

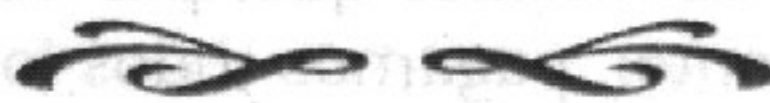
ESTUDIOS JURÍDICOS EN HOMENAJE A JORGE KRISTIAN BERNAL MORENO

COORDINADOR
FERNANDO SERRANO MIGALLÓN



EDITORIAL
PORRÚA
MÉXICO

El régimen tributario
de los partidos políticos en México
Algunas consideraciones sobre el Código Federal de Instituciones
y Procedimientos Electorales, el Impuesto sobre la Renta
y el Impuesto Empresarial a tasa Única



JUVENAL LOBATO DÍAZ*

Para Kristian, *in memoriam*.

DEDICATORIA

Escribir es una forma de dejar constancia gráfica de nuestros pensamientos e ideas, pero también es un instrumento que nos permite expresar un reconocimiento o rendir un homenaje a otras personas.

En este sentido, las siguientes líneas tienen como fin primordial dedicar a la memoria de Kristian Bernal, víctima de la inseguridad que se yergue como una sombra de nuestro país, un trabajo que vincula uno de los temas a los que canalizó buena parte de su vida profesional (los Partidos Políticos) con otro relacionado con la actividad profesional de quien esto suscribe (el Derecho Tributario).

1. INTRODUCCIÓN

Normalmente cuando se habla sobre partidos políticos, por su propia naturaleza, se analizan temas relativos a su actuar en el sistema político; al desempeño de sus militantes o simpatizantes en el escenario de la política nacional, ya como titulares de algún Poder u órgano del Estado, ya como oposición a su similar en el gobierno; a su plataforma política, sus principios, objetivos, valores, ideales, etcétera.

Sin embargo, más allá de su actuación en el marco de la vida política de un país, los partidos políticos no dejan de ser sujetos de Derecho, si bien,

* Profesor de Derecho Procesal Fiscal e Impuesto sobre la Renta de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México.

con un régimen especial, pero finalmente entidades que actúan en un marco jurídico específico.

Al respecto, llama la atención el régimen tributario mexicano al que están sujetos como "entidades de interés público", como los define la Constitución, ya que los recursos con lo que cuentan para desarrollar su actividad provienen, prácticamente en su totalidad, del erario público, esto es, de recursos cuyo origen son las cantidades que, por concepto de contribuciones (impuestos, fundamentalmente), pagamos todos los contribuyentes.

La propia legislación electoral establece que el financiamiento de los partidos políticos, si bien puede tener de diversas fuentes (provenientes de su militancia, simpatizantes, autofinanciamiento y rendimientos financieros), debe ser preferentemente de carácter público, para lo cual contempla una serie de reglas que pretenden garantizarlo y, con ello, evitar, en esencia, que el dinero de origen ilícito, se "lave", o bien, una consecuencia natural de esto, se utilice como instrumento de control político para que a través de los políticos a quienes se les apoye, no actúen con independencia, sino obedeciendo mandatos de quienes les proveyeron de tales recursos para sus campañas.

Así y con el fin de garantizar que los partidos políticos canalicen la totalidad de sus recursos, partiendo de la base que No son entidades que persiguen un fin lucrativo, al cumplimiento de sus fines (servir de conductos o catalizadores, al menos, en teoría, de la voluntad ciudadana vía su participación en contiendas electorales con el objeto de ejercer en última instancia el poder político), el legislador consideró necesario dotarlos de un régimen tributario o fiscal particular que contribuya a la consecución de tales fines, a partir de su naturaleza como entidad de interés público y de la utilización de recursos públicos.

Por lo anterior, consideramos oportuno hacer un análisis del régimen fiscal de los partidos políticos que la legislación electoral y tributaria contemplan a nivel federal, dilucidando temas relativos, básicamente, a su regulación en el Impuesto Sobre la Renta y en el Impuesto Empresarial a Tasa Única, precisando si son o no causantes de dichos impuestos y, en su caso, las obligaciones de índole formal que deben cumplir.

Previo al citado análisis, se definirá el término partido político, su naturaleza y las características que tiene como sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.

2. DEFINICIÓN DE PARTIDO POLÍTICO

Desde un punto de vista teórico, para Max Weber¹ el partido político es "*una asociación... dirigida a un fin deliberado, ya sea éste 'objetivo' como la realización de un programa que tiene finalidades materiales o ideales, sea*

¹ Citado por Anna Oppo, voz "Partido Político", en BOBBIO, Norberto, *et. al.*, *Diccionario de Política*, 16ª ed., red. Aricó, José, *et. al.*, Méxio, Siglo XXI editores, 2008, t. 1-2, p. 1153.

'personal', es decir tendiente a obtener beneficios, poder y honor para los jefes y seguidores, o si no tendiente a todos estos fines al mismo tiempo".

Por su parte, respecto de la definición de partidos políticos, Anna Oppo concluye que "puede afirmarse que si el fenómeno de los partidos políticos, como configuración organizativa y conjunto de funciones desempeñadas por el mismo, demuestra en términos generales su tipicidad, desde un punto de vista concreto y analíticos se presenta de maneras muy diferentes, por lo cual, para entender la especificidad y la predominancia actual en un determinado sistema político, es necesario verlo ubicado en la estructura (así) económico-social y política social de un país determinado en un momento histórico muy bien definido"² (el énfasis es nuestro)

De acuerdo con la *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, los partidos políticos son "grupos organizados que se proponen conquistar, conservar o participar en el ejercicio del poder a fin de hacer valer el programa político económico y social que comparten sus miembros"³. En otras palabras, "una asociación de personas que comparten una misma ideología y que se proponen participar en el poder político o conquistarlo y que para ello cuentan con una organización permanente".⁴

Para Carlos Emilio Arenas Bátiz y José de Jesús Orozco Henríquez, "los partidos políticos son organizaciones de ciudadanos reunidos en torno de una ideología común y que tiene la voluntad de acceder al ejercicio del poder político en un Estado o, al menos, influir en él, encontrándose diseminados territorialmente y estructurados de forma permanente y estable".⁵

Por su parte, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 41, fracción I, establece que "los partidos políticos son entidades de interés público" y "tiene como fin promover la participación del pueblo en la vida democrática, contribuir a la integración de la representación nacional y como organizaciones de ciudadanos, hacer posible el acceso de éstos al ejercicio del poder público, de acuerdo con los programas, principios e ideas que postulan un mediante el sufragio, libre, secreto y directo".

Para José Woldenberg, expresidente del Instituto Federal Electoral, "los partidos son conductos de mediación porque ponen en contacto a los ciudadanos con las instituciones estatales; son elementos organizativos que logran revertir el aislamiento de la vida social y a través de ellos se expresa la contienda entre los diversos diagnósticos y propuestas que existen en la sociedad".⁶

² *Ibidem*, p. 1160.

³ PATIÑO CAMARENA, Javier y CARBONELL, Miguel. Voz "Partidos Políticos" en *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, Tomo V, 2ª ed., IJ-UNAM-Porrúa, México, 2004, p. 453.

⁴ *Ibidem*, p. 455.

⁵ ARENAS BÁTIZ, Carlos Emilio y OROZCO HENRÍQUEZ, José de Jesús, "Derecho Electoral" en *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, Tomo IX, 2ª ed., Porrúa, México, 2004, p. 117.

⁶ WOLDENBERG, José, "Para entender los partidos políticos y las elecciones de los Estados Unidos Mexicanos", Nostra Ediciones, México, 2006, p. 11.

La actividad jurisdiccional del Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación no ha permanecido al margen del manejo de la definición del tema que nos ocupa; así, ha establecido que (Juicio para la Protección de los Derechos Político-Electorales del Ciudadano número SUP-JDC-084/2003):

Los partidos políticos son entidades de interés público que intervienen corresponsablemente con las autoridades en la celebración y vigilancia de los procesos electorales y participan de manera relevante en todos los actos mediante los cuales los ciudadanos ejercen sus derechos político electorales (...) [y tienen las] funciones de: a) promover la participación del pueblo en la vida democrática, b) contribuir a la integración de la representación nacional, y c) hacer posible, como organizaciones de ciudadanos, el acceso de éstos al ejercicio del poder público (...).

De las definiciones anteriores podemos desprender una serie de características que configuran lo que debe entenderse por partido político, a saber:

1. Son organizaciones de ciudadanos que se unen, en teoría, bajo principios básicos comunes o una ideología que comparten.

2. Tienen como objetivo primordial, a través de la ejecución de sus programas de acción, conseguir el poder público.

3. En el caso Mexicano, son entidades de interés público.

4. Desde un punto de vista político-social son conductos para que los ciudadanos, en principio, ejerzan sus derechos políticos-electorales y, en su caso, les permite alcanzar y ejercer el poder público.

5. Tienen una función más pragmática que consiste en participar en procesos electorales.

Como puede observarse, son varias las características que nos permiten definir un partido político, pero, sobre todo, ir configurando su naturaleza jurídica, particularmente, a la luz de lo dispuesto por el marco constitucional y legal mexicano.

3. NATURALEZA JURÍDICA

Para Maurice Duverger, "En general, el desarrollo de los partidos parece ligado al de la democracia, es decir, a la extensión del sufragio popular y de las prerrogativas parlamentarias. Cuanto más ven crecer sus funciones y su independencia las asamblea políticas, más sienten sus miembros la necesidad de agruparse por afinidades, a fin de actuar de acuerdo; cuando más se extiende y se multiplica el derecho al voto, más necesario se hace organizar a los electores a través de comités capaces de dar a conocer a los candidatos y de canalizar los sufragios en su dirección. El nacimiento de los partidos está ligado, pues, al de los grupos parlamentarios y los comités electorales."⁷

⁷ DUVERGER, Maurice, *Los partidos políticos*, 19ª reimp., trad. De Campos, Julieta y González Pedrero, Enrique, FCE, México, 2004, p. 15 y 16.

Como puede apreciarse de la afirmación anterior, si bien el nacimiento de los partidos políticos está ligado a la necesidad de los ciudadanos de agruparse por las afinidades que tiene para participar en procesos electorales y su desarrollo va de la mano con el de la democracia, cada uno de ellos, en la configuración del sistema democrático al que pertenecen, adquieren matices particulares en cuanto a la forma de su constitución y funcionamiento, así como a su regulación legal.

En el caso mexicano, la existencia de los partidos políticos tiene su justificación en la idea de que constituyan un elemento que permita la configuración de un sistema democrático representativo donde los ciudadanos, mediante el ejercicio de sus derechos político-electorales, particularmente, el del sufragio, tengan la oportunidad de acceder al poder público.

Sin embargo, en la actualidad dicha función dista de cumplirse, ya que existe un desencanto social hacia ellos, en el que se les ve alegados de la ciudadanía y actuando conforme a las directrices de sus dirigencias y no conforme a los principios que sustentan su plataforma política o atendiendo a sus bases. Lo anterior se demuestra con la cada más difundida idea de crear candidaturas independientes o "ciudadanas", esto es, que exista la posibilidad de que un ciudadano, sin pertenecer a partido político alguno, pueda postularse y acceder a un cargo de elección popular.

Podríamos decir que en México ha cobrado vigencia la llamada "Ley de hierro o acero de los partidos políticos" de Roberto Michels conforme a la cual los partidos no atienden a sus bases o a sus principios, sino sólo a las decisiones de su dirigencia.

En este sentido, Anna Oppo, al referirse a la teoría del citado autor, nos dice que "el progresivo desarrollo de la organización, la mayor complejidad de las tareas por desempeñar con la consecuente división del trabajo y la necesidad de conocimientos especializados que este hecho conlleva, conduce a la profesionalización y a la estabilización del liderazgo de los partidos, a su objetiva superioridad respecto de los demás miembros de la organización y por lo tanto a su inamovilidad y al ejercicio del poder del tipo oligárquico. En esta situación, la delegación y el control sobre la misma serían ficticios y la trasmisión de la demanda política sería manipulable y manipulada según los intereses del poder de la oligarquía del partido".⁸

Con independencia de lo anterior y que obedece más a una cuestión de Teoría Política, debemos retomar lo que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece respecto a la naturaleza jurídica de los partidos políticos en cuanto los cataloga como "entidades de interés público", ya que ello implica, entre otras cosas, que gocen de ciertos derechos y pre-

⁸ Anna Oppo, "Partido Político", en BOBBIO, Norberto, *et. al.*, *Diccionario de Política*, 16^a ed., red. Aricó, José, *et. al.*, Méxio, Siglo XXI editores, 2008, t. l-z, p. 1159 y 1160.

rrogativas con el fin de que puedan desarrollar sus actividades en bien del Estado Constitucional Democrático que se busca.

Al respecto, nos dicen Javier Patiño Camarena y Miguel Carbonell que “los partidos son definidos como entidades de interés público; no son, en consecuencia ni órganos del poder político ni entidades privadas: se encuentran a mitad de camino entre estos dos extremos”⁹

De igual forma, Carlos Emilio Arenas Bátiz y José de Jesús Orozco Henríquez sostiene que “se les concede personalidad jurídica por medio de un acto de autoridad denominado ‘registro de partidos políticos’ el cual actualiza en su esfera jurídica no sólo una serie de derechos y obligaciones, sino que la Constitución federal les otorga el carácter de entidades de interés público, por lo que se erigen en intermediarios entre amplios sectores de la población y el propio Estado, de suerte que gozan de prerrogativas, como el financiamiento público y acceso a los medios de comunicación, con el objeto de que puedan cumplir los fines públicos que la propia Constitución les confiere”.¹⁰

Lo anterior implica, dada la configuración que tienen los partidos políticos en México como “entidades de interés público”, que tienen, entre otros derechos, el de acceder a ciertas prerrogativas,¹¹ como lo es gozar de un régimen fiscal particular¹² caracterizado tanto por la no sujeción como la exención de ciertas contribuciones tanto federales como locales.

Sobre el particular, es conveniente traer a colación la tesis emitida por la Sala Superior del Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación número S3EL 036/9, visible en la revista *Justicia Electoral 2000*, Tercera Época, suplemento 3, páginas 59 y 60 (Compilación Oficial de Jurisprudencia y Tesis Relevantes 1997-2005, páginas 757-758), cuyo rubro y texto establecen:

PARTIDOS POLÍTICOS. SU REGISTRO TIENE CARÁCTER CONSTITUTIVO.—Dado el papel que tienen los partidos políticos dentro de la estructura del Estado, como cuerpos intermedios de la sociedad que coadyuvan a integrar la representación nacional y a la formación del poder público, no es concebible que cualquier organización o asociación de ciudadanos con fines políticos pueda tener la categoría de partido político, sobre todo porque **el carácter de interés público que tienen reconocido los partidos políticos implica que el Estado tenga la obligación de asegurar las condiciones para su desarrollo y de propiciar y suministrar los elementos que estos requieren en su acción destinada a recabar la adhesión ciudadana.** Es por ello que el legislador ordinario estableció un procedimiento claro y preciso para que las

⁹ PATIÑO CAMARENA..., *op. cit.*, p. 455.

¹⁰ ARENAS BÁTIZ..., *op. cit.*, p. 117.

¹¹ Inciso c) del artículo 36 del Código Federal de Instituciones y Procedimientos Electorales: “Son derechos de los partidos políticos nacionales: (...) c) Acceder a las prerrogativas y recibir el financiamiento público en los términos del artículo 41 de la Constitución (...)”

¹² “Artículo 48. Son prerrogativas de los partidos políticos nacionales: (...) c) Gozar del régimen fiscal que se establece en este Código y en las leyes de la materia; (...)”

organizaciones de ciudadanos o las agrupaciones políticas que pretendan constituirse como partidos políticos para participar en las elecciones federales obtengan su registro ante el Instituto Federal Electoral. La organización o agrupación política que pretenda constituirse en partido político para participar en las elecciones federales debe obtener su registro ante el Instituto Federal Electoral, siendo importante destacar que dicho registro, dadas sus características particulares, tiene efectos constitutivos, toda vez que los derechos y obligaciones correlativos al carácter de partido político provienen precisamente del acto de autoridad consistente en otorgar el registro correspondiente. En efecto, el que la denominación de *partido político nacional* se reserve, para los efectos del propio código, a las organizaciones políticas que obtengan su registro como tal, es porque se ha cumplido con los requisitos y procedimientos que el código de la materia establece sobre el particular, **lo que se traduce en que quienes se constituyan como partidos políticos nacionales, obteniendo el referido registro, adquieren la correspondiente personalidad jurídica que además les permite gozar de los derechos y prerrogativas electorales**, a la vez que quedan sujetos a las obligaciones que establecen tanto la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como el Código Federal de Instituciones y Procedimientos Electorales.” (el énfasis es nuestro)

Antes de analizar propiamente las implicaciones tributarias que tiene el hecho de calificar a los partidos políticos como “entidades de interés público” y con ellos describir el régimen tributario al que están sujetos, es necesario dedicar algunas líneas a uno de los temas que, incluso, da sustento a tal régimen de tributación particular, esto es, la forma en que se financian.

4. FINANCIAMIENTO

En este punto nos enfocaremos básicamente al origen de los recursos económicos que necesitan los partidos políticos para cumplir con sus fines no sólo en procesos electorales sino de manera permanente y dejaremos de lado, entre otros aspectos, la forma en que se asignan y los mecanismos de fiscalización.

Al respecto, la Constitución mexicana señala que deberá garantizarse “que los recursos públicos prevalezcan sobre los de origen privado” (artículo 41, fracción II), ya que se busca, entre otros fines, que la actuación de los partidos políticos y, en su caso, el ejercicio del poder político que puedan conseguir no se vea contaminado por recursos privados, particularmente, de origen ilícito, que no garanticen su imparcialidad.¹³

De ahí, podemos clasificar que los citados recursos pueden ser de carácter público y privado; mientras los primeros, pueden ser directos o indirectos.

¹³ Al respecto, véase COTARELO, Ramón, “Partidos políticos y democracia”, *Aspectos Jurídicos del Financiamiento de los partidos políticos*, UNAM, México, 1993, y Del Castillo Vera, Pilar, *La financiación de partidos y candidatos en las democracias occidentales*, Siglo XXI España, Madrid, 1985.

Sobre ésta última subclasificación, Arenas Bátiz y Orozco Heniquez¹⁴ nos dice que el financiamiento público directo es el que se “otorga en numerario, es decir, en dinero en efectivo” y el financiamiento público indirecto es que se asigna “en especie, esto es, en algún producto o servicio o materia distinta al dinero”, y “En México, el financiamiento público directo es concebido como un derecho de los partidos políticos (estableciéndose, por primera vez, en 1987), en tanto que diversas especies de financiamiento público indirecto están previstas como prerrogativas a favor de los partidos políticos (contemplados originalmente a nivel legislativo en 1963, fue a partir de la reforma política de 1977 que se incorporaron, por primera vez, a nivel constitucional).”

Ahora bien, dentro del Financiamiento Público Directo, la Constitución lo clasifica, en función a su destino, en:

1. Para Actividades Ordinarias Permanentes, “esta modalidad se destina para apoyar las actividades ordinarias de los partidos políticos y se otorga de manera permanente”.¹⁵
2. Para Actividades tendientes a la obtención del voto en períodos electorales, esto es, “financiamiento para gastos de campaña. (...) este concepto se refiere exclusivamente para financiar actividades destinadas a la obtención del voto y, por tanto, sólo se asigna en años en los que hay campañas electorales.”¹⁶
3. Para Actividades Específicas vinculadas a la educación, capacitación, así como labores editoriales.

En tanto, dentro del Financiamiento Público Indirecto podemos ubicar las prerrogativas en materia de acceso a radio y televisión, las franquicias postales o telegráficas y el tema que nos ocupa, esto es, el régimen tributario particular, mismo que se compone, como lo veremos más adelante, de una serie de reglas que, en general, le permiten a los citados entes de interés público dejar de pagar ciertas contribuciones, particularmente federales.

En palabras de Alicia Pierini y Valentin Lorences, éste financiamiento implica que “las asignaciones o aportes que realiza el Estado a los partidos políticos no solo se traducen en meras cifras monetarias, acreditación de fondos o créditos económicos, sino que también se colabora con las cuentas de un partido a través de formas no dinerarias pero que a la postre significan un ahorro o un aporte igual o mayor el percibido en efectivo”.¹⁷

¹⁴ ARENAS Y ORIZCO, *op. cit.*, p. 123.

¹⁵ AGISS BITAR, Fernando, “Fiscalización de los recursos de los partidos políticos. Una reflexión sobre la aplicación efectiva de las normas de fiscalización”, México, Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación, colección Temas Selectos de Derecho Electoral, p. 18.

¹⁶ *Ibidem*, p. 19.

¹⁷ PIERINI, Alicia y LORENCES, Valentin. *Financiamiento de los partidos políticos, para una democracia transparente*, Editorial Universidad, Buenos Aires, 1999, p. 137.

En el caso mexicano, es una forma en que el Estado deja de percibir ingresos fiscales que, en principio, le corresponderían, pero que por una definición política, social o económica válida decide no tener. Lo que podría encuadrar en el concepto de un “gasto fiscal”, esto es, “una cantidad que el Estado deja de recaudar —no ingreso— en virtud de la concesión de algún beneficio en el sistema impositivo”.¹⁸

Por lo que se refiere al Financiamiento “Privado”, en oposición a aquél que no proviene del erario público, la Constitución Mexicana únicamente establece que éste sólo podrá provenir de los simpatizantes de los partidos políticos y con un límite equivalente al 10% del total de los gastos establecidos para la última campaña electoral (50% del monto por financiamiento público para actividades ordinarias).

Por su parte, el Código Federal de Instituciones y Procedimientos Electorales (COFIPE) contempla como “modalidades” del “régimen de financiamiento de los partidos políticos”, además del Financiamiento Público y el de sus Simpatizantes, al Financiamiento por su Militancia, el Autofinanciamiento y el financiamiento por rendimientos financieros, fondos y fideicomisos.

De lo anterior, podemos colegir que las formas de Financiamiento Privado que tienen los partidos políticos son:

1. Financiamiento por su Militancia, conformado por las cuotas obligatorias ordinarias y extraordinarias de sus afiliados, así como las aportaciones de sus organizaciones sociales, y las cuotas voluntarias y personales que sus candidatos aporten para sus campañas electorales, bajo las modalidades y límites que establece la propia legislación electoral.
2. Financiamiento de sus Simpatizantes, mismo que se conforma por las aportaciones o donativos, en dinero o en especie, que de manera libre y voluntaria realicen las personas físicas o morales mexicanas con residencia en el país (salvo aquellas de carácter público), estableciéndose ciertas reglas específicas en cuanto a sus límites.
Cuando se analice el tema del Impuesto Sobre la Renta, mencionaremos el tratamiento fiscal de este tipo de donativos para quien los realiza.
3. Autofinanciamiento, el cual está conformado por los ingresos derivados de sus actividades promocionales, tales como conferencias, espectáculos, rifas y sorteos, eventos culturales, ventas editoriales, de bienes y propaganda utilitaria, así como cualquier otro similar, con las limitaciones respectivas.
4. Financiamiento por rendimientos financieros, fondos y fideicomisos,

¹⁸ MIJANGOS BORJA, María de la Luz, “Los Gastos Fiscales. Concepto y Aplicación en México”, Boletín Mexicano de Derecho Comparado, número 71, mayo-agosto 1991, <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/boletin/cont/71/art/art3.pdf>

derivados de las inversiones que realicen con su patrimonio o con las aportaciones que reciban, mismos que deberán destinarse al cumplimiento de sus fines.

Como puede observarse, el origen del financiamiento de los partidos políticos si bien puede calificarse como variado, mantiene, por mandato constitucional, una prevalencia en cuanto al carácter público del mismo, lo que en nuestra opinión justifica el tratamiento fiscal *sui generis* (que a vez, para algunos autores, representa otra forma de financiamiento —público indirecto—), que tiene a nivel federal.

En efecto, más allá de que el régimen fiscal establecido en la legislación electoral y tributaria para los partidos políticos pueda calificarse como una forma de financiamiento público indirecto, *consideramos que el carácter público de tal financiamiento, aunado al fin público y social que persiguen los partidos políticos, hace que, al menos, algunos de los gravámenes a nivel federal que pudieran cobrarse sobre tales ingresos no tengan razón de ser o bien resulte ocioso su establecimiento, ya que se estarían cobrando contribuciones sobre ingresos que otorga el propio Estado para fines específicos.*

Al respecto, la propia Sala Superior del Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación al resolver el Juicio para la Protección de los Derechos Político-Electorales del Ciudadano con número de expediente SUP-JDC-084/2003 señaló que *“La importante función que la ley fundamental encomienda a los partidos políticos, consistente en servir de catalizadores para que el pueblo, en ejercicio de su potestad soberana, escoja a sus representantes, actividad que en principio corresponde al Estado, justifica, a la vez, que se otorgue a los partidos políticos, un conjunto de prerrogativas destinadas a la consecución de los fines que constitucionalmente se les confieren”*, por resulta congruente que se establezca *“a favor de los partidos políticos un régimen fiscal especial, que comprende la exención de varios impuestos, así como el disfrute de las franquicias postales y telegráficas que sean necesarias para el cumplimiento de sus funciones”* (él énfasis es nuestro)

Ahora bien, antes de analizar de manera particular el régimen tributario que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta y la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única respecto de los partidos políticos es necesario revisar qué establece la ley sustantiva de la materia electoral en relación con su régimen fiscal.

5. RÉGIMEN TRIBUTARIO ESTABLECIDO EN EL COFIPE

El COFIPE establece que uno de los derechos que tienen los partidos políticos es acceder a las prerrogativas en él contempladas y recibir el financiamiento público que prevé la Constitución Mexicana (artículo 36, inciso c), dentro de las cuales se encuentra la de gozar de régimen fiscal particular,

especial, *sui generis* (48, inciso c) que se forma no sólo por lo dispuesto por el propio COFIPE sino por las leyes impositivas en México.

En particular, el COFIPE, en su Libro Segundo "De los partidos políticos", Título Tercero "Del acceso a la radio y televisión, el financiamiento y otras prerrogativas de los partidos políticos", capítulo IV, "Del régimen fiscal" contempla de manera genérica que los partidos políticos "no son sujetos" de ciertos impuestos y derechos.

Al respecto y antes de escoliar el contenido del artículo 87 del COFIPE,¹⁹ es necesario señalar que a pesar de que el propio artículo en comento indica de manera general que los partidos políticos "no son sujetos de los impuestos y derechos" ahí precisados, en nuestra opinión no se trata de una "no sujeción" a la norma tributaria, sino de una "exención".

En este sentido, es necesario traer a cuenta lo sostenido por Carmelo Lozano Serrano en el sentido de que "mientras la norma de exención encierra un contenido positivo de justicia o, en general, de un fin público que se quiere lograr, y en virtud de los cuales la norma tributaria antepone esa necesidad a la del pago del tributo, nada de esto ocurre en los supuesto de no sujeción, en los que no puede detectarse finalidad alguna que haya sido tomada en consideración por el legislador".²⁰

De ahí que lo correcto sea hablar de exención y no de "no sujeción", ya que es evidente que el fin que tiene la citada norma electoral es de carácter público, esto es, procurar que los recursos que proporciona el Estado a los partidos políticos sean utilizados para la consecución de sus fines y no, a su vez, para el pago de contribuciones (siendo su origen público), mientras que si estuviéramos en presencia de una norma de "no sujeción", además de la falta de finalidad concreta para su establecimiento, se presentaría como una norma que no incide en la configuración del hecho imponible, ya que los potenciales sujetos (partidos políticos) simplemente estarían fuera de éste, aspecto que no se presenta, ya que tiene cierto tipo de obligaciones fiscales, si bien no sustantivas, pero si formales.

¹⁹ Artículo 87. Los partidos políticos nacionales no son sujetos de los impuestos y derechos siguientes:

a) Los relacionados con las rifas y sorteos que celebren previa autorización legal, y con las ferias, festivales y otros eventos que tengan por objeto allegarse recursos para el cumplimiento de sus fines;

b) Sobre la renta, en cuanto a sus utilidades gravables provenientes de la enajenación de los inmuebles que hubiesen adquirido para el ejercicio de sus funciones específicas, así como los ingresos provenientes de donaciones en numerario o en especie;

c) Los relativos a la venta de los impresos que editen para la difusión de sus principios, programas, estatutos y en general para su propaganda, así como por el uso de equipos y medios audiovisuales en la misma; y

d) Respecto a los demás que establezcan las disposiciones legales aplicables.

²⁰ LOZANO SERRANO, Carmelo. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Madrid, Ed. Tecnos, 1988, p. 42.

Ahora bien, las contribuciones que no deben pagar los partidos políticos por virtud de la exención de la que gozan, de acuerdo con lo dispuesto por el COFIPE, son:

1. El impuesto sobre la renta:²¹
 - a. Por los ingresos que obtengan de la celebración de rifas y sorteos que organicen, previa autorización legal.
 - b. Por los ingresos derivados de la organización de ferias, festivales y otros eventos que tengan por objeto allegarse recursos para el cumplimiento de sus fines.
 - c. Por las utilidades gravables provenientes de la venta de los inmuebles que hubiesen adquirido para el ejercicio de sus funciones. Sobre este punto hay que recordar que las utilidades generadas por la venta de un inmueble, en principio, dan lugar al pago del impuesto sobre la renta por la enajenación de bienes (capítulo IV del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta), empero ésta disposición exime del pago del mismo a las ventas realizadas por los partidos políticos.
 - d. Por los ingresos derivados de donaciones en dinero o especie. Al respecto, hay que recordar que, por regla general, los contribuyentes que reciben donaciones tiene que pagar el impuesto sobre la renta por tal concepto, esto es, en términos de la citada ley, "por la adquisición de bienes" (capítulo V del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta), sin embargo, el artículo en comento precisa que los partidos políticos estarán exentos del cumplimiento de tal obligación tributaria sustantiva, es decir, del pago del impuesto respectivo. De igual forma, es conveniente precisar que, de conformidad con lo establecido por el artículo 77 del COFIPE, las aportaciones en dinero que realicen los simpatizantes, esto es, lo que podríamos catalogar como donaciones, para ellos (los simpatizantes) solamente serán deducible hasta por un monto equivalente al 25%, siempre y cuando se cumpla con todos los requisitos de deducibilidad el gasto.
 - e. Por los ingresos derivados de la venta de las publicaciones que realicen para la difusión de sus principios, programas, estatutos y en general para su propaganda, así como por el uso de equipos y medios audiovisuales en la misma.
2. Las cuotas de aprovechamientos por obtener la autorización para celebrar sorteos.
3. Los derechos por la inscripción, en su caso, de los impresos que editen para la difusión de sus actividades.

²¹ En materia de impuesto sobre la renta es necesario mencionar que su objeto, esto es, es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal (Flores Zavala, Ernesto. *Finanzas Públicas Mexicanas*, 33ª ed., Porrúa, México, 2001, p. 134) lo constituye la percepción de ingresos, mientras que la base gravable del mismo se compone de las "utilidades" del contribuyente (es decir, en términos generales, ingresos menos deducciones).

En una redacción residual de la norma, se establece que además de las exenciones señaladas en el COFIPE, que constituyen un régimen fiscal general, los partidos políticos gozaran de las exenciones que establezcan las leyes tributarias en particular, esto es, un régimen fiscal particular que no sólo contempla las exenciones.

Ahora bien, hasta este punto hemos escrito, fundamentalmente, sobre las exenciones de la que gozan los partidos políticos en materia de impuesto sobre la renta, desde el punto de vista de la obligación fiscal sustantiva, esto es, el entero del impuesto que originalmente les correspondería; sin embargo, también existen obligaciones formales que es necesario que cumplan, tal como lo establece el artículo 89 del COFIPE²² en relación el primer párrafo del diverso 102 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Tales obligaciones fiscales formales se refieren, en esencia, a las de “retención y entero” del impuesto sobre la renta de las personas a las que realicen pagos y cuando exista tal obligación, así como exigir la documentación que soporte dichos pagos y reúna los requisitos fiscales; el COFIPE, a manera de guisa, establece que dicha retención y entero a las autoridades fiscales será por concepto de “sueldos, salarios, honorarios y cualquier otra retribución equivalente que realicen a sus dirigentes, empleados, trabajadores o profesionistas independientes que les presten servicios”, esto es, lo que se regula en el capítulo I, “De los ingresos por Salarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado”, y el capítulo II, “De los Ingresos por Actividades Empresariales y Profesionales”, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En caso de que los partidos políticos no cumplan con dichas obligaciones fiscales formales, además de que existiría la posibilidad de que perdieran su registro (por el incumplimiento de sus obligaciones), serían responsables solidarios el pago del impuesto con los contribuyentes a quienes realizaron tales pagos y, por tanto, las autoridades hacendarias podrían fincarles créditos fiscales por tal motivo.

En este sentido, corresponde a la Unidad de Fiscalización y Vigilancia de los Recursos de los Partidos Políticos dar aviso a las autoridades fiscales, en este caso, al Servicio de Administración Tributaria, o bien, las haciendas locales (derivado de los Convenios de Colaboración fiscal suscritos entre la

²² Artículo 89. El régimen fiscal a que se refiere el artículo 87 de este Código no releva a los partidos políticos del cumplimiento de otras obligaciones fiscales.

Los partidos políticos deberán retener y enterar a las autoridades fiscales, conforme a las leyes aplicables, el impuesto sobre la renta que corresponda por los sueldos, salarios, honorarios y cualquier otra retribución equivalente que realicen a sus dirigentes, empleados, trabajadores o profesionistas independientes que les presten servicios. La Unidad de Fiscalización y Vigilancia de los Recursos de los Partidos Políticos dará aviso a las autoridades fiscales competentes de la omisión en el pago de impuestos y otras contribuciones en que incurran los partidos políticos.

Federación y las Entidades Federativas), de la omisión en el cumplimiento de tales obligaciones, así como en el pago de las contribuciones a que estén sujetos.

Finalmente, en cuanto al régimen fiscal que establece el COFIPE y a pesar de no ser objeto de este trabajo el tema relacionado con los partidos políticos y las contribuciones locales, es necesario comentar el contenido del artículo 88 del COFIPE,²³ que establece que los partidos políticos estarán sujetos, en principio, al pago de las siguientes contribuciones locales:

1. En general, todas aquellas vinculadas con la propiedad inmobiliaria, esto es, la generadas con motivo del fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora de bienes inmuebles, por ejemplo, los impuestos locales por la adquisición de bienes inmuebles o bien el impuesto predial.
2. Los derechos por la prestación de los servicios públicos, por ejemplo, agua potable, alumbrado público, limpia, seguridad pública, etcétera.

Lo anterior es congruente con lo dispuesto por el artículo 115 constitucional, particularmente las fracciones III y IV, que establece la potestad tributaria que tienen las entidades federativas dentro del Pacto Federal, *lo que no implica que si una entidad federativa decide no gravar o exentar del pago de tales contribuciones a los partidos políticos no pueda hacerlo, simplemente el mandato legal y constitucional constriñe a la Federación a no violar la autonomía financiera de las entidades federativas con el establecimiento de exenciones sobre contribuciones que no tiene facultad para crear.*

6. RÉGIMEN TRIBUTARIO PARTICULAR RESPECTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y EL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA

6.1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA

En el caso del impuesto que representa el ingreso tributario no petrolero más importante del país y que tiene por objeto gravar los ingresos que obtengan las personas físicas y morales residentes en México cualquiera que sea su origen y forma en que se perciban, esto es, en efectivo, bienes, servicios, crédito o de cualquier otro tipo, mientras refleje un aumento en el pa-

²³ Artículo 88. Los supuestos a que se refiere el artículo anterior no se aplicarán en los siguientes casos:

a) En el de contribuciones, incluyendo tasas adicionales que establezcan los estados o el Distrito Federal, sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, adicionales que se establezcan sobre la propiedad, división, consolidación, traslación y mejora, así como los que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles; y

b) De los impuestos y derechos que establezcan los estados, los municipios o el Distrito Federal por la prestación de los servicios públicos.

trrimonio del sujeto obligado, la regulación que tiene los partidos políticos se ubica dentro del régimen de las llamadas "Personas Morales con Fines no Lucrativos" (Título Tercero de la Ley del Impuesto sobre la Renta).

Lo anterior es así, ya que como ha quedado asentado en líneas precedentes, los partidos políticos no persiguen un fin de lucro o ganancia en el desarrollo de sus actividades, todo lo contrario, los ingresos que perciben tienen un fin público y social que es el de lograr convertirse, al menos en teoría, en verdaderos catalizadores de la voluntad ciudadana para lograr el ejercicio del poder y así contribuir a la formación de un Estado democrático, lo que hace que no puedan catalogarse como una persona moral que deba tributar como cualquiera otra cuyo fin sea obtener utilidades o ganancias.

Sin embargo, esto no quiere decir que no deban cumplir con otras obligaciones de tipo formal establecidas por la propia Ley del Impuesto sobre la Renta,²⁴ misma que ratifican el contenido de lo dispuesto por el artículo 89 del COFIPE y que consisten, como ya se mencionó, en retener y enterar el Impuesto sobre la Renta, así como exigir la documentación que reúna los requisitos fiscales, cuando realicen pagos a terceros y estén obligados a ello, con la consecuente responsabilidad solidaria que imputa el Código Fiscal de la Federación (artículo 26, fracción I) ante el incumplimiento de tal obligación.

Ahora bien, desde un punto de vista tributario y más allá del régimen fiscal descrito en líneas precedentes que contempla el COFIPE para los partidos políticos, resulta interesante comentar lo dispuesto por el artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta²⁵ en el sentido de que, por regla general, considera a dichos entes de interés público como "no contribuyentes" del impuesto sobre la renta, ya que ello autorizaría a pensar que "no son sujetos" del impuesto, empero, como lo hemos comentado, no se trata de la figura jurídica de la "no sujeción", sino en todo caso de la figura de la "exención".

Sobre el contenido de dicho artículo, vale la pena señalar que en nuestra opinión los partidos políticos no podrían, en principio, generar un "*remanente distribuible*" (cantidades que, en efectivo o en bienes, entreguen las personas morales con fines no lucrativos a sus integrantes) a que se refiere el citado artículo, ya que, en todo caso, dicha entrega de dinero se hace con el fin de que cumplan con el objeto del propio partido político, esto es, para solventar los gastos que generan las actividades ordinarias de dichos entes o bien para

²⁴ Artículo 102.—Los partidos y asociaciones políticas, legalmente reconocidos, tendrán las obligaciones de retener y enterar el impuesto y exigir la documentación que reúna los requisitos fiscales, cuando hagan pagos a terceros y estén obligados a ello en términos de Ley.

²⁵ Artículo 93.—Las personas morales a que se refieren los artículos 95 y 102 de esta Ley, así como las sociedades de inversión especializadas de fondos para el retiro, no son contribuyentes del impuesto sobre la renta, salvo por lo dispuesto en el artículo 94 de esta Ley. Sus integrantes considerarán como remanente distribuible únicamente los ingresos que éstas les entreguen en efectivo o en bienes.

cubrir gastos de campaña. Empero, si llegará a acreditarse que tales cantidades no se destinaron al cumplimiento de los citados fines podría fincársele un crédito fiscal.

Por lo que se refiere al artículo 94 de la Ley del Impuesto sobre la Renta,²⁶ éste confirma, por un lado, la exención establecida en la legislación electoral en materia de las utilidades que podría generarles la venta de inmuebles que, a su vez, hubieran adquirido para la realización de sus actividades, esto es, del impuesto que podría corresponderles pagar por la enajenación de bienes, y, por otro, establece exenciones en materia de ingresos que perciban por concepto de intereses y obtención de premios.

Respecto a la exención en materia de *ingresos por intereses* cabe mencionar que, además de ser congruente con el fin de los partidos políticos lo es también con una de las formas de financiamiento privado que comentamos en líneas precedentes, la proveniente de los rendimientos financieros, fondos y fideicomisos, derivados de las inversiones que realicen con su patrimonio o con las aportaciones que reciban, mismos que deberán destinarse al cumplimiento de sus fines, ya que por definición de la propia Ley del Impuesto sobre la Renta (artículo 9), dichos rendimientos son "intereses" para efectos fiscales y, por tanto, tampoco generarán el pago del citado impuesto por su obtención, esto es, no se estarían gravando, en general, los rendimientos generados por las inversiones que hagan los partidos políticos con sus recursos, siempre y cuando, a su vez, los destinen al cumplimiento de sus fines.

Por lo que se refiere a la *obtención de premios*, en caso de que el partido político obtuviera ingresos derivados de su participación en loterías, rifas, sorteos, juegos con apuesta o concursos de cualquier clase, autorizados legalmente, dichos ingresos estarían exentos del pago del impuesto sobre la renta respectivo, cuyo monto dependería de la tasa con que la entidad federativa grave con un impuesto local tales ingresos (1% de impuesto sobre la renta, siempre que el gravamen local no sea superior al 6% y del 21% si el gravamen local es superior al 6%).

Como corolario de lo expuesto, debemos decir que los partidos políticos en materia de impuesto sobre la renta son entidades que están exentas de su pago, esto es, no tiene que cumplir con la obligación fiscal sustantiva, consistente en enterar, por los ingresos que obtengan, impuesto sobre la

²⁶ Artículo 94. Las personas morales a que se refiere este Título, a excepción de las señaladas en el artículo 102 de esta Ley, de las sociedades de inversión especializadas en fondos para el retiro y de las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la misma, serán contribuyentes del impuesto sobre la renta cuando perciban ingresos de los mencionados en los Capítulos IV, VI y VII del Título IV de esta Ley, con independencia de que los ingresos a que se refiere el citado Capítulo VI se perciban en moneda extranjera. Para estos efectos, serán aplicables las disposiciones contenidas en dicho Título y la retención que en su caso se efectúe tendrá el carácter de pago definitivo.

(...).

renta. Sin embargo, ello nos los excluye del cumplimiento de obligaciones fiscales formales como lo son la retención y entero de dicho impuesto por los pagos que realice a terceros, así como la exigencia de contar con comprobantes fiscales que cumplan con los requisitos fiscales para acreditar tales erogaciones.

6.2. IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA (IETU)

Desde su origen (vigente a partir de 2008), esta contribución fue concebida como un impuesto que podría llegar a sustituir al Impuesto sobre la Renta, ya que sus propias disposiciones transitorias (artículo Décimo Nove-no) establecen que a mediados de 2011 la Secretaría de Hacienda y Crédito Público deberá realizar y enviar a la Cámara de Diputados “un estudio que muestre un diagnóstico integral sobre la conveniencia de derogar los Títulos II y IV, Capítulos II y III de la Ley del Impuesto sobre la Renta” para que los supuestos ahí regulados sólo queden comprendidos en la Ley del IETU.

De ahí la estrecha vinculación entre un impuesto y otro. Aún más, en el tema que nos ocupa, donde encontramos que los partidos políticos (artículo 4, fracción II, inciso A)²⁷ no pagarán el IETU por una referencia expresa a la Ley del Impuesto sobre la Renta, esto es, se precisa que no pagarán el citado impuesto, en virtud de “no estar afectos” al pago de impuesto sobre la renta.

Al respecto, en nuestra opinión y en adición a la justificación de por qué los entes de interés público cuyo régimen tributario estamos analizando no pagan el impuesto sobre la renta, diremos que en materia de IETU la razón por la que están excluidos de su pago es porque la naturaleza de las actividades que busca gravar el IETU (enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes) los partidos políticos, en todo caso, no las realizan de manera ordinaria y mucho menos con el fin de obtener una ganancia o utilidad que podría repartir entre sus miembros.

²⁷ Artículo 4. No se pagará el impuesto empresarial a tasa única por los siguientes ingresos:

(...)

II. Los que no estén afectos al pago del impuesto sobre la renta en los términos de la ley de la materia que reciban las personas que a continuación se señalan:

Partidos, asociaciones, coaliciones y frentes políticos legalmente reconocidos.

(...)