

## **CAPÍTULO II. UN PUNTO DE PARTIDA DEL CONCEPTO DE RENTA**

### 2.1 Estudio doctrinario del concepto de renta

A nivel mundial, los impuestos son la fuente primordial utilizada por el legislador para sufragar los gastos públicos; en particular, el Impuesto sobre la Renta constituye el impuesto más importante en nuestros días al tener un gran peso recaudatorio en los sistemas tributarios. El Impuesto sobre la Renta es un impuesto de naturaleza directa que en teoría grava la riqueza, sin embargo para poder comprobar lo dicho, es necesario determinar en primer término lo que debe ser considerado como Renta.

El concepto de Renta con el transcurso del tiempo ha ido experimentando una evolución tanto en la doctrina como en la legislación. Para efectos del presente trabajo de investigación es necesario el conocimiento y manejo de los conceptos de renta e ingreso para un mejor entendimiento del objeto de la Ley del Impuesto sobre la Renta; por lo que se abordara el estudio doctrinario del concepto de renta, tanto nacional como extranjero, de los últimos sesenta años, destacando a tributaristas como Esquivel, Sagardi y Flores Zavala en la doctrina mexicana, y a Neumark, De Mita, Fischer, en la doctrina extranjera; por su parte, para el estudio del concepto de ingreso sólo abordaremos el estudio de la doctrina nacional para proseguir con el estudio contable y económico del mencionado concepto.

### 2.1.1. Evolución Doctrinaria <sup>1</sup>

El estudio del concepto de Renta es muy amplio, este ha pasado por varias etapas o escuelas, pudiendo destacar la escuela Renta igual a Producto, Renta igual a flujo de riqueza desde terceros y Renta igual al consumo más el incremento patrimonial

#### 2.1.1.1 Escuela Renta-Producto.

Los exponentes de esta escuela consideran a la Renta como una riqueza nueva que proviene de un tercero y que ingresa al patrimonio de un contribuyente. Dicha teoría asimila el concepto de renta al producto neto periódico por lo menos potencialmente de una fuente, deducidos los gastos necesarios para producirlo y para conservar intacta la fuente productiva. Esta Escuela no admite cualquier tipo de ingreso, por lo que es necesario conocer sus características.

---

<sup>1</sup> Se considera que el primer Estado donde nace el Impuesto Sobre la Renta es en Inglaterra; sin embargo algunos autores consideran que con anterioridad a este, en Florencia (durante el Renacimiento) se tenía un impuesto similar que recibía el nombre de “Estima” el cual se aplicó a los comerciantes por los beneficios obtenidos y más adelante se hizo progresivo, recibiendo el nombre de “Scala” y aplicándose a la Industria Textil Florentina. Retomando a Inglaterra, se crea el Impuesto Sobre la Renta aplicable a personas físicas en 1798, el cual se calculaba sobre una relación entre el consumo y la renta de cada contribuyente, con el fin de hacer frente a los gastos de guerra debido a la amenaza napoleónica de invadir la isla, dicho impuesto es derogado al terminar la guerra. En 1803 al reanudarse la guerra con Napoleón, se vuelve a establecer este impuesto siendo en un principio un impuesto proporcional y más adelante uno progresivo. Por su parte, en Francia la reforma fiscal inició a raíz de la Revolución de 1848 pero es hasta 1895 cuando entra en vigor una forma del Impuesto Sobre la Renta, aunque el actual ISR francés se estableció en 1915. Hacia 1983 en algunas regiones de Alemania se implantó el impuesto con características superiores a las de todos los países europeos, inclusive a Inglaterra, considerada como la cuna del ISR. La pluralidad de estas leyes del Impuesto Sobre la Renta en relación con las personas morales, gravaban los beneficios a la sociedad estableciendo una relación entre la fuente y los dividendos otorgados a los accionistas. En los Estados Unidos de Norteamérica la importancia del Impuesto Sobre la Renta se dio en tiempo de guerra; este impuesto aparece con la finalidad de allegarse recursos necesarios para sufragar los gastos derivados de la guerra de secesión, más adelante se utilizó para financiar la primera guerra mundial y en 1942 volvió a tener gran relevancia financiera como resultado de la guerra y a fin de preservar la paz mundial; finalmente fue en 1954 con la publicación del Código Fiscal que se consagró el ISR como existe en nuestros días. Armando Porrás y López. Naturaleza del Impuesto sobre la Renta. Editorial Manuel Porrúa S.A. México, 1976 pp. 7-11. y Ernesto Flores Zavala. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas: Los impuestos. Editorial Porrúa: México, 1993. Pp. 435-436

Características de la Escuela Renta-Producto:

- a) La renta es un producto.- Es una riqueza nueva, que está ingresando al patrimonio de una persona. Esa riqueza nueva debe ser de naturaleza material; es decir, debe poder ser contada y medida así como poder expresarse en dinero.
- b) Proviene de una fuente.- Esa fuente puede ser el capital, el trabajo o la combinación de ambos
- c) La fuente debe ser relativamente estable o permanente.- Es decir que dicha fuente debe sobrevivir a la producción de la renta
- d) La renta debe ser periódica
- e) La fuente debe ser puesta en explotación
- f) La renta debe ser separada y realizada de su fuente
- g) La renta debe ser neta.- se considera que existe una renta cuando al producto obtenido se le deducen los gastos necesarios para la producción de la renta. A eso se le llama Renta Neta; es decir, es la verdadera ganancia o utilidad.

García Belsunce considera a la renta como un “conjunto eminentemente funcional, que asume forma y contenido diversos, según la función que está llamada a desempeñar dentro de los objetivos económico -social tenidos en mira por la legislación”<sup>2</sup>; así mismo continua este actor definiendo a la renta desde el punto de vista de la Escuela Renta- Producto como la “riqueza nueva material (periódica o susceptible de serlo) que fluye de una fuente productiva durable y que se expresa en términos monetarios”.<sup>3</sup>

---

<sup>2</sup> Sergio Francisco de la Garza. Evolución de los Conceptos de Renta y de ganancias de capital en la doctrina y en la legislación mexicana durante el periodo de 1921-1980. Tribunal Fiscal de la Federación. Primera Edición. Volumen 5. México. P. 15

<sup>3</sup> Ídem. P. 22

#### 2.1.1.2. Escuela Renta es igual a flujo de riqueza desde terceros.

El concepto de Renta en esta escuela es más amplio que el anterior puesto que considera que todos los ingresos que constituyan riqueza nueva que fluye desde terceros al contribuyente tendrán el carácter de Renta, independientemente de la duración y habilitación de su fuente. Admite todas las rentas que reconoce la Escuela Renta-Producto pero además agrega los siguientes ingresos para la formación de la renta: ganancias de capital, ingresos por actividades accidentales, ingresos eventuales e ingresos a título gratuito.

#### 2.1.1.3. Escuela Renta como el consumo más el incremento patrimonial.

El concepto de renta para esta escuela es el más amplio de los tres, toda vez que considera como Renta a la totalidad del enriquecimiento de una persona dentro de un determinado período. Esta teoría abarca, al igual que la escuela anterior, dentro del concepto de renta, los ingresos de ganancias ocasionales o eventuales y las 'ganancias de capital' pero, abarca también los aumentos del patrimonio derivados del juego así como de herencias, legados y donaciones.

Los principales expositores de esta escuela son George Schanz en Alemania, Griziotti en Italia, Henry Simmons y Haig en Estados Unidos. Por su parte, el alemán Schanz define dentro de esta teoría del incremento del patrimonio neto, a la renta como:

El incremento neto del patrimonio en un período determinado incluyendo los beneficios y rendimientos remunerados por terceros... incluye todos los provechos, beneficios, servicios

valuables, regalos, herencias, legados, ganancias de lotería, anualidades de seguros, ganancias especulativas y todo tipo de intereses por préstamos y ganancias de capital.<sup>4</sup>

Otro autor que confirma la idea de renta igual a consumo más el incremento patrimonial es Garelli al definirla como la “riqueza total, producida durante un período de tiempo que representa una acción neta del valor en el patrimonio original del propietario”.<sup>5</sup>

### 2.1.2. Concepto de Renta en la Doctrina Extranjera.

Existen diversas interpretaciones acerca del concepto de renta dependiendo de la corriente o de la escuela a la que pertenezca o por la que se sienta influido cada autor.

El autor italiano Enrico de Mita en su obra *Appunti di Diritto Tributario* considera a la renta como “aquella riqueza nueva, es decir aquel incremento al patrimonio”<sup>6</sup>. En el mismo sentido de definir a la renta como riqueza encontramos la definición de Giovanni Puota en el libro ‘*Riflessioni sulla definizione giuridica di reddito*’ quien dice que la renta debe ser entendida como un “bien cuya disponibilidad tiene el sujeto”.<sup>7</sup>

El estadounidense Fischer, define a la renta como el flujo de servicios que los bienes de propiedad de una persona le proporcionan en un determinado período<sup>8</sup>. Dentro de esta

---

<sup>4</sup> Ídem. P. 26

<sup>5</sup> Ídem. P. 27

<sup>6</sup> Cit. por Miguel de Jesús Alvarado Esquivel. “El concepto de Ingreso en la Ley del Impuesto Sobre la Renta: Análisis Exclusivamente Constitucional” *Nuevo Consultorio Fiscal*: México, 1999. P. 55

<sup>7</sup> Ídem. p. 58

<sup>8</sup> Cit. Dino Jarach. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Editorial Abeledo Perrot: Buenos aires, Argentina, 1996. P. 475

definición, Fischer deja fuera los montos ingresados al patrimonio y destinados al consumo, tomando en cuenta únicamente, los destinados al ahorro.

Por su parte, Neumark establece que hay una estrecha relación entre renta y riqueza, toda vez que la existencia de renta presupone la existencia de riqueza. Esto es, la riqueza consiste preferentemente en inversiones productivas que constituyen la renta; así mismo, las probabilidades de adquisición o de ampliación de la riqueza dependen de la cuantía de la renta, tomada como el producto resultante de la misma y la duración de su percepción. Este autor, considera que la renta expresa la disponibilidad económica-financiera a largo plazo de su titular; así mismo excluye del concepto de Renta a los premios de lotería o similares, o las transferencias interindividuales de riqueza en forma de donaciones y herencia.<sup>9</sup>

En términos generales, estos tratadistas consideran a la Renta, como un bien o riqueza nueva que expresa una disponibilidad para el sujeto.

### 2.1.3. Concepto de Renta en la Doctrina Mexicana

El autor Ernesto Flores Zavala en su libro “Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas” considera a la renta como el “producto del capital, del trabajo o de la combinación del capital y trabajo”<sup>10</sup>. De esta definición podemos destacar el hecho de que ve a la renta como un Producto lo cual se identifica con una riqueza nueva, algo nuevo que entra al patrimonio.

---

<sup>9</sup> Fritz Neumark. “Principios de la Imposición”. Instituto de Estudios Fiscales: Madrid, 1994. P. 151 y 214.

<sup>10</sup> Ernesto Flores Zavala. Editorial. Porrúa: México, 1993. P. 435

Con la intención de dejar más claro el término de Renta en la doctrina mexicana, considero oportuno hacer mención de las definiciones realizadas por Augusto Fernández Sagardi y Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, siendo estos dos grandes tributaristas de nuestros tiempos.

El Dr. Miguel de Jesús Alvarado Esquivel interpreta el concepto de renta de la forma siguiente:

La Renta es la obtención de un rendimiento o una utilidad que se materializa en la percepción de un bien o derecho que se incorpora realmente al patrimonio del sujeto, pudiendo éste disponer de tal ingreso para destinarlo a los fines que estime convenientes: el ahorro, la inversión o el consumo.<sup>11</sup>

Es decir, la renta es considerada como el rendimiento o utilidad que le queda al sujeto pasivo de la obligación tributaria, cuando hay una incorporación positiva de un bien o derecho a su patrimonio.

Por su parte, el Lic. Augusto Fernández Sagardi considera que:

“La renta es la utilidad obtenida en la operación o explotación de los bienes o el trabajo, mediante la fórmula de restar a los ingresos

---

<sup>11</sup> Miguel de Jesús Alvarado Esquivel. Op. Cit. Pp. 60

presentes (no futuros) que se generen efectivamente, las erogaciones necesarias, reales y efectivamente pagadas en que se hubiere incurrido”.<sup>12</sup>

De la definición antes transcrita podemos entender que la renta es la utilidad proveniente del trabajo o bienes propios de la persona que efectivamente constituyen algo nuevo en el patrimonio de dicha persona; es decir, que realmente está habiendo una modificación positiva pues sólo toma en cuenta lo verdaderamente percibido una vez restados los gastos a los ingresos.

Después de haber estudiado a los diferentes tratadistas tanto nacionales como extranjeros, podemos concluir que el concepto de renta se reduce a todo incremento positivo, registrado en el patrimonio de un sujeto pasivo, en un periodo de tiempo determinado.

## 2.2. Estudio del Concepto de Ingreso

Existen diversos tratadistas que consideran que el objeto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta es la obtención de ingresos, por ello es necesario definir con precisión el concepto de ingreso para de este modo poder dilucidar si el objeto son los ingresos o la renta. De igual manera cabe recordar que el término ingreso tiene un triple significado: fiscal, económico y contable.

---

<sup>12</sup> Augusto Fernández Sagardi. Reflexiones para una Reforma ISR. Revista “El mercado de Valores” Año LIX. Agosto 99. México, DF. P. 25



### 2.2.1. Concepto de ingreso en la doctrina mexicana

El mayor exponente de la corriente que considera a los ingresos como el objeto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta es Enrique Calvo Nicolau; él considera al ingreso como toda cantidad que modifique de manera positiva el haber patrimonial de una persona.<sup>13</sup> En este punto podemos apreciar que Calvo Nicolau confunde el concepto de ingreso con el de renta, pues el ingreso no necesariamente significa la modificación positiva del patrimonio, sino que ingreso es todo aquello que entra al patrimonio de los sujetos.

### 2.2.2. Concepto contable de ingreso

Debido a las diferencias que puede existir entre la concepción del concepto de ingreso por los abogados como por los contadores, es necesario tomar en cuenta las principales definiciones contables.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos en el boletín A-11 considera al ingreso como el incremento bruto de activos o disminución de pasivos experimentado por una entidad, con efecto en su utilidad neta, durante un periodo contable, como resultado de las operaciones que constituyen sus actividades primarias o normales.

Por su parte la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su Norma Internacional de Contabilidad No. 18 considera como ingreso al importe obtenido en efectivo, cuentas por cobrar u otra contraprestación, que se origine en el curso de la actividad normal de una empresa al realizar operaciones de venta

---

<sup>13</sup> Enrique Calvo Nicolau. Tratado del Impuesto Sobre la Renta. Tomo I. Editorial Themis. México, 1999. p. 399

de bienes, de prestación de servicios o la utilización por terceros de activos de la empresa que producen intereses, regalías, dividendos.

Contablemente tal vez el concepto de ingresos más adecuado es el que establece el Instituto Americano de Contadores Públicos Titulados que considera que los ingresos son el resultado de la venta de mercancías y de servicios prestados, y son medidos por el cargo hecho a los clientes o tenedores de las mercancías y usuarios de los servicios que se les han suministrado

Como puede observarse de la lectura de dichos conceptos, el ingreso contable está basado en los incrementos patrimoniales que son consecuencia o que provienen de las operaciones normales de las sociedades. Por lo que una vez más nos encontramos en la disyuntiva entre renta e ingreso puesto que por lo visto en las dos posturas se habla de una modificación positiva al patrimonio del contribuyente.

### 2.2.3. Concepto económico de ingreso

Económicamente hablando el ingreso es la cantidad que recibe una empresa por la venta de su producción. Es decir:  $IT = P * Q$

Donde:

IT = Ingreso Total
P = Precio
Q = Cantidad

El beneficio de una empresa se obtiene restando al ingreso total los costes totales (Cantidad que paga una empresa por comprar los factores de producción)<sup>14</sup>

Como se puede ver el BENEFICIO económico se identifica con lo que los fiscalistas consideramos como RENTA y con lo que los contadores consideran como INGRESO.

### 2.3. Criterio Jurisprudencial

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, también ha manifestado su criterio en relación al objeto de la Ley del Impuesto sobre la Renta en diversas jurisprudencias.

RENTA. SOCIEDADES MERCANTILES OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO.- De conformidad con el artículo 1º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el objeto de este impuesto está constituido por los ingresos y no por las utilidades que obtengan los sujetos pasivos del mismo... El Impuesto Sobre la Renta se va causando operación tras operación en la medida en que se vayan obteniendo los ingresos... La utilidad fiscal va a constituir la base no el objeto...”

INGRESOS EN CRÉDITO Y ENTRADAS DE EFECTIVO. DIFERENCIAS PARA EFECTOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- Todo ingreso entendido como la modificación positiva registrada en el patrimonio de una persona, susceptible de valoración pecuniaria, produce un derecho de crédito que coloca a quien lo obtiene como sujeto del Impuesto sobre la Renta... Así, toda enajenación de bienes o prestación de

---

<sup>14</sup> Gregory Mankiw. Principios de Economía. Editorial Mc Graw Hill. España 1998 P. 248

servicios que se celebra por personas físicas o morales, constituye un acto jurídico que reporta ingresos en créditos susceptibles de ser gravados por la Ley.<sup>15</sup>

De la lectura de los supra citados criterios se deduce que estos se contraponen toda vez que en la primer tesis el impuesto se causa sobre los ingresos en el momento mismo de su obtención; en cambio, para la segunda tesis el ingreso gravable será el que modifica favorablemente el patrimonio; es decir en estas tesis se trata la diferencia conceptual entre ingreso y renta ya que la primera conceptúa el ingreso y la segunda la renta.

#### 2.4. Diferencia entre renta e ingreso

Uno de los primeros doctrinarios en distinguir el concepto de renta e ingreso fue Roscher quien desde 1869 señaló que el ingreso incluye todos los bienes que entran en la economía de un individuo por un periodo de tiempo; el término ingreso incluye todas las entradas (coming-in) tales como regalos, ganancias de lotería, ganancias accidentales y herencias. Por su parte señala que la renta incluye solamente aquellos ingresos que proviene como consecuencia de una actividad económica de quien los recibe.<sup>16</sup>

De lo ya expuesto podemos concluir que renta e ingreso no son lo mismo; no obstante estos términos se equiparen contablemente, como ha quedado demostrado por Calvo Nicolau, jurídicamente no es aceptable puesto que el ingreso constituye una fuente de la renta. Es decir, el concepto de ingreso es más amplio, incluye todas las entradas que tiene una persona, en cambio, el concepto de renta incluye únicamente los ingresos gravables que son

---

<sup>15</sup> Para conocer todo el contenido de los citados criterios jurisprudenciales, consultarlos al final del capítulo.

<sup>16</sup> Roscher citado por Augusto Fernández Sagardi. Op. Cit. P. 23

aquellos que reflejan una modificación patrimonial positiva. A efecto de dejar mejor precisado el concepto de renta, me permito retomar la definición del Dr. Augusto Fernández Sagardi, quien considera a la renta como:

La utilidad obtenida en la operación o explotación de los bienes o el trabajo, mediante la fórmula de restar a los ingresos presentes (no futuros) que se generen efectivamente, las erogaciones necesarias, reales y efectivamente pagadas en que se hubiere incurrido.<sup>17</sup>

Ahora bien, para efectos del estudio del objeto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, tanto el legislador como varios tratadistas confunden estos términos.; toda vez que de la lectura de los artículos 1, 10, 17 y 20 de dicho ordenamiento, al parecer lo que se están gravando son los ingresos. A mi consideración el objeto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta debe ser como se desprende de su mismo nombre, la renta, ya que de lo contrario debería recibir el nombre de Ley del Impuesto Sobre los Ingresos. En apoyo a lo anterior tenemos el argumento de Neumark quien afirma que el Impuesto Sobre la Renta debe aspirar, al menos en su tendencia, a gravar la renta neta real.<sup>18</sup>

Por lo que, podemos concluir que, la Ley del Impuesto sobre la Renta, debe consignar en el propio texto de la ley, su objeto, el cual debe ser la renta, entendida esta como la modificación positiva en el patrimonio de los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

---

<sup>17</sup> Augusto Fernández Sagardi. *Supra Cit.*

<sup>18</sup> Fritz Neumark. "Principios de la Imposición". Instituto de Estudios Fiscales: Madrid, 1994. P. 181.