

LOS PAGOS PROVISIONALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS MORALES EN MÉXICO, TRANSGREDEN EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

José Manuel Osorio Atondo, Centro de Estudios Superiores del Estado de Sonora

RESUMEN

En el presente bosquejo, se presenta un análisis jurídico tributario en relación a la determinación de la base gravable de los pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta para las Personas Morales en México en concordancia con el principio de capacidad contributiva, elemento esencial de los principios materiales de justicia tributaria, incidiendo en la capacidad económica del sujeto pasivo, toda vez que la norma jurídica aplicable instituye una distinta forma en la determinación del Impuesto anual; invitando a que se reforme el artículo 14 de la ley en materia.

PALABRAS CLAVE: Ingresos nominales, pagos provisionales, base gravable, resultado fiscal, capacidad contributiva.

PROVISIONAL PAYMENTS OF INCOME TAX ON LEGAL PERSONS STATUS IN MEXICO TRANSGRESS THE CONTRIBUTIVE CAPACITY PRINCIPLE

ABSTRACT

This article presents a legal analysis of taxation for personal moral in Mexico. The calculation of provisional payments based on current income tax legislation is analyzed. Based on the contributive capacity principle and the economic capacity of the taxable entity, it is argued that article 14 of the Mexican tax law needs reform.

JEL: H20

KEYWORDS: Nominal income; provisional payments, tax base, taxable income, contribute capacity.

INTRODUCCION

El pago de contribuciones en México no se realiza porque los mexicanos así lo decidan de manera voluntaria, sino por una ordenanza legal. La atribución del Estado para el cobro de esos gravámenes se respalda en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su Artículo 31, Fracción IV. En dicho ordenamiento se establece la Relación Jurídica Tributaria entre el Estado y sus gobernados, de carácter obligatorio para contribuir y satisfacer el gasto público. El Artículo 31 refiere: “Son obligaciones de los mexicanos:...IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

Este ordenamiento instituye por mandato legal el otorgar una prestación pecuniaria al gobierno para el cumplimiento de sus funciones, ya sea con impuestos, derechos y/o aprovechamientos de acuerdo al artículo 2º del Código Fiscal de la Federación. Es notable que este poder tributario sea irrenunciable de

parte del Estado, puesto que estaría en juego su existencia al no tener el soporte económico conveniente, ineludible y suficiente. De igual forma, dicha potestad es permanente puesto que, mientras exista el Estado demandará de recursos económicos y por ende la necesidad de allegarse de los mismos.

Actualmente, la legislación tributaria mexicana es muy extensa, en virtud de existir diversos tipos de impuestos establecidos mediante normas jurídicas atendiendo a los principios constitucionales tributarios y principios tributarios constitucionalizados. Por mencionar algunos encontramos, el Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Empresarial a Tasa Única, Impuesto Especial Sobre Productos y Servicios, que gravan ya sea la utilidad obtenida en un período determinado, el consumo y la enajenación de bienes y servicios especiales. Además se encuentran los Impuestos Generales de Importación y Exportación, cuando se internan o se extraen mercancías de México.

Infaustamente, en la aplicación de estas normas jurídicas tributarias en México nos encontramos con lagunas fiscales y violaciones a los principios fundamentales tributarios, afectando directamente a los sujetos pasivos en su carga fiscal, administrativa y por ende en su economía. Para el caso que nos ocupa el presente trabajo de investigación, abordaremos un caso particular del Impuesto Sobre la Renta.

El resto de ésta investigación está organizada como sigue. En la sección de revisión literaria se presenta información sobre la relevancia del Impuesto Sobre la Renta en la Reforma Fiscal de México y su estructura normativa, la descripción de las personas morales en México, el análisis del artículo 14 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la interpretación doctrinal y de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en relación a los Principios Materiales de Justicia Tributaria efectuándose la relación al artículo 14 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Posteriormente se describe el método o técnica de investigación realizada para el presente boceto y finalmente se culmina con una propuesta de reforma del artículo 14 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en la conclusión.

REVISION LITERARIA

El Impuesto Sobre la Renta en México

El Impuesto Sobre la Renta es uno de los Impuestos más longevos del Sistema Tributario Mexicano que data desde el año de 1921 denominado como “Impuesto del Centenario”, sufriendo en el trayecto de la historia modificaciones en cuanto a su estructura impositiva como en la denominación respectiva. Este tributo, es un impuesto directo que ha sido presentado por los tratadistas mexicanos como el símbolo de la justicia fiscal, procurando gravar de manera progresiva atendiendo a que, entre mayor sea el ingreso percibido por los sujetos pasivos mayor será el impuesto a enterar.

Es menester mencionar que la participación de este tributo en materia de recaudación en correspondencia a los ingresos presupuestados por el Estado a obtener en un ejercicio fiscal es superior a las demás contribuciones, tal es el caso que de acuerdo a la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal del 2010 el Impuesto Sobre la Renta representa el 48.9% en relación al rubro de impuestos y el 32.14% en proporción al apartado A de los Ingresos del gobierno federal. Como es de notarse, éste tributo es uno de las principales prestaciones pecuniarias que recibe el estado para sostener el gasto público.

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

Consecuentemente, al ser el Impuesto Sobre la Renta la contribución impositiva más importante para el Estado mexicano, el poder legislativo al establecer carga fiscal y administrativa de este gravamen, está

obligado a tomar con mayor precisión todos los principios constitucionales al efectuar reformas en la ley en materia, con el objeto de otorgar seguridad jurídica y justicia tributaria en la aplicación de la norma. Como ya hemos mencionado anteriormente, el Impuesto Sobre la Renta a través de la historia ha recibido distintas connotaciones mediante reformas fiscales, así como su estructura fue modificada atendiendo al tiempo y espacio en que se aplicó en su debido momento. Actualmente la ley del Impuesto Sobre la Renta, se encuentra estructurada de la siguiente forma:

Título I. Disposiciones Generales

Título II. De las Personas Morales

Título III. Del Régimen de las Personas Morales con Fines no Lucrativos

Título IV. De las Personas Físicas

Título V. De los Residentes en el Extranjero con Ingresos Provenientes de Fuente de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional

Título VI. De los Regímenes Fiscales Preferentes y de las Empresas Multinacionales

Título VII. De los Estímulos Fiscales

Para el caso que nos ocupa en el presente bosquejo, se efectúa un análisis jurídico del artículo 14 del Título II de las personas morales de la ley mencionada, en relación a los pagos provisionales de dicho impuesto para dar a conocer un criterio si cumple o no con los principios tributarios constitucionalizados materiales de justicia tributaria.

Las Personas Morales en México

Atendiendo al Derecho Civil Mexicano, toda persona moral se compone de una o más personas físicas, quien adquiere los atributos de capacidad, patrimonio, denominación o razón social, domicilio y nacionalidad, siendo objeto de derechos y obligaciones rigiéndose por las leyes correspondientes, por su escritura constitutiva y estatutos.

Dentro del marco regulatorio mexicano para la constitución jurídica, los requisitos para su existencia y su inscripción ante el Registro Público de Comercio de las personas morales, se encuentra la Ley General de Sociedades Mercantiles, la cual establece en su artículo 1º, que reconoce las Sociedad en nombre colectivo; Sociedad en comandita simple; Sociedad de responsabilidad limitada; Sociedad anónima; Sociedad en comandita por acciones, y Sociedad Cooperativa como especies de Sociedades Mercantiles.

Cada una de éstas tiene sus características en cuanto a su formación en relación al número de socios que son las personas físicas que las conforman, sus derechos y obligaciones ante la misma así como el capital necesario para su constitución.

Una de las obligaciones que adquieren las personas morales, es la de contribuir al gasto público para el sostenimiento del Estado, tal y como lo establece el Código Fiscal de la Federación en su artículo 1º del Capítulo I de disposiciones generales, que a la letra señala: "Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas".

Dentro de esas legislaciones fiscales se encuentra como ya comentamos al inicio del presente boceto, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la cual en su numeral 1º en sus disposiciones generales establece: "Las personas físicas y morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

Residentes en México: I- Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan. *Residentes en el extranjero con establecimiento permanente:* II- Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente. *Residentes en el extranjero:* III- Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en

territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.”

Como podemos analizar, la norma jurídica establece la obligación de contribuir de las personas morales al gasto público con el gravamen respectivo del Impuesto Sobre la Renta. Dentro de la misma legislación podemos encontrar una definición sobre qué se debe entender por persona moral en la interpretación y aplicación de la misma ley, que a continuación nos permitimos transcribir: “Artículo 8º. Cuando en esta Ley se haga mención a persona moral, se entienden comprendidas, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y las asociaciones en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.”

METODOLOGIA

El desarrollo de la presente investigación se llevó a cabo mediante la recopilación y análisis de información documental jurídica-contable, desde una perspectiva descriptiva, evaluativa y propositiva, incluyendo análisis del caso aplicable a la norma jurídica. Se basó en el análisis documental, utilizando para ello técnicas de localización y fijación de datos, examen de documentos y de contenidos, sobre todo de textos jurídicos y administrativos especializados en la materia objeto de investigación, además de la legislación aplicable e información disponible sobre el tópico.

RESULTADOS

Análisis del Artículo 14 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

De acuerdo a la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, en su artículo 14 primer párrafo, instaure la obligación de las personas morales efectuar pagos provisionales a cuenta del Impuesto Anual, a más tardar el día 17 de cada mes inmediato posterior a aquél que corresponda el pago; por lo tanto, es de concebirse que los pagos provisionales representan un anticipo o pago por adelantado del impuesto causado en un ejercicio fiscal, como si se tuviera la certeza de manera anticipada cuánto va ser el impuesto causado en dicho período.

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

En relación a la determinación del resultado fiscal, el mismo numeral de la norma en su fracción I, menciona que se obtendrá disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título. Al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Tal procedimiento subsiste de la siguiente manera como se muestra en la Tabla 1.

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

Tabla 1: Determinación del ISR Anual

Empresa: "Especialidades Comerciales, S.A. de C.V."	
Ingresos Acumulables Obtenidos 2010	\$ 24,726,000.00
(-) Deducciones Autorizadas	\$ 22,750,000.00
(-) PTU pagada en el ejercicio	\$ 600,000.00
(=) Resultado Fiscal	\$ 926,000.00
(x) Tasa del ISR	30%
(=) Impuesto Anual	\$ 277,800.00

Esta tabla muestra el cálculo del impuesto anual conforme al artículo 10° LSIR y Fracción I.

Artículo 14

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

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

- I. Se calculará el coeficiente de utilidad correspondiente al último ejercicio de doce meses por el que se hubiera o debió haberse presentado declaración. Para este efecto, se adicionará la utilidad fiscal o reducirá la pérdida fiscal del ejercicio por el que se calcule el coeficiente, según sea el caso con el importe de la deducción a que se refiere el artículo 220 de esta Ley. El resultado se dividirá entre los ingresos nominales del mismo ejercicio.
- II. La utilidad fiscal para el pago provisional se determinará multiplicando el coeficiente de utilidad que corresponda conforme a la fracción anterior, por los ingresos nominales correspondientes al periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que se refiere el pago.

A la utilidad fiscal determinada conforme a esta fracción se le restará, en su caso, la pérdida fiscal de ejercicios anteriores pendiente de aplicar contra las utilidades fiscales, sin perjuicio de disminuir dicha pérdida de la utilidad fiscal del ejercicio.
- III. Los pagos provisionales serán las cantidades que resulten de aplicar la tasa establecida en el artículo 10 de esta Ley, sobre la utilidad fiscal que se determine en los términos de la fracción que antecede, pudiendo acreditarse contra el impuesto a pagar los pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad.

La Tabla 2 muestra el cálculo del coeficiente de Utilidad según la aplicación de dicho artículo y fracción I a una empresa hipotética.

Tabla 2: Calculo Coeficiente de Utilidad

Especialidades Comerciales, S.A. de C.V.- Datos del Ejercicio Fiscal 2009	
Ingresos Nominales 2009	\$3,285,000.00
Utilidad Fiscal 2009	\$385,000.00
Deducción Inmediata (Art. 220 LISR)	\$100,000.00
Coeficiente de Utilidad =	$\frac{385,000.00 + 100,000.00}{3,285,000.00} = 0.1476$

Atendiendo a la fracción II y III en concordancia a la determinación de la utilidad fiscal y del impuesto causado en los pagos provisionales del ejercicio se interpreta lo siguiente como se muestra en la Tabla 3.

Tabla 3: Cálculo de los Pagos Provisionales de ISR

Concepto	Enero 2010	Febrero 2010	Marzo 2010
Ingresos Nominales	\$ 985,000.00	\$ 1,955,000.00	\$ 2,953,000.00
(x) Coeficiente de Utilidad	0.1476	0.1476	0.1476
Utilidad Fiscal	145,386.00	288,558.00	435,862.80
(-) Pérdidas fiscales pendientes de amortizar	\$0.00	\$0.00	\$0.00
Utilidad Fiscal base	145,386.00	288,558.00	435,862.80
(x) Tasa de ISR (Art. 10)	30%	30%	30%
ISR del periodo	43,615.80	86,567.40	130,758.84
(-) Pagos Provisionales	0	43,615.80	86,567.40
Total a Pagar	43,615.80	42,951.60	44,191.44

Esta tabla muestra la determinación de los pagos provisionales conforme al artículo 14 de la LISR 2010.

Como es de advertirse, los pagos provisionales del impuesto sobre la renta de las personas morales tienen un trato distinto al cálculo anual de dicho tributo, aplicándose la tasa que corresponde sobre una base distinta, toda vez que para efectos del cálculo anual la utilidad es sobre una base real al deducirse de los ingresos acumulables anuales las deducciones autorizadas por el ordenamiento jurídico, mientras que en los pagos provisionales es sobre una utilidad fiscal estimada mediante la aplicación de un factor o coeficiente de utilidad calculado con datos del ejercicio fiscal anterior o anteriores. Esto trae como consecuencia que al finalizar el año fiscal al determinar el impuesto anual correspondiente, se deducen los pagos provisionales pagados durante el mismo período, obteniendo los siguientes resultados según sea el caso: a) Un saldo a favor cuando dichos pagos provisionales fueron superiores al impuesto anual causado real, toda vez que la base del impuesto es sobre una utilidad o pérdida real al descontar de los ingresos anuales las deducciones autorizadas; b) Un saldo a cargo cuando los pagos provisionales fueron inferiores al impuesto anual causado real, debido a que al final del año se conoce verdaderamente la utilidad obtenida. En relación a lo anterior consideramos que se incide en un principio tributario constitucionalizado básico de justicia tributaria que más adelante se abordará a detalle.

Principios Materiales de Justicia Tributaria

Retomando el muy comentado artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, instituye los principios materiales de proporcionalidad y equidad que debe de tomar en cuenta el legislador al crear tributos, de lo contrario nos encontraríamos en la imposición de un impuesto inconstitucional al violar alguno de ellos.

Algunos tratadistas tributarios han definido a ambos principios como uno sólo, sin embargo a través de la interpretación de la misma doctrina y de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha logrado interpretar su significado de manera aislada e impacto en el establecimiento de contribuciones y se han definido como principios materiales de justicia tributaria al principio de equidad, proporcionalidad y de capacidad contributiva. Aunque éste último no es mencionado en el multicitado artículo de la Constitución, se ha interpretado que está intrínsecamente relacionado con el de proporcionalidad.

Principio de Equidad: López Guerrero (2000: 21) define: “La garantía de equidad tributaria hace referencia a la igualdad de los contribuyentes ante las leyes fiscales; para que se les otorgue un tratamiento idéntico cuando sean causantes en una misma contribución, y se encuentren en una misma situación que da origen a la obligación fiscal. Se le conoce como un principio que tiene por objeto tratar igual a los iguales y en forma desigual a los desiguales”.

En relación a éste principio, implica que el impacto económico que causen las contribuciones sea el mismo para todos los sujetos pasivos que se encuentren en el mismo hecho imponible obteniendo una igualdad en el tratamiento fiscal. Con referencia a la Ley de Impuesto Sobre la Renta, consideramos en forma general que sí se cumple con la igualdad al establecer regímenes fiscales atendiendo a la actividad económica empresarial a desarrollarse por el sujeto pasivo, otorgándole la opción de ubicarse dentro de la misma norma donde mejor se adapte.

Principio de Proporcionalidad

La proporcionalidad tributaria ha sido identificada con progresividad, es decir, que entre más ingresos o utilidades se obtengan por el sujeto pasivo mayor será la cuantía del impuesto a enterar al Estado. Así mismo, se la ha relacionado con capacidad contributiva y en algunos casos ésta última consideramos que de manera indebida se le atribuye como sinónimo de capacidad económica, toda vez que, en el hecho imponible al determinar la base gravable de un tributo puede existir capacidad contributiva más no capacidad económica o viceversa.

En ésta misma postura, Arrijo Vizcaíno (2000: 257) conceptualiza: “...el Principio de Proporcionalidad implica, por una parte, que los gravámenes se fijen en las leyes de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a las de medianos y reducidos recursos; y por otra, que cada contribuyente individualmente considerado, exclusivamente la ley obligue a aportar al Fisco una parte razonable de sus percepciones gravables”.

En reciprocidad a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, consideramos que se cumple correctamente en el aspecto de la progresividad al existir como elemento indispensable del principio de reserva de ley la tasa y tarifa aplicable según sea el caso para personas morales y físicas respectivamente; enterando al Estado la prestación pecuniaria atendiendo el mayor o menor grado de ingresos o utilidades percibidas en un período determinado.

Principio de Capacidad Contributiva: Tal y como comentamos anteriormente, el principio de capacidad contributiva se ha vinculado con el principio de proporcionalidad, toda vez que el legislador al infundir un tributo no solamente debe de tomar en cuenta la necesidad presupuestaria del Estado para cubrir el gasto público, sino que también la capacidad del sujeto pasivo para no trasgredir su economía.

Es de interpretarse que en el establecimiento de un tributo, el legislador debe de tomar en cuenta elementos cuantitativos y cualitativos del tributo en relación con el principio de capacidad contributiva, tal y como comenta García Bueno, que al legislar la norma jurídica tributaria, se deben de establecer el supuesto normativo idóneo para dar vida dicha obligación, pero en sintonía con los principios materiales de justicia tributaria.

En esta misma tesitura, la suprema Corte de Justicia de la Nación ha interpretado mediante tésis jurisprudencial el referido principio relacionándolo con el de proporcionalidad de manera impecable, la cual transcribo en extenso para su análisis con relación al artículo 14 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Proporcionalidad Tributaria-Debe Existir Congruencia Entre el Tributo y la Capacidad Contributiva de Los Causantes

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

Retomando el análisis cuantitativo efectuado del artículo 14 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las personas morales efectúan sus pagos provisionales sobre una base distinta a la del cálculo anual, en los cuales nos percatamos que el impuesto calculado se determina con una utilidad estimada y no sobre una utilidad real, toda vez que no se deducen los gastos operativos de industrialización, administración, comercialización y distribución que originaron los ingresos respectivos del cálculo.

Si bien es cierto, la jurisprudencia citada anteriormente establece que se debe de aportar una parte de sus ingresos, utilidades o manifestación de riqueza en función de su capacidad contributiva, por lo que es incongruente la aplicación del artículo 14 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, toda vez que en los pagos provisionales no se tiene la certeza real de dicha capacidad contributiva o económica del sujeto pasivo, sino hasta al culminar el ejercicio fiscal.

En esta misma posición, la suprema Corte de Justicia de la Nación interpretó mediante tésis aislada en concordancia a la determinación de los pagos provisionales de las personas morales en la legislación vigente hasta el 2000, que no se viola el principio de proporcionalidad y por ende el de capacidad contributiva.

Renta-los Artículos 12 y 12-A de la Ley del Impuesto Relativo, Vigente en 2000, Que Regulan el Mecanismo para Efectuar Pagos Provisionales, No Violan el Principio de Proporcionalidad Tributaria

Si bien es cierto que en los pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto en el ejercicio de que se trate, se toma en consideración el coeficiente de utilidad de ejercicios anteriores, también lo es que los artículos 12 y 12-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el ejercicio fiscal de 2000 no violan el principio de proporcionalidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que dicho mecanismo no se traduce en que el ordenamiento jurídico tome en cuenta una capacidad contributiva inexistente o incorrecta, sino que constituye una referencia objetiva que permite que los pagos provisionales a cuenta del impuesto que llegare a causarse durante el ejercicio fiscal correspondiente, guarden una proporción aproximada con los hechos que, de acuerdo con los antecedentes financieros de cada sujeto, son los que sirven para

determinar el monto de la contribución, máxime que al tratarse de pagos provisionales, será hasta el final del ejercicio cuando se conocerá con certeza la base real del tributo, cuya reducción reportaría un beneficio para el particular, tal como lo es un saldo a favor. En ese orden de ideas, el procedimiento para determinar los pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto sobre la renta del ejercicio, previsto en los citados preceptos legales, se refiere a una estimación basada en un indicador de la potencialidad del contribuyente para determinar la base gravable del tributo, el cual consiste en la obtención de ingresos del ejercicio inmediato anterior, sin llegar a la exactitud de hacerlos coincidir con el monto real del gravamen, ya que éste solamente se obtendrá al calcular el impuesto verdaderamente causado una vez terminado el ejercicio fiscal y después de realizar las operaciones correspondientes previstas en la ley.

Como es de darse cuenta, nuestro órgano supremo menciona en la citada tesis aislada que dicho mecanismo no se traduce en que el ordenamiento jurídico tome en cuenta una capacidad contributiva inexistente o incorrecta, sin embargo consideramos que es contradictoria en la misma, al esclarecer que dicho cálculo se efectúa con datos que guarden una aproximación a los hechos reales los cuales se presentarían hasta culminar el ejercicio fiscal. De igual forma, discurrimos que la misma tesis nos da la razón al concluir que “*se refiere a una estimación basada en un indicador de la potencialidad del contribuyente para determinar la base gravable del tributo, el cual consiste en la obtención de ingresos del ejercicio inmediato anterior, sin llegar a la exactitud de hacerlos coincidir con el monto real del gravamen, ya que éste solamente se obtendrá al calcular el impuesto verdaderamente causado una vez terminado el ejercicio fiscal y después de realizar las operaciones correspondientes previstas en la ley*”, Es decir, que hasta el final del ejercicio se conocerá verdaderamente la capacidad contributiva y el impuesto causado.

Aunque no es menester del presente trabajo, la misma tesis aislada menciona que el sujeto pasivo obtendrá un saldo a favor en su cálculo anual. Sabemos que los saldos a favor de contribuciones se pueden compensar, acreditar o solicitar por devolución, sin embargo, esto acarrea carga administrativa para el mismo sujeto después de haberle perjudicado en su flujo de efectivo en los pagos provisionales al pagar un impuesto sumamente elevado con una base gravable estimada y no real.

García Bueno (2002: 52) menciona: “*Entre la capacidad contributiva y la capacidad económica prevalece una relación de interdependencia, la una presupone la existencia de la otra, pero no son términos sinónimos. Para que dicha aptitud contributiva se exteriorice debe de haber un índice de riqueza manifestada por medio de ingresos, patrimonio o gasto: un sustento económico, una riqueza disponible. Y, sobre todo, la riqueza debe ser efectiva, y no incidir sobre rendimientos inexistentes*”.

Es claro que en la base gravable de los pagos provisionales es una utilidad estimada o rendimiento inexistente, toda vez que no se efectuaron las deducciones correspondientes en dichos periodos. Dichas deducciones solamente se efectúan de manera anual.

La misma Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante tesis jurisprudencial reconoce que la capacidad contributiva real se presenta al descontar de los ingresos obtenidos los gastos que fueron necesarios para generarlos, lo cual transcribimos de su texto principal: “*...el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que tratándose del impuesto sobre la renta, la capacidad contributiva se presenta en función de los ingresos que los sujetos pasivos perciben, así como del reconocimiento legal de los gastos necesarios en que tienen que incurrir para la generación de los ingresos que modifiquen su patrimonio...*”

CONCLUSIÓN

Por lo anteriormente expuesto, consideramos que se trasgrede la capacidad contributiva y por ende la capacidad económica del sujeto pasivo en los pagos provisionales de las personas morales, toda vez que la determinación de la base imponible es sobre una estimación de utilidad con un factor calculado con datos del ejercicio anterior. Si bien es cierto que las contribuciones se pagan en tiempo y en forma también el legislador debería de instituir en el artículo 14 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que los pagos provisionales de personas morales se determinen con datos ocurridos en el período a calcular, es decir, que a los ingresos obtenidos en el mes que corresponda el pago se le efectúen las deducciones de las erogaciones realizadas en dicho período. Para mayor entendimiento ejemplificados como sigue:

Retomando los datos del ejemplo que hemos estado comentando en el presente trabajo, supongamos que la misma persona moral haya efectuado las erogaciones que se enlistan en la siguiente Tabla 4.

Tabla 4: Propuesta de Cálculo de Pagos Provisionales del ISR

Concepto	Enero 2010
Ingresos Nominales	\$ 985,000.00
(-) Deducciones autorizadas	845,000.00
Utilidad Fiscal	140,000.00
(-) Pérdidas fiscales pendientes de amortizar	\$0.00
Utilidad Fiscal base	140,000.00
(x) Tasa de ISR (Art. 10)	30%
ISR del periodo	42,000.00
(-) Pagos Provisionales	0
Total a Pagar	42,000.00

Esta tabla muestra la propuesta para el cálculo de pagos provisionales de personas morales con base gravable real

Con el caso de la tabla anterior, concluimos con la propuesta que se reforme el artículo 14 del título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, instituyendo que se calcule el pago sobre una base gravable o utilidad fiscal real coincidiendo con la mecánica de la determinación del impuesto anual y no incidiendo en algunos casos en el flujo de efectivo o capacidad económica del sujeto pasivo. Imaginémos un caso similar al anterior pero en el cuál la persona moral obtiene una pérdida fiscal al descontar de sus ingresos las deducciones autorizadas que marca la ley, por lo que al aplicar el procedimiento vigente de la aplicación del coeficiente de utilidad es evidente que se trasgrede la capacidad contributiva y económica del contribuyente tal y como se muestra.

BIBLIOGRAFIA

Arrijoa Vizcaino, Adolfo. *Derecho Fiscal*, 15ª ed. Editorial Themis, México 2000

Código Fiscal de la Federación, Multi Agenda Fiscal 2010, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2009.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, constitución publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de febrero de 1917, Última reforma publicada en el DOF el 29 de julio del 2010, consultada en <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>, v.e. 30 de julio de 2010.

García Bueno, Marco César (2002). “*El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma esencial*” en Ríos Granados, Gabriela (coord.) *Conceptos de Reforma Fiscal*. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, pp. 83-96, extraído de <http://www.bibliojuridica.org/libros/1/430/7.pdf>, v.e. 2 de agosto del 2010.

López Guerrero, Luis García (2000). “*Derechos de los Contribuyentes*”. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, pp. 1-90, extraído <http://www.bibliojuridica.org/libros/libro.htm?l=57>, v.e. 2 de agosto de 2010.

Ley de Ingresos de la Federación para el 2010, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de noviembre de 2009, consultada en <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>, v.e. 29 de julio de 2010.

Ley General de Sociedades Mercantiles, Última reforma en el DOF el 2 de junio del 2009, consultada en <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lgsm.htm>, v.e. 31 de julio de 2010.

Ley del Impuesto Sobre la Renta, Multi Agenda Fiscal 2010, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2009.

Margaín Barrasa, Emilio (2002). “*Ley del Impuesto Sobre la Renta en la Reforma Fiscal*” en Ríos Granados, Gabriela (coord.) *Conceptos de Reforma Fiscal*. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, pp. 83-96, extraído de <http://www.bibliojuridica.org/libros/1/430/7.pdf>, v.e. 2 de agosto del 2010.

Suprema Corte de Justicia de la Nación, <http://www2.scjn.gob.mx/ius2006/>, v.e. 3 de agosto de 2010.

BIOGRAFIA

José Manuel Osorio Atondo, egresado de la Universidad de Sonora en la carrera de Contador Público en el año 2000. Maestría en Mercadotecnia y Comercio Internacional por la Universidad del Valle de México en el año 2009. Catedrático universitario del Centro de Estudios Superiores del Estado de Sonora. Contador Público Independiente y en proceso de habilitación del Doctorado en Ciencias de lo Fiscal. Jose.osorio@cesues.edu.mx, jmanuel_osorio@hotmail.com