CAPÍTULO IV

LOS ELEMENTOS DEL IMPUESTO

4.1 Sujetos, 4.1.1 Sujeto Activo, 4.1.2 Sujeto Pasivo, 4.2. Objeto, 4.3 Base Gravable, 4.3.1 Ingresos Acumulables, 4.3.2 Deducciones Autorizadas, 4.3.3. Pérdidas de Ejercicios Anteriores, 4.4 Tasa, 4.5 Época de Pago.

Una vez enunciados los Principios Tributarios en el capítulo anterior pudimos establecer que la potestad de establecer contribuciones es del Estado, sin embargo también mencionamos que los ordenamientos deben contener en respeto al Principio de Legalidad de manera clara y precisa sus elementos, es decir, sujetos, objeto, base gravable, tasa y época de pago. El presente capítulo se encargara de esclarecer la definición de cada uno de los elementos mencionados.

4.1 SUJETOS

Obedeciendo a que la obligación tributaria es consecuencia de una relación jurídica, es pues natural la existencia de dos sujetos: un deudor y un acreedor, por lo tanto existen dos tipos de integrantes en la relación, sujetos activos y pasivos.

4.1.1 Sujeto Activo

Son considerados sujetos activos aquellos que tienen el derecho de exigir el cumplimiento de la obligación en los términos fijados en la ley, de tal manera únicamente pueden ser la Federación, las Entidades locales y los Municipios, y a estos a diferencia de las obligaciones en Derecho Privado, no solamente les representa un derecho, sino también una obligación irrenunciable, debido a que si en principio la autoridad solamente está facultada para realizar lo que la ley le autorice y la renuncia al cobro no esta contemplada, no es ésta una de sus facultades.

Tal característica de sujeto activo se justifica pues en el artículo 73 Constitucional se faculta al Congreso de la Unión para el establecimiento de las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, y por otro lado el artículo 116 Constitucional autoriza el establecimiento de contribuciones necesarias para satisfacer el gasto público de los estados por medio de sus Legislaturas Estatales.

Cabe mencionar que el derecho de exigir el pago no aplica en todos los sujetos en la misma amplitud, ya que los municipios, no pueden establecer por si mismos impuestos municipales, tarea de las legislaturas estatales, podemos observar el artículo 115 de la Constitución Federal en su fracción II aclara:

> (…) II.- Los Municipios estarán investidos de personalidad jurídica y manejarán su patrimonio conforme a la ley.
>
> Los ayuntamientos tendrán facultades para aprobar, de acuerdo con las leyes en materia municipal que deberán expedir las legislaturas de los Estados, los bandos de

policía y gobierno, los reglamentos, circulares y disposiciones administrativas de observancia general dentro de sus respectivas jurisdicciones.

También es necesario denotar que existen sujetos con personalidad jurídica propia diferente a la del Estado, denominados Organismos Fiscales Autónomos, Delgadillo Gutiérrez expone sobre ellos "No obstante sus características particulares, conforme a la ley tienen la facultad para determinar las contribuciones, dar las bases para su liquidación y llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, en algunos casos por sí mismos, o a través de las oficinas federales de Hacienda".[1]

4.1.2 Sujeto Pasivo

El otro integrante de la relación jurídica tributaria es el sujeto pasivo, a quien define Dino Jarach "el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imponibles, que de acuerdo con la ley resultan atribuibles a dichos sujetos por ser el que los realiza".[2]

Podemos encontrar en el Código Fiscal de la Federación que tal sujeto pasivo es numerosamente mencionado como "contribuyente".

---

[1] Delgadillo Gutiérrez, Luis H. Principio de Derecho Tributario. p 118.
[2] De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, vigesimocuarta edición, 2002, p. 492.

En materia de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 1 nos indica como sujetos del impuesto:

Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

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

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

III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

En el artículo mencionado se indica que los contribuyentes están englobados dentro de la siguiente clasificación:

a) Obedeciendo a su residencia,
b) Los que tengan establecimiento permanente en el país, y
c) Los que tengan una fuente de riqueza en el país.

Se debe considerar como residencia de acuerdo al artículo 9 del Código Fiscal de la Federación:

Se consideran residentes en territorio nacional:

I. A las siguientes personas físicas:

a) Las que hayan establecido su casa habitación en México (…)

1. Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.

2. Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero.

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

El artículo 2 de la LISR nos aclara que debemos de considerar como establecimiento permanente:

Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales. (…)

Así mismo, esclarece más adelante en su artículo 8a que tipo de sociedades y organismos se refiere al hacer mención de persona moral:

Cuando en esta Ley se haga mención a persona moral, se entienden comprendidas, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las

sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.(…)

Cabe destacar la grave violación al Principio de Legalidad que representa la frase “entre otras” incluida en el artículo 8 pues no cumple con la precisión necesaria y convierte la numeración que hace en inútil, pues no representa una lista restrictiva, permitiendo que la autoridad equipare como persona moral a entes que no tenia el legislador en mente.

Al referirse a “actividades empresariales”, nos es necesario remitirnos al Código Fiscal de la Federación en su ordenamiento 16 para encontrar una definición precisa de lo que se considera como tal:

Se entenderá por actividades empresariales las siguientes:

I. Las comerciales que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y no están comprendidas en las fracciones siguientes.

II. Las industriales entendidas como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.

III. Las agrícolas (…).

IV. Las ganaderas (…).

V. Las de pesca (…).

VI. Las silvícolas (…).

Se considera empresa la persona física o moral que realice las actividades a que se refiere este artículo, ya sea directamente, a través de fideicomiso o por conducto de terceros; por establecimiento se entenderá cualquier lugar de negocios en que se desarrollen, parcial o totalmente, las citadas actividades empresariales.

Por lo que en síntesis y citando a Arrioja Vizcaíno podemos decir: “basta con que una persona física o moral obtenga un ingreso de fuente de riqueza ubicada en México y/o en el extranjero, si es que en este ultimo caso se encuentra domiciliada en territorio nacional, para que en forma automática e inmediata adquiera el carácter de sujeto pasivo de la obligación tributaria en materia de impuesto sobre la renta, sin que para dicha consideración influyan en lo absoluto los factores de domicilio y nacionalidad”.[3]

4.2 OBJETO

El objeto del impuesto es materia de fuertes debates entre tratadistas fiscales. Algunos aseguran que se debe entender como objeto del impuesto a la situación señalada en la ley como hecho generador del crédito fiscal. Flores Zavala nos brinda una definición del objeto del tratadista Fleiner “El objeto del impuesto estriba más bien en las circunstancias en virtud de las cuales una persona se ve obligada a pagar un determinado tributo”[4] Flores añade y puntualiza “El objeto puede ser una cosa mueble o inmueble, un acto, un documento, una persona que en este caso será sujeto y objeto del impuesto, como sucede en los impuestos de captación”. Sin embargo, para otros como Dino Jarach tal definición obedece más bien al hecho imponible y el objeto más bien es el elemento económico que justifica la existencia de un impuesto, es decir, responde a la pregunta ¿Qué es lo que grava la ley?

---

[3] Arrioja Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. Décimo quinta edición. 2000 p 190.
[4] Flores Zavala, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas, trigésimo tercera edición, 2001, p.114.

Dino Jarach afirma “Por voluntad de la ley la obligación del contribuyente y la pretensión correlativa del fisco se hacen depender del verificarse un hecho jurídico, el titulado presupuesto legal del tributo o hecho imponible”[5]

“La obligación nace de la ley en cuanto se verifica el hecho imponible. La ley no puede generar la obligación sin la existencia en la vida real del hecho imponible que pueda subsumirse en la definición legal. Por otra parte, el hecho imponible no crea por sí solo la obligación, sino que lo hace a través de la ley”. [6]

A pesar de que existen obligaciones hacia los dos sujetos producto de la relación tributaria, la obligación tributaria únicamente corresponde al sujeto pasivo.

En cuanto a lo que concierne a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, pudimos observar que en su artículo 1 hace mención que el gravamen se realizará sobre los ingresos, sin embargo más adelante su artículo 17 nos puntualiza:

> Las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas (…).

[5] Jarach, Dino. El Hecho Imponible. 1943. p. 88.
[6] Jarach, Dino. Op. Cid. P. 178.

Como podemos observar dentro del ordenamiento se catalogan los ingresos en 5 clasificaciones:

a) Ingresos en efectivo.

b) Ingresos en bienes.

c) Ingresos en servicio.

d) Ingresos en crédito.

e) Otro tipo de ingresos.

A pesar de que el objeto central de nuestro estudio se centrará en el 4° tipo de ingresos, es decir, los ingresos en crédito, es pertinente realizar un análisis más profundo de este artículo ya que resulta clave para la comprensión del Impuesto Sobre la Renta.

Es de importancia notar que al mencionar "otro tipo de ingresos" el legislador dejó la puerta abierta a la autoridad fiscal para ahí incluir arbitrariamente situaciones que dudosamente podemos catalogar como ingresos, lo cual representa una violación a el ya analizado Principio de Legalidad y representa una clara violación a el criterio de la Corte pues como mencionamos indica:

> (…) Que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. (…)
>
> Semanario Judicial de la Federación. Quinta Época. Tomo LXXXI. Página 6374.

Históricamente podemos rastrear la inclusión de tales ingresos a la ley de 1987 y responde a los altos ingresos inflacionarios que se podían generar en aquella época, sin embargo por lo ya expuesto el legislador debe claramente especificar todo lo que se considere como ingreso, por lo que cualquiera que no este señalado dentro de las cuatro primeras categorías no puede considerarse como tal, de lo contrario nos encontraríamos con una clara violación a el Principio de Legalidad.

Sin embargo debemos analizar que es lo que realmente grava la Ley del Impuesto sobre la Renta, si como su título lo indica su objeto principal es la renta o son los ingresos.

Primeramente debemos definir que son los ingresos. Calvo Nicolau nos brinda como definición "toda cantidad que produzca una modificación positiva en el patrimonio de una persona resulta ser un ingreso".[7]

La Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1980 indicaba:

"El Impuesto Sobre la Renta grava ingresos en efectivo, especie o crédito que modifique el patrimonio del contribuyente, proveniente de productos o rendimientos del capital, del trabajo o de la combinación de ambos".

Sin embargo en 1981 se modifica y se abroga el mencionado artículo, como pudimos ver podía considerarse un pleonasmo pues de acuerdo con la definición brindada,

[7] Calvo Nicolau, Enrique. Tratado del ISR, 1995, p 70.

todo ingreso debe modificar el patrimonio del contribuyente por el simple hecho de ser un ingreso.

No obstante, es de importante relevancia que en ninguna ley se brinda una definición de lo que debe entenderse como concepto de ingreso, lo cual nuevamente deja desprotegido al contribuyente, pues la Ley en la actualidad ni siquiera hace mención de que deban modificar el patrimonio del contribuyente, lo cual nos sitúa ante una confusión pues no es claro si el objeto de la Ley es la renta o los ingresos.

"El análisis de la Ley del Impuesto Sobre la Renta lleva a la conclusión de que el presupuesto objetivo del Impuesto Sobre la Renta es la obtención de ingresos, a pesar de lo cual el ordenamiento en ningún caso define al ingreso, lo cual resulta claramente violatorio del Principio de Legalidad que, por mandato constitucional debe presidir al Derecho Tributario".[8]

De igual manera, no encontramos una clara definición en el orden jurídico de lo que debemos entender por patrimonio, sin embargo Calvo Nicolau escribe "patrimonio es el conjunto de bienes, derecho y obligaciones, susceptibles de valuarse en dinero".[9]

---

[8] Vázquez Pando, Fernando. Vicios y Errores. P. 32-33.
[9] Calvo Nicolau, Enrique. Tratado del ISR, 1995, p 406.

Reparemos en qué es lo que han analizado al respecto los Tribunales mexicanos sobre el objeto de la Ley. El Pleno de la SCJN sostiene que el objeto es el ingreso y no la utilidad o rendimiento:

> RENTA. SOCIEDADES MERCANTILES. OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO. De conformidad con el artículo 1° de la Ley del impuesto sobre la Renta, el objeto de este impuesto está constituido por los ingresos y no por las utilidades que obtengan los sujetos pasivos del mismo. La obligación tributaria a cargo de éstos nace en el momento mismo en que se tienen los ingreso, bien sea en efectivo, en bienes, en servicios o en créditos, como lo establece el artículo 15 del mismo ordenamiento, y no como aduce la quejosa, que ese impuesto se causa hasta que al término del ejercicio fiscal se determina que hubo uti8lidades. No es óbice para esta conclusión el hecho de que sean las utilidades las que constituyen la base a la que habrá de aplicarse la tarifa de acuerdo con la cuales determinará el impuesto, así como tampoco la circunstancia de que aun cuando haya ingresos, si no hay utilidades, no se cubrirá impuesto alguno, pues en este caso debe entenderse que estos ingresos que, sujetos a las deducciones establecidas por la Ley no produjeron utilidades, están desgravados, y lo que es más, que esa pérdida fiscal sufrida en un ejercicio fiscal, será motivo de compensación en ejercicio posterior. No es cierto pues, que el impuesto sobre la renta se causa anualmente, ya que, como se dijo, éste se va causando operación tras operación en la medida en que se vayan obteniendo los ingresos; por ende, no es cierto tampoco, como afirma la recurrente, que al realizar pagos provisionales a cuenta del impuesto, se esté enterando un tributo no causado y que ni siquiera se sabe si se va a causar. El impuesto se ha generado, se va causando operación tras operación, ingreso tras ingreso, y el hecho

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

SCJN. Informe del año 1988. Primera Parte. Pág. 873.

Concluimos que no existe un objeto definido por la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a pesar de que debería ser la renta, esta enfocada hacia los ingresos, que incluso falla en definir.

4.3 BASE GRAVABLE

La base gravable es considerada por Fernández Martínez cómo "la cantidad o criterio considerado para la aplicación de la ley, sobre la que se determina el monto de la contribución a cargo del sujeto pasivo, o sea el contribuyente. Puede ser sobre el valor total de las actividades, número de litros producidos, monto de los ingresos percibidos, a la cual se le aplica la tasa, cuota o tarifa correspondiente".[10]

[10] Fernández Martínez, Refugio de Jesús. Derecho Fiscal, 1998 p. 158.

“La base gravable es el monto real de la renta, riqueza, patrimonio o bienes, hechas las deducciones legales sobre las cuales se aplica la cuota, tasa o tarifa previstas por la norma legal (…)”.[11]

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, objeto de nuestro estudio, identifica en su artículo 10 como base para el pago del impuesto:

> Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 32%. (…)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.
>
> II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores. (…)

Por lo que podemos entonces indicar que la base del Impuesto Sobre la Renta se calcula basándonos en la siguiente fórmula:

	Ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio
(menos)	Deducciones autorizadas_____
=	Utilidad Fiscal del ejercicio
(menos)	Pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores
=	Resultado Fiscal del Ejercicio

[11] Reyes Vera, Ramón. Hecho imponible, objeto y base gravable del tributo. Revista Nuevo Consultorio Fiscal. No. 286. p 21.

Dicha fórmula nos indica que la base gravable contiene entonces los siguientes elementos:

a) Ingresos acumulables.

b) Deducciones autorizadas.

c) Pérdidas de ejercicios anteriores.

A continuación los definiremos y analizaremos las generalidades que los atañen.

4.3.1 Ingresos Acumulables

A manera de definición podemos considerar ingresos acumulables aquellos que se suman a otros ingresos que percibe el contribuyente y por los que se está obligado al pago del impuesto. A partir de que entró en vigor la ley de1981 se encuentran gravados todos los ingresos que perciban los contribuyentes, no sólo los que deriven de sus actividades empresariales, sino también los de naturaleza civil.

Cabe mencionar que los ingresos acumulables tienen que considerarse como tales expresamente en la ley. La Ley del Impuesto sobre la Renta señala en el artículo 20:

Para los efectos de este Título, se consideran ingresos acumulables, además de los señalados en otros artículos de esta Ley, los siguientes:

I. Los ingresos determinados, inclusive presuntivamente por las autoridades fiscales, en los casos en que proceda conforme a las leyes fiscales.

II. La ganancia derivada de la transmisión de propiedad de bienes por pago en especie. (…).

IV. Los que provengan de construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en bienes inmuebles, que de conformidad con los contratos por los que se otorgó su uso o goce queden a beneficio del propietario. (…)

V. La ganancia derivada de la enajenación de activos fijos y terrenos, títulos valor, acciones, partes sociales o certificados de aportación patrimonial emitidos por sociedades nacionales de crédito, así como la ganancia realizada que derive de la fusión o escisión de sociedades y la proveniente de reducción de capital o de liquidación de sociedades mercantiles residentes en el extranjero, en las que el contribuyente sea socio o accionista. (…)

VI. Los pagos que se perciban por recuperación de un crédito deducido por incobrable.

VII. La cantidad que se recupere por seguros, fianzas o responsabilidades a cargo de terceros, tratándose de pérdidas de bienes del contribuyente.

VIII. Las cantidades que el contribuyente obtenga como indemnización para resarcirlo de la disminución que en su productividad haya causado la muerte, accidente o enfermedad de técnicos o dirigentes.

IX. Las cantidades que se perciban para efectuar gastos por cuenta de terceros, salvo que dichos gastos sean respaldados con documentación comprobatoria a nombre de aquél por cuenta de quien se efectúa el gasto.

X. Los intereses devengados a favor en el ejercicio, sin ajuste alguno. (…)

XI. El ajuste anual por inflación que resulte acumulable (…)

Como pudimos observar, continuando con la tendencia ya antes vista, el legislador nos indica una lista de algunos de los ingresos que se consideran acumulables, sin embargo ésta no es definitiva, pues además de indicar que se deben de considerar como tales los demás contenidos en la ley, la fracción I hace mención nuevamente a los ya referidos otros ingresos.

"(…) la ley debiera considerar como objeto del impuesto a la utilidad obtenida en la operación o explotación de los bienes o el trabajo, mediante la fórmula de restar a los ingresos presentes (no futuros) que se generen efectivamente, las erogaciones necesarias, reales y efectivamente pagadas en que se hubiere incurrido".[12]

4.3.2 Deducciones Autorizadas

"Las deducciones implican reducciones a la base gravable de personas físicas o morales, atendiendo a diversas consideraciones subjetivas u objetivas, tales como el status socioeconómico, gastos que deben quedar incluidos en el costo de lo vendido, etc. y que persiguen también, en general finalidades equitativas o de promoción económica. Las deducciones también obedecen a consideraciones de política fiscal e inclusive, extrafiscal".[13]

---

[12] Fernández Sagardi, José Augusto. Concepto de ingreso en el impuesto sobre la renta. Revista PAF. Academia Mexicana de Derecho Fiscal. P. 108.
[13] De la Cueva, Arturo. Derecho Fiscal, 1999, p. 94.

La Ley a la que dedicamos el presente estudio nos permite sustraer de los ingresos acumulables las deducciones autorizadas, las cuales podemos encontrarlas en el artículo 29:

Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

I. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan, aun cuando correspondan a operaciones realizadas en ejercicios anteriores.

II. Las adquisiciones de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos, (…)

IV. Las inversiones.

VI. Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos a los que se refiere el primer párrafo de la fracción II de este artículo.

VII. Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad (…)

VIII. Las cuotas pagadas por los patrones al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluso cuando éstas sean a cargo de los trabajadores.

IX. Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno. (…)

X. El ajuste anual por inflación que resulte deducible (…)

Sin embargo más adelante en el artículo 31 encontramos:

Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

I. Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los

requisitos previstos en esta Ley y en las reglas generales que para el efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria (…)

A pesar de hacer mención enunciativa de cuales pueden considerarse las deducciones, la ley nos señala como requisito que estás sean estrictamente indispensables, y no nos indica que debemos considerar como tal, lo que debemos de interpretar como "aquello que de no llevarse a cabo, el curso normal de las operaciones de la negociación se tendría que ver alterado en forma negativa, es decir, si un contribuyente deja de tomar cierta acción y ésta no afecta en lo absoluto el desarrollo de sus actividades, podemos catalogarla como no indispensable".[14]

4.3.3 Pérdidas de Ejercicios Anteriores

Como ya mencionamos, a la utilidad fiscal del ejercicio se le es permitido al contribuyente restarle las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores para calcular el resultado fiscal del ejercicio. Tal facultad debe observar el artículo 61 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

> La pérdida fiscal será la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por esta Ley, cuando el monto de estas últimas sea mayor que los ingresos.
>
> La pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio podrá disminuirse de la utilidad fiscal de los diez ejercicios siguientes hasta agotarla.

[14] Martínez Gutiérrez, Javier. Análisis de las deducciones Autorizadas para efectos de I.S.R., 2002. p 36.

Cuando el contribuyente no disminuya en un ejercicio la pérdida fiscal de ejercicios anteriores, pudiendo haberlo hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo en los ejercicios posteriores y hasta por la cantidad en la que pudo haberlo efectuado.

Para los efectos de este artículo, el monto de la pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio, se actualizará multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente (…)

Como conclusión a la base gravable ofrecemos un ejemplo donde analizamos 2 años fiscales de un contribuyente:

Año 2004:

	Ingresos acumulables	$500
(menos)	Deducciones autorizadas	$800
=	Pérdida Fiscal del Ejercicio	($300)

Año 2005:

	Ingresos acumulables	$1000
(menos)	Deducciones autorizadas	$600
=	Utilidad Fiscal del Ejercicio	$400
(menos)	Pérdidas fiscales 2003$300	
=	Resultado fiscal del ejercicio	$100

4.4 TASA

También llamadas cuotas, es la cantidad de dinero que se debe de pagar por unidad fiscal, es decir, cuanto se debe de pagar por realizar el hecho imponible. Se conocen como tarifas cuando tienen forma de lista de tasas aplicables para bases máximas y mínimas, y como tasa o cuota cuando se da como porcentaje.

En materia de Impuesto Sobre la Renta se encuentra revelado en el artículo 10:

Las personas morales deberán calcular el Impuesto Sobre la Renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 32%. (…)

Sin embargo, debido a que anterior a la vigencia de la ley actual la tasa era de 35%, el legislador determinó que la transición debía ser paulatina, por lo que se incluyó en artículos transitorios de la nueva ley vigente a partir de 2002:

Transitorio LXXXII. Para los efectos del primer párrafo del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en lugar de aplicar la tasa establecida en dicho precepto, durante el ejercicio fiscal de 2002 se aplicará la tasa del 35%, durante el ejercicio fiscal de 2003 se aplicará la tasa del 34% y durante el ejercicio fiscal de 2004 se aplicará la tasa del 33%.(…)

Continuando con el ejemplo recientemente expuesto, podemos entonces observar:

Año 2005:

	Resultado fiscal del ejercicio	$100
X 32 %	Impuesto Sobre la Renta a pagar	$32

4.5 ÉPOCA DE PAGO

Nuestra legislación enuncia en el artículo 6 del Código Fiscal:

(…) Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. (…)

La época de pago debe de obedecer a lo señalado en la ley por el legislador. De acuerdo con Margain Manatou "Los créditos fiscales son exigibles una vez que ha transcurrido la fecha de pago, sin que ellos se hayan enterado; mientras no se venza o transcurra la época de pago, los créditos no pueden ser exigidos por el sujeto activo".[15]

En la Ley del Impuesto Sobre la Renta encontramos en su artículo 10:

(…) El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal (…).

Por ejercicio se debe de comprender:

Artículo 11 del Código Fiscal de la Federación:

Cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se calcularán por ejercicios fiscales, éstos coincidirán con el año de calendario. Cuando las personas morales inicien sus actividades con posterioridad al 1 de enero, en dicho año el ejercicio fiscal será irregular, debiendo iniciarse el día en que comiencen actividades y terminarse el 31 de diciembre del año de que se trate. (…)

[15] Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 1989, p. 276.

Cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se calculen por mes, se entenderá que corresponde al mes de calendario.

Sin embargo, a pesar de lo establecido en el artículo 10, donde se indica que las contribuciones son de carácter anual, los pagos se deben de calcular mensualmente, analicemos:

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 (…).