

LA INTEGRACION FISCAL: EL PASO DEL CANGREJO?

Carlos F. Matute

I. Introducción.

La voracidad de los fiscos latinoamericanos tiene una relación proporcional con la elevación de las tasas de intereses internacionales, los éxitos en las renegociaciones de la deuda externa y la ansiedad de modernizar los sistemas tributarios, cuyo propósito, oculto o manifiesto, es sanear las finanzas públicas mediante el aumento de la base gravable, léase ampliar el padrón de contribuyentes, y evitar la defraudación fiscal, con políticas draconianas y bajo el supuesto de que todo ciudadano es un evasor en potencia.

En este contexto la legislación fiscal mexicana ha experimentado por lo menos tres reformas "estructurales", en menos de dos sexenios, cuyos fines primordiales eran evitar el efecto negativo de la inflación y constreñir a un mayor número de personas a pagar el impuesto sobre la renta eliminando las bases especiales, engrandeciendo el capítulo de sanciones y delitos fiscales y sometiendo a casi todas las personas morales al pago en forma directa del impuesto sobre la renta, salvo algunas excepciones.

Así el 30 de diciembre de 1980 aparece publicada la nueva ley del impuesto sobre la renta, la cual ha sido objeto de cuantiosas reformas entre las cuales se debe comprender la transparencia fiscal y nuevas formas de calcular la base gravable. En enero de 1987 entró en vigor una de ellas, cuyo objetivo fundamental era la "ampliación de la base". Esta nueva base se planteó políticamente como el intento gubernamental de obligar al pago de contribuciones a aquellas personas que eludían esta obligación. Sin embargo, en la realidad consistió, en primer lugar, en incrementar el monto a pagar de quienes ya estaban cautivos, mediante la acumulación de ingresos que antes de 1987 estaban exentos o la disminución de

las deducciones y las restricciones que se han ido imponiendo para la documentación en la que consta una operación económica gravada; y, en segunda instancia, en 1990 en sujetar al pago del impuesto sobre la renta a los entes colectivos que por su naturaleza solamente cumplían con obligaciones formales. De esta forma se incluyó entre los contribuyentes a las personas con fines no lucrativos asimilando su situación fiscal a la de los entes mercantiles y eliminando las bases especiales de tributación.

En relación a la ampliación de la base, se concedió un plazo de cuatro años como periodo de transición entre la base nueva y la tradicional, el cual se terminó anticipadamente en 1988, casualmente contemporáneamente al éxito renegociador de la deuda y a la firma de nuevas condiciones financieras y económicas con el Fondo Monetario Internacional. También en ese año se promulga el nuevo impuesto, aquel imponible al activo de las empresas, con el fin de castigar a los ineficientes.

El vencimiento anticipado del periodo de transición, independientemente de que es una muestra más de la inseguridad y confusión que reina en el sistema tributario mexicano, aumentó la carga fiscal de los sujetos "cautivos" del impuesto sobre la renta prepara el ambiente para aplicar el régimen fiscal de nueva base a las personas morales con fines no lucrativos.

Un año después se modifica el título III de la ley con la intención de incluir en el título II a las asociaciones y sociedades civiles, comparándolas con las personas mercantiles y sujetándolas a la base nueva, es decir, tienen mayores ingresos acumulables y disminuyen sus conceptos deducibles. Esta reforma se motiva en el hecho de que en la realidad económica se constituyen las colectividades civiles para convertirlas en auténticas sociedades mercantiles, con lo cual pagan los justos por los pecadores, es decir, se castiga a quienes hacen buen uso de las asociaciones y sociedades civiles, debido al comportamiento dudoso de algunos contribuyentes.

Agustín López Padilla(1) recalca la falta de seriedad de las autoridades fiscales al transformar radical y anualmente la legislación tributaria. Esta práctica, según este autor, complica las leyes fiscales e introduce fuertes elementos de incertidumbre y dice "tales reformas no conducen a nada positivo mientras sigan estando estructuradas en forma demasiado compleja, causística y con redacciones sumamente vagas e imprecisas(2)".

En lo transcrito concuerdo con el autor, pero disiento en cuanto que también afirma sobre la poca seriedad de las reforma fiscales, pues considero que sí actúan con conocimiento de causa, maliciosamente, pero conociendo las repercusiones de los cambios. Es mi opinión que las autoridades hacendarias sí actúan con un plan preconcebido y perfectamente planeado, consistente en confundir y desorientar al contribuyente con el fin de eliminar "a los ineficientes pequeños y medianos empresarios nacionales" que estorban a las políticas integracionistas. Este actuar es en evidente beneficio de las grandes organizaciones. Asimismo los, constantes cambios buscan evitar que el contribuyente tenga el tiempo suficiente para defenderse de la inconstitucionalidad de las reformas, introduciendo, al siguiente año, otras reformas igualmente ilegales. A todo esto hay que agregarle el doble lenguaje a que nos han acostumbrado, es decir, a las modificaciones legales hay que buscarles la intención retorcida que muchas veces ocultan para comprender las verdaderas motivaciones del legislador.

Un ejemplo palpable del apresuramiento de las reformas fiscales; del afán recaudatorio del fisco; de la desconfianza de las autoridades en el contribuyente; de la complicación administrativa, de la subsanación de errores legales a través de circulares; del total desconocimiento de la naturaleza de las sociedades; de la incapacidad para fiscalizar al contribuyente, transmitiendo el trabajo y costo de la administración del impuesto al contribuyente, al tiempo que se le amenaza con penas privativas de la libertad; y de la práctica de gravar ingresos ficticios es el renombrar el título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta LISR y la redefinición del contribuyente de este impuesto.

(1) Agustín López Padilla. Exposición práctica y comentarios a la Ley del Impuesto sobre la renta. México, D.F.: Dofiscal, 1992. T. II, prólogo.

(2) Ibid. p. XX y ss.

En esta tesina intentaré demostrar cómo al asimilar a las sociedades con fines no lucrativos a las mercantiles se atenta contra el principio de equidad y proporcionalidad de los impuestos con el trato diferenciado a personas que tienen la misma fuente de ingreso y similar monto del mismo: se castiga a la actividad altruista, al condicionar a las sociedades de beneficencia privada; se fomenta que se abandonen las formas jurídicas, como lo son los entes colectivos civiles, y se adopten soluciones "pragmáticas" por conveniencias fiscales; se considera actividades lucrativas a obligaciones laborales como lo son las escuelas de las empresas; y se confunde al contribuyente al dar establecer distintas reglas fiscales a dos entidades esencialmente iguales como en el caso de las cooperativas de consumo y de producción.

II. Conceptos Generales.

La reforma del Título III de la LISR de 1990 en la que se renombró a este título, abandonando el concepto de personas con fines no lucrativos por el de personas no contribuyentes resulta de especial trascendencia porque incluye entre las personas que son contribuyentes del impuesto a los entes colectivos de carácter civil.

La comprensión cabal de la importancia de este cambio necesita de un previo estudio de los conceptos de impuesto sobre la renta en las personas morales, de transparencia en la ciencia jurídica y de persona jurídica.

A) Impuesto sobre la renta de las personas morales:

En principio, la definición de impuesto sobre el ingreso de las personas morales resulta tan difícil como el de las físicas, sin embargo, se puede decir que es el gravamen que se impone sobre el ingreso recibido por una sociedad menos los gastos realizados para obtenerlos. Los problemas sobre sí son o no ingresos cierto tipo de transacciones económicas, así como cuales deben ser las exenciones y los conceptos deducibles no interesan a este trabajo.

La aparición del impuesto sobre las ganancias de las empresas estaba marcada por un pecado original. El pecado de la doble imposición, con efectos económicos negativos sobre el ahorro y la inversión de la oferta agregada nacional.

De ahí, que hayan existido diversas formas de tratar el problema de cómo gravar las utilidades de las sociedades mercantiles, tratando de esquivar el doble pago, que en última instancia correspondería al accionista de la empresa.

En este punto, conviene detenernos en el análisis de lo que se a llegado a llamar transparencia fiscal, que consiste en "levantar el velo de la personalidad jurídica, en los entes colectivos que la tienen reconocida, para que el tributo recaiga sobre la realidad, esto es para que sea transparente su incidencia en los únicos seres capaces de soportarlos(3)".

Aunque la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en jurisprudencia, determinó que no es doble imposición aquella que se realiza sobre el pago de dividendos a una persona, toda vez, que son supuestos distintos el impuesto que debe cubrir la persona moral y la física, también es cierto que la existencia de entes colectivos entre el Estado y los individuos y el someter al pago del impuesto sobre la renta a los primeros puede provocar que haya una incidencia doble sobre una sola fuente de riqueza.

De tal forma que se optó por "desconocer la personalidad" ciertos entes sociales y liberarlos del pago del impuesto sobre la renta, no con el propósito de que se creara un grupo privilegiado de contribuyentes que eluden el pago del mismo, sino para que cubran el gravamen quienes son realmente los titulares de esa renta, los socios o partícipes. Por tal motivo, se le imponen obligaciones formales a los entes colectivos para que se pueda conocer quien recibe la renta y se les trata como no contribuyentes.

Por otra parte, Richard Musgrave(4) expone las ventajas e inconveniencias de los dos sistemas para evitar la doble imposición, en términos económicos, sobre los dividendos repartidos por las sociedades mercantiles. Este autor descarta la visión que reconoce la existencia real de la persona moral y que le atribuye obligaciones

(3) Ramón Falcón y Tella, El Régimen de transparencia fiscal: aspectos dogmáticos y regulación positiva, Prof. Francisco Sainz de Bujanda, Madrid: Instituto de Estudios fiscales, 1984, p. 3.

(4) Richard A. Musgrave, Public Finance in Theory and Practice, ed. 4th; Singapore: Mc Graw Hill, 1984, pp-395-399.

fiscales de pago derivada de su existencia jurídica, porque considera que hacerlo así aumenta la carga a los pequeños accionistas. La imposición de una tasa determinada a la persona moral, en forma exclusiva, genera distorsiones regresivas en el sistema tributario, por ello, se inclina por la integración (transparencia fiscal), es decir, el reconocimiento de que la sociedad es tan sólo una ficción que los hombres utilizan para llevar a cabo sus empresas, y éstas son quienes deben acumular el ingreso y cubrir los impuestos correspondientes.

Existen dos técnicas de integración:

a) Total.- Esta técnica consiste en considerar a las utilidades repartidas por una sociedad como otro rubro más de los ingresos acumulables de la persona física, con el derecho de acreditar los impuestos que la persona moral haya retenido o en gravar las ganancias de capital de un persona moral determinada, tanto utilidades retenidas como aquellas distribuidas.

b) Limitada.- Esta técnica considera exclusivamente a los dividendos y los separa de las utilidades retenidas, procediendo a gravarlos en dos formas distintas: mediante la aplicación de una tasa del impuesto a todas las utilidades de la empresa y sólo acumulando en el accionista la parte correspondiente a los dividendos o excluyendo los dividendos de la base de las personas morales para que los acumulen a su ingreso las personas físicas.

B) El principio de transparencia:

Transcribo la definición de transparencia de H. Salvador Bullón⁽⁵⁾ para quien la "transparencia en el derecho es también como en la física, trascender, penetrar más allá de la cosa o el elemento de la realidad y su forma externa se presentan. Para procurar entrar en la intimidad, en lo oculto tras el elemento externo y aparente, normalmente caracterizado por los índices de publicidad. Es así, ir más allá de la apariencia o exterioridad".

(5) H. Salvador Bullón, La Transparencia de sociedades, Estudio jurídico fiscal, Madrid: Circe, 1981 p. 21 y ss, citado por Ramón Falcón y Tella op. cit. p. 39.

Así pues uno de los atributos de las personas morales es la transparencia, puesto que la forma jurídica que adoptan tan solo es la forma de lo que realmente acontece e importa. Lo que es significativo para el derecho son las actividades económica, social, cultural, educativa, entre otras que realizan los hombres utilizando las instituciones jurídicas y no éstas en sí mismas.

Los entes colectivos ante extraños y terceras personas aparecen como una unidad individual representada de diversas formas, pero quien esta sujeto auténticamente a los derechos y obligaciones de la sociedad son sus miembros y participantes de su patrimonio. La autonomía de patrimonio y la atribución de una personalidad propia introduce un elemento formal en las relaciones entre los individuos sin que esto signifique que las sustituye o las desaparece. Este hecho de transparencia es aún más palpable en la materia tributaria en la que se investiga quien soporta la carga de determinado gravamen en última instancia y se concluye que es la persona física, pues la persona moral de alguna u otra forma lo traslada, ya mediante la doble imposición a una misma fuente o el aumento de los costos del producto o bien del cual se generan sus ingresos.

En el derecho tributario se distinguen cuatro tipos de sociedades(6):

"Las sociedades transparentes, que comprenden las sociedades de copropietarios y, en general, los supuestos de la pluripropiedad.

Las sociedades semitransparentes, que reagrupan el conjunto de sociedades de personas, las cuales tributan a través del impuesto sobre la renta.

Las sociedades traslúcidas, que corresponden a las sociedades de inversión, cuyo tipo básico es la sociedad de capital variable.

Las sociedades opacas, por último, constituidas por el conjunto de sociedades sometidas al impuesto sobre sociedades".

(6) Ramón Falcón y Tella op. cit. pp. 44 y s.

La atención de esta tesina está centrada especialmente en los tres últimos tipos de sociedades, toda vez que por la reforma de 1990 el segundo grupo, en el cual se contaban las agrupaciones de carácter civil, se redujo drásticamente al convertir en contribuyentes, es decir, en sociedades opacas a las personas morales, incluidas las sociedades y asociaciones civiles que antes sólo eran formas jurídicas para reagrupar a un conjunto de personas físicas obligadas al pago sobre la renta.

Asimismo, existen dos criterios para clasificar la transparencia fiscal: atendiendo al hecho de que la sociedad esté dotada o no de personalidad jurídica será transparencia propia o impropia y atendiendo al origen de ésta puede ser legal o voluntaria.

La transparencia propia es aquella en la que el ente colectivo sí tiene personalidad jurídica como sucede en el caso de las sociedades y asociaciones civiles.

La transparencia impropia se refiere a la que tienen las instituciones jurídicas que carecen de personalidad como es el caso de las copropiedades y la sociedad conyugal.

La transparencia legal o necesaria es aquella que se establece de manera forzosa a las sociedades sin que exista la opción de renunciar a ésta y se utiliza para penalizar la reducción de la carga tributaria del contribuyente mediante tácticas de ocultamiento del ingreso.

La transparencia voluntaria, por el contrario, es aquella que se adopta por voluntad de los miembros de una entidad social con el propósito de evitar la doble tributación.

Ramón Falcón y Tella(7) comenta que las disposiciones fiscales de diversos países permiten que las sociedades con fines no lucrativos decidan que régimen les conviene y sólo atribuyen la transparencia fiscal a determinadas personas cuando se trata de evitar prácticas de evasión fiscal o sancionar ciertos comportamientos del ciudadano.

(7) *Ibid.* pp. 56 y ss.

Sin embargo, las autoridades hacendarias mexicanas, como las truchas siempre a contracorriente con las lesiones a la convivencia y armonía social que esto implica, han optado por regímenes forzosos para la mayoría de las personas jurídicas incluidas aquellas que no tienen fines lucrativos, pues aplican el supuesto que los mexicanos, por naturaleza, somos delincuentes por ello deben sancionar antes de comprobar si efectivamente una sociedad o asociación civil cumplen con sus propósitos sociales. De esta forma, las sociedades de personas, que debieran ser transparentes con obligaciones meramente formales, se convierten en sociedades opacas o interpuestas y deben tributar como si fueran verdaderos entes económicos, como sucede con las sociedades mercantiles que en sí mismas son empresas.

C) Persona Jurídica:

Existen diversos conceptos de persona jurídica, los cuales son necesarios analizar para comprender el alcance del derecho fiscal, al momento de gravar a una persona moral y poder distinguir con precisión quien soporta la carga tributaria.

En este punto, conviene destacar en la peligrosidad que representa para la certeza jurídica y la ciencia del derecho que la rama fiscal del mismo desconozca la teoría jurídica que se ha ido elaborando en torno al conjunto de normas imperativas que emite una autoridad.

Si bien es cierto existe una crisis del concepto de la personalidad jurídica, esto no autoriza al legislador excederse de los conceptos del derecho al definir el hecho imponible porque incurre en el riesgo de crear una incertidumbre en quien aplica la disposición jurídica por carecer de concepto que expliquen lo que se promulga.

Entonces, la autoridad administrativa debe recurrir, en beneficio del contribuyente, a explicar lo que quiso decir el legislador con un conjunto de reglamentaciones, circulares y disposiciones administrativas que terminan por hacer inaccesible al común de los mortales la materia fiscal. Destruir la seguridad jurídica en aras de innovar constantemente e introducir conceptos híbridos en la legislación puede ser un juego peligroso, en el que no pocas autoridades hacendarias sucumben.

La dogmática jurídica es un proceso de síntesis crítica de los diversos ordenamientos legales que permiten al jurista interpretarlos y aplicarlos al caso concreto. Si el derecho fiscal abandona las categorías jurídicas fundamentales corre el riesgo de volverse ininteligible o lo que es peor sujeto a la interpretación conveniente al poder político en el momento de su aplicación. Esto no significa que el derecho fiscal carezca de conceptos propios, sino que aquellos que toma del derecho civil o mercantil, debe utilizarlos en el sentido que marca la dogmática jurídica. Es indispensable recordar que el contribuyente es ante todo un sujeto de derecho definido por las otras ramas del ordenamiento jurídico.

Dicho lo anterior analicemos el concepto de persona jurídica en la ciencia del derecho:

"La persona jurídica puede ser definida como toda unidad orgánica resultante de una colectividad organizada de personas o un conjunto de bienes y a los que, para la consecución de un fin social, durable y permanente, es reconocida por el Estado una capacidad de derechos patrimoniales(8)".

Kelsen define a la persona jurídica como:

"La asociación de hombres a la cual el orden jurídico impone obligaciones y otorga derechos, que no pueden ser considerados obligaciones o derechos de los hombres que constituyen, como miembros, la asociación(9)".

En el siglo pasado los tratadistas de derecho civil se enfrascaron en discusiones interminables sobre la naturaleza de la persona jurídica y sus diferencias con las personas físicas.

(8) Roberto de Rugiero. Instituciones de Derecho Civil Trad. de Ramón Serrano y José Santa Cruz Tejera. v. I p. 433, citado por Rafael Rojna Villegas. Compendio de derecho civil. México, D.F.: Porrúa, 1983. p. 155.

(9) Hans Kelsen. Teoría pura del derecho. (Tr. Roberto J. Vernengo). México, D.F.: UNAM, III, 1986. p. 184.

García Máynez resume las diversas teorías acerca de la personalidad jurídica de los entes colectivos de la siguiente forma:

"Teoría de la ficción que sostiene que los entes colectivos son seres creados artificiosamente, capaces de tener un patrimonio...Estos se hallan fuera del terreno de la imputabilidad; dos actos ilícitos sólo pueden ser cometidos por los individuos que forman parte de ella... Lo que es fingido como persona es el fin para el cual los bienes son destinados... Teoría de los derechos sin sujeto que sostiene que en las personas colectivas no hay un sujeto sino un conjunto de bienes, destinados a un fin... Los derechos y obligaciones de las personas colectivas no son obligaciones y derechos de un sujeto, sino del patrimonio; ej. los actos realizados por los órganos ejecutan en representación del fin a que el patrimonio se encuentra causa, grado...

Teorías realistas que declaran que las personas jurídicas, tanto privadas como públicas son realidades...

Tesis de Francisco Ferrara sostiene que la personalidad es producto del orden jurídico, que surge gracias al reconocimiento del derecho objetivo. Los entes colectivos son, incuestionablemente, realidades y pueden tener derechos, derechos y obligaciones distintos de las obligaciones y derechos de sus miembros; pero ello no significa que posean una realidad sustantiva o independiente, un alma colectiva diversa de las de los individuos que a ellas pertenecen(10)".

La naturaleza de la persona jurídica sigue siendo objeto de debates entre los juristas, sin embargo, es un hecho que los entes colectivos son regulados en los ordenamientos positivos. El derecho tributario en la generalidad de las legislaciones nacionales se remite a las disposiciones civiles para definir a la personalidad jurídica.

En el orden jurídico mexicano norma la existencia de las personas morales y le otorgan diversas consecuencias a éstas dependiendo de su forma de creación y, sabe todo, sus fines.

(10) Eduardo García Máynez Introducción al estudio del derecho, México, D.F.: Porrúa, 1983, pp. 278-285.

La ley se abstiene de dar una definición de persona moral y opta por una enumeración de éstas en el artículo 25 del Código Civil para el Distrito Federal:

ARTICULO 25.- Son personas morales:

I.- La nación, los Estados y los municipios;

II.- Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley.

III.- Las sociedades civiles o mercantiles;

IV.- Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal;

V.- Las sociedades cooperativas y mutualistas.

VI.- Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propagan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquier otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la ley.

Hay que considerar que el concepto, teórico o legal, de persona jurídica sigue siendo válido, pero tiene un fin meramente instrumental, es decir, sirve para nombrar una forma de organizarse del hombre para conseguir determinados fines.

Así, se puede destacar los elementos de estas personas colectivas con el fin de identificar una apariencia, una forma legal que contiene relaciones humanas:

- 1) Asociación de hombres duradera.
- 2) Existencia de un fin y objeto.
- 3) Patrimonio afectado al fin.
- 4) Personalidad jurídica (art. 26 del Código Civil y art. 2º de la Ley General de Sociedades mercantiles).

La legislación fiscal ha cambiado el tratamiento que les da a las personas colectivas, sin que haya una definición precisa de ente colectivo. En el Código Fiscal de 1957, el artículo 13 establecía que eran sujetos pasivos de las contribuciones las personas morales, entre otras, que por ley estuvieron obligadas a ello. En cambio en el Código Fiscal siguiente no define, quien debe ser sujeto pasivo de un crédito fiscal, sino que tan sólo establece como principio que toda persona física o moral está obligada a contribuir para los gastos públicos (art. 1. CFF)

Asimismo, el Código Fiscal de la Federación considera contribuyentes a todas las personas morales que deban presentar declaración, induciendo de esta forma a aquellos enumerados en el artículo 25 del Código Civil que por disposición legal deben formular declaraciones ante la autoridad fiscal, aunque no estén compelidas al pago de alguna contribución. Sin embargo, a partir de la reforma de 1990, en la que se aumentan los sujetos colectivos contribuyentes se cambia el artículo 5º. de la LISR para quedar como sigue:

ARTICULO 5º.

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, y las sociedades y asociaciones civiles.

Conviene destacar que el concepto de persona moral fiscal y civil son distintos, puesto que el artículo citado arriba excluye a algunas fracciones del artículo 25 del Código Civil con lo que se introduce un elemento de incertidumbre, sin que considere todavía la gravedad de equiparar el concepto de persona moral a aquel ente que persigue fines de lucro como se hizo en la exposición de motivos de la reforma fiscal de 1990, con lo que además se trata de darle mayor equidad al régimen fiscal y se logra el efecto contrario.

III. Impuesto sobre la renta y personas jurídicas colectivas.

El principio económico de que si las sociedades no estuvieran gravadas por el impuesto al ingreso los individuos pudieran eludir el impuesto personal acumulando el ingreso en las sociedades es una de las justificaciones para establecer la obligación de contribuir a los gastos públicos a las personas morales que se traduce en el principio de transparencia fiscal legal o necesaria.

Joseph A. Pechman⁽¹¹⁾ expone la necesidad de un Estado moderno de obtener recursos a partir de gravar los ingresos de las empresas, pero señala, atinentemente, el peligro de la doble tributación. La falta de formación jurídica de

(11) Joseph A. Pechman "Impuesto sobre la renta personal" Enciclopedia Internacional de Ciencias Sociales, Aguilar, Madrid, 1975, pp. 664-65.

este autor le disculpa que no aclare que tipo de sociedades debe ser considerada como sujeto pasivo del impuesto, sin embargo, se sobreentiende que se refiere en exclusividad a los entes con fines eminentemente comerciales.

Richard A. Musgrave(12), por su parte, también remarca la importancia para el fisco federal de los Estados Unidos de los recursos financieros cuyo origen son las empresas. El impuesto a los entes colectivos representó en los años sesentas y setentas casi el 35% del total del impuesto sobre la renta y aunque su participación se ha ido reduciendo esta alcanza en la actualidad el 15%, debido a la progresiva aplicación del concepto de transparencia voluntaria, lo cual no significa una reducción de los ingresos estatales, sino una menor importancia del impuesto sobre las empresas.

Este economista, en contraste con Pechman, sí señala que existen cientos entes colectivos que por su naturaleza, estructura o fines deben recibir un trato diferenciado con relación a las empresas eminentemente económicas.

En México, con el establecimiento del impuesto sobre el ingreso con la Ley del Centenario, se considera que los entes colectivos dedicados a actividades comerciales e industriales que obtuvieran ingresos o ganancias deberían estar sujetos a dicho impuesto, sin que propiamente se gravara a la persona sino a la actividad, es decir, en el artículo primero se ordenaba:

"Artículo 1º. Se establece un impuesto federal extraordinario y pagadero por una sola vez, sobre los ingresos y ganancias particulares que proceden:

I.- Del ejercicio del comercio o de la industria"

Asimismo, en el título II, relacionado con las personas que se dedicaban al comercio y la industria, el legislador incluía como sujetos pasivos del impuesto a las sociedades mercantiles, y a las sociedades civiles que realicen actos de comercio, presten servicios o se dediquen habitual o accidentalmente a la industria, agricultura, ganadería, caza, pesca o minería.

(12) Richard A. Musgrave, op. cit.

Con esto la ley del Centenario incluía tanto a las sociedades de naturaleza mercantil como civil, excluyendo a las asociaciones civiles y aquellas que tuvieran fines no económicos.

La evaluación del tratamiento de las personas morales en las leyes relacionadas con el ingreso de 21 de febrero de 1924, 18 de marzo de 1925, 31 de diciembre de 1941, 30 de diciembre de 1980 ha sido inclusivo, es decir, que ha ido aumentando las personas morales sujetas al pago del impuesto sobre la renta y a diversas obligaciones que esta legislación ha ido estableciendo. Actualmente, con la reforma del 26 de diciembre de 1990, solamente las sociedades y asociaciones expresamente enunciadas por la ley serán consideradas como no contribuyentes a este impuesto, aunque si sujetas a una serie de obligaciones fiscales, entre ellas presentar declaraciones.

En 1924, cambia la ley del impuesto sobre la renta para convertir a las sociedades mercantiles y empresas en sujetos de este gravamen, con lo cual el ente mismo, la empresa, se convierte en objeto del impuesto. En este punto, hay que aclarar que el término empresa carece de precisión jurídica, circunstancia que favorece las confusiones y abusos.

La ley del 18 de marzo de 1925 divide los ingresos de las sociedades en cédulas y este sistema se mantiene, con modificación en la definición de las cédulas, hasta 1964 en que se adopta el impuesto global a las empresas.

La ley que regula este gravamen considera como sujetos del impuesto a las personas morales sin importar su naturaleza, que realicen actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca y va más allá, cuando someta a esta contribución a las "unidades económicas sin personalidad jurídica que realicen dichas actividades". Este sistema reconoce que hay sociedades de personas, transparentes por su propia naturaleza, y que son aquellas con fines no lucrativos.

Ante esta ampliación de los "sujetos" el contador público Maximiliano Varón B.(13) definió a las unidades económicas como entidades colectivas sin personalidad jurídica (sociedad irregular) constituida por entes individuales o

(13) Citado por Armando Porras y López, Derecho Fiscal, México, D.F.: Porrúa, 1975, p. 255.

también colectivos que aún cuando jurídicamente se consideren independientes en sus elementos, como son distribución de utilidades, dirección de capital, etc. Pretendiendo con ello, la explotación sucesiva o simultánea pero en conjunto, de una fuente de riqueza.

El esfuerzo por definir unidad económica de este antes resulta vano, puesto que, sin considerar lo desafortunada en términos jurídicos que es la disposición legal, las únicas unidades económicas que pueden ser sujeto pasivo del impuesto son las sociedades irregulares y la asociación en participación y los efectos jurídicos de ambos se encuentran regulados por la ley mercantil, atribuyéndoles responsabilidades a los miembros y administradores de una sociedad irregular y distribuyendo derechos y obligaciones entre sí, así como con terceros tanto al asociante como al asociado.

Por otro lado, la ley de 1964 opta por una forma congruente de definir las actividades comerciales y para tal efecto remite a la ley de la materia, es decir, para conocer que actos son hechos generadores del impuesto remite al artículo 75 del Código de Comercio en los que se define el acto de comercio.

La ley del impuesto sobre la renta de 1980 recoge la preocupación gubernamental de evitar la evasión al imponer un conjunto de obligaciones a las personas morales con fines no lucrativos, con lo que se hace una distinción de las diversas personas morales de acuerdo a su naturaleza y reconoce la transparencia fiscal y distingue entre las sociedades opacas y las semitransparentes y las transparentes. Para tal efecto crea un Título II para personas mercantiles, opacas, y un Título III en el que incluye a las semitransparentes y las transparentes (art. 70 y 73 de la LISR), quedando las copropiedades y sociedad conyugal reguladas en el título de personas físicas.

En la ley anterior existía un título, el cuarto que se refería a las asociaciones y sociedades civiles y a los fondos de jubilación, así como se enumeraban los sujetos exentos del impuesto sobre la renta en el artículo quinto. Los primeros no eran causantes del impuesto, sino que sólo tenían obligaciones fiscales para que las autoridades hacendarias comprobaran que los miembros que si fueran causantes cubrieran los pagos correspondientes, lo que la doctrina de la transparencia llama sociedades de personas.

Así pues, conjuntamente con la globalización del impuesto al ingreso personal se creó el Título III destinado a regular a las personas morales que por su naturaleza y fines no son sujetos del impuesto sobre la renta, convirtiéndose en entidades "fiscalmente" semitransparentes.

Conviene remarcar que dentro de este título el legislador asimila a las sociedades no lucrativas a entidades reglamentadas por las leyes mercantiles como es el caso de las sociedades cooperativas, a las sociedades de inversión (sociedades traslúcidas) y aquellas no comprendidas en el Título dedicado a las sociedades mercantiles. En esta última enumeración, clásico ejemplo de cajón de sastre, en las que se pueden incluir aquellos entes colectivos de origen agrario, laboral (sindicatos) y las demás asociaciones en los términos del artículo 25 fracción VI del Código Civil para el Distrito Federal.

Inicialmente, la ley de 1980 consideraba, como regla general, contribuyentes del impuesto a las sociedades mercantiles (sociedades opacas), tanto las enumeradas en la Ley General de Sociedades Mercantiles en su artículo primero, sociedad en nombre colectivo, en comandita, de responsabilidad limitada y cooperativa y anónima como aquellas contenidas en otras legislaciones relacionadas con actos de comercio, a saber, Ley General de Crédito, Ley Federal de Instituciones de Fianzas, Ley General de Instituciones de Seguro, Ley General de organizaciones y actividades auxiliares de crédito, Ley de Sociedades de inversión, entre otras; y en el artículo 68 establecía las excepciones a la regla, es decir, cuales sociedades mercantiles, no son contribuyentes conjuntamente con los civiles, laborales y ejidales.

A partir de la reforma de 1990, con el cambio de nombres de los Títulos II y III, que en 1981 se denominaban de las personas mercantiles y de las personas morales con fines no lucrativos, para ahora llamarse, de las personas morales y de las personas morales no contribuyentes, respectivamente, aunque se mantiene la misma forma de lógica, es decir, la regla general de los contribuyentes del impuesto se define en el Título II, y ahora éstas son las personas morales y las excepciones se consignan en el artículo 68. Con ello, por primera vez, se considera a entes colectivos de naturaleza civil como sujetos a un impuesto eminentemente destinado a sujetos ocupados habitualmente o accidentalmente a actos de comercio, igualando lo diverso y dando trato similar a quienes por sus fines son distintas y, en

ocasiones, hasta opuestas. Lo más importante es que se les convierte de sujetos semitransparentes en sociedades opacas; en sociedades obligadas formalmente para vigilar el cumplimiento de las obligaciones de sus miembros en contribuyentes.

De ahí la importancia de distinguir la naturaleza de los diversos entes colectivos, para comprender cabalmente el trato fiscal al que se deben atener con la legislación vigente y poder compararla con el que recibían antes de 1990.

IV. Análisis personas morales y la LISR:

A) Personas públicas y privadas.-

Los entes colectivos se pueden dividir en aquellos regulados por el derecho público y el derecho privado, haciendo la aclaración que varias leyes que se refieren a actos comerciales son consideradas de orden público, pero que en esta clasificación la catalogaremos como privadas, así como aquellos de derecho social.

i) Serán entes colectivos públicos aquellos mencionados en las fracciones I y II del artículo 25 del Código Civil, es decir, la Federación, los Estados y municipios, así como las demás corporaciones de carácter público reconocidos por leyes como la ley orgánica de la administración Pública Federal, La Ley Federal de Entidades paraestatales, La Ley Federal de Instituciones y Procesos electorales, las leyes locales similares, entre otros.

Las personas morales públicas de la fracción I son sujetos activos en la obligación tributaria y en cuanto al impuesto sobre la renta sólo lo es la Federación.

Las demás corporaciones, entidades de derecho público, como los llama la ley (art. 73 de la LISR) como regla general sólo tienen la obligación de retener y enterar el impuesto y exigir la documentación que reúna los requisitos fiscales. Las excepciones son aquellos organismos descentralizados cuya actividad preponderante sea empresarial y las empresas de participación estatal incluidas que no tributen conforme al título II de la LISR, v. gr. El Colegio de México A.C. que se comprende en las excepciones del artículo 73 de la LISR.

La disposición vigente, para los organismos descentralizados anterior, resulta desafortunada, toda vez que para comprender cuales organismos descentralizados no están sujetos al Título II, éste nos remite al art. 70 de la LISR que está contenido en el Título III. Con mala técnica legislativa, el redactor de la reforma convierte en principio en contribuyente del impuesto sobre la renta a los organismos descentralizados de la Federación, estados y municipios, por el hecho de que todos son personas morales y, por excepción, aquellos que se dediquen a alguna de las actividades señaladas en el art. 70 no serán contribuyentes. En mi opinión, debió haber mantenido la redacción original que se refería a los organismos descentralizados cuyo objeto no sea preponderantemente empresarial o sea los servicios serán no contribuyentes y si bien se mantiene uno debe buscarla en el artículo quinto de la Ley. La reducción actual genera una serie de complicaciones porque su interpretación debe acudir a referencias que no se excluyen sino que se repiten, V.gr., el art. 68 de la LISR para definir a los sujetos no contribuyentes remite al art. 73; esta disposición a su vez remite al Título III; y ésta envía otra vez al art. 68, pues en el Título II se establece la regla general y en el art. 68 la excepción y nunca existe una referencia al artículo 5º.

En conclusión los entes públicos sólo tendrán la obligación de retener el impuesto a cargo de terceros, exigir la documentación con requisitos fiscales y aplicar las reglas de remanente distribuible aplicando la tasa del 35% al efectivo o bienes repartidos a los integrantes o socios, en caso de que éstos incurran en lo dispuesto en los párrafos finales del artículo 70 de la LISR.

La disposición del artículo 70 en la que se le aplica las reglas de un título distinto a las personas no contribuyentes tiene dos defectos gravísimos: el primero consiste en que a los miembros de una persona no contribuyente se le puede atribuir un ingreso ficto, ya que por errores de los administradores ajenos a la conducta del contribuyente se le puede acumular un ingreso que no recibió y segundo que los conceptos de deductibilidad de los gastos y los requisitos de procedibilidad de los mismos no le son aplicables a este tipo de sujetos, con lo que en estricto derecho nunca se puede incurrir en el supuesto que establece la parte final de este artículo. Esta crítica se reproduce para los demás entes no contribuyentes sin importar su naturaleza.

ii) Serán entes colectivos privados aquellos de naturaleza civil, mercantil y social, a saber, agrario y laboral.

En 1981, solamente las sociedades mercantiles eran contribuyentes del impuesto sobre la renta y, a partir de 1990, el principio aplicable era que las personas morales de cualquier naturaleza se convierten en contribuyentes, incluidos los de naturaleza agraria, por ello se debe añadir el artículo 10 B. en el cual se exenta del pago a determinados sujetos agrarios como el ejido y ciertas uniones de productores agrícolas.

Esta clasificación de entes colectivos privados se divide a su vez en dos: los mercantiles, que tienen como fin esencial las actividades lucrativas y las demás que poseen objetivos eminentemente no lucrativos.

B) Personas morales mercantiles:

Estos entes jurídicos colectivos han sido el sujeto, cuyas actividades son propias del impuesto sobre la renta, desde la ley del Centenario, siendo las sociedades mercantiles los medios idóneos para que los individuos conjunten fuerzas y recursos para llevar a cabo una empresa determinada. Por ello, el no gravar su actividad pudiera resultar inconveniente para la riqueza pública y una forma de que el comerciante eludiera el pago al que está obligado con la sociedad y el Estado que le dan los medios para realizar sus operaciones de lucro. Por ello, son sociedades opacas por definición.

Las personas morales con fines lucrativos o con el propósito de realizar habitualmente actos de comercio (art. 75 del Código de Comercio) son por su naturaleza contribuyentes del impuesto sobre la renta, de ahí que en la ley de 1981 se les haya destinado un título especial, el segundo, y se estableciera la forma en que deberían cumplir sus obligaciones, independientemente que en 1964, ya se había iniciado el camino hacia un impuesto global a la empresa.

Sin embargo, la ley vigente incluyó entre las personas no contribuyentes, en el Título tercero de las personas con fines no lucrativos, a sociedades sustancialmente mercantiles como son las sociedades de inversión en sus tres modalidades: renta fija, comunes y de capital (artículos 17, 20 y 25 de la Ley de Sociedades de

Inversión), en razón a que fiscalmente la teoría les concede la categoría de sociedades traslúcidas; las sociedades cooperativas (art. 5o. de la Ley General de Sociedades Cooperativas); las sociedades mutualistas (Ley General de Instituciones de Seguro)

Con la reforma de 1990, las sociedades de inversión de capital y las sociedades cooperativas de producción se convierten en contribuyentes, quedando las demás en el Título III de la Ley en las fracciones VII y IX del artículo 73, sin que se explique con claridad las razones para someterlas a un régimen fiscal distinto.

Entonces, las únicas sociedades mercantiles que se consideran no contribuyentes son las mencionadas y esto es porque existe el supuesto de que aunque su naturaleza es tener como fin el lucro, en la realidad no sucede así, sino que se busca una cooperación entre sus miembros. De ahí que se impongan limitaciones a la mutualidades para que se puedan mantener en el título de las personas no contribuyentes como el de que no operen con terceros. Sin embargo, en la nueva legislación fiscal, esto sería cuestionable, ya que, por ejemplo en el caso de las cooperativas, el mismo afán de lucro puede perseguir la de producción que la de consumo y con este trato distinto que le otorga la ley a una y a otra sólo se genera un privilegio inequitativo que va en perjuicio de un grupo de contribuyentes, quienes a pesar de organizarse y estructurarse en formas jurídicas idénticas tienen obligaciones y cargas fiscales distintas. Lo mismo se podría afirmar de las mutualidades. Con esta forma de legislar queda evidenciada la tendencia de dejar a los reglamentos la fijación de criterios para distinguir entre las sociedades que por su normatividad mercantiles son similares y lo que es peor, se abandona esta decisión a la discrecionalidad del funcionario.

Algo parecido sucede con el profesionista que decide organizarse en una sociedad civil y aquel que actúa de forma independiente o en las sociedades cuyo objeto primordial es la renta de bienes inmuebles y quien arrienda como persona física. A una misma actividad se le grava en forma distinta. Los primeros cubrirán el 35% del impuesto sobre los ingresos por honorarios o rentas, sin importar la estructura de su ingreso, concediéndoseles un derecho posterior para acreditar ese impuesto. En cambio, al profesionista independiente y al arrendador persona física se les aplicará la tarifa del artículo 80 de la LISR, con lo que se introduce en la legislación una inequidad al establecer diversas cargas a una misma fuente de

riqueza con iguales montos de ingreso.

En el mismo tenor, las sociedades de inversión de renta fija y comunes también se mantienen en el Título II como no contribuyentes, a pesar de ser sociedades anónimas con restricciones señaladas por la ley y la comisión nacional de valores, por las siguientes razones: las sociedades de renta fija y comunes distribuyen a sus socios intereses por certificados de participación los cuales pagan el impuesto sobre la renta en los términos del capítulo VIII del Título IV de la LISR, por ello, resulta conveniente que estas sociedades sólo cumplan con las obligaciones morales de retener el impuesto, quedando exento el dividendo que distribuyan, es decir, se les da un trato de sociedades traslúcidas.

Respecto a las sociedades comunes hay que señalar que respecto a la porción de renta variable que integra su activo se debe formar una cuenta neta en los términos del art. 120 para saber si los dividendos que distribuyen generan o no el impuesto sobre la renta, participando parcialmente de un régimen de sociedad opaca.

Las sociedades de inversión de capital siguieron la suerte de las sociedades y asociaciones civiles por que al ser integrado su activo con valores de renta variable, la sociedad controladora debía por el total de lo que iba a distribuir entre sus integrantes conformar una cuenta de dividendos netos, con lo que mantenerla como no contribuyente resultaba inútil en el nuevo esquema, pues debía someterse a lo dispuesto en el art. 71 de la LISR en la totalidad de lo que distribuyera entre sus socios.

C) Personas morales civiles:

Estos entes colectivos se caracterizan porque no persiguen fines de lucro conforme a la definición legal se contiene en los artículos 2670 y 2668 del Código Civil.

Entonces, extraña de sobremanera que el legislador les otorgue un trato igual a aquellas colectividades, cuyo fin es el lucro y que por ende requieren de otro tipo de regulación en su integración, administración, liquidación, organización, representación, etc. Baste analizar las normas jurídicas que se refieren a las

mercantiles y a las civiles para conocer que son dos cosas distintas.

La excusa, que no se puede llamar motivación, es que los contribuyentes hemos prostituido su fin, escondiendo tras la forma jurídica de asociación civil o sociedad civil verdaderas empresas.

La velocidad de cambio de las leyes fiscales es tan desenfrenada que hasta los autores de derecho fiscal(14), como López Padilla, llegan a afirmar que existen sociedades civiles que persiguen fines lucrativos, esto contra su propia naturaleza y en abierta oposición a la ley, y que por lo tanto debe considerárseles, para efectos fiscales, como personas mercantiles. Mi opinión difiere de la expresa por este autor porque la legislación fiscal no puede desconocer la dogmática jurídica a su antojo y desconocer las disposiciones del derecho civil so pena de introducir confusiones y atizar a la incertidumbre jurídica por el hecho de reconocer contenidos distintos a los conceptos de la teoría jurídica.

En principio, la reforma que entró en vigor en 1990 es un retroceso en el proceso de conformación de la transparencia fiscal, pues a las sociedades y asociaciones civiles, agrupaciones de personas, es decir, semitransparentes se les convierte en sociedades opacas y se les considera contribuyentes del impuesto sobre la renta.

En este proceso quedan un contado número de sociedades en la categoría de sociedades no contribuyentes, enlistadas casuísticamente, en los artículos 70 y 73 de la LISR, y se traslada la carga de probar al ciudadano que se organiza bajo este tipo de sociedades.

Además, se introduce una limitante más para ser sociedad no contribuyente consistente en que aquella persona moral incluida en el Título tercero que perciba ingresos de los mencionados en los capítulos de enajenación, intereses y premios, así como enajenen bienes distintos de su activo fijo o presten servicios a personas distintas de sus miembros, deberán determinar el impuesto que corresponda por los ingresos derivados de las actividades mencionadas en los términos del Título II,

(14) Agustín López Padilla. Exposición práctica y comentarios a la Ley del Impuesto sobre la renta 1992. México, D.F.: Dofiscal, 1992. T. II, p. 297.

siempre que dichos ingresos excedan el 5% de los ingresos totales de la persona moral en el ejercicio de que se trate. (arts. 68 y 69 de la LISR).

Los requisitos transcritos en el párrafo anterior reducen peligrosamente las sociedades no contribuyentes introduciendo la incertidumbre de no conocer el ordenamiento fiscal al que se debe someter una persona moral determinada sino hasta el final del ejercicio, cuando ya se efectuaron una serie de obligaciones conforme a uno u otro régimen, es decir, la decisión si una persona tributa conforme al Título II o sólo debe cumplir con obligaciones de carácter fiscal sólo se puede conocer hasta que se ha terminado el ejercicio.

Por otro lado, el requisito de que el 95% de sus ingresos debe provenir de sus miembros es un fuerte golpe a las sociedades de beneficencia privada cuyos servicios se destinan a terceras personas y sobreviven de donativos de personas totalmente ajenas al ente colectivo. Considerar a este tipo de entes como sociedades mercantiles al momento de cumplir con sus obligaciones fiscales es inequitativo fiscalmente y si bien con esto se evitará que un grupo de vivos que desvirtuaban la naturaleza de las agrupaciones civiles se dejará de beneficiar, por otro lado, se asesta un duro golpe a quienes utilizan correctamente las soluciones jurídicas que el derecho civil pone a disposición de los hombres.

Finalmente, esquemáticamente resumo que tipo de sociedades eran consideradas semitransparentes antes y después de la reforma del 30 de diciembre de 1989 que entró en vigor en 1990.

En 1989 las sociedades con fines no lucrativos semitransparentes fiscalmente eran las siguientes:

Sociedades con fines no lucrativos

Asociaciones Civiles C.C. 2670

Sociedad Civil C.C. 2668.

Sociedades cooperativas

Sociedades de inversión Transportistas

En 1990 las sociedades no contribuyentes eran:

Art. 70

Sindicatos Art. 356 L.F.T.
Federación y confederaciones art. 381 L.F.T.

Cámaras de Comercio e Industria

Asociaciones civiles y sociedades de responsabilidad limitada. (sujetos de crédito rural).

Asociaciones civiles y sociedades. (asistencia y beneficencia).

Fundaciones Asociaciones (Ley de instituciones de asistencia privada para el D.F.)

(Exención de impuestos)

Evitar el lucro del intermediario

Sociedades Cooperativas de consumo art. 52 de la ley.

Ley general de sociedades cooperativas

Organismos que agrupan a las cooperativas productoras y de consumo. art 72 y 73.

Con fines de lucro	Sociedades mutualistas (No operan con terceros)	Ley general de instituciones de seguro
		Sociedades o asociaciones civiles destinadas a fines como: Educación, científicos, políticos, religiosos, culturales y deportivos.
		Cajas de ahorro (instituciones)
	Mejorar beneficios económicos de sus socios.	Sociedades de renta fija comunes (art. 93 al 117).
	Sociedades de inversión.	

V. Conclusiones.

La tendencia de la legislación fiscal es reducir la transparencia fiscal al aumentar las sociedades opacas y convertir en contribuyentes a agrupaciones de personas, como lo son las sociedades y asociaciones civiles. Con esto se evidencia

el doble lenguaje de las autoridades hacendarias, por un lado afirman que pretenden aumentar la transparencia fiscal y, por el otro, la reducen.

Los afanes recaudatorios del fisco introduce graves inequidades en la legislación tributaria, puesto que al convertir en sociedades opacas a las agrupaciones de profesionistas y a entes colectivos con objeto inmobiliario genera desigualdades en la imposición y establece obligaciones de pago más pesadas a quien opta por utilizar la forma jurídica aparente.

La reforma de 1990 induce a que los contribuyentes abandonen los instrumentos jurídicos de la sociedad o perviertan sus estructuras para seguir operando conforme a la naturaleza de éstas, pues ahora cumplir con el objeto no lucrativo de una colectividad civil resulta administrativamente oneroso.

Equiparar a las agrupaciones civiles con las sociedades mercantiles motivándose se ha desvirtuado el fin de las primeras en la práctica, sólo refleja la incapacidad del fisco para auditar al contribuyente y, entonces, castiga a los justos por las acciones de los pecadores para evitar la evasión.

El sistema casuístico del nuevo título de personas no contribuyentes, incluido aquello de que el 95% del total de los servicios y enajenaciones de bienes deben darse a los miembros de las sociedades sometidas a este régimen, fomenta la incertidumbre, ya que la condición de las personas morales se conoce hasta después de finalizado el ejercicio.

El atribuir ingresos conforme al Título II a las personas no contribuyentes cuyos gastos no reúnan los requisitos de deductibilidad resulta ser una aberración jurídica, ya que las disposiciones que contienen los conceptos de deducción no les son aplicables, con ello el ingreso ficto que se atribuye a los socios de estas sociedades por errores o actuaciones mañosas de los administradores (art. 70) es doblemente grave.

VI. Bibliografía.

Falcón y Tella, Ramón. El Régimen de Transparencia Fiscal.
Madrid: Instituto de Estudios Fiscales , 1984. 370p.

García Máýnez, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho.
México, D.F.: Porrúa, 1983. 412p.

Jiménez G., Antonio. Lecciones de Derecho Tributario, Parte Sustantiva.
México, D.F.: ECASA, 1983. 235 p.

Kelsen, Hans. Teoría Pura del Derecho.
México, D.F.: UNAM, IJ, 1986. 362p.

López Padilla, Agustín. Exposición Práctica y Comentarios a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, 1992. Personas Físicas.
México, D.F.: Dofiscal, 1992. 377p.

López Padilla, Agustín. Exposición Práctica y Comentarios a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, 1988. Personas Mercantiles.
México, D.F.: Dofiscal, 1988. 267p.

Margain Manatou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario.
México, D.F.: Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1983. 359p.

Martínez López, Luis. Derecho Fiscal Mexicano.
México, D.F.: ECASA, 1986. 378p.

Musgrave Richard A. et al. Public Finance in Theory and Practice.
Singapore: Mc. Graw-Hill, 1985. 820p.

Porras y López, Armando. Derecho Fiscal; Aspectos Jurídicos y Contables.
México, D.F.: Porrúa, 1975. 452p.

Rojina Villegas, Rafael. Compendio de Derecho Civil; Introducción, Personas y Familia.

México, D.F.: Porrúa, 1983. 509p.

Sellerire Carbajal, Carlos et al. Análisis de los Impuestos Sobre la Renta y al Activo de 1992.

México, D.F.: Themis, 1992.

Villoro Toranzo, Miguel. Introducción al Estudio del Derecho.

México, D.F.: Porrúa, 1983. 486p.