociedad controladora tiene. En sociedades controladas se presenta en un solo estado de situación patrimonial; el patrimonio y el haber patrimonial de las distintas empresas que integran el grupo de inversión el cual se compone por las compañías subsidiarias y la compañía tenedora.

Los aspectos fiscales de la consolidación, son de importancia tal, que no poner atención en ellos significa una pérdida fiscal, que en este caso es para el Estado, precisamente al dejar de percibir lo que por renta realmente le corresponde.

El Régimen de Consolidación Fiscal en el marco de sus reformas actuales no garantiza la seguridad por parte del Estado, en percibir los ingresos que por impuestos realmente le corresponden, por virtud de que su ramificación lo impide y en muchas ocasiones aún cuando se piense que se tendría más control ramificándolas, a mi juicio, estimo que es más fácil

fiscalizar a un sujeto, que cuidar a uno con múltiples ramificaciones.

En torno al manejo del Régimen Consolidado y en opinión personal, considero y por lo mismo propongo una reforma integral a los escasos apartados normativos que en materia de renta y activo se vislumbran para sujetar a un sinnúmero de empresas que han optado por este difícil y encontrado Régimen Fiscal.



## **BIBLIOGRAFÍA**

## LEGISLACIÓN CONSULTADA

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, cd-rom, México, 2001, Compilación de Leyes Federales, Informática Jurídica.
2. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México, 1998, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 1569 pp.
3. Código Fiscal de la Federación, cd-rom, México, 2001, Compilación de Leyes Federales, Informática Jurídica.
4. Ley del Impuesto Sobre la Renta, cd-rom, México, 2001, Compilación de Leyes Federales, Informática Jurídica.
5. Ley General de Sociedades Mercantiles, cd-rom, México, 2001, Compilación de Leyes Federales, Informática Jurídica.
6. Reglamento del Código Fiscal de la Federación, cd-rom, México, 2001, Compilación de Leyes Federales, Informática Jurídica.

1. ANDRADE SÁNCHEZ, Eduardo, Teoría General del Estado Mexicano, México, Editorial Harla, 1992, 375 pp.
2. ARRIAGA CONCHAS, Enrique, Finanzas Públicas de México, México, Editorial Instituto Politécnico Nacional, 1992, 323 pp.
3. ASTUDILLO URSÚA, Pedro, Elementos de Teoría Económica, México, Editorial Porrúa, 1997, 4ª edición, 238 pp.
4. CÁRDENAS ELIZONDO, Francisco, Introducción al estudio del derecho fiscal, México, Editorial Porrúa 1992, 1ª edición, 413 pp.
5. CARRASCO IRIARTE, Hugo, Diccionario de Derecho Fiscal, México, Editorial Oxford University Press, 1998, 543 pp.
6. DE LA CUEVA, Arturo, Justicia, Derecho y Tributación, México, Editorial Porrúa, 1989, 1ª edición, 283 pp.
7. DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, México, Editorial Porrúa, 1990, 1023 pp.
8. DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, México, Limusa, 1991, 3ª edición, 2ª reimpresión, 223 pp.
9. FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio De Jesús, Derecho Fiscal, México, Editorial Mc Graw-Hill, 1990, 466 pp.
10. FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto, Breves Reflexiones para una Reforma del Impuesto sobre la Renta, El Mercado de Valores,

Propuestas para una Reforma Fiscal Integral II, México, Agosto 8/99, Año, LIX, 21-28.

11. FLORES ZAVALA, Ernesto, Finanzas Públicas Mexicanas, México, Editorial Porrúa, 1998, 529 pp.
12. FLORES ZAVALA, Ernesto, Finanzas Públicas. (Impuestos). México, Editorial Porrúa, 1993, 30ª edición, 529 pp.
13. GONZÁLEZ REYNA, Susana, Manual de redacción e investigación documental. México, Editorial Trillas, 1990, 4ª edición, 204 pp.
14. GARCÍA FERNÁNDEZ, Dora, Metodología del Trabajo de Investigación (guía práctica). México, Editorial Trillas, 1998, 1ª edición, 86 pp.
15. IBARRA CONSEJO, Jorge, Aspectos Teóricos y prácticos del Impuesto al ingreso personal, Investigación Económica, México, Octubre-diciembre, 1990, 11-27 pp.
16. M. GROVER, Harold, Finanzas Públicas, México, Editorial Trillas, 1982, 180 pp.
17. MARGAÍN MANATOU, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, México, Editorial Porrúa, 1996, 12ª edición, 370 pp.

18. MARTÍNEZ LÓPEZ, LUIS, Derecho Fiscal Mexicano, México, Editores Contables Administrativos, 1993, 4ª edición, 240 pp.
19. MERCADO H., Salvador, ¿Cómo hacer una Tesis?. México, Editorial Limusa, 1998, 2ª edición, 6ª reimpresión, 294 pp.
20. MUSGRAVE, Richard A, Hacienda Pública (teórica y aplicada), México, Mc Graw-Hill, 1989, 5ª edición, 1240 pp.
21. PUGLIESE, Mario, Instituciones de Derecho Financiero. México, Editorial Porrúa, 1976, 2ª edición, 382 pp.
22. QUINTANA VALTIERRA, Jesús, Derecho Tributario Mexicano, México, Editorial Trillas, 1988, 371 pp.
23. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, Harla, México, 1992, 7ª edición, 303 pp.
24. SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo, Derecho Tributario. México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 1988, 2ª edición, 892 pp.
25. SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, Derecho Fiscal, México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 1983, 6ª edición, 470 pp.
26. SEPÚLVEDA, César, Derecho Internacional. México, Editorial Porrúa, 2000, 20ª edición, 746 pp.
27. TRON, Manuel M. Régimen fiscal de los extranjeros en México: colección de ensayos jurídicos. México, Editorial Themis, 1994, 4ª edición, 296 pp.