

CAPÍTULO QUINTO

ELEMENTOS CUANTITATIVOS DEL GRAVAMEN (BASE, TARIFA, TASA Y CUOTA)

I. INTRODUCCIÓN

Ahora trataré de explicar los elementos cuantitativos del gravamen en cuanto elementos esenciales del tributo. En este capítulo me referiré a la base, a la tasa, a la tarifa y a la cuota, que juntas constituyen el impuesto causado (que denominaré “cuota ordinaria”), y en el siguiente capítulo al impuesto por pagar (que nombraré “cuota tributaria”) y al impuesto actualizado y sus accesorios (que denominaré “cuota residual”). Todos los anteriores en íntima relación determinan el *quantum* del tributo.

En algunas ocasiones, estas figuras son simples, porque están integradas solamente por un elemento; pero en otras tantas oportunidades estas figuras se componen, a su vez, de diversos elementos que disminuyen o incrementan su monto. Esta complejidad parece hoy día ser la regla. El Estado ha tenido bastante éxito en utilizar muchos de estos elementos con objetivos sociales, políticos y económicos ajenos a los meramente recaudatorios. Por eso no parece sorprender encontrar esos elementos dentro de la base, la tarifa, el impuesto por pagar y la deuda tributaria.

Como ya he intentado mostrar a lo largo de los capítulos anteriores, el Estado tiene un amplio margen de discrecionalidad para elegir el elemento esencial del tributo a través del cual pretende concretar la política económica o social que tiene en su agenda. Para ello, todos los elementos del tributo están a su disposición,

y sabiéndolos potenciar puede alcanzar los objetivos que se haya propuesto.

El hacerlo a través de los elementos cuantitativos del tributo resulta más complejo, pero al mismo tiempo más próximo a la justicia tributaria, porque se logra una mayor precisión en cuanto al grupo de contribuyentes a los que se pretende incidir y el grado de apoyo que se pretende otorgar. Esto se alcanza utilizando una amplia gama de figuras jurídicas, que, engarzadas con los elementos cuantitativos del tributo, forman un sistema bien estructurado.

En la gran mayoría de los casos, las figuras que moldean al gravamen tienen la función de beneficio fiscal y producen una dispensa parcial o total de la obligación tributaria; pero en algunos otros supuestos también implican el incremento de dicha obligación.

En otro orden de ideas, debemos recordar que los elementos cuantitativos del tributo se desenvuelven dentro del principio de reserva de ley relativa, en cuanto que su regulación básica la ofrece el legislador; pero la administración pública también interviene a través de la facultad reglamentaria de la administración pública que le sirve de complemento. Es por eso que en este capítulo aludiremos al Estado, y no sólo al legislador, como productor de estas categorías tributarias.

Continuando, veremos que el Estado cuenta con las disminuciones o restas, los factores de decremento o incremento, la acumulación extraordinaria de ingresos, las deducciones, las reducciones, los acreditamientos y algunos estímulos o subsidios fiscales para acercar el gravamen a los objetivos constitucionales que el legislador y las autoridades fiscales tienen en mente.

Si bien dijimos que el Estado goza de los principios de oportunidad y conveniencia para utilizarlos, no menos cierto es que cada una de estas figuras tiene su propia utilidad. Aunque no existen reglas cerradas de cuándo utilizar uno u otro elemento, es claro que se trata de utilizar la figura más idónea para lograr las metas previstas. Señalaremos los usos más comunes que el Estado ha utilizado para cada figura.

II. CONCEPTOS BÁSICOS

Antes de continuar, abriré un breve espacio para reflexionar sobre algunos conceptos previos. Me refiero al hecho de que existen dentro de la normatividad tributaria, como ya dije, algunos conceptos que importa diferenciar:

- El primero es el impuesto causado.
- El segundo es el impuesto a cargo, impuesto determinado, impuesto por pagar o impuesto del ejercicio.
- El tercero es el impuesto actualizado y sus accesorios.

Se trata de conceptos distintos, porque en cada uno de ellos se aplican figuras sustractivas o aditivas que modifican la naturaleza de cada crédito fiscal. Además, en impuestos complejos, como el IVA o el ISR, estos conceptos están íntimamente concatenados, a grado tal que para obtener la cuota diferencial, primero debemos determinar el impuesto causado (cuota ordinaria), y después el impuesto a cargo o impuesto por pagar (cuota tributaria). Los veremos a continuación.

Conviene poner de manifiesto la impropiedad de las denominaciones que la legislación nacional ha asignado a tales conceptos. Resultan ambiguos, extensos y confusos. Para la doctrina española, a la que la jurisprudencia mexicana sigue muy de cerca, estas figuras tienen una denominación, pero debe advertirse que no son útiles para nuestro medio, porque derivan de fenómenos distintos. Por ejemplo, lo que allá se conoce como “cuota íntegra” en el impuesto sobre la renta, es el resultado de la integración de las tarifas establecidas por el Estado central y las distintas comunidades autónomas, lo que no existe aquí. Por eso resulta necesario proponer conceptos propios.

Estoy convencido de que los tradicionales conceptos surgidos en los años sesenta y setenta del siglo pasado fueron bien recepcionados y suficientes para explicar en su oportunidad los tributos en aquel entonces existentes. Los profesores Sergio Francisco de

la Garza, Flores Zavala, Valdés Villarreal o Margáin Manautou, entre otros, hicieron esfuerzos extraordinarios por construir una doctrina nacional tributaria que respondía perfectamente a esos tributos; pero hoy día resultan insuficientes. El IVA, el IESPS o el ISR ya no son los mismos de hace cincuenta años. Se han transformado radicalmente, por lo que aquella doctrina, junto con sus conceptos, resultan una camisa de fuerza insostenible.

Es necesario “reconstruir” una doctrina con conceptos nuevos, frescos y adaptados a las nuevas circunstancias. Por eso aplaudimos aquellos esfuerzos, como los realizados desde los tribunales por algunos de sus miembros, como el del ministro José Ramón Cossío Díaz y el del hoy magistrado del TFJA Juan Carlos Roa Jacobo.¹¹¹

El CFF, si bien es cierto que se ha ido amoldando a los cambios y proponiendo algunos, también lo es que no ha profundizado sobre sus conceptos primarios, de ahí que las leyes federales no hayan tenido un referente que seguir. Ello explica que no exista un concepto propio para denominar al resultado de aplicar a la base gravable, la tarifa, por lo cual debemos recurrir al de “impuesto causado”, que crea confusiones por su ambigüedad; que también se encuentre huérfano de nombre, al resultado de restar a este impuesto causado otros elementos, como los pagos provisionales, retenciones o acreditamientos, y que por ello debamos conformarnos con los indistintos y confusos nombres de “impuesto por pagar”, “impuesto determinado”, “impuesto del ejercicio” o “impuesto a cargo”, cuando parecen existir, incluso, acepciones distintas para cada tributo.

El reto es grande, pero vale la pena. Muchos países han establecido nuevos códigos tributarios en los últimos años crean-

¹¹¹ Son de resaltar diversas tesis en las que ambos han participado activamente. Entre ellas, RENTA. DISTINCIÓN ENTRE “IMPUESTO CAUSADO” O “DEL EJERCICIO” E “IMPUESTO A CARGO”, COMO ELEMENTO TRASCENDENTE EN LA INTERPRETACIÓN DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, PARA DETERMINAR LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA CORRESPONDIENTE. CONCEPTOS ACREDITABLES CONTRA IMPUESTOS FEDERALES. RENTA. FUNCIÓN DE LOS ACREDITAMIENTOS EN LA MECÁNICA DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO RELATIVO, y muchas otras.

do conceptos adaptados a sus circunstancias. En todo caso, sería ideal que las academias nacionales e internacionales encabezaran un esfuerzo de tal envergadura, como sí se hizo hace años, para sistematizar los conceptos a nivel latinoamericano.

Pues bien, con las reservas que esto implica, me permitiré proponer los siguientes títulos para dotar a estos conceptos de una denominación propia. Trataré de aproximarme y uniformar conceptos y, en todo caso, *incendiar el camino* para abrir el debate.

Al “impuesto causado”, es decir, al resultado de aplicar a la base gravable la tarifa o tasa, se le podría denominar “cuota ordinaria”. Lo primero, es decir, “cuota”, porque se trata de una cantidad determinada en pesos, y, lo segundo, “ordinaria”, porque esa cuota es el resultado habitual en la mayoría de las contribuciones, especialmente a nivel estatal y municipal y en algunas federales, como los derechos y la contribución de mejoras. Es decir, lo que los contribuyentes pagan al final cuando cumplen con sus obligaciones fiscales en los ámbitos locales y municipales son las “cuotas ordinarias”, que no contienen elementos sustractivos o aditivos.

Al “impuesto por pagar”, “impuesto a cargo”, “impuesto del ejercicio” o “impuesto determinado”, bien se le podría nombrar como “cuota tributaria”. Esta cuota, que es el resultado de restar a la cuota ordinaria o impuesto causado otros elementos, es el objetivo del legislador al diseñar el tributo.

Finalmente, al “impuesto actualizado y sus accesorios” se les puede calificar como “cuota residual”. El legislador no desea que los sujetos incumplan con sus obligaciones, pero establece reglas en caso de que tal suceda. Lo residual ofrece esa idea. De ahí que el nombre de “cuota residual”, en mi opinión, resulte más descriptiva de este fenómeno. Si los sujetos no pagan en tiempo y forma sus obligaciones sustantivas tributarias, la consecuencia es que deberán actualizar la contribución y adicionar sus accesorios.

Iniciaré explicando la base del tributo; después me referiré a la tasa, la tarifa o la cuota, para finalmente referirme a la “cuota ordinaria”.

III. BASE DEL GRAVAMEN

1. *Concepto y función*

También se le conoce como “base imponible” o “base gravable”, y forma parte de la hipótesis normativa. Sostengo que puede definirse a la base imponible como “la magnitud dineraria o de otra naturaleza que pretende medir o valorar el hecho imponible”. Desde una perspectiva distinta, el profesor Vicente-Arche Domingo apunta que es “la magnitud a la que debe referirse o aplicarse, según los casos, el tipo de gravamen”.

Debe quedar claro que la base del impuesto constituye la medida del hecho imponible o de alguno de sus elementos. Si el gravamen tiene como objeto el ingreso o el patrimonio, la base imponible será el importe de la renta o el valor del patrimonio, logrando así precisar el nivel de capacidad económica que se alcanza cuando se realiza el hecho imponible. En otras palabras: la base es la medida de la capacidad contributiva contenida en la definición del hecho imponible.

Esta relación estrecha entre el hecho y la base imponible no sólo es deseable, sino también es exigible, en cuanto que a la definición normativa del hecho imponible debe corresponder un concepto normativo de base imponible coherente con ella, no a criterios o factores extraños. La base imponible, en consecuencia, no puede comprender la valoración de una manifestación de capacidad contributiva no incluida en la determinación del hecho imponible.

Por ejemplo, si se crea un gravamen sobre el juego en los casinos o casas de apuestas, sólo debe incluir los ingresos derivados del mismo, pero no otros percibidos de los clientes, como consumos en un bar o en un restaurante, entradas, venta de productos, etcétera. De ser así, es claro que el hecho imponible dejaría de recaer sobre los ingresos del juego y se convertiría en un gravamen sobre los ingresos generales que obtengan los casinos o casas de

apuestas. Incluso, de aprobarse un impuesto de tal naturaleza, los sujetos pasivos no serían únicamente quienes ganaran los juegos (objeto del tributo), sino también los propietarios de esas casas de apuestas o casinos.

La función de la base es la de determinar, junto con la tarifa, la cuota ordinaria; aunque cabe advertir que este juego entre base y tarifa sólo se presenta en contribuciones que regulan una tasa o tarifa, no así en contribuciones de cuota fija, pues en estas contribuciones puede prescindirse de la base del tributo, sin que ello implique una violación al principio de justicia fiscal, al ser la propia ley la que proporciona la cantidad a pagar, por lo que el contribuyente conocerá en todo momento la forma en que debe contribuir al gasto público, como lo ha dicho la Corte.

La base es un elemento que debe venir determinado en ley, o por lo menos ser susceptible de determinación. La SCJN, en la jurisprudencia 2a./J. 155/2006, ha indicado que la ley debe señalar las bases para determinar el monto de los impuestos, es decir, no es obligación de la ley que crea el impuesto señalar concretamente la base, sino que basta con que ésta pueda ser determinada a través de ciertos procedimientos o cálculos.

Un ejemplo de una base determinada en ley es la del IVA: si el producto que compramos tiene un precio de 500 pesos, esa será la base sobre la cual apliquemos el 16%. En cambio, si se pregunta a una empresa a cuánto asciende el pago provisional de ISR que debe hacer en el mes de febrero de 2020, la respuesta requiere de ciertos cálculos antes de dar una respuesta. La LISR no establece una base determinada como en el ejemplo anterior, pero sí establece un procedimiento “susceptible de determinación”, es decir, que puede llegar a determinarse.

Para ello es necesario revisar el artículo 14 de la LISR. En este dispositivo se indica que, primero, se debe calcular el coeficiente de utilidad correspondiente al último ejercicio de doce meses por el que se hubiera o debió haberse presentado declaración. Para este efecto, la utilidad fiscal del ejercicio por el que se calcule el coeficiente se dividirá entre los ingresos nominales del mismo ejercicio. Ahora, la utilidad fiscal para el pago provisional se determi-

nará multiplicando el coeficiente de utilidad que corresponda, 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, y, en su caso, se disminuirán ciertos conceptos establecidos en ese numeral.

Los pagos provisionales serán las cantidades que resulten de aplicar la tasa establecida en el artículo 9o. de la LISR, sobre la utilidad fiscal que se determine, pudiendo acreditarse contra el impuesto a pagar los pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad. También se podrá acreditar contra dichos pagos provisionales la retención que se le hubiera efectuado al contribuyente en el periodo, en los términos del artículo 54 de esta Ley.

2. *Clasificación de las bases*

Para mí, existen tres criterios para clasificar a las bases gravables. El primer criterio atiende al grado de complejidad de la base; el segundo, a la certeza de su monto, y el último considera los elementos que integran la base.

a) *El grado de complejidad.* Bajo este criterio se agrupan dos tipos: aquellas que se pueden calificar como “bases simples” y otras, que se denominan “bases complejas”. La base simple se presenta cuando en su formación participa solamente un elemento. En realidad, es difícil hoy día encontrar la base de algún impuesto que tenga esta calidad. Algún ejemplo que resulta incuestionable son los denominados “impuestos adicionales”, que se causaban sobre el monto de algunos impuestos municipales o estatales que se debían pagar y que estuvieron vigentes en algunas entidades federativas hasta que la Corte los declaró inconstitucionales.

De acuerdo con esos gravámenes, si alguna persona se presentaba a pagar el impuesto predial ante la tesorería municipal, le indicaban el monto que debía pagar, supongamos 1,000 pesos. Al acudir a la caja le hacían saber que en realidad pagaría 1,250 pesos, porque ese monto incluía el 25% por concepto de “impuesto

adicional”. ¡Sí, un impuesto que tenía como base otro impuesto! Se trata de una base simple, porque en su integración sólo participa el monto del impuesto predial, y sobre él se aplicaba la tasa del 25%.

En cambio, la base será compleja cuando participan dos o más elementos en su formación, como en la base del ISR, en cuya determinación es preciso sumar los ingresos, por un lado, restar las deducciones, por otro, y un etcétera más, tal y como veremos en seguida.

b) *La certeza de su monto.* Dentro de esta clasificación se encuentran las “bases ciertas” y las “bases presuntas”. Existe una base cierta cuando ésta se construye por elementos objetivos y reales. Por ejemplo, la base del IVA; aquí el valor del bien o servicio materia del tributo es real y objetivo. Por el contrario, estaremos en presencia de una base presunta cuando se integra por elementos ficticios o artificialmente reconstruidos. Un ejemplo de una base presunta es la denominada “determinación presuntiva”, regulada en el artículo 55 del CFF. Ahí se indica que cuando un sujeto se oponga, por ejemplo, a una visita domiciliaria ordenada por las autoridades fiscales, éstas podrán determinar presuntivamente la utilidad, los ingresos, el valor de los actos o actividades gravadas. En este caso, la base no es real ni objetiva, sino presunta.

c) *Elemento constitutivo.* Integran esta división las “bases económicas” y las “bases no económicas”. Así, la mayoría de las bases de los impuestos se encuentran constituidas generalmente por el valor del bien gravado, es decir, una magnitud económica (como en el ISR, en el IVA, en el impuesto predial, en el impuesto sobre automóviles nuevos, etcétera); pero también existen otras magnitudes que el legislador utiliza para constituir las bases gravables, como el grado de alcohol de ciertas bebidas, el nivel de toxicidad de los fertilizantes, la cantidad de las grasas saturadas en los alimentos, etcétera, como se indica en el IESPS, o los centímetros cúbicos de las motocicletas, en el abrogado impuesto sobre tenencia de vehículos.

3. *Elementos para la determinación de la base*

Si bien indiqué que existen bases simples en algunos impuestos, en la mayoría de ellos las bases son complejas, integradas por varios elementos, como la base del ISR, la del IVA, la del IESPS, o la de muchos otros impuestos. El cualquier caso, esos elementos deben venir señalados en la Ley (2a./J. 110/2000).

Por supuesto que estos componentes son distintos en cada impuesto, de acuerdo con la naturaleza jurídica de éste. Por ejemplo, el ISR es un impuesto que gravita sobre el ingreso, y, por lo mismo, la deducción de los gastos necesarios para generar aquel ingreso es un ingrediente que no puede obviarse de su base gravable; en cambio, el IVA y el IESPS son impuestos que inciden sobre el consumo y requieren como parte esencial de su base gravable la traslación, como figura que permite hacer realidad la repercusión y recuperación del impuesto pagado por el sujeto pasivo.

Ahora, cuando aludo a los elementos que integran la base del impuesto, me refiero a aquellas figuras que permiten disminuir o incrementar esa base gravable. El legislador suele introducir figuras que alteran esa base con el objetivo de favorecer temporalmente ciertos sectores sociales, alguna rama de actividad económica o desalentar determinados comportamientos. La presencia de estos elementos se enmarca dentro de la facultad discrecional del legislador.

Por otro lado, es evidente que la base del ISR es la más compleja de todos los impuestos, por lo que no debe sorprender encontrar en él a la mayoría de los elementos que integran la base de cualquier impuesto. Por esa razón, si bien esta explicación está referida a todos los impuestos, seguiremos muy de cerca al ISR y sus elementos. Trataré de explicar las figuras que, según considero, son más significativas y comunes en cualquier gravamen. Me refiero a las siguientes:

- a) Las disminuciones o restas.
- b) Los factores de incremento o decremento.

- c) La acumulación extraordinaria de la base.
- d) Las deducciones.
- e) Las reducciones.
- f) Los acreditamientos.
- g) Los estímulos fiscales.
- h) Los subsidios fiscales.

Algunas de estas figuras no tienen más antecedente que la propia “inventiva” del legislador. Pasaré a analizar cada una de ellas.

a) *Las disminuciones o restas de la base.* Se trata de figuras sustractivas que se excluyen para integrar la base gravable que se toma en cuenta para obtener el monto del impuesto a pagar. Las disminuciones consisten en una “sustracción” de la base o de uno de sus elementos. Esto significa que las disminuciones o restas inciden tanto en alguno de los elementos que determinan la base como en la base misma, una vez determinada.

Es una figura que el legislador utiliza para ser aplicada exclusivamente sobre la base del impuesto. El legislador echa mano de ella cuando desea restar el monto o porcentaje de una figura tributaria al de otra de distinta naturaleza. En otras palabras, se *disminuye* de la base del impuesto uno de sus elementos. Es por eso que no encontraremos en la ley que la tasa, la tarifa o la cuota se disminuyan; éstas potencialmente podrían “reducirse”, como tendré ocasión de explicar.

En algunas ocasiones, el legislador utiliza esta figura como vía para otorgar un beneficio fiscal,¹¹² pero en otros sirve como me-

¹¹² Por ejemplo, en la LIF para 2018 se concedió un estímulo fiscal en el artículo 16-VIII, “consistente en disminuir de la utilidad fiscal determinada de conformidad con el artículo 14, fracción II de dicha Ley, el monto de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el mismo ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. El citado monto de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas se deberá disminuir, por partes iguales, en los pagos provisionales correspondientes a los meses de mayo a diciembre del ejercicio fiscal. La disminución a que se refiere este artículo se realizará en los pagos

canismo indispensable para cumplir con la lógica del tributo. De esta suerte, las disminuciones tienen un doble carácter. En el primer caso se trata de un elemento esencial del tributo; en el segundo, un elemento contingente.

En efecto, la “disminución o resta” es una figura que cuando se aplica sobre la base del impuesto puede tener un objetivo meramente promocional o desalentador de conductas; por ejemplo, cuando aparece disfrazada de un estímulo fiscal. En ese sentido, la disminución es un elemento contingente del mismo.

En cambio, cuando se aplica para darle coherencia a la estructura del tributo, se convierte en una figura necesaria para éste; adquiere la calidad de elemento esencial. Por ejemplo, de la legislación positiva en materia del ISR puede advertirse que la *disminución* como figura sustractiva incide sobre aquellos elementos que integran la base: los ingresos acumulables, las deducciones autorizadas, la utilidad fiscal y las pérdidas fiscales.

Es decir, el legislador puede autorizar “disminuir” cada uno de estos elementos para aminorar la carga fiscal de los sujetos, bien para favorecerlos directamente a ellos o indirectamente a otros sujetos. Como ejemplo tenemos las “disminuciones” reguladas en el artículo 9o. de la LISR:

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

I. Se obtendrá la utilidad fiscal *disminuyendo* de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, *las deducciones autorizadas* por este Título y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos

provisionales del ejercicio de manera acumulativa. Conforme a lo establecido en el artículo 28, fracción XXVI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el monto de la participación de los trabajadores en las utilidades que se disminuya en los términos de este artículo en ningún caso será deducible de los ingresos acumulables del contribuyente”. Para 2019 ese beneficio ya se había incorporado en la LISR en el artículo 14-II.

del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

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

Lo mismo sucede cuando se aborda la materia del IESPS. La “disminución” regulada en el artículo 18 afecta el valor del servicio, esto es, la base del impuesto. Dice este precepto:

Artículo 18. Para calcular el impuesto por la realización de las actividades a que se refiere el inciso B) de la fracción II del artículo 2o. de esta Ley, se considerará como valor el total de las cantidades efectivamente percibidas de los participantes por dichas actividades. En los juegos o sorteos en los que se apueste, se considerará como valor el monto total de las apuestas.

Los valores a que se refiere este artículo se podrán *disminuir* con el monto de los siguientes conceptos:

I. Los premios efectivamente pagados o entregados conforme a las disposiciones aplicables.

II. Las cantidades efectivamente devueltas a los participantes.

b) *Los factores de decremento o incremento de la base*. Son figuras aditivas o sustractivas, según sea el caso, que permiten determinar presuntivamente un porcentaje de la base real. Esto porque el legislador estima que existe un incremento o decremento efectivo que debe acumularse o separarse de la base.

A diferencia de la figura siguiente (acumulación extraordinaria de la base en la que se presume la existencia de uno de sus elementos), en este caso el incremento o decremento en el patrimonio del sujeto pasivo es cierto, real. El patrimonio del sujeto pasivo en verdad aumenta o disminuye, aun cuando no se refleje como suma o resta de dinero efectivo. Por tratarse entonces de una modificación positiva del patrimonio, amerita una variación en la base gravable.

En este sentido se ha pronunciado el alto tribunal del país, al resolver el Amparo en revisión 1332/88, *Compañía Hotelera El Presidente, S. A. de C. V.*, del 21 de febrero de 1991, al reconocer que

“El objeto del impuesto sobre la renta a cargo de las sociedades mercantiles lo es precisamente la riqueza integral o renta del sujeto pasivo, entendida en un sentido amplio como cualquier modificación positiva que sufra el patrimonio”.

Como ejemplos de factores que incrementan la base tenemos:

- 1) El ajuste anual por inflación acumulable, regulado, entre otros, en los artículos 18-X y 44 de la LISR.
- 2) La ganancia cambiaria, que se presenta cuando las personas teniendo deudas o créditos, en moneda extranjera, obtengan ganancia cambiaria derivada de la fluctuación de dicha moneda (artículos 90 y 143 de la LISR).
- 3) El remanente ficto o distribuible para las personas morales con fines no lucrativos (artículos 79 y ss., LISR).
- 4) Los intereses devengados a favor en el ejercicio (artículo 18-IX, LISR).
- 5) El factor de actualización (artículos 6, 19, 31 de la LISR).
- 6) El coeficiente de utilidad (artículo 14, LISR).
- 7) El faltante de bienes en los inventarios (artículo 8, LIVA).
- 8) Se presumirá, salvo prueba en contrario, como ingreso derivado de la enajenación del crédito comercial, la diferencia que exista entre el precio de mercado que tengan los activos en la fecha en que se transfiera su propiedad y el monto total de la contraprestación pactada, cuando este último sea mayor (artículo 172-IV, LISR).
- 9) Deudas perdonadas por el acreedor (artículo 142-I, LISR).
- 10) Los alimentos que no tengan la etiqueta de contenido nutricional, se presumirá, salvo prueba en contrario, que tienen una densidad calórica igual o superior a 275 kilocalorías por cada 100 gramos (artículo 2-I-J, LIESPS).
- 11) Las omisiones previstas en los artículos 23, 23-A y 23-B de la LIESPS.¹¹³

¹¹³ “Artículo 23. Cuando el contribuyente omita registrar adquisiciones de materia prima, se presumirá, salvo prueba en contrario, que éstas fueron utilizadas para elaborar productos por los que se está obligado al pago del impuesto

Por el contrario, como ejemplos de factores que decrecen la base, tenemos los siguientes:

- 1) Las deducciones ciegas, para el caso de los ingresos derivados de arrendamientos de inmuebles de las personas físicas en el ISR.
- 2) El ajuste anual por inflación deducible.
- 3) La pérdida cambiaria que se regula en la LISR para las personas morales.
- 4) Las erogaciones estimadas reguladas en el artículo 30 de la LISR.
- 5) Las restas de ingresos (por ejemplo, la regulada en el artículo 19, LISR, en el cual se prevé que los contribuyentes restarán del ingreso obtenido por la enajenación de terrenos el monto original de la inversión).

c) *Acumulación extraordinaria de la base.* Ésta se presenta cuando el legislador *presume* que existe un elemento de la base o que existe en un monto mayor al aparente (un ingreso para el ISR o una enajenación de bienes o servicios para el IVA o el IESPS) y lo acumula a la base gravable, incrementándola. Se pueden señalar los siguientes supuestos:

- 1) La presunción de ingresos regulada en el artículo 18-I de la LISR, en relación con los artículos 56, 59 a 62 del CFF.
- 2) La presunción de utilidad (artículos 55 CFF y 140-V, LISR).

establecido en esta Ley, que estos productos fueron enajenados y efectivamente cobrados en el mes en que se adquirieron las materias primas y que el impuesto respectivo no fue declarado.

Cuando el contribuyente omite registrar empaques, envases o sus accesorios, u omite informar sobre el control, extravío, pérdida, destrucción o deterioro de marbetes o precintos, se presumirá, salvo prueba en contrario, que dichos faltantes se utilizaron para el envasado o empaquetado de productos por los que se está obligado al pago del impuesto establecido en esta Ley, que estos productos fueron enajenados y efectivamente cobrados en el mes en que se adquirieron los empaques, envases, accesorios, marbetes o precintos, y que el impuesto respectivo no fue declarado”.

- 3) El faltante de bienes en los inventarios (artículos 8 de la LIVA y 7, LIESPS).
- 4) La discrepancia fiscal, es decir, cuando el monto de las erogaciones en un año de calendario sea superior a los ingresos declarados por el contribuyente (artículo 91-III de la LISR).
- 5) Se estima que el salario por trabajo es totalmente del trabajador (artículo 94, LISR).
- 6) Los ingresos por actividad empresarial o por la prestación de servicio profesional los obtienen en su totalidad quienes las realicen (artículo 100, LISR).
- 7) Se presume que la suscripción de títulos de crédito, por el contribuyente, diversos al cheque, constituye garantía del pago del precio o de la contraprestación pactada por la actividad empresarial o por el servicio profesional (artículos 105 y 147-IX, LISR).
- 8) Se entiende que son ingresos la parte proporcional que corresponda al contribuyente del remanente distribuible que determinen las personas morales a que se refiere el título III de esta Ley, siempre que no se hubiera pagado el impuesto a que se refiere el último párrafo del artículo 79 de la misma Ley (artículo 142-X, LISR).
- 9) Se presume, salvo prueba en contrario, que los artistas, deportistas o personas que presenten el espectáculo público, tienen participación directa o indirecta de los beneficios que obtenga el prestador de servicios que otorgue el uso temporal o enajene dichos bienes (artículo 170, LISR).
- 10) Los ingresos relativos a regímenes fiscales preferentes son los generados en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito por las entidades extranjeras y los que hayan sido determinados presuntamente por las autoridades fiscales, aun en el caso de que dichos ingresos no hayan sido distribuidos por ellas a los contribuyentes (artículo 176, LISR).
- 11) Cuando el precio o contraprestación pactados por la enajenación de bienes, la prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes se pague me-

dian­te cheque, se considera que el valor de la operación, así como el impuesto al valor agregado trasladado correspondiente, fueron efectivamente pagados en la fecha de cobro del mismo o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración (artículo 1-B, LIVA).

- 12) Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente el precio en que los contribuyentes enajenaron los productos a que se refiere esta Ley, utilizando, indistintamente, cualquiera de los métodos establecidos en el CFF o los que se indican en el artículo 24 de la LIESPS.
- 13) Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente que se enajenaron los bienes que el contribuyente declara como mermas en los procesos de producción o envasamiento, cuando éstas excedan de los porcentajes que indica el artículo 25 de la LIESPS.

d) *Las deducciones de la base.* En términos generales, las “deducciones” son todas aquellas partidas que la ley permite restar de los ingresos acumulables de los sujetos para así conformar la base gravable. Están presentes en aquellos impuestos que gravan el ingreso o la renta de las personas. Ahora bien, estimo necesario distinguir tres categorías de deducciones, cuya naturaleza jurídica es distinta:

1) *Deducciones empresariales.* Son componentes que fueron indispensables para generar el ingreso de una persona, y, por lo tanto, su reconocimiento en ley resulta necesario. Son los costos de producción del ingreso. Se trata de elementos que disminuyen los ingresos brutos, a fin de determinar una utilidad, en caso de que los ingresos excedan a las deducciones, o bien una pérdida, en el caso contrario. En estricto sentido son las únicas deducciones, esto es, el concepto de deducción debería reservarse únicamente a estas partidas; son aplicables a aquellas personas (físicas o morales) que se dedican a actividades empresariales. El resto de deducciones tienen naturaleza jurídica distinta, pero el legislador también las ha denominado “deducciones”.

En la LISR se indica cuáles son las deducciones autorizadas y cuáles los requisitos que deben reunir para que se autorice tal deducción. En otras palabras, no basta que se trate de una erogación indispensable para generar el ingreso, sino que tal deducción debe reconocerse en la ley y reunir ciertos requisitos, sin los cuales no está permitido que tal erogación se deduzca o se reste de los ingresos obtenidos. La Corte califica este tipo de deducciones como “estructurales”.

Para el alto tribunal, siguiendo las tesis de jurisprudencia 1a./J 103/2009 y 1a./J 15/2011, estas deducciones son identificadas como figuras sustractivas o minorativas, que tienen como funciones, entre otras, subjetivizar el gravamen, adecuándolo a las circunstancias personales del contribuyente; frenar o corregir los excesos de progresividad; coadyuvar a la discriminación cualitativa de rentas, o bien rectificar situaciones peculiares derivadas de transferencias de recursos, que son un signo de capacidad contributiva. En este rubro se ubican las deducciones que, por regla general, el legislador debe reconocer en acatamiento al principio de proporcionalidad tributaria para que el impuesto resultante se ajuste a la capacidad contributiva de los causantes.

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

2) *Deducciones personales.* Sólo son aplicables a las personas físicas o naturales. En mi opinión, estas deducciones personales, junto con los ingresos exentos para las personas físicas, integran el

ámbito del mínimo personal y familiar reconocido en la Constitución. Se trata de los “mínimos constitucionales” infranqueables para el legislador; es decir, el conjunto de ingresos y gastos destinados a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente.

En mi opinión, este espectro se forma de círculos concéntricos. El núcleo impenetrable al tributo son los ingresos exentos (algunos de ellos regulados en el artículo 93 de la LISR, aunque no todos los ahí enumerados se puedan calificar dentro del concepto de “mínimo vital”). Pero no sólo con base en la exención de ingresos se logra proteger ese mínimo personal y familiar. Conforme uno se separa de ese núcleo duro de ingresos, el legislador debe seguir protegiendo el umbral mínimo personal y familiar, aunque ahora lo deba hacer a través del gasto de las personas, y eso se logra a través de reconocer las deducciones personales. Más allá de este nivel, el legislador puede seguir ofreciendo mayor cobertura, pero sólo podrá hacerlo por conducto de las deducciones promocionales.

La definición de frontera entre los ingresos exentos y los gastos deducibles personales se confiere al legislador constituyente. En cambio, la línea divisoria entre las deducciones personales y las deducciones promocionales es una facultad discrecional del legislador ordinario.

Ésa fue una de las discusiones centrales de la reforma fiscal de 2014 a la LISR. El legislador ordinario topó las deducciones personales a la cantidad que resulte menor entre cinco salarios mínimos generales elevados al año, o del 15⁰% del total de los ingresos del contribuyente, incluyendo aquellos por los que no se pague el impuesto.

La Corte confirmó esta modificación legal sosteniendo que no había vulneración a la proporcionalidad,¹¹⁴ al mínimo vital¹¹⁵ y a la

¹¹⁴ 10a. Época; 1a. Sala; *Gaceta S.J.F.*; libro 65, abril de 2019; tomo I; pág. 591. 1a./J. 28/2019 (10a.).

¹¹⁵ 10a. Época; 2a. Sala; *Gaceta S.J.F.*; libro 40, marzo de 2017; tomo II; pág. 821. 2a./J. 27/2017 (10a.).

salud,¹¹⁶ desdibujando la frontera entre las deducciones personales y las promocionales. El tribunal supremo del país envió, en mi opinión, un erróneo mensaje de que el legislador ordinario podía modificar de forma caprichosa esa línea, al calificar esas deducciones de “no estructurales”,¹¹⁷ e inoperantes los agravios contra ellas.¹¹⁸

3) *Deducciones promocionales*. La Corte las identifica como deducciones no estructurales o beneficios. Son figuras sustractivas que también auxilian en la configuración de las modalidades de la base imponible del impuesto sobre la renta, pero que, a diferencia de las empresariales, tienen como objetivo conferir o generar posiciones preferenciales, o bien pretender obtener alguna finalidad específica, ya sea propia de la política fiscal del Estado o de carácter extrafiscal.

Estas deducciones son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional, y pueden suscribirse entre los denominados “gastos fiscales”, es decir, los originados por la disminución o reducción de tributos, traducándose en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social; tales deducciones sí pueden equipararse o sustituirse por subvenciones públicas, pues en estos beneficios se tiene como objetivo prioritario plasmar criterios de extrafiscalidad justificados en razones de interés público.

Un claro ejemplo son los donativos deducibles que la LISR reconoce a favor de las personas físicas y las personas morales.

e) *Las reducciones de la base* se configuran cuando ésta es inferior a la normal en función de una determinada política económica que se implementa mediante el impuesto. La reducción opera en la base imponible o en el tipo a aplicar, y se concede a determinados contribuyentes debidamente identificados (singularmente),

¹¹⁶ 10a. Época; 2a. Sala; *Gaceta S.J.F.*; libro 54, mayo de 2018; tomo II; pág. 1384. 2a./J. 47 /2018 (10a.).

¹¹⁷ 10a. Época; 2a. Sala; *Gaceta S.J.F.*; libro 40, marzo de 2017; tomo II; pág. 824. 2a./J. 26/2017 (10a.).

¹¹⁸ 10a. Época; 2a. Sala; *Gaceta S.J.F.*; libro 40, marzo de 2017; tomo II; pág. 826. 2a./J. 24/2017 (10a.).

por cuestiones de política económica. El legislador utiliza las reducciones para aminorar el monto o porcentaje de una misma figura. Cuando se aplica una reducción, es claro que se trata de un elemento al que deben aplicarse los principios de justicia tributaria, pues éstos inciden sobre elementos esenciales del tributo. Cuando la reducción incide sobre la base del impuesto, obvio es suponer que aquélla sólo se presenta cuando esta base ya está determinada.

Un ejemplo era el artículo 16-IX de la Ley de Ingresos de la Federación para 2018, que otorgaba a las empresas que realizaban donativos de alimentos, una reducción del 5% sobre el costo de lo vendido (que es una deducción en el ISR para personas morales).

Estas reducciones suelen encubrir verdaderas “deducciones adicionales”, como en el caso anterior. Para lograr este objetivo, el legislador suele regularlas en la LIF, que se renueva año con año, y no en la ley sustantiva. Se trata de una regulación con fines extrafiscales y sujeta a la discrecionalidad del legislador.

f) *Los acreditamientos de la base.* Es el reconocimiento u otorgamiento de un crédito de naturaleza económica que un contribuyente tiene a su favor contra la hacienda pública para liberarlo de otras obligaciones tributarias sustantivas. En términos estrictamente jurídicos, los acreditamientos son “compensaciones”, es decir, que el contribuyente y la autoridad fiscal reúnen la calidad de deudor y acreedor recíprocamente, provocando que ambas deudas se reduzcan hasta la cantidad que importe la menor.

El acreditamiento es una figura tributaria muy versátil, pues el legislador echa mano de ella tanto para alterar la base del gravamen como la cuota ordinaria o la cuota tributaria. Al igual que las disminuciones, los acreditamientos pueden tener carácter esencial del tributo o una calidad meramente accidental.

Cuando el acreditamiento resulta esencial para cumplir con la lógica del gravamen, como sucede en el impuesto al valor agregado (que fue diseñado normativamente para causarse sobre el precio de venta, y busca incidir sobre el valor que se añade en las distintas etapas de producción y distribución de satisfactores,

pretendiendo pesar en el consumidor final), es claro que altera la base gravable; en tal virtud, de no otorgarse el derecho al acreditamiento, cualquier compra, aun las intermedias, resentiría el gravamen acumulativamente, con lo cual se desvirtúa el propósito de la contribución, al incrementarse la base injustificadamente. El artículo 4o. de la LIVA aclara el concepto de acreditamiento, al indicar:

Artículo 4o. El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según sea el caso.

Para los efectos del párrafo anterior, se entiende por impuesto acreditable el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate.

Por lo tanto, a los créditos relativos que obedecen a razones esenciales les resultan aplicables las garantías constitucionales en materia tributaria, pues se trata de créditos que el legislador debe reconocer, es decir, que no otorga una concesión graciosa, y que permiten la consecución de los fines propios del tributo en el marco de la capacidad contributiva de los causantes.

Por otra parte, los créditos fiscales o acreditamientos otorgados por el Estado pueden tener carácter accidental, y se constituyen en beneficios para los sujetos. En muchas ocasiones están disfrazados de estímulos fiscales. Un par de ejemplos tal vez pueda ilustrar mejor el tema. El primero se contiene en el artículo 202 de la LISR, que establece:

Artículo 202. Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes del impuesto sobre la renta que efectúen proyectos de investigación y desarrollo tecnológico, consistente en aplicar un crédito fiscal equivalente al 30% de los gastos e inversiones realizados en el ejercicio en investigación o desarrollo de tecnología, contra el impuesto sobre la renta causado en el ejercicio en que se determine dicho

crédito. El crédito fiscal no será acumulable para efectos del impuesto sobre la renta.

Debo recordar que los gastos e inversiones son deducibles, de suerte que afectan la base, por lo que otorgar un crédito fiscal sobre ellos implica incidir en esa base.

El otro ejemplo se prevé en el artículo 203, que indica:

Artículo 203. Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes del impuesto sobre la renta, consistente en aplicar un crédito fiscal equivalente al monto que, en el ejercicio fiscal de que se trate, aporten a proyectos de inversión en infraestructura e instalaciones deportivas altamente especializadas, así como a programas diseñados para el desarrollo, entrenamiento y competencia de atletas mexicanos de alto rendimiento, contra el impuesto sobre la renta del ejercicio y de los pagos provisionales del mismo ejercicio, causado en el ejercicio en que se determine el crédito.

g) *Estímulos fiscales para la base.* Cuando los estímulos y subsidios se engarzan en la estructura del impuesto, se les califica de fiscales. En algunas ocasiones estos estímulos permiten modular la base del gravamen. Esta figura es un medio, no un fin. Lo que permite modular la base no es el estímulo en sí, sino que éste es sólo un revestimiento, porque lo que realmente modifica la base es una “reducción” una “disminución”, una “deducción adicional”, un “acreditamiento”, etcétera, que se contiene en un estímulo fiscal. En otras palabras, el estímulo fiscal no tiene una naturaleza jurídica propia; es un sustantivo que adquiere la naturaleza de la figura jurídica que arropa. Un claro ejemplo de ello viene indicado en el artículo 186 de la LISR:

Artículo 186. Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes, personas físicas o morales del impuesto sobre la renta, que empleen a personas que padezcan discapacidad motriz, que para superarla requieran usar permanentemente prótesis, muletas o sillas de ruedas; mental; auditiva o de lenguaje, en un ochenta por ciento o más de la capacidad normal o tratándose de invidentes.

El estímulo fiscal consiste en poder *deducir* de los ingresos acumulables del contribuyente para los efectos del impuesto sobre la renta por el ejercicio fiscal correspondiente, un monto equivalente al 25% del salario efectivamente pagado a las personas antes señaladas. Para estos efectos, se deberá considerar la totalidad del salario que sirva de base para calcular, en el ejercicio que corresponda, las retenciones del impuesto sobre la renta del trabajador de que se trate, en los términos del artículo 96 de esta Ley. El estímulo fiscal a que se refiere este párrafo será aplicable siempre que los contribuyentes obtengan el certificado de discapacidad expedido por el Instituto Mexicano del Seguro Social, respecto de los citados trabajadores.

Se otorga un estímulo fiscal a quien contrate adultos mayores, consistente en *deducir* de sus ingresos acumulables para los efectos del impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal correspondiente, el equivalente al 25% del salario efectivamente pagado a las personas de 65 años y más. Para estos efectos, se deberá considerar la totalidad del salario que sirva de base para calcular, en el ejercicio que corresponda, las retenciones del impuesto sobre la renta del trabajador de que se trate, en los términos del artículo 96 de esta Ley.

Los contribuyentes que apliquen los beneficios previstos en este artículo, deberán cumplir con las obligaciones contenidas en el artículo 15 de la Ley del Seguro Social.

Como podrá observarse, este artículo contiene dos estímulos fiscales. El primero, dirigido a los patrones que contraten personas que padezcan discapacidad motriz, y el segundo, también dirigido a los patrones que contraten adultos mayores. Ambos estímulos en realidad son una “deducción adicional”, dado que permite a los patrones deducir de sus ingresos acumulables para los efectos del impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal correspondiente, el equivalente al 25% del salario efectivamente pagado a cualquiera de esos trabajadores.

Otro ejemplo viene indicado en el artículo 16-A-VIII, de la LIF para 2020, que indica:

VIII. Se otorga un estímulo fiscal a las personas físicas y morales residentes en México que enajenen libros, periódicos y revistas, cu-

yos ingresos totales en el ejercicio inmediato anterior no hubieran excedido de la cantidad de seis millones de pesos, y que dichos ingresos obtenidos en el ejercicio por la enajenación de libros, periódicos y revistas represente al menos el 90% de los ingresos totales del contribuyente en el ejercicio de que se trate.

El estímulo a que se refiere el párrafo anterior consiste en una *deducción adicional* para los efectos del impuesto sobre la renta, por un monto equivalente al 8% del costo de los libros, periódicos y revistas que adquiriera el contribuyente.

Lo importante es que estos estímulos fiscales están sujetos a los principios de justicia tributaria. Son elementos inescindibles de la base, y por lo mismo, corren la misma suerte que ésta en cuanto al respeto que deben guardar de los principios tributarios.

IV. TASA, CUOTA O TARIFA DEL GRAVAMEN

1. *Conceptos*

En la legislación tributaria mexicana existe diferencia entre estos conceptos. No es lo mismo una tarifa, una tasa, que una cuota. El denominador común entre una tasa y una tarifa es que se trata de un parámetro o unidad que debe aplicarse a la base imponible para obtener la cuantía del impuesto a pagar. En estricto sentido jurídico, cuando esa unidad o parámetro es un porcentaje de la base, se le denomina “tasa”; en cambio, cuando esa unidad es una cantidad fija y determinada, estamos frente a una “cuota”; y, finalmente, cuando esa unidad o parámetro se construye de la combinación entre una tasa y una cuota, obtendremos una “tarifa”.

De esta forma, en la legislación nacional existe:

a) *La tasa*. Constituye un porcentaje de la base, y por eso permanece constante a pesar de que la base varíe, de manera que la obligación aumenta en proporción constante al aumentar la base imponible. Un ejemplo de esto es la tasa general del 16% que todos debemos pagar en el IVA. Este porcentaje es inalterable, sea

que la compra que realicemos tenga un valor de cien o de cien mil pesos. Lo mismo sucede con la tasa del 30% que debe aplicarse sobre el resultado fiscal para efectos de determinar la obligación de las personas morales en la LISR.

b) *La cuota*. Se trata de un monto fijo determinado por el legislador para ser aplicado a la base. Ese monto se indica siempre en pesos y centavos. Es el caso, por citar algún ejemplo, de las cuotas del IESPS reguladas en el artículo 2-A, que indica:

Artículo 2o.-A. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 2o., fracción I, incisos D), y H), en la enajenación de gasolinas y diésel en el territorio nacional, se aplicarán las cuotas siguientes:

- I. Gasolina menor a 92 octanos 40.52 centavos por litro.
- II. Gasolina mayor o igual a 92 octanos 49.44 centavos por litro.
- III. Diésel 33.63 centavos por litro.

c) *La tarifa*. Ésta aumenta al aumentar la base imponible, de modo que, a aumentos sucesivos e iguales de la base, corresponden aumentos más que proporcionales en la cuantía de la obligación tributaria. Para alcanzar este objetivo, el legislador echa mano de una cuota fija y de tasas diferenciadas. Es utilizada por la legislación fiscal por su aparente equidad. Existen dos modalidades de esta misma tarifa: la progresiva continua y la progresiva por escalones.

1) *Tarifa progresiva continua*. Ésta se presenta en el caso de algunos impuestos prediales cuando se afirma que “sobre los primeros \$70,000 del valor catastral se pagará, 2 al millar. Sobre el excedente, 3 al millar”. Como puede observarse, el legislador inicia con una cuota (dos al millar de 70,000 pesos del valor catastral siempre serán 140 pesos), y después aplica una tasa de tres al millar por el valor catastral excedente del inmueble.

2) *Tarifa progresiva por escalones*. En ésta la base imponible aparece dividida en escalones, a cada uno de los cuales se aplica una tasa proporcional más elevada que la correspondiente al escalón anterior. Es decir, la base imponible se divide en secciones o fracciones sucesivas, y a cada sección se le aplica una tasa cada vez

mayor. Este sistema es más equitativo que los anteriores, porque se adapta mejor a la capacidad contributiva de las personas. Se aplica en el impuesto sobre la renta. Por ejemplo, el artículo 152 de esta ley establece:

<i>Límite inferior</i>	<i>Límite superior</i>	<i>Cuota fija</i>	<i>Porcentaje para aplicarse sobre el excedente del límite inferior</i>
<i>Pesos</i>	<i>Pesos</i>	<i>Pesos</i>	<i>%</i>
0.01	5,952.84	0.00	1.92
5,952.85	50,524.92	114.29	6.40
50,524.93	88,793.04	2,966.91	10.88
88,793.05	103,218.00	7,130.48	16.00
103,218.01	123,580.20	9,438.47	17.92
123,580.21	249,243.48	13,087.37	21.36
249,243.49	392,841.96	39,929.05	23.52
392,841.97	750,000.00	73,703.41	30.00
750,000.01	1,000,000.00	180,850.82	32.00
1,000,000.01	3,000,000.00	260,850.81	34.00
3,000,000.01	En adelante	940,850.81	35.00

Se advierte de este ejemplo que el legislador prevé una cuota fija, y a partir de ella, por el excedente, se aplica una tasa proporcional. Este juego entre cuota fija y tasa proporcional permite aproximarse de mejor manera a la capacidad contributiva de los sujetos.

2. Libertad de configuración legislativa de la tasa, tarifa o cuota

La SCJN ha establecido que el legislador cuenta con un margen amplio para configurar la proporcionalidad tributaria al de-

finir las tasas o tarifas en cada gravamen, dejando a los “procesos democráticos el determinar los componentes para establecer tales distinciones” (entre los diversos sujetos). Asimismo, en esta tesis, el más alto tribunal del país indicó que

...la determinación de la justicia en la tributación debe considerar los siguientes elementos:

a) Que la determinación de la tasa máxima forma parte del ámbito amplio de configuración política que el Tribunal Constitucional debe reconocer al legislador tributario;

b) Que dicha determinación puede ser tomada considerando al sistema tributario en lo general, de tal manera que la tasa o tarifa máxima del impuesto sobre la renta puede obedecer a la definición de la tasa aplicable en otros gravámenes;

c) Que el fenómeno financiero público no se agota en la propia recaudación, sino que su análisis puede abarcar también el aspecto relativo a la forma en que se distribuye el gasto público; y, finalmente,

d) Que el “sacrificio” que la tributación puede significar en cada caso es un elemento eminentemente subjetivo, con base en el cual podrían llegar a desprenderse postulados generales, mas no estructuras técnicas ni parámetros de medición que pretendan ser objetivos y aplicables en la práctica.

En esa virtud, la Corte concluye que la Constitución no otorga elementos definitivos que le permitan emitir un pronunciamiento sobre la suficiencia o corrección del tipo tributario al que deba ajustarse el gravamen. Por ello, el juicio relativo a la proporcionalidad del gravamen debe limitarse a verificar si la tributación se ajusta a la capacidad contributiva de los gobernados, conforme a una banda —cuya apreciación y medida corresponde al propio legislador—, en la que el parámetro más bajo, en el cual no debe penetrar la tributación, es el mínimo existencial o mínimo vital que permite la subsistencia del causante como agente titular de derechos y obligaciones en un Estado social y democrático de Derecho; mientras que el parámetro máximo lo constituye la no confiscatoriedad del gravamen, de tal suerte que no se agote el patrimonio del causante o la fuente de la que deriva la obligación tributaria.

Esta deferencia al legislador para la delimitación de los elementos integrantes de la tabla que contiene la tarifa obedece a la intención de otorgar plena vigencia al principio democrático, dado que las circunstancias que se han descrito reflejan la dificultad para lograr consensos en torno a quiénes deben recibir el mismo trato frente a la ley, y quiénes son lo suficientemente distintos para pagar mayores impuestos o recibir más beneficios (Tesis: 1a. CCL/2007).

3. *Elementos para la determinación de la tasa o tarifa*

a) *La reducción.* La tasa, cuota o tarifa del impuesto puede verse afectada por la reducción como figura tributaria. Se concede a determinados contribuyentes debidamente identificados (singularmente), por cuestiones de política económica. El legislador utiliza esta figura cuando desea disminuir el monto o porcentaje de la propia tarifa. Un ejemplo es la reducción de la tarifa del IVA que se regula en el artículo 23-II, inciso a), de la LIF para 2020, que indica:

II. Los contribuyentes a que se refiere el presente artículo, por las actividades realizadas con el público en general en las que determinen el impuesto al valor agregado y el impuesto especial sobre producción y servicios con el esquema de porcentajes a que se refiere la fracción I del presente artículo, podrán aplicar un estímulo fiscal en la forma siguiente:

a) A los impuestos al valor agregado y especial sobre producción y servicios determinados mediante la aplicación de los porcentajes, se le aplicarán los porcentajes de reducción que se citan a continuación, según corresponda al número de años que tenga el contribuyente tributando en el Régimen de Incorporación Fiscal:

TABLA	
Años	Porcentaje de reducción (%)
1	100
2	90

TABLA	
<i>Años</i>	<i>Porcentaje de reducción (%)</i>
3	80
4	70
5	60
6	50
7	40
8	30
9	20
10	10

b) *El estímulo o subsidio fiscal.* En el derecho mexicano se regula su otorgamiento por dos vías: la del ingreso de orden impositivo (subsidio o estímulo tributario) y la del gasto público (subsidio o estímulo presupuestario). Cuando se aplican sobre la tasa, tarifa o cuota, es claro que se trata de subsidios o estímulos de carácter tributario, pues inciden en un elemento esencial del tributo.

En ese tenor, el subsidio en materia impositiva tiene la naturaleza jurídica de una medida desgravatoria o exoneradora de carácter parcial, pues no impide el surgimiento de la obligación fiscal generada por la actualización del hecho imponible de que se trate, sino que opera en uno de los elementos denominados “medurables” o “cuantitativos” de la contribución, que es la tasa, tarifa o cuota aplicable a la base gravable, ya que constituye un apoyo económico que el titular de la potestad tributaria normativa concede de manera indirecta, mediante el sacrificio del cobro parcial o porcentual del monto de la contribución respectiva, desactivando en cierta medida el derecho de cobro sobre la cuota, a efecto de proteger actividades que se consideran prioritarias para el desarrollo del país o para incentivar el consumo o racionalización de un servicio público, y de esa manera velar por el poder adquisitivo de los consumidores.

Los estímulos, al igual que los subsidios, pueden tener carácter fiscal o no. Cuando los estímulos tienen relevancia impositiva, forman parte de los elementos esenciales o se adicionan a la mecánica de los tributos, pues se entiende que con ellos se sigue valorando la capacidad contributiva, aunque el Estado decida no recaudar una parte del monto que corresponde pagar al contribuyente.

Así, la SCJN, en las jurisprudencias 2a./J 185/2010 y 2a./J 21/2018, anota:

Esta diferencia material conlleva a que a ciertos estímulos fiscales les sean aplicables los principios de justicia fiscal y a otros no, en tanto que, si ese beneficio de algún modo refiere a la capacidad contributiva, la constitucionalidad debe estudiarse a la luz de dichos principios, ya que a partir de este hecho pueden vincularse con la proporcionalidad y la equidad impositivas.

V. CUOTA ORDINARIA O IMPUESTO CAUSADO

Como ya adelantamos, una vez obtenida la base y aplicada sobre ella la tasa o tarifa, el resultado será la cuota ordinaria o impuesto causado. Trataré de explicar algunos aspectos de esta figura.

Este concepto encuentra su raíz en diversas leyes tributarias federales. Por citar algunos ejemplos: el artículo 163 de la LISR, al indicar: “Para aplicar lo dispuesto en este párrafo, el residente en México deberá manifestar por escrito a las autoridades fiscales su decisión de asumir voluntariamente la responsabilidad solidaria en el pago del *impuesto causado*”.¹¹⁹

Lo mismo puede hallarse en el artículo 176, que establece:

¹¹⁹ El artículo 76-A III-b indica: “Indicadores de localización de las actividades económicas en las jurisdicciones fiscales en las que opera el grupo empresarial multinacional en el ejercicio fiscal correspondiente, los cuales deberán incluir la jurisdicción fiscal; el ingreso total, distinguiendo el monto obtenido con partes relacionadas y con partes independientes; utilidades o pérdidas antes de impuestos; impuesto sobre la renta efectivamente pagado; impuesto sobre la

Se considerará que los ingresos están sujetos a un régimen fiscal preferente cuando el *impuesto sobre la renta efectivamente causado* y pagado en el país o jurisdicción de que se trate sea inferior al *impuesto causado* en México en los términos de este artículo por la aplicación de una disposición legal, reglamentaria, administrativa, de una resolución, autorización, devolución, acreditamiento o cualquier otro procedimiento.

La *cuota ordinaria* o *impuesto causado* es el monto resultante de aplicar la tasa o tarifa a la base gravable. Tiene como característica que siempre es de signo positivo (o puede ascender a cero pesos con cero centavos, cuando se está ante escenarios de tasa cero en tributos como el impuesto al valor agregado). Puedo afirmar que se trata de una suma aritmética simple, por cuanto no hay elemento que se sume o reste de esta operación. Sencillamente, a la base se le aplica la tasa o tarifa obteniendo así la cuota ordinaria o impuesto causado.

Es el caso del IESPS, tratándose de la enajenación de bebidas alcohólicas reguladas en el artículo 2.

Indica este dispositivo:

Artículo 2o. Al valor de los actos o actividades que a continuación se señalan, se aplicarán las tasas y cuotas siguientes:

I. En la enajenación o, en su caso, en la importación de los siguientes bienes:

A) Bebidas con contenido alcohólico y cerveza:

1. Con una graduación alcohólica de hasta 14° G.L.26.5%.
2. Con una graduación alcohólica de más de 14° y hasta 20° G.L.30%.
3. Con una graduación alcohólica de más de 20°G.L53%.

Dado que el IESPS no se traslada en forma expresa y por separado al consumidor final, sino que viene implícito en el precio, significa que si adquirimos una botella de tequila en un expendio

renta causado en el ejercicio; cuentas de capital; utilidades o pérdidas acumuladas; número de empleados; activos fijos y de mercancías”.

(cuya graduación alcohólica es de más de 20 G.L.) en cuatrocientos pesos, eso implica que la cuota ordinaria o impuesto causado habrá sido de 212 pesos, es decir, el 53% del precio del producto.

Que este ejemplo haya resultado sencillo en su cálculo no significa que en otros resulte igual. Se puede complicar, pero no por el hecho de determinar el impuesto causado, sino por la determinación de la base o de la tasa o tarifa aplicable, como vimos anteriormente en otros temas. El ISR para personas morales resulta muy ilustrativo para estos efectos, por lo que me permitiré ofrecer el siguiente ejemplo:

(+)	Ingresos acumulables	\$500,000
(-)	Deducciones autorizadas	\$100,000
(=)	Utilidad (o pérdida fiscal) fiscal	\$400,000
(-)	PTU pagada en el ejercicio	\$40,000
(=)	Utilidad (o pérdida) fiscal parcial	\$360,000
(-)	Pérdidas fiscales por amortizar	\$60,000
(=)	Resultado fiscal	\$300,000
(x)	Tasa del ISR 30%	
(=)	ISR anual (cuota ordinaria o impuesto causado)	\$90.000

Una vez determinada la tasa o tarifa y aplicada a la base, habremos obtenido la cuota tributaria o impuesto causado. Pero para entender a los impuestos, el estudio no puede detenerse ahí. Después de la cuota tributaria, el legislador ha creado otras figuras que se le deben restar y que darán como resultado la cuota tributaria y, en su caso, la cuota residual.