

IV. El impuesto sobre la renta, por <i>Gregorio Rodríguez Mejía</i> . . .	81
Introducción	81
Concepto de renta	81
Sujetos pasivos del impuesto sobre la renta	82
Establecimiento permanente	82
Entes que se asimilan a las personas morales y a las acciones para efectos fiscales	82
Acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero por residentes en México	83
Régimen fiscal de la asociación en participación y del fideicomiso	83
Personas morales, sujetos pasivos del impuesto sobre la renta .	84
Sociedades mercantiles controladoras y sociedades mercantiles controladas	84
Responsabilidades fiscales del Estado, partidos políticos y organismos descentralizados	85
Personas físicas, sujetos pasivos del impuesto sobre la renta . .	86
Residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional	87
Sugerencia final	87

IV. El impuesto sobre la renta

Gregorio Rodríguez Mejía

INTRODUCCIÓN

Todas las leyes fiscales son importantes, pero he decidido referirme a la Ley del Impuesto sobre la Renta, porque para el Estado es, sin lugar a duda, la que mayores ingresos le reporta, por lo que en su contenido se tiene el mayor cuidado.

Esta ley amerita, como el Código Fiscal, un estudio detallado y un seguimiento para captar las modificaciones que a la misma se hacen frecuentemente.

Si se estudia la historia del derecho fiscal, se verá que dicho impuesto ha sido motivo de serias disputas entre la Federación y las entidades federativas; por tanto, su interés es innegable.

A continuación, la exposición sigue más o menos el orden del articulado de esta ley.

CONCEPTO DE RENTA

Del primer artículo de anteriores ediciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta* se deriva el siguiente concepto:

Renta es el ingreso procedente de la explotación de los bienes, de la explotación del trabajo, o de la combinación de ambas explotaciones.

Se han hecho diversas clasificaciones de la renta, como bruta, legal y neta.

Actualmente el artículo 10 no habla de renta, sino de totalidad de ingresos acumulables (renta bruta) de utilidad fiscal y de resultado fiscal (cualquiera de estos últimos equivale a la renta legal, según el caso).

*En adelante todos los artículos citados se referirán a dicha ley, cuando no sea el caso se citará a cuál corresponden.

SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Repitiendo el error contenido en el primer artículo del Código Fiscal de la Federación, la Ley del Impuesto sobre la Renta, también en el primer artículo indica que las personas físicas y morales están obligadas a pagar dicho impuesto en los casos que el mismo señala; casos que se dan cuando dichos sujetos radican en México, o tienen la fuente de su ingreso en nuestro país.

La capacidad tributaria, según la idea generalizada, es una circunstancia derivada de la realización del hecho generador del crédito fiscal en que se ubica el sujeto pasivo; sujeto que no necesariamente ha de ser persona, pues puede ser un patrimonio de afectación.

Creo que el mencionado artículo amerita una modificación para ajustarlo, en lo que a sujetos pasivos se refiere, al criterio que se apunta; y en lugar de hablar de personas, ha de hablar de entidades, ajustando la redacción.

Por otra parte, el artículo es manifestación del criterio que se sigue para determinar los sujetos pasivos del impuesto en nuestro derecho, ya que domicilio y ubicación de la fuente del impuesto a que el mismo alude dan dicho criterio; así, toda persona o entidad domiciliada en territorio nacional ha de contribuir en México, como lo deben hacer los residentes en el extranjero, cuya fuente de ingreso se localice en México.

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Puesto que un establecimiento permanente es un lugar donde en forma constante se obtienen ingresos gravados, es necesario conceptuarlo.

Nuestro legislador de la Ley del Impuesto sobre la Renta en los artículos 2º y 3º ha hecho un esfuerzo inútil para definir el establecimiento permanente; pero no todo ha sido en vano, puesto que nos ha dado la idea para conceptuar este lugar, como lo hemos hecho.

El artículo 2º muestra lo que el legislador entendió por establecimiento permanente, pero como consideró que el concepto era vago, en el siguiente artículo apunta lo que no debe entenderse por tal establecimiento, pero el concepto no se completa.

ENTES QUE SE ASIMILAN A LAS PERSONAS MORALES Y A LAS ACCIONES PARA EFECTOS FISCALES

Puesto que la Ley del Impuesto sobre la Renta alude a personas morales y a personas físicas, como sujetos pasivos, y no a otro tipo, el legislador creyó que en atención a la existencia de otros entes que también pueden obtener ingresos gravados, entes que no son personas físicas, en el artículo 5º hizo extensivo el régimen de las

primeras a esos otros entes; y con el propósito de completar el régimen de los valores que representan el capital en las personas morales, en que, lo normal es que se representen en acciones, también hizo extensivo el régimen de estos títulos de crédito a otros valores que tienen la misma función.

Para entender mejor este tema es urgente la lectura del mencionado artículo.

ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO PAGADO EN EL EXTRANJERO POR RESIDENTES EN MÉXICO

Debido a que el domicilio, como ha quedado dicho, constituye indicador para determinar sujetos pasivos, todo residente en el territorio mexicano está obligado a contribuir para los gastos públicos de nuestro país.

Pero como también la ubicación de la fuente del ingreso es indicador para la misma determinación, sucede frecuentemente que uno sea el lugar del domicilio y otro el lugar en que tenga la fuente de ingresos algún causante.

En el caso previsto, seguramente que el Estado donde se genera el ingreso tendrá prelación para el cobro del impuesto y podrá cobrarlo con esa prelación.

Más aún, México abandonó el indicador de la nacionalidad (y de ciudadanía) para determinar el sujeto pasivo del impuesto, por considerarlo intrascendente; pero como algunos países conservan tal indicador, respetuosa nuestra ley, en el sexto párrafo del artículo 6º señala que residentes en nuestro país quienes hayan sido gravados por un impuesto como el nuestro en el extranjero tienen derecho a acreditar contra el que debieran pagar en México, aquél.

De nuevo, en este caso hay que leer el citado artículo.

Cuando quien recibe dividendos gravados en el extranjero es una sociedad, el requisito legal para lograr el acreditamiento es que sea dueña, por lo menos, del 10% del capital de la que reparte los dividendos durante seis meses anteriores a la fecha en que se decreta el dividendo.

RÉGIMEN FISCAL DE LA ASOCIACIÓN EN PARTICIPACIÓN Y DEL FIDEICOMISO

La asociación en participación y el fideicomiso son dos contratos que dadas las relaciones que producen entre quienes en ellos intervienen, ameritan ser estudiados fiscalmente.

Cuando se dan estos contratos el asociante y la fiduciaria, respectivamente, tienen la obligación de hacer, por lo menos, los pagos provisionales de asociados y fideicomisarios.

Los artículos 8º y 9º establecen la regulación de estas obligaciones.

PERSONAS MORALES, SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

El título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta constituye el régimen de las personas morales, como sujetos pasivos de este impuesto.

Desde el punto de vista económico, este título es lo más importante de la Ley del Impuesto sobre la Renta; ley que, a su vez, es la más importante para la economía del Estado, por los ingresos que regula.

Como seguramente se recuerda, el título aludido sustituyó al también segundo de la ley anterior; este título tenía el rubro *Del impuesto al ingreso global de las empresas*.

El actual título II empieza aludiendo al deber de las personas morales de calcular el impuesto sobre la renta, aplicando el resultado fiscal del ejercicio la tasa del 34%.

El artículo 16 de la anterior versión de la ley señalaba:

Son objeto del impuesto a que este título se refiere, los ingresos en efectivo, en especie o en crédito que provengan de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca.

Luego el precepto definía cada tipo de actividad.

El capitulado del título aludido da idea del contenido del mismo.

También en versiones anteriores de la ley, el impuesto de los mencionados contribuyentes se calculaba con sujeción a una tabla de progresividad. Como queda visto, actualmente hay una tasa fija para el pago del impuesto.

Después de crear un régimen estricto de las deducciones, el legislador creyó que la tasa fija que debían pagar los causantes era la mencionada del 34%.

Era necesaria la regulación fiscal de instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, de los almacenes generales de depósito y de la sociedad de inversión de capitales, por lo que en el capítulo II-A la ley se ocupa de ella.

En atención a que poco interés existe en otras leyes por el régimen de las sociedades controladoras y de las controladas, la Ley del Impuesto sobre la Renta lo ha hecho, por lo menos para efectos fiscales. El régimen fiscal de controladoras y controladas, no es sencillo; por lo que se sugiere se busque la manera de simplificarlo.

SOCIEDADES MERCANTILES CONTROLADORAS Y SOCIEDADES MERCANTILES CONTROLADAS

Dada la displicencia con que han visto otras legislaciones el régimen de las empresas controladoras, creo necesario aludir al capítulo IV del título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que contiene tal régimen; sólo se expresarán los puntos clave para el régimen citado.

El artículo 57-A dice:

Para los efectos de esta ley, se consideran sociedades controladoras las que reúnan los requisitos siguientes:

- I. Que se trate de una sociedad residente en México.
- II. Que sean propietarias de más del 50% de las acciones con derecho a voto de otra u otras sociedades controladas, inclusive cuando dicha propiedad se tenga por conducto de otras sociedades que a su vez sean controladas por la misma controladora.
- III. Que en ningún caso más del 50% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad de otra u otras sociedades, salvo que dichas sociedades sean residentes en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información. Para estos efectos no se computarán sus acciones que se coloquen entre el gran público inversionista, de conformidad con las reglas que al efecto dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Qué bueno fuera si nuestra legislación mercantil se ocupase de estas instituciones, a efecto de que, como debiera ser, la ley fiscal sólo se refiriese al régimen que le corresponde; pero ante el silencio de aquélla, poco hemos de decir de estas empresas que no sea lo que mira a lo fiscal.

Nuestra ley fiscal, al decir que para efectos de la misma se consideran sociedades controladoras las que reúnan los requisitos que el artículo transcrito señala, está dejando a cualquiera otra legislación el régimen detallado de las controladoras y sólo alude a efectos fiscales; por ello, el primer requisito que exige es la residencia de las mismas en México; pues difícil sería que interviniese en la vida de las no ubicadas en su jurisdicción.

La exigencia de que dichas empresas sean dueñas de más del 50% de las acciones con derecho a voto de otra u otras sociedades a que se les llama controladas, es para que la vida interinstitucional de unas y otras facilite su control fiscal, pues de otra manera el manejo de las segundas, o el control de capitales, ingresos y egresos, resultaría difícil de conseguirse y, consecuentemente, el gobierno de las mismas que implica la consolidación no podría realizarse.

La exigencia de que en ningún caso más del 50% de las acciones con derecho a voto de la controladora pertenezcan a otras sociedades, persigue el mismo propósito del control. La excepción de que podrán pertenecer más de ese 50% de las acciones de la controladora, a otra sociedad, sólo que ésta sea residente de un país con el que México tenga acuerdo amplio de intercambio de información, también obedece al mismo interés de control fiscal.

El artículo 57-E alude al régimen fiscal a que ha de someterse la consolidación del resultado fiscal de la controladora. Dado el interés de este régimen se sugiere la detallada lectura del citado artículo.

RESPONSABILIDADES FISCALES DEL ESTADO, PARTIDOS POLÍTICOS Y ORGANISMOS DESCENTRALIZADOS

Ante la idea de que el Estado e instituciones no lucrativas como los partidos políticos u organismos descentralizados no tienen obligaciones fiscales, la Ley del Impuesto sobre la Renta en el artículo 73 señala:

Los partidos y asociaciones políticas legalmente reconocidos, sólo tendrán las obligaciones de retener y enterar el impuesto y exigir la documentación que reúna los requisitos fiscales, cuando hagan pagos a terceros y estén obligados a ello en términos de ley.

El artículo parcialmente transcrito ha de completarse con el segundo párrafo del 1º del Código Fiscal de la Federación que dice:

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

Luego en el cuarto párrafo expresa el artículo:

Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no están obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.

También es complemento de lo expresado en los artículos citados, el 3º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, cuya lectura se recomienda.

PERSONAS FÍSICAS, SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Después de que la Ley del Impuesto sobre la Renta se ocupa de regular fiscalmente a las personas morales no contribuyentes, se ocupa en el título IV de las personas físicas como sujetos pasivos del impuesto.

Las personas físicas contribuyentes tienen los mismos ingresos gravados que las morales, más los que obtienen por la explotación de su trabajo personal, ya sea que lo presten en forma independiente o en forma subordinada.

La ley entiende por trabajo subordinado el que se presta bajo la dirección, responsabilidad y riesgo de un prestatario; en tanto que por trabajo independiente, el que se presta bajo la responsabilidad y riesgo del propio prestador. Los regímenes que establece la ley para ingreso por cada tipo de trabajo son diversos.

Además de otros caracteres que hacen diverso el régimen de los ingresos por cada especie de trabajo de los aludidos, ha de recordarse que por el trabajo subordinado la remuneración es un salario, en tanto que la que se cubre por el independiente se llama honorarios; por otra parte, quien hace el pago de los salarios generalmente retiene la totalidad del impuesto y la ha de enterar, a diferencia de lo que sucede en el caso de honorarios, pues entonces quien hace el pago es el prestador del servicio; otra diferencia de régimen fiscal entre ambas remuneraciones es que por salarios se paga el impuesto sobre la renta, en tanto que por honorarios ha de pagarse tanto este impuesto como el del valor agregado; asimismo es diferente la época en que se hacen los pagos provisionales de los impuestos respectivos, pues por honorarios se cubren trimestralmente, en tanto que por salarios lo normal es que se hagan mensualmente.

RESIDENTES EN EL EXTRANJERO CON INGRESOS PROVENIENTES DE FUENTE DE RIQUEZA UBICADA EN TERRITORIO NACIONAL

En virtud de que la ubicación de la fuente del ingreso hace criterio para determinar el sujeto pasivo, quienes tengan ingresos provenientes de fuente de riqueza situada en nuestro territorio han de pagar impuestos a México.

Como se recordará, también el establecimiento permanente o la base fija constituyen criterio para determinar el sujeto pasivo.

La ley señala límites y tasas del impuesto que han de pagar los sujetos pasivos a que se ha hecho referencia.

SUGERENCIA FINAL

El régimen fiscal de los ingresos de las personas físicas es de lo más detallado en nuestro sistema jurídico; régimen cuyo análisis presenta dificultad, especialmente para quienes no están acostumbrados a la aplicación de la ley en este aspecto.

En atención a lo anterior, sugiero que el título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que regula el mencionado régimen, sea leído detenidamente en todos los capítulos, secciones y articulado que lo integran.