

CAPÍTULO 4: PRINCIPALES VIOLACIONES AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

4.1 Violaciones en el sistema tributario mexicano

En las leyes mexicanas existen múltiples violaciones al principio de proporcionalidad, algunas de las cuales han sido reconocidas por la SCJN, otras han sido declaradas constitucionales aún cuando no lo son,¹ y el resto se encuentra todavía pendiente de resolución.² En el presente trabajo no nos enfocamos únicamente a las violaciones de impuestos específicos, sino también a las violaciones producidas en la carga contributiva global. Las primeras son importantes porque producen efecto sobre las segundas, pues como afirma Herrera Molina, “cualquier distanciamiento de la capacidad económica en un impuesto determinado repercute en una distorsión de la carga contributiva individual”.³

1) El cálculo establecido en las leyes, para determinar la base de los impuestos, no siempre denota la capacidad contributiva real. La base imponible, que es definida como “la traducción cuantitativa, evaluación en dinero, del objeto del impuesto”⁴ es, junto con la tarifa, uno de los elementos cuantitativos del impuesto, por lo que es necesario que sea lo más apegada a la realidad económica del contribuyente, para así respetar la capacidad

¹ Muchas situaciones que violan la capacidad contributiva de las empresas han sido declaradas constitucionales, con la finalidad de no ver mermados los ingresos del Estado. Un ejemplo es la declaratoria de constitucionalidad del Impuesto al Activo, que tienen que pagar las empresas cuando no tienen capacidad contributiva: Novena Época Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: VIII, Noviembre de 1998 Tesis: P./J. 67/98 Página: 8 Materia: Constitucional, Administrativa Jurisprudencia. **“ACTIVO. LA TASA FIJA DEL 1.8% QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 2o. DE LA LEY DE DICHO IMPUESTO, NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA”**

² En este año de 2005 se han interpuesto un gran número de amparos en contra de la vigencia del costo de ventas que todavía no son resueltos.

³ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, *op. cit.*, p. 108.

⁴ FAYA VIESCA, Jacinto, *op. cit.*, p. 135.

contributiva. En las leyes vigentes podemos ver una clara tendencia del legislador a incrementar la recaudación, aún en perjuicio de los contribuyentes. Ejemplos de lo anterior son las asimetrías entre ingresos y deducciones en materia de Impuesto sobre la Renta,⁵ los múltiples requisitos para deducir gastos que son estrictamente indispensables para la actividad de la empresa,⁶ el costo de ventas vigente nuevamente para el 2005,⁷ etc. Aclaremos que es lógico que los legisladores busquen que la recaudación sea abundante, pues al formar parte del sistema burocrático, su dieta sale del presupuesto público. Sin embargo, lo anterior no es justificación para que se prive a los particulares de una gran parte de su patrimonio.

2) Por otra parte las leyes establecen varias presunciones que deben ser tomadas en cuenta para calcular la base de los impuestos, muchas de las cuales representan una capacidad contributiva que realmente no existe.⁸ Esta situación surgió como respuesta a las

⁵ La comparación entre los artículos 17, 29 y 32 de la LISR nos permite encontrar varias asimetrías entre ingresos y deducciones, las cuales tienen como consecuencia que se incremente la base gravable.

⁶ Los requisitos para las deducciones están establecidos en el artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigentes.

⁷ Las reformas de las fracciones I y II del artículo 29, y de la fracción XIX del artículo 31 de la LISR, que antes permitían la deducción de las compras y a partir del 2005 sólo permiten deducir el costo de ventas, tendrá como efecto el aumento de la recaudación, pero en perjuicio de los contribuyentes, pues no se respeta su capacidad contributiva.

⁸ En el Código Fiscal de la Federación se establecen muchas presunciones, reguladas por los artículos del 55 al 62. “Artículo 55. Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, o el remanente distribuible de las personas que tributan conforme al Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sus ingresos y el valor de los actos, actividades o activos, por los que deban pagar contribuciones, cuando: I. Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; u omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate... II. No presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria de más del 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones, o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales. III. Se de alguna de las siguientes irregularidades: a) Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo... b) Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos. c) Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo... IV. No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos... V. No se tengan en operación las máquinas registradoras de comprobación fiscal... VI. Se adviertan otras irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones...”. “Artículo 56. Para los efectos de la determinación presuntiva a que se refiere el artículo anterior, las autoridades fiscales calcularán los ingresos brutos de los contribuyentes, el valor de los actos, actividades o activos sobre los que proceda el pago de contribuciones, para el ejercicio de que se trate, indistintamente con cualquiera de los

frecuentes estrategias utilizadas para disminuir la base gravable, y por consiguiente el monto de los impuestos. Una vez detectadas las estrategias más recurridas, el legislador les ha puesto candado en las mismas leyes, para evitar la elusión fiscal. Estas presunciones, a pesar de que en algunos casos logran su objetivo, en otros casos llegan a afectar a los contribuyentes que encuadran en el hecho base, no por estrategia, sino de manera circunstancial y sin contar con la capacidad contributiva que éste supone.

3) Las leyes no permiten realizar deducciones autorizadas cuando se omite el cumplimiento de algún requisito establecido en las leyes fiscales. Esta limitación por parte de las leyes fiscales, evidentemente afecta la capacidad contributiva, pues una empresa que efectivamente realizó erogaciones autorizadas, no puede deducirlas por el simple hecho de no haber omitido un requisito establecido en alguna ley.⁹

siguientes procedimientos: I. Utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente. II. Tomando como base los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondiente a cualquier contribución, sea del mismo ejercicio o de cualquier otro, con las modificaciones que, en su caso, hubieran tenido con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación. III. A partir de información que proporcionen terceros a solicitud de las autoridades fiscales, cuando tengan relación de negocios con el contribuyente. IV. Con otra información obtenida por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación. V. Utilizando medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase.”, “Artículo 57. Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente las contribuciones que se debieron haber retenido, cuando aparezca omisión en la retención y entero, por más del 3% sobre las retenciones enteradas... Tratándose de las aportaciones no enteradas al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, previstas en el artículo 136 de la Ley Federal del Trabajo, se considerará que las omitidas son las que resulten de aplicar la tasa del 5% a la cantidad equivalente a cuatro veces el salario mínimo general diario de la zona económica del patrón, elevado al período que se revisa, por cada trabajador a su servicio”. Asimismo, en la LISR encontramos las siguientes presunciones: “Artículo 20. Para 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.” “Artículo 90. Las autoridades fiscales, para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, podrán aplicar a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, el coeficiente de 20% o el que corresponda...”, “Artículo 91. Las autoridades fiscales podrán modificar la utilidad o la pérdida fiscal, mediante la determinación presuntiva del precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación...”. Otro tipo de presunción es la contenida en la Ley del Impuesto al Activo, que es un impuesto que se tiene que pagar por una ganancia que se presume por el simple hecho de tener activo.

⁹ Los requisitos que deben cumplir los gastos para ser deducibles los encontramos en las 22 fracciones del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

4) Es común el establecimiento de impuestos sobre situaciones que no denotan capacidad contributiva en lo absoluto, ya que obedecen únicamente a la necesidad del Estado de aumentar su recaudación. Un ejemplo claro es la implantación del Impuesto al Activo, que se tiene que pagar cuando la empresa no tuvo utilidad.

5) En nuestro país es posible que se establezcan nuevas contribuciones para satisfacer gastos extraordinarios del Estado, y que una vez satisfechos esos gastos, dicha contribución permanezca vigente por tiempo indefinido. Lo anterior obedece a que en nuestro sistema legal no existe un límite máximo para el número de contribuciones vigentes, lo cual permite que éstas se implanten de forma extraordinaria, para después volverse ordinarias. Un ejemplo clarísimo es el Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos que fue implantado como un impuesto de carácter temporal por motivo de las olimpiadas que se iban a realizar en nuestro país, y sigue vigente hasta la fecha.

6) La doble imposición, que por sí sola no se encuentra prohibida, puede ser controvertida desde el punto de vista constitucional cuando vulnera el principio de proporcionalidad. Desafortunadamente esta situación es frecuente en nuestro sistema legal vigente. Como ejemplo podemos mencionar los salarios y demás prestaciones a los trabajadores, que a nivel federal están gravados por las aportaciones de seguridad social, mientras que a nivel estatal se tiene que pagar el Impuesto sobre Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Personal.

7) La continuación de la vigencia de impuestos que han sido declarados inconstitucionales es una situación muy desafortunada, pues origina gastos innecesarios tanto de los contribuyentes (al tener que pagar una defensa adecuada) como del Estado (al

tener que llevar un excesivo número de juicios de amparo), situaciones que reducen la capacidad contributiva de los obligados, y aumentan los gastos del Estado. Derogando los impuestos que han sido declarados inconstitucionales, se evitarían gastos innecesarios de los particulares y del gobierno, que en nada benefician al país.

8) La existencia de una gran cantidad de impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social, susceptibles de ser causados por una misma persona en un ejercicio fiscal determinado, puede dar lugar a que la carga tributaria total sea excesiva, como generalmente ocurre en la práctica. Esta situación surgió como respuesta a la elusión fiscal, ya que muchas personas dejaban de realizar actos gravados por las leyes, y preferían realizar aquellos que no se encontraban gravados. Ante tal situación el legislador comenzó a gravar el mayor número posible de actos y situaciones, con la finalidad de que nadie pudiera escapar del pago de contribuciones. Esta medida dio como resultado un gran número de contribuciones vigentes que han sido implantadas de forma gradual. Sin embargo, el legislador se olvidó de garantizar el mínimo de subsistencia, figura de gran importancia en el derecho tributario.

9) Generalmente se estudia la proporcionalidad de cada contribución en lo individual, y se omite el estudio global de todas las contribuciones causadas por una persona en un ejercicio determinado. Esta situación puede constituir una violación al artículo 31 constitucional, ya que la suma de muchas contribuciones pequeñas puede dar como resultado una gran contribución total, que puede incluso rebasar la capacidad contributiva del contribuyente. La suma de cada contribución por separado es una práctica aceptada en nuestro país; sin embargo, proponemos esta nueva forma de medir las

contribuciones (sumando todas las contribuciones a cargo de una persona) a fin de respetar el principio de proporcionalidad.

4.2 Presentación de casos prácticos

Se presentan los casos de dos empresas para que, una vez determinada su capacidad contributiva, podamos analizar la proporción de las contribuciones causadas, en relación a ella. Los datos de identificación de las empresas que nos sirven como ejemplo, van a ser sustituidos para efectos de este trabajo de tesis.

4.2.1 Caso A

“Construcción”, S. A. de C. V. es una sociedad mercantil que fue constituida en 1992 con la aportación de dos socios, cada una de \$25,000.00. Actualmente cuenta con 14 trabajadores. El objeto social es el siguiente:

- a) Construcción, promoción, supervisión y control de obras civiles y proyectos;
- b) Adquisición y venta por cualquier título legal y el comercio general de toda clase de bienes inmuebles urbanos, así como su explotación o administración;
- a) Creación y/o fomento de empresas mercantiles e industriales;
- b) Producción y comercio el general de toda clase de materiales para la industria de la construcción;
- c) Contratación y/o ejecución de toda clase de obras públicas o privadas;
- d) Ejecución de toda clase de obras de urbanización para el fraccionamiento de terrenos.

4.2.1.1 Contribuciones causadas en el ejercicio

A continuación mostraremos detalladamente las contribuciones causadas en el ejercicio fiscal de 2003, por ser el ejercicio fiscal de que se tienen datos completos. En primer lugar haremos referencia a las federales, en seguida a las estatales, y por último a las municipales; posteriormente haremos la suma de todas ellas, para determinar si realmente son proporcionales a la capacidad contributiva.

a) Impuesto sobre la Renta

A continuación mostramos la *Determinación del resultado fiscal* del ejercicio fiscal de 2003:

“CONSTRUCCIÓN”, S. A. DE C. V.	
DETERMINACIÓN DEL RESULTADO FISCAL	
AUDITORÍA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2003	
INGRESOS ACUMULABLES	
Ventas	33'033,038.61
Inflación Acumulable	177,501.31
Productos Financieros	(800.00)
Total	33'209,739.92
DEDUCCIONES AUTORIZADAS	
Compras Nacionales	21'764,731.31
Gastos de Operación	11'085,722.45
Depreciación Fiscal	65,250.97
Gastos Financieros	9,085.00
Total	32'924,789.73
UTILIDAD FISCAL	284,950.19
Amortización de Pérdida Fiscal	0
RESULTADO FISCAL	284,950.19
Tasa	34%
IMPUESTO DETERMINADO	96,883.07

Cabe mencionar que la empresa realizó gastos que a pesar de ser indispensables para la realización de su objeto social, no reúnen los requisitos de deducibilidad, por causas no imputables a “Construcción”, S. A. de C. V., como son las siguientes:

a) Muchos de los proveedores de “Construcción”, S. A. de C. V. se encuentran en el Régimen de Pequeños Contribuyentes, por lo que no pueden expedir facturas, situación que impide que la empresa deduzca dichas compras.

b) Las personas que se encargan de dar mantenimiento a la maquinaria utilizada por “Construcción”, S. A. de C. V., no expiden factura, por lo que los gastos de mantenimiento de maquinaria, tan necesarios en la actividad de la contribuyente, no pueden ser deducidos, y como consecuencia, aumenta el ISR a pagar.

c) Debido a las condiciones de algunos de los proveedores, no aceptan que “Construcción”, S. A. de C. V. les pague con cheques nominativos para abono en cuenta del beneficiario, por lo que la empresa no puede deducir dichos gastos realizados y que son estrictamente indispensables para la realización de su objeto social.

Esta situación provoca que su tenga que calcular el impuesto sobre una base fiscal, diferentes de la contable, y que afecta su capacidad de pago.

b) Impuesto al Valor Agregado

Ahora veamos la *Prueba Global de IVA* del año 2003:

“CONSTRUCCIÓN”, S. A. DE C. V.	
PRUEBA GLOBAL DE I. V. A.	
AUDITORÍA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2003	
Ventas Netas	33'033,038.61
Ventas por Cobrar	(358,053.87)
Ventas Totales	32'674,984.74
IVA Causado	4'901,247.71
IVA Acreditable	3'005,691.44
IVA Pendiente de Acreditar	0
SALDO A CARGO (A FAVOR)	1'895,556.27
Pagos Provisionales	0
NETO A CARGO (A FAVOR)	1'895,556.27

Al respecto aclaramos que a pesar de que el IVA que tiene que pagar “Construcción”, S. A. de C. V. es sólo de \$1'895,556.27, durante el ejercicio fue contribuyente de hecho por \$ 3'005,691.44. Para efectos prácticos, no sólo debemos tomar en cuenta el IVA causado, sino también el trasladado, pues la empresa tiene la obligación de pagarlo.

c) Impuesto al Activo

A pesar de que este impuesto no tuvo que ser pagado por la empresa por haber tenido Impuesto sobre la Renta para acreditar contra el Impuesto al Activo, lo mencionamos, por ser un impuesto causado.

“CONSTRUCCIÓN”, S. A. DE C. V.		
IMPUESTO AL ACTIVO		
AUDITORÍA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2003		
Activos Financieros		323,344.31
Activos Fijos y Cargos Diferidos		2'168,875.31
Inventarios		0
Total		2'492,219.62
Promedio de Deuda		1'816,461.34
Base del Impuesto		675,758.28
Tasa		1.8%
Impuesto del Ejercicio		12,163.65
I.N.P.C.	<u>Dic 03 106.996</u>	1.039765218
I.N.P.C.	Dic 02 102.904	
Impuesto Actualizado		12,647.34

d) Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario

Si bien es cierto que actualmente este impuesto ya no está vigente por haber sido declarado inconstitucional por nuestros tribunales, no consideramos conveniente excluirlo del presente trabajo, ya que es una muestra de cómo las leyes fiscales pueden afectar la capacidad contributiva de las empresas pues durante el tiempo que estuvo vigente muchas empresas se vieron afectadas al tener que pagarlo.

“CONSTRUCCIÓN”, S. A. DE C. V.	
IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CREDITO AL SALARIO	
AUDITORÍA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2003	
Sueldos sobre nóminas	
420,269.14	
Tasa	
4%	
Impuesto Sustitutivo de Crédito al Salario	
16,811.00	

Es muy probable que algunos de los impuestos vigentes en el 2005,¹⁰ en años posteriores lleguen a ser declarados inconstitucionales, cuando la violación a la proporcionalidad haya sido ya causada, y sus consecuencias sean irreversibles; o peor aún, que por causas que escapen a lo jurídico, nuestros Tribunales declaren constitucionales dichas contribuciones cuando no lo son. Coincidimos con Neumark en el sentido de que “la combinación de varios impuestos injustos no puede producir una imposición justa en su conjunto”.¹¹

¹⁰ Por ejemplo el Impuesto sobre la Renta, cuya forma de calcular la base gravable está siendo muy controvertida en el 2005.

¹¹ MOSCHETTI, Francesco, *op. cit.*, p. 260.

e) Aportaciones de Seguridad Social

Debido al monto del salario de los trabajadores, éstos están exentos de pagar la cuota obrera, por lo que la empresa tiene la obligación de pagar tanto la cuota obrera como la patronal. Los montos que está obligado a pagar por cada rubro son los siguientes:

“CONSTRUCCIÓN”, S. A. DE C. V.		
PRUEBA GLOBAL DE CONTRIBUCIONES AL I. M. S. S., S. A. R. E		
INFONAVIT		
AUDITORÍA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2003		
<u>BASE: \$ 439,265.31</u>		
CONCEPTO	TASA	CUOTA
Prestaciones en dinero	0.95 %	\$ 4,173.02
Gastos médicos	1.425 %	\$ 6,259.53
Invalidez y vida	2.375 %	\$ 10,432.55
Riesgos de trabajo	7.5388 %	\$33,115.33
Guarderías y gastos previs. soc.	1 %	\$ 4,392.65
Retiro	2 %	\$ 8,785.31
Cesantía y vejez	4.275 %	\$18,778.59
Infonavit	5 %	\$21,963.27
Suma	24.5638 %	\$107,900.25

BASE: \$ 22,398.37

CONCEPTO	TASA	CUOTA
Prestaciones en especie	8 %	\$ 1,791.87
Suma	8 %	\$ 1,791.87

BASE: \$256,571.65

CONCEPTO	TASA	CUOTA
Cuota fija	13.90 %	35,663.46
Suma	13.90 %	35,663.46

TOTAL **145,355.58**

f) Impuesto sobre Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Personal

En el Estado de Puebla, este impuesto se calcula sobre el 1% de la nómina:

“CONSTRUCCIÓN”, S. A. DE C. V.

1% ESTATAL

AUDITORÍA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2003

Total de Percepciones

468,716.11

Tasa

1%

Impuesto a pagar

4,687.16

g) Derechos

Los derechos que tuvo que pagar durante el 2003, para la realización de su objeto social, fueron los siguientes:

“CONSTRUCCIÓN”, S. A. DE C. V.	
ANALÍTICO POR CUENTAS	
AUDITORÍA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2003	
Derecho de Alumbrado Público	1,236.20
Licencia de Funcionamiento	281,132.10
Pago Extraordinario de Licencia de Funcionamiento	1,368.00
Renovación de Licencia	108,777.16
Pago de SIEM 2003	150.00
Cuota Sindical	25,000.00
SOAPAP	7,338.00
Derechos prestados por diversas Secretarías	27,456.41
Total	452,457.87

a) Otros Impuestos

En el Estudio Analítico por Cuentas, podemos observar el rubro de otros impuestos, que incluye los siguientes:

Boleto de avión	3,354.07
Comisión Federal de Electricidad	1,963.40
Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos	11,750.00
Impuesto Predial	3,902.17
Total	20,969.64

4.2.1.2 Proporción de las contribuciones en relación con su capacidad contributiva

Es necesario observar el total de las contribuciones causadas en el ejercicio por “Construcción”, S. A. de C. V., ya que como afirma Moschetti, “cada uno de estos hechos ilumina una parte de la situación económica del sujeto y todos en su conjunto componen sus situación económica global”:¹²

Impuesto sobre la Renta	\$	96,883.07
Impuesto al Valor Agregado	\$	1'895,556.27
Impuesto al Activo	\$	12,647.34
Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario	\$	16,811.00
Aportaciones de Seguridad Social	\$	145,355.58
Impuesto s Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo	\$	4,687.16
Derechos	\$	452,457.87
Otros Impuestos	\$	20,969.64
TOTAL	\$	2'645,367.93

¹² MOSCHETTI, Francesco, *op. cit.*, p. 261.

Para determinar cual es el potencial de la empresa para contribuir, es decir, para conocer la cantidad de dinero que la empresa puede aportar al Gobierno, vía contribuciones, es necesario seguir los siguientes lineamientos:

a) No debemos tomar en cuenta el total de los ingresos que la empresa obtuvo durante el ejercicio, pues con ese dinero debe realizar los gastos y compras que le permitan realizar su objeto social. Es decir, no todo ese dinero le permite contribuir al gasto público del Estado, no todo ese dinero le otorga capacidad para contribuir, sino sólo la parte que le sobra después de haber destinado lo indispensable a la consecución de su objeto.

b) Pero por otra parte, tampoco sería correcto adoptar el extremo contrario y tomar como potencial para contribuir (o capacidad contributiva) únicamente la utilidad que resulta después de haber realizado todas las erogaciones propias de su objeto y pagado las contribuciones a su cargo, pues el dinero que utilizó para pagar estas últimas, sí denota capacidad contributiva.

c) Consideramos que el potencial para contribuir está conformada por todo el dinero que le sobra al contribuyente después de haber realizado todos los gastos necesarios para la realización de su actividad, sin incluir en éstos ningún tipo de contribución, pues como afirma Moschetti, el principio de capacidad contributiva presupone necesariamente una referencia a la potencia económica global”.¹³ Lo anterior puede expresarse con la siguiente fórmula:

¹³ *Ibid.*, p. 259.

Total de Ingresos	\$ 33'033,038.61
- Erogaciones estrictamente indispensables para su actividad (sin incluir contribuciones)	\$ 30'199,603.53
= Capacidad para contribuir	\$ 2'833,435.05

En cuanto a la característica de *estrictamente indispensable* de las erogaciones, deben seguirse los criterios establecidos en el artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente. Sin embargo, consideramos que para respetarse la garantía de audiencia del obligado, el sujeto pasivo debe tener en todo caso la oportunidad de demostrar que los gastos que realiza son necesarios para su actividad.

Aclaremos que en el caso de las contribuciones que hayan sido causadas, pero no pagadas, no deben ser sumadas para integrar la capacidad contributiva. De esta forma logramos subsanar en la práctica, las deficiencias legales en relación al concepto de capacidad contributiva.

Ahora comparemos el total de las contribuciones, con el potencial que tiene la empresa para contribuir, para ver el porcentaje que aquellas representan:

Capacidad Contributiva	Total de Contribuciones	Porcentaje
\$ 2'833,435.05	2'645,367.93	93.36%

Como podemos ver, en el sistema jurídico mexicano es posible que una empresa reporte más ganancias para el Estado que para la empresa misma:

Capacidad para contribuir	\$ 2'833,435.05
- Total de Contribuciones pagadas	\$ 2'645,367.93
= Utilidad después de pagar contribuciones	\$ 188,067.12

En caso de que se deseara repartir la utilidad entre los dos socios, cada uno tendrá que calcular y pagar el impuesto sobre una base de \$94,033.86, quedándole así una cantidad insignificante que ni siquiera alcanzara para sus gastos mínimos de subsistencia.

4.2.2 Caso B

“Importación de Maquinaria”, S. A. de C. V. es una sociedad mercantil constituida por 500 acciones, divididas entre 5 socios. Actualmente cuenta con 3 trabajadores. El objeto social es el siguiente:

- a) Compra, venta y mantenimiento de maquinaria y equipos industriales, refacciones y accesorios;
- b) Fabricación ensamble e integración de equipo de limpieza; y
- c) Fabricación de sustancias químicas para limpieza, importación y exportación de maquinaria industrial, sustancias químicas y artículos de limpieza

4.2.2.1 Contribuciones causadas en el ejercicio

a) Impuesto sobre la Renta

“IMPORTACIÓN DE MAQUINARIA”, S. A. DE C. V.	
DETERMINACIÓN DEL RESULTADO FISCAL	
AUDITORÍA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2003	
INGRESOS ACUMULABRES	
Ventas	516,951.53
Saldo Promedio Anual Acumulable	33,478.57
Productos Financieros	129.39
Total	550,559.49
DEDUCCIONES AUTORIZADAS	
Compras	231,341.51
Amortización Fiscal	1,183.28
Deducción de Inversiones	8,051.68
Gastos de Operación	242,717.28
Gastos Financieros	2,705.59
Total	485,999.34
UTILIDAD FISCAL	64,560.15
Amortización de Pérdida Fiscal	0
RESULTADO FISCAL	64,560.15
Tasa	34%
IMPUESTO DEL EJERCICIO	21,950.45
Pagos Provisionales	48,264.44
ISR a cargo (a favor)	(26,295.99)

La obligación de calcular y enterar pagos provisionales de acuerdo con un coeficiente de utilidad basado en el ejercicio fiscal anterior, puede perjudicar gravemente la liquidez de las empresas, y por consiguiente causar daños irreversibles en sus finanzas,

pues como en el caso que nos ocupa, los pagos provisionales realizados por la empresa superaron por casi el doble del impuesto causado. Es decir que durante el 2003 la empresa no pudo disponer de \$ 21,968.45 por no tenerlos en su poder.

Al igual que en el ejemplo anterior, realizó gastos estrictamente indispensables para la realización de su objeto social, que no reúnen los requisitos de deducibilidad, por causas ajenas a “Importación de Maquinaria”, S. A. de C. V.

b) Impuesto al Valor Agregado

“IMPORTACIÓN DE MAQUINARIA”, S. A. DE C. V.	
PRUEBA GLOBAL DE I. V. A.	
AUDITORÍA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2003	
Total de Ingresos gravados	530,518.49
IVA Causado	79,577.77
IVA Acreditable	67,995.22
SALDO A CARGO (A FAVOR)	11,582.55
Pagos Provisionales	11,582.55
NETO A CARGO (A FAVOR)	0

c) Impuesto al Activo

“IMPORTACIÓN DE MAQUINARIA”, S. A. DE C. V.		
IMPUESTO AL ACTIVO		
AUDITORÍA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2003		
Activos Financieros		6,092.45
Activos Fijos y Cargos Diferidos		41,813.97
Inventarios		139,432.59
Total		187,339.59
Promedio de Deuda		(260,963.89)
Base del Impuesto		- 73,624.88
Tasa		1.8%
Impuesto del Ejercicio		0
I.N.P.C.	<u>Dic 03</u>	<u>106.996</u>
I.N.P.C.	Dic 02	102.904
		1.039765218
Impuesto Actualizado		0

d) Impuesto General de Importación

Debido a que el objeto social de la empresa es la importación de maquinaria, se causaron los siguientes impuestos al Comercio Exterior:

Total Impuestos al Comercio Exterior \$ 2,342.84

e) Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario

A continuación mostramos el cálculo del impuesto inconstitucional que tuvo que pagar la empresa en el 2003:

“IMPORTACIÓN DE MAQUINARIA”, S. A. DE C. V.
IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CREDITO AL SALARIO
AUDITORÍA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2003

Sueldos sobre nóminas

75,634.88

Tasa

4%

Impuesto Sustitutivo de Crédito al Salario

3,025.40

f) Aportaciones de Seguridad Social

Debido al monto del salario de los trabajadores, éstos están exentos de pagar la cuota obrera, por lo que la empresa “Construcción”, S. A. de C. V. tiene la obligación de pagar tanto la cuota obrera como la patronal. Los montos que está obligado a pagar por cada rubro son los siguientes:

“IMPORTACIÓN DE MAQUINARIA”, S. A. DE C. V.
PRUEBA GLOBAL DE CONTRIBUCIONES AL I. M. S. S., S. A. R. E
INFONAVIT
AUDITORÍA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2003

BASE: \$ 79,054.00

CONCEPTO	TASA	CUOTA
Prestaciones en dinero	0.95 %	\$ 751.01
Gastos médicos	1.425 %	\$ 1,126.52
Invalidez y vida	2.375 %	\$ 1,877.53
Riesgos de trabajo	0.25 %	\$ 197.64
Guarderías y gastos previs. soc.	1 %	\$ 790.54
Retiro	2 %	\$ 1,581.08
Cesantía y vejez	4.275 %	\$ 3,379.55
Infonavit	5 %	\$ 3,952.70
Suma	17.275 %	\$13,656.57

BASE: \$ 8,437.87

CONCEPTO	TASA	CUOTA
Prestaciones en especie	8 %	\$ 675.03
Suma	8 %	\$ 675.03

BASE: \$ 34,985.68

CONCEPTO	TASA	CUOTA
Cuota fija	13.90 %	4,863.01
Suma	13.90 %	4,863.01

TOTAL **19,194.61**

g) Impuesto sobre Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Personal

En el Estado de Puebla, este impuesto se calcula sobre el 1% de la nómina:

“IMPORTACIÓN DE MAQUINARIA”, S. A. DE C. V.	
1% ESTATAL	
AUDITORÍA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2003	
Total de Percepciones	
82,233.81	
Tasa	
1%	
Impuesto a pagar	
822.33	

h) Derechos

Los derechos que tuvo que pagar durante el 2003, para la realización de su objeto social, fueron los siguientes:

“IMPORTACIÓN DE MAQUINARIA”, S. A. DE C. V.	
ANALÍTICO POR CUENTAS	
AUDITORÍA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2003	
Derecho de Alumbrado Público	527.80
Derechos prestados por diversas Secretarías	11,931.33
Total	12,459.13

k) Otros Impuestos

En el Estudio Analítico por Cunetas, podemos observar el rubro de otros impuestos, que incluye los siguientes:

Boleto de avión	11,521.80
Comisión Federal de Electricidad	861.45
Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos	18,114.50
Impuesto Predial	1,476.23
Total	31,973.98

4.2.1.2 Proporción de las contribuciones en relación con su capacidad contributiva

El total de las contribuciones causadas en el ejercicio, por “Importación de Maquinaria”, S. A. de C. V. es el siguiente:

Impuesto sobre la Renta	\$	21,950.45
Impuesto al Valor Agregado	\$	11,582.55
Impuesto al Activo	\$	0
Impuesto General de Importación	\$	2,342.84
Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario	\$	3,025.40
Aportaciones de Seguridad Social	\$	19,194.61
Impuesto s Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo	\$	822.33
Derechos	\$	12,459.13
Otros Impuestos	\$	31,973.98
TOTAL	\$	103,351.29

Para determinar el potencial para contribuir de la empresa en cuestión, son aplicables las fórmulas del ejemplo anterior:

Total de Ingresos	\$ 550,559.49
- Erogaciones necesarias para su actividad (sin contribuciones)	\$ 404,598.50
= Capacidad contributiva	\$ 145,960.99

Ahora comparemos el total de las contribuciones a cargo de la empresa, con su potencial de contribuir de la empresa, para ver el porcentaje que aquellas representan:

Capacidad Contributiva	Total de Contribuciones	Porcentaje
\$ 145,960.99	103,351.29	70.80%

Como podemos ver, la proporción es mucho menor, en relación con el caso anterior. Sin embargo, esa situación es relativa, pues la ganancia real de la contribuyente es mucho menor:

Potencial para contribuir	\$ 145,960.99
- Total de Contribuciones pagadas	\$ 103,351.29
= Utilidad después de pagar contribuciones	\$ 42,609.70

