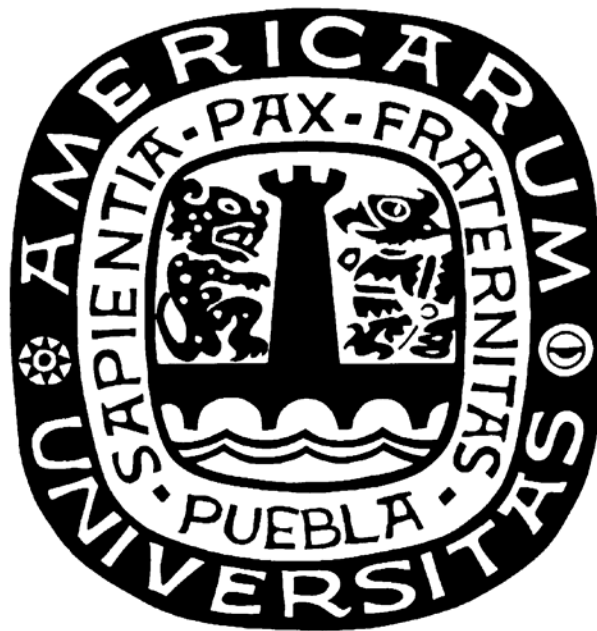


UNIVERSIDAD DE LAS AMÉRICAS - PUEBLA

ESCUELA DE CIENCIAS SOCIALES

DEPARTAMENTO DE DERECHO



“Análisis Jurídico del Principio de Capacidad Contributiva en relación a los ingresos acumulables en la Ley del Impuesto Sobre la Renta para las Personas Morales sujetas a Concurso Mercantil”

**Tesis que como requisito parcial para optar por el Grado de Licenciado En Derecho
Presenta:**

Nayeli Díaz Escalante

ASESOR: Mtro. José Jaime Esparragoza Ramírez

Otoño 20003

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....1

CAPÍTULO I. PROYECTO DE TESIS3

1.1. Introducción

1.2. Planteamiento del Problema

1.3. Delimitación del Problema

1.3.1. Límite Temporal

1.3.2. Límite Espacial

1.4. Contexto

1.5. Justificación del Tema

1.6. Marco Teórico Conceptual

1.7. Hipótesis

1.8. Objetivos

1.8.1. Objetivo General

1.8.2. Objetivos Específicos

1.9. Posible Estructura de los Capítulos

1.10 Bibliografía Básica a Utilizar

CAPÍTULO II. UN PUNTO DE PARTIDA DEL CONCEPTO DE RENTA.....10

2.1. Estudio Doctrinario del Concepto de Renta

2.1.1 Evolución Doctrinaria

2.1.1.1 Escuela Renta-Producto

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

2.1.1.3. Escuela Renta como el consumo más incremento patrimonial

2.1.2. Concepto de Renta en la Doctrina Extranjera

2.1.3 Concepto de Renta en la Doctrina Mexicana

2.2. Estudio del Concepto de Ingreso	
2.2.1. Concepto de Ingreso en la Doctrina Mexicana	
2.2.2. Concepto Contable de Ingreso	
2.2.3. Concepto Económico de Ingreso	
2.3. Criterio Jurisprudencial	
2.4. Diferencia entre Renta e Ingreso	
Anexos Capítulo II.	24
<u>CAPÍTULO III. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS</u>	27
3.1. Principios Tributarios	
3.2. Principios Constitucionales	
3.2.1. Principio de Obligatoriedad	
3.2.2. Gasto Público	
3.2.3. Principio de Legalidad	
3.2.4. Principio de Proporcionalidad y Equidad	
3.2.4.1. Principio de Proporcionalidad Tributaria	
3.2.4.2. Principio de Equidad Tributaria	
3.3. Principio de Capacidad Contributiva	
3.3.1. Aproximaciones al Principio de Capacidad Contributiva	
3.3.2. Concepto de Capacidad Contributiva	
3.3.3. Otras Consideraciones sobre la Capacidad Contributiva	
3.3.3.1. Hecho Imponible	
3.3.4. Elementos de la Capacidad Contributiva	
3.4. Diferencias entre el Principio de Proporcionalidad y el Principio de Capacidad Contributiva	
Anexos Capítulo III.....	64

CAPÍTULO IV. INGRESOS ACUMULABLES.....79

- 4.1. Un punto de partida en la Ley del Impuesto sobre la Renta
- 4.2. Análisis Jurídico de la ganancia inflacionaria
- 4.3. Concepto de ganancia inflacionaria
- 4.4. Cálculo de la ganancia inflacionaria
 - 4.4.1. Concepto de inflación
 - 4.4.2. Factores de ajuste y actualización
 - 4.4.2.1. Factor de ajuste por un periodo de menos de un mes
 - 4.4.2.2. Factor de ajuste por un periodo mayor de un mes
 - 4.4.2.3. Factor de actualización
 - 4.4.3. Concepto de Interés
 - 4.4.4. Componente Inflacionario
 - 4.4.4.1. Créditos para el cálculo del componente inflacionario
 - 4.4.4.2. Deudas para el cálculo del componente inflacionario
 - 4.4.4.3. Cálculo del componente inflacionario
 - 4.4.5. Determinación del interés acumulable o pérdida inflacionaria
 - 4.4.6. Determinación del interés deducible o ganancia inflacionaria
- 4.5. Análisis jurídico del ajuste anual por inflación
 - 4.5.1. Concepto de ajuste anual por inflación
 - 4.5.2 Determinación del ajuste anual por inflación.
 - 4.5.2.1 Determinación del ajuste anual por inflación deducible
 - 4.5.2.2. Determinación del ajuste anual por inflación acumulable
- 4.6. Elementos del ajuste anual por inflación
 - 4.6.1. Sujeto Pasivo
 - 4.6.2. Hecho Imponible
 - 4.6.3. Base
 - 4.6.4. Tasa o tarifa
- 4.7. Naturaleza jurídica del ajuste anual por inflación
- 4.8. Inconstitucionalidad del ajuste anual por inflación

Anexos Capítulo IV.....112

CAPÍTULO V. DERECHO CONCURSAL.....121

5.1. Generalidades

5.2. Suspensión de pagos

5.2.1. Concepto de suspensión de pagos

5.2.2. Naturaleza jurídica de la suspensión de pagos

5.2.3. Presupuestos de la suspensión

5.2.4. Elementos participantes en la suspensión de pagos

5.3. Concurso mercantil

5.3.1. Presupuestos del concurso mercantil

5.3.2 Sujetos participantes en el concurso mercantil

5.3.3. Procedimiento de concurso mercantil

5.3.3.1. Etapa previa

5.3.3.1.1. Inicio del procedimiento

5.3.3.1.2. Admisión, contestación de la demanda y ofrecimiento de pruebas

5.3.3.1.3. Visita de verificación

5.3.3.1.4. Vista a las partes y alegatos

5.3.3.1.5. Sentencia de concurso mercantil

5.3.3.1.6. Concurso mercantil improcedente

5.3.3.2. Etapa conciliatoria

5.3.3.2.1. Conciliación

5.3.3.2.2. Reconocimiento de créditos

5.3.3.2.3. Convenio

5.3.3.2.4 No convenio

5.3.3.3. Etapa de quiebra

5.3.3.3.1. Quiebra

5.3.3.3.2. Remate de bienes

5.3.3.3.3. Pago a acreedores reconocidos

5.3.4. Efectos del concurso mercantil

CAPÍTULO VI. SISTEMA JURÍDICO MEXICANO.....142

6.1. Planteamiento del problema

6.2. Análisis doctrinario

6.3. Análisis jurídico

6.3.1. Reforma a la ley del impuesto sobre la renta

6.3.2. Medios de Impugnación

Anexos Capítulo VI.....158

CONCLUSIONES.....159

BIBLIOGRAFÍA.....164

INTRODUCCIÓN

La Hacienda Pública tiene como fuente primordial para su existencia, a la tributación, en particular, lo referente a la imposición y cobro de los impuestos.

El Impuesto sobre la Renta puede ser considerado como el más importante en México; esto se refleja en el artículo 1 de la Ley de Ingresos de la Federación para el presente ejercicio fiscal, toda vez que se estima se percibirán 352,947.2 millones de pesos por concepto de Impuesto sobre la Renta, lo que constituye el 23% del presupuesto total de ingresos del ejercicio.

El Impuesto sobre la Renta es un impuesto de naturaleza directa, que en teoría grava la riqueza, es decir la modificación positiva al patrimonio de los sujetos; sin embargo, existen ciertas situaciones en las que no se ve reflejado dicho incremento patrimonial, este es el caso de las ficciones y presunciones contenidas en la propia ley; de los ingresos fictos vamos a analizar el ajuste anual por inflación acumulable, antes ganancia inflacionaria, contemplado en los artículos 15, 17 fracción X y 46 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta el cual se va a determinar comparando los saldos promedio de las deudas y los créditos, donde, si el saldo de las deudas es mayor al de los créditos, va a constituir un ingreso acumulable.

El análisis consistirá en determinar si realmente el ajuste anual por inflación es reflejo de capacidad contributiva, en especial se tratará de determinar si es justo que las empresas que

están sujetas a concurso mercantil deben pagar el Impuesto Sobre la Renta por estos ingresos fictos.

Ahora bien, ¿Será viable que una empresa sujeta a concurso mercantil, la cual se encuentra en este procedimiento precisamente por carecer de renta, tenga que pagar ISR, toda vez que al dictarse la sentencia de declaración de concurso, en virtud del artículo 88 fracción I de la Ley de Concursos Mercantiles, obtiene el beneficio de dejar de pagar temporalmente a la totalidad de sus acreedores, y que las deudas futuras se traigan a tiempo presente, pero a su vez con dicho beneficio se provoca que se caiga en el hecho imponible del ajuste anual por inflación ya que dichas deudas se contemplan para el cálculo del saldo promedio anual de las deudas, donde si este es mayor que el de los créditos, se traduce en un ingreso acumulable?

Cuando estamos en presencia de dos normas incompatibles dentro del mismo sistema jurídico mexicano, se dice que surge una “antinomia” la cual debe ser resuelta a fin de que prevalezca una de las dos, que en términos generales debe ser la que beneficie al propio sujeto pasivo.

CAPÍTULO I. PROYECTO DE TESIS

1.1. Introducción.

La propuesta del presente trabajo de investigación consiste en encontrar una solución viable para eliminar el ingreso acumulable consiste en el ajuste anual por inflación acumulable, antes ganancia inflacionaria, de la ley del impuesto sobre la renta, en especial, eliminarlo en la situación correspondiente a las empresas en concurso mercantil puesto que estas reciben, por parte de la ley concursal el beneficio de dejar de pagar la totalidad de las deudas, es decir, dejar de pagar a la totalidad de sus acreedores mientras que, por su parte, la Ley del Impuesto Sobre la Renta por las deudas a cargo de esta empresa considera que se toman en cuenta para el cálculo del impuesto, pues de su artículo 17 se desprende que hay un beneficio para el contribuyente por la disminución real de las deudas por motivo de la inflación.

En este mismo orden de ideas, es necesario analizar el ingreso por deudas no cubiertas, pues este ingreso, al igual que el ajuste anual por inflación acumulable, esta gravando un supuesto “beneficio” de las empresas en concurso cuando dejan de pagar a sus acreedores, lo cual es inadecuado pues estos son ingresos fictos, irreales.

Los preceptos mencionados gravan empresas en situaciones muy criticas, como es el caso del concurso mercantil, donde dichas personas morales, precisamente no pueden hacer frente a las obligaciones contraídas, y con estos ingresos, en lugar de que el particular perciba algún beneficio que le permita salvar la empresa; lo que se provoca es que con cargas tan fuertes, esta empresa caiga en quiebra y se liquide.

1.2. Planteamiento del Problema.

El problema consiste en la existencia de ingresos fictos en la Ley del Impuesto sobre la Renta; es decir, aquellos ingresos que no gravan una verdadera renta; por lo mismo, con el ajuste anual por inflación acumulable (artículo 46 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta) y el ingreso por deudas no cubiertas (artículo 18 fracción IV Ley del Impuesto Sobre la Renta), lo único que se logra es que las empresas en concurso mercantil se empobrezcan aún más logrando con esto que caigan en la quiebra.

Al considerar la Ley del Impuesto sobre la Renta estos ingresos como acumulables, se rompe con el beneficio que ofrece la Ley de concursos mercantiles en su artículo 88 fracción I (antes artículo 128 fracción II Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos) en la que establece que las deudas que tenga el quebrado se darán por vencidas anticipadamente; sin embargo para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta con estas deudas a cargo se materializa la hipótesis del ingreso de ajuste anual por inflación acumulable; con esta situación, estamos frente a una ANTINOMIA, es decir que dos leyes aplicables al caso se contraponen, por lo que se debe buscar una solución en la cual se beneficie al contribuyente pero sin dañar al Fisco Federal.

1.3. Delimitación del Problema

1.3.1. Límite Temporal

El análisis del presente proyecto de investigación se hará recurriendo a la Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos derogada en 2000, para efectos de la suspensión de pagos; la ley del impuesto sobre la renta de 2001, para efectos de la ganancia inflacionaria; la Ley de Concursos Mercantiles la cual entró en vigor el 13 de mayo de 2000, para efectos del

concurso mercantil; la Ley del Impuesto sobre la Renta de 2003, para efectos del ajuste anual por inflación acumulable y el ingreso por deudas no cubiertas.

1.3.2. Límite Espacial.

Este proyecto de investigación se centrará a la legislación federal aplicable en México, así como a las propias empresas mexicanas.

1.4. Contexto

La presente investigación se orienta a los ámbitos jurídico, fiscal y concursal.

Nos encontramos dentro del **ámbito jurídico** porque estamos hablando de situaciones que se dan dentro de nuestro sistema jurídico mexicano, y el apoyo a la presente investigación son las legislaciones federales.

Se encuentra situado en el **ámbito concursal** puesto que es necesario definir cuando una empresa se encuentra en concurso mercantil; así mismo, es necesario diferenciar entre concurso mercantil y quiebra. De igual forma es necesario remitirnos a la Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos y analizar como se regulaba antes la suspensión de pagos y la misma quiebra.

Con relación al **ámbito fiscal**, este se da puesto estamos situándonos en el entendido de la ley del impuesto sobre la renta y los ingresos que esta considera acumulables para efectos del cálculo del propio impuesto.

1.5. Justificación del Tema

El presente trabajo de investigación encuentra su justificación en la carga excesiva para los contribuyentes, en particular, para las empresas en concurso mercantil, al tener éstas que considerar como ingresos acumulables aquellos ingresos fictos regulados en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, como son el ajuste anual por inflación acumulable y el ingreso por deudas no cubiertas, los cuales no gravan una verdadera renta, es decir, en estos dos supuestos no hay una modificación positiva al patrimonio del contribuyente. Así mismo, las empresas, dada la obligación legal de la acumulación de ingresos fictos, se encuentran ante una inadecuada valoración de su capacidad contributiva; ante la presencia de dichos ingreso fictos, lo que produce es un aumento en la base gravable de la empresa para efectos del Impuesto Sobre la Renta. Todo esto se traduce en una aniquilación de dicha empresa, pues si esta se declara en concurso mercantil es precisamente por la falta de liquidez, y con estas cargas excesivas lo que se logra es que la empresa no se pueda recuperar cayendo en el estado de quiebra.

Lo que se busca es un nuevo esquema fiscal con el cual se aligere la carga tributaria para los contribuyente, para ello es necesario considerar diversas alternativas, tanto doctrinarias como jurídicas, destacando entre ellas aquellas que busquen un beneficio para el contribuyente y no solo un interés económico para el Estado.

1.6. Marco Teórico Conceptual

En virtud del contexto en el que se ubica el presente trabajo de investigación, es necesaria la utilización de una gran cantidad de conceptos de naturaleza concursal, destacando entre ellos:

- EMPRESA
- CONCURSO MERCANTIL (ANTES SUSPENSION DE PAGOS)
- CONVENIO.- Este se da entre el deudor declarado en concurso mercantil y sus acreedores, su finalidad es lograr la conservación de la empresa.

El aspecto principal de este proyecto son los ingresos acumulables para efectos de la ley del Impuesto Sobre la Renta, por lo que será indispensable el manejo de una serie de conceptos relativos al derecho fiscal, tales como:

- RENTA
- INGRESO ACUMULABLE
- INGRESO FICTO
- AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN ACUMULABLE (GANANCIA INFLACIONARIA).- Disminución real de las deudas.
- INGRESO POR DEUDAS NO CUBIERTAS.- aquel beneficio que recibe el contribuyente al dejar de pagar una deuda.
- PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

1.7. Hipótesis

“Los ingresos acumulables que tienen a su cargo las personas morales del título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se encuentran sujetas a concurso mercantil, se traducen en una inadecuada valoración de su capacidad contributiva”

1.8. Objetivos

1.8.1. Objetivo General

Analizar si los ingresos acumulables que tienen a su cargo las personas morales del título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se encuentran sujetas a concurso, se traducen o no en una inadecuada valoración de la capacidad contributiva

1.8.2. Objetivos específicos

- Analizar el principio de capacidad contributiva
- Analizar los ingresos acumulables consistentes en ajuste anual por inflación acumulable e ingreso por deudas no cubiertas.

1.9. Posible Estructura de los Capítulos

CAPITULO I DERECHO CONCURSAL

- Diferencias entre quiebra y concurso mercantil
- Elementos participantes
- Efectos
- Artículo 88 fracción I Ley de concurso Mercantil

CAPITULO II LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

- Ajuste anual por inflación acumulable ---- antes ganancia inflacionaria
- Ingreso por deudas no cubiertas

CAPITULO III SISTEMA JURIDICO MEXICANO

- Antinomia entre la ley concursal y la ley del impuesto sobre la renta

CAPITULO IV. SOLUCIONES DOCTRINARIAS

CAPITULO V SOLUCIONES JURÍDICAS

CAPITULO VI CONCLUSIONES

1.10. Bibliografía Básica a utilizar

- Dávalos Mejía, Carlos. "Quiebra y Suspensión de pagos. México: Harla, 1999.
- Alvarado Esquivel, Miguel. "El concepto de ingreso en la Ley del Impuesto sobre la renta: análisis Exclusivamente Constitucional"
- Ley del Impuesto sobre la renta
- Ley de Concursos Mercantiles

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 ¹

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.

¹ 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”²; 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”.³

² 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

³ 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.⁴

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”.⁵

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”⁶. 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”.⁷

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 período⁸. Dentro de esta

⁴ Ídem. P. 26

⁵ Ídem. P. 27

⁶ 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

⁷ Ídem. p. 58

⁸ 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.⁹

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”¹⁰. 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.

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

¹⁰ 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.¹¹

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

¹¹ 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”.¹²

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.

¹² 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.¹³ 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

¹³ 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)¹⁴

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

¹⁴ 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.¹⁵

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.¹⁶

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

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

¹⁶ 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.¹⁷

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.¹⁸

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.

¹⁷ Augusto Fernández Sagardi. *Supra Cit.*

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

CAPÍTULO III- PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

3.1. Principios Tributarios.

Los principios tributarios son los elementos mínimos con los que deben de cumplir las contribuciones. La existencia de principios tributarios es básica en todo Estado de Derecho. Dentro de nuestro marco constitucional, no existe un fundamento que justifique la existencia de los principios tributarios, si a caso serían los principios generales del derecho los que darían cabida a los mencionados principios tributarios. El artículo 14 último párrafo de la Constitución Federal, dispone que “En los juicios de orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra, o a la interpretación jurídica de la ley y a falta de ésta *se fundará en los principios generales del derecho*”¹

Existen varios principios tributarios en la doctrina; estos surgen con el economista inglés Adam Smith, el “padre de la economía clásica” quien en su libro “Una investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones” estableció 4 principios fundamentales que deben consignarse en todo sistema tributario debidamente organizado, de los que han derivado otros.

Las máximas o principios que estableció este autor, desde el punto de vista económico, son²:

PRIMER PRINCIPIO.- De la facultad o capacidad para pagar por el contribuyente o De la justicia.- Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una

¹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Editorial Mc Graw Hill, 2003.

² John Stuart Mill. “Principios de Economía Política”. Fondo de Cultura Económica: México, 1985. Pp. 686-687.

proporción lo más cercana posible a su respectivas aptitudes, es decir, en proporción al ingreso de que gozan bajo la protección del Estado. Lo fundamental de esta máxima es la afirmación de que los impuestos deben ser justos, equitativos.

Este principio es similar al concebido por Neumark³ como el Principio de la Proporcionalidad o Principio de la imposición de acuerdo con la capacidad de pago personal e individual, en razón del cual, las cargas fiscales deben fijarse en proporción a los índices de capacidad de pago, tanto los índices básicos (renta, patrimonio) como los complementarios o llamados índices de capacidad presunta (ventas, sucesiones, movimientos de riqueza); constituye, pues, un principio de fijación y distribución de las cargas tributarias según la capacidad individual de pago de los contribuyentes. Es decir, en lo relativo a la carga de los sujetos pasivos, es de gran relevancia que esta carga que se les impone sea adecuada a su capacidad de pago

SEGUNDO PRINCIPIO.- De la certidumbre.- El impuesto que cada contribuyente está obligado a pagar debe ser justo y no arbitrario; dicho impuesto debe ser claro en cuanto al tiempo, forma y cantidad del pago a efectuar. Para la realización del principio expuesto, se debe procurar que cada una de las leyes que imponen las contribuciones, deben determinar con precisión datos tales como los sujetos, entendiendo tanto quien paga como a quien se le paga, el objeto, la cuota, la base, la forma y fecha de pago, las infracciones en que se pueden incurrir, etc. Esto viene a ser lo que constitucionalmente es concebido como el principio de legalidad tributaria.

³ Fritz Neumark. "Principios de la Imposición". Instituto de Estudios Fiscales: Madrid, 1994. P. 135

Gastón Jeze⁴ analizando este principio dice que debe ser desarrollado en la siguiente forma:

1. Las leyes sobre los impuestos deben ser redactadas claramente, de manera que sean comprensibles para todos.
2. Los contribuyentes deben tener los medios de conocer fácilmente las leyes, reglamentos, circulares, etc.
3. Debe precisarse si se trata de un impuesto federal, estatal o municipal.
4. La administración debe ser imparcial en el establecimiento del impuesto

TERCER PRINCIPIO.- De la comodidad.- Todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente, en otras palabras, un impuesto se recauda precisamente cuando es más conveniente el pago para el contribuyente o cuando es más probable que disponga de los medios para cumplir con dicha obligación.

CUARTO PRINCIPIO.- De la economía.- Todo impuesto debe planearse de modo que la diferencia entre lo que se recauda y lo que ingresa en el tesoro público del estado sea lo más pequeña posible; es decir, que no se tome un impuesto del bolsillo del contribuyente sino en la medida necesaria para subvenir a las necesidades del tesoro público, evitando una transferencia de recursos que tendrían una asignación más productiva en manos del contribuyente.

⁴ Cit. Ernesto Flores Zavala. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas" Editorial Porrúa: México, 1993. Pp. 142-143

El principio de justicia, de Adam Smith, se desarrolla actualmente a través de otros dos principios que son el de generalidad y el de uniformidad⁵:

PRINCIPIO DE GENERALIDAD.- Esta regla consiste en que todos los gobernados deben de cumplir con la obligación de pagar impuestos; sin embargo, esta obligación debe estar limitada por el concepto de capacidad contributiva⁶, es decir, que todos los sujetos que tengan una capacidad de pagar un impuesto lo deben hacer. Neumark considera que en virtud del Principio de la Generalidad de la Imposición se exige a todas las personas (físicas y jurídicas) que se sometan al gravamen fiscal en tanto tengan capacidad de pago y queden tipificadas por una de las razones legales que dan nacimiento a la obligación tributaria; sin poderse excluir ninguna de la obligación tributaria objetiva y subjetiva sino por motivos basados en los fines del Estado.⁷

PRINCIPIO DE UNIFORMIDAD.- La uniformidad quiere decir que todos deben ser iguales frente al impuesto. Neumark considera esta máxima dentro del Principio de Igualdad de la Imposición, el cual significa que las personas, en tanto estén sujetas a cualquier impuesto y se encuentren en iguales o parecidas condiciones relevantes a efectos fiscales, deben recibir el mismo trato impositivo en lo que se refiere al impuesto respectivo⁸; este principio viene a ser, en nuestro marco constitucional, el principio de equidad consignado en el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna. Para el estudio de este principio es necesario remitirnos a la postura de Stuart Mill en relación al Principio de Igualdad de Sacrificio, este elemento subjetivo, es el que fundamentalmente sirve para

⁵ Vid. Ernesto Flores Zavala. Op. Cit. Pp. 134 y SS.

⁶ El estudio de la capacidad contributiva se hará más adelante

⁷ Fritz Neumark. Op. Cit. P. 81.

⁸ Ídem. P. 89

lograr una repartición equitativa de los impuestos y para señalar las cuotas correctas de los gravámenes, en base al sacrificio que represente para cada uno de los sujetos. No obstante, este principio debe complementarse con el principio del mínimo sacrificio, que significa que cada miembro del Estado debe contribuir a los gastos públicos pero dicha contribución debe representar el menor sacrificio posible. Podemos concluir que la igualdad en la imposición, según Mill, significa igualdad de sacrificio.

Por su parte, Pietro Verri, estableció dos principios sobre la imposición de los tributos, el primero de estos referente a que los impuestos no deben pesar fuerte e inmediatamente sobre las clases, es decir, con este principio lo que se buscaba era la existencia de un mínimo no imponible que permitiese a los contribuyentes el goce de una cantidad determinada de ingreso para su existencia, el cual se identifica con el principio del mínimo sacrificio de Stuart Mill; la segunda de estas reglas se refiere a que el tributo no debe seguir inmediatamente al incremento de la riqueza, con esto se trato de que el tributo no recayera en períodos aislados de ejercicios, sino que la carga del impuesto recayera sobre la verdadera capacidad de contribuir de los individuos.⁹

Así mismo, cabe destacar la postura de Fritz Neumark para el estudio de dichas reglas, él concibe el establecimiento de los principios de la imposición (principios tributarios) en función de fines predeterminados, que surgen de los presupuestos políticos y económicos a los que la imposición debe servir para luego lograr la realización de dichos principios a través de la estructuración de un sistema tributario determinado. Otra máxima diferente a

⁹ Cit. Horacio García Belsunce. "Temas de Derecho Tributario". Editorial Abeledo Perrot: Buenos Aires. P. 66

las expuestas con anterioridad, establecida por Neumark es el Principio de Redistribución Fiscal de la renta y la Riqueza, en virtud del cual la imposición debe alterar la distribución primaria de la renta disminuyendo sus diferencias mediante la progresividad en los gravámenes.¹⁰

3.2. Principios Constitucionales

Los principios constitucionales de los impuestos son aquellos que se encuentran establecidos en la Constitución General de la República, y toda vez que ésta la ley fundamental del país, toda actividad tributaria del Estado debe sujetarse a dichas pautas.

El artículo 31 constitucional fracción IV es la norma primaria que regula la creación de normas secundarias en materia tributaria, es decir, la potestad tributaria normativa del Estado se apoya en dicha disposición constitucional, la cual establece:

“Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”¹¹

Del contenido del citado precepto podemos distinguir 4 requisitos o circunstancias fundamentales en materia tributaria:

a) Es una obligación (Principio de obligatoriedad)

b) Deben contribuir al gasto público

¹⁰ Fritz Neumark. Op. Cit. P. 211.

¹¹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Editorial Mc Graw Hill, 2003.

- c) Las contribuciones deben ser proporcionales y equitativas
- d) Las contribuciones deben estar en ley (Principio de Legalidad)

Los referidos principios representan auténticas garantías individuales, (no obstante que los mismos no aparecen en el capítulo de la constitución relativo a las garantías individuales), dichas garantías son para proteger a los gobernados del abuso de los órganos competentes para la creación de normas jurídicas con carácter obligatorio, así como para los órganos encargados de su aplicación.

Cabe destacar que lo más relevante de los principios constitucionales dentro del marco de un Estado de Derecho es que estos denoten justicia tributaria.

3.2.1. Principio de Obligatoriedad

Consiste en que el pago de los tributos para cubrir el gasto público es una obligación que tienen todos los mexicanos, constituyéndose así en la obligación general en materia contributiva. La obligatoriedad consiste en el elemento coercitivo de las contribuciones a cargo de los sujetos pasivos y cuya fuente deriva de la propia norma jurídica, pues los contribuyentes deben cumplir con esta obligación una vez que caen en la situación o circunstancia que la ley señala como hecho generador del tributo. Es decir, al crear el artículo 31 en su fracción IV de la Constitución Federal la obligación económica de contribuir, al mismo tiempo se configura al sujeto pasivo de la relación tributaria.

3.2.2. Gasto Público

Derivado del artículo 31 fracción IV constitucional se desprende que otra característica de las contribuciones consiste en que el destino de la Recaudación debe ser el gasto público; es decir, en cumplimiento a ese mandato constitucional, las contribuciones deben destinarse a satisfacer los gastos previstos en el Presupuesto de Egresos. Por lo que se puede decir que si tenemos la obligación de contribuir para la satisfacción del gasto público, toda aquella contribución que se establezca y no esté destinada a satisfacer dicho gasto aprobado en el presupuesto, debe reputarse inconstitucional.

El Dr. Ramón Reyes Vera considera que es constitucionalmente correcto desprender del artículo 31 fracción IV constitucional, una teoría del gasto público como una garantía individual del sujeto pasivo de la relación jurídica-tributaria y social¹²; toda vez que, como ya se mencionó, los principios constitucionales representan garantías individuales que garantizan la seguridad jurídica de los gobernados.

Para Fonrouge, el gasto público es “toda erogación, generalmente en dinero, que incide sobre las finanzas del Estado y se destina al cumplimiento de fines administrativos o económico sociales”¹³

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, en concreto, la Sala Auxiliar de la misma, pronunció en 1969 ejecutorias en las que sostuvo que el gasto público, doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés público, el importe de

¹² Ramón Reyes Vera. “La fracción IV del artículo 31 en la Constitución Federal Mexicana”.TFF, 45 años al servicio de México. Tomo I. TFF: México, 1982. P. 444

¹³ Cit. Sergio F. de la Garza. “Derecho Financiero Mexicano” Porrúa: México, 1992. P. 141

lo recaudado por las contribuciones debe destinarse a satisfacer las necesidades del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales o los servicios públicos; así mismo, establece que el concepto de gasto público es aquel determinado en el Presupuesto de Egresos, materialmente estriba en el destino de las contribuciones y formalmente se refiere a la partida prescrita en el mencionado Presupuesto.¹⁴ Esto es que, no todos los gastos del Estado comprenden el gasto público, sino sólo aquéllos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos.

Lo anterior quiere decir que, no obstante que constitucionalmente existe la obligación de los mexicanos para contribuir, dicha contribución debe ser destinada a sufragar el gasto público; es decir, la obligación de contribuir va en función de que lo recaudado se destine al gasto público.

3.2.3 Principio de Legalidad

El principio de legalidad tributaria es una garantía constitucional que consiste en que todos los elementos esenciales de las contribuciones deben encontrarse establecidos en una ley.¹⁵ En nuestro sistema legal y en virtud de este principio, el Poder Legislativo es el único órgano con potestad para el establecimiento de los tributos. Ernesto Flores Zavala señala que los impuestos deben establecerse por medio de disposiciones que tengan carácter de general, abstractas, impersonal y que emanen, como hemos dicho, del propio Poder Legislativo¹⁶.

¹⁴ Para conocer el contenido completo del criterio jurisprudencial, consultar al final del capítulo.

¹⁵ Alonso Pérez Becerril "Presunciones tributarias en el Derecho Mexicano". Editorial Porrúa: México, 2001. P. 117

¹⁶ Ernesto Flores Zavala. Op. Cit. P. 204

El principio de legalidad tiene su sustento en el aforismo latino ‘nullum tributum sine lege’ que significa que no puede existir contribución alguna que no se encuentre contenida en una ley formal y material como acto propio y normal del poder legislativo.¹⁷ Es decir, como máxima fundamental se requiere que para el establecimiento de cualquier contribución, este se haga a través de una ley debidamente creada por el legislador.

No obstante lo anterior, este principio no se refiere únicamente a que la ley debe establecer las contribuciones, sino que también es necesario se señalen los elementos propios de las mismas, como son sujeto, objeto, base, tasa, época de pago, a fin de que no se quede a arbitrio de la autoridad la determinación de los mismos. Este criterio ha sido compartido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación quien en jurisprudencia firme establece:

Al disponer el artículo 31 fracción IV constitucional, que son obligaciones de los mexicanos “contribuir para los gastos públicos así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.... También exige que los elementos esenciales de los impuestos del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley.... Es decir, el principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuales son los elementos y supuestos de la obligación tributaria; esto es, los hechos imponibles...”¹⁸

¹⁷ Ramón Reyes Vera. “Las contribuciones, sus principios...” P. 28

¹⁸ Para conocer el contenido completo del criterio jurisprudencial, consultar al final del capítulo.

Es decir, el principio de legalidad exige que no puede existir tributo alguno o prestación patrimonial impuesta a cargo de sujeto alguno que no haya sido creada previamente por una ley, lo que a su vez implica, como lo ha manifestado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el que los elementos propios del tributo deben estar previstos por la norma jurídica; cabe destacar que entre dichos elementos se debe consignar el presupuesto de hecho o hecho imponible que origina el nacimiento de la obligación tributaria, toda vez que el requisito de legalidad es un requisito existencial, esencial para la formación de dicho hecho generador, es decir, sin definición en la ley no hay hecho imponible.

3.2.4 Principio de Proporcionalidad y Equidad.

El principio de proporcionalidad y equidad nacieron en el proyecto de Constitución de 1857, estableciéndose así en la constitución del mismo año y manteniéndose vigente hasta la Constitución que nos rige actualmente.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no define el contenido ni el alcance del principio de proporcionalidad y equidad, por lo que es necesario recurrir a la doctrina y jurisprudencia para lograr una real comprensión de los mismos.

En relación con estos principios existen dos posturas contrarias en relación a si deben ser considerados como un solo concepto o como dos conceptos; dichas posturas contradictorias surgen cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación, decide separarlos en dos principios diferentes, toda vez que establece que todo impuesto debe cumplir con los requisitos de proporcionalidad y equidad, por lo que al hablar en plural da la impresión de

que son dos requisitos diferentes, por un lado la proporcionalidad y por el otro la equidad, lo anterior se observa en la Tesis 541 en la cual dispone:

De acuerdo con el artículo 31 fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero que sea proporcional; segundo que sea equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos.¹⁹

Así mismo, en la tesis 3ª/J.4/91 la Corte reitera su criterio acerca de que los elementos de proporcionalidad y equidad deben ser entendidos por separado, en virtud de que su naturaleza es diferente, sus argumentaciones son las siguientes:

La proporcionalidad y equidad que deben de cumplir las leyes fiscales, no deben confundirse pues tienen una naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en... que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.²⁰

Entre los tratadistas que critican esta separación encontramos a Ernesto Flores Zavala, Sergio de la Garza y Servando J. Garza, quienes consideran necesario exista unanimidad

¹⁹ Para conocer el contenido completo del criterio jurisprudencial, consultarlo al final del capítulo.

²⁰ Para conocer el contenido completo del criterio jurisprudencial, consultarlo al final del capítulo.

entre estos principios para poder hablar de justicia tributaria; para la defensa de su postura utilizan lo siguientes razonamientos:

Flores Zavala dice que no es posible separar las dos palabras, sino interpretar la expresión “proporcional y equitativa” como significando justicia, toda vez que la intención del contribuyente fue la de expresar que los impuestos fuesen justos; es decir, considera que “con la expresión ‘proporcional y equitativa’ sólo se busca la justicia de los impuestos”²¹

Así mismo, entendiendo la expresión como un solo concepto y criticando la postura de la Suprema Corte de Justicia de la Nación donde se separan los elementos de proporcionalidad y equidad, tenemos al autor Sergio de la Garza quien considera que la exigencia de proporcionalidad y equidad de los impuestos, es una de justicia tributaria; es decir, la proporcionalidad y equidad deben ser vistos en su conjunto como conceptos coincidentes de justicia tributaria. Continúa explicando que la justicia imperante en materia tributaria es la llamada justicia distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes y por indirecto las cargas, estando entre ellas los tributos. En la distribución de estas cargas, la justicia distributiva exige que se traten igual a los iguales y desigual a los desiguales; sin embargo, tal postulado no se puede cumplir si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los sujetos pasivos.²²

Es decir, la proporcionalidad y equidad deben entenderse como un solo concepto, denota justicia tributaria, toda vez que, si bien es cierto, el principio de equidad consiste en dar

²¹ Ernesto Flores Zavala. Op. Cit. P. 206

²² Sergio F. de la Garza. Op. Cit. P. 272

trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, dicha exigencia solo puede cumplirse tomando en cuenta la aptitud contributiva de los propios sujetos pasivos de la obligación tributaria

La opinión de observar como un mismo concepto a la proporcionalidad y equidad es compartido por Servando J. Garza quien expone que:

“Es preciso examinar los conceptos de proporcionalidad y equidad con objeto de determinar si son expresiones de contenido coincidente o de conceptos contrarios y excluyentes... La proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia que coincide con el de equidad... En el precepto constitucional encontramos la exigencia de justicia en materia tributaria acentuada mediante una expresión pleonástica por su idéntico contenido conceptual... Si estos conceptos fueran contradictorios o excluyentes, ninguna ley podría ajustarse simultáneamente a ambos por que su adecuación a uno implicaría desajuste al otro, y la fracción constitucional liga los adjetivos mediante la conjunción copulativa”²³

Con lo argumentado por Servando J. Garza, se reafirma lo anteriormente expuesto en el sentido de que la proporcionalidad y la equidad deben de concebirse como un concepto de justicia fiscal.

²³ Servando J. Garza. “Las Garantías Constitucionales en el derecho tributario” Editorial Cultural: México. P. 70

Por su parte, y en defensa de la posición contraria a la expresada con anterioridad, es decir, argumentando que los principios de proporcionalidad y equidad deben ser entendidos como dos principios distintos y separados, el Dr. Ramón Reyes Vera establece que la proporcionalidad, histórica y teóricamente es un concepto diferente al de equidad esto en virtud de que la equidad no es un término sinónimo o equiparable con la proporcionalidad, ya que la equidad es la que constituye la justicia en la norma legislativa tributaria federal²⁴. Lo que podemos entender como el hecho de que el principio constitucional encargado de denotar la justicia tributaria es únicamente el principio de equidad. Así mismo tenemos la postura de Emilio Margain quien considera que son dos conceptos y no uno sólo los que contienen las palabras ‘proporcional y equitativo’:

Atendiendo a la evolución que ha venido experimentando la Legislación Tributaria Mexicana, bien puede sostenerse que son dos conceptos y no uno solo los que contienen las palabras proporcional y equidad. Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativo significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.²⁵

²⁴ Ramón Reyes Vera. Op. Cit. P. 457 y 459.

²⁵ Emilio Margain M. “Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano” Editorial Porrúa: México, 1997 Pp. 58 y 59.

Podemos concluir al respecto que los principios de proporcionalidad y equidad efectivamente son dos conceptos separados más no son contradictorios, toda vez que estos principios se encuentran íntimamente relacionados, pues, si bien es cierto, el principio de proporcionalidad tributaria se refiere a la valoración de la riqueza propia de los sujetos, el principio de equidad se refiere a que se de un trato igual a los sujetos que tienen igual potencialidad; es decir, no podemos hablar de una capacidad contributiva general, sino que debemos valorar igual a aquellos sujetos en igualdad de condiciones en lo referente a esa capacidad. En otras palabras, un impuesto debe cumplir con ambos requisitos de proporcionalidad y equidad, ya que dudamos mucho existan impuestos proporcionales y no equitativos o viceversa, los que, en caso de existir, deben ser declarados inconstitucionales.

3.2.4.1. Principio de proporcionalidad tributaria²⁶

El principio de proporcionalidad puede ser considerado como el más amplio de todos, este principio con frecuencia suscita controversias debido a las diversas interpretaciones que se le han dado; por lo que espero sirvan de ayuda las opiniones de destacados tratadistas así como la interpretación que sobre este concepto han vertido los tribunales federales en jurisprudencias y tesis.

El autor Calvo Nicolau considera que la garantía constitucional de proporcionalidad requiere que las normas que establecen cargas a los particulares, atiendan a la capacidad

²⁶ Etimológicamente la palabra proporcionalidad proviene del latín *proportio, proportionis*, palabra que se descompone en el sustantivo *portio*, que proviene del propio latín de las palabras *pars, partis*, que significan proporción, parte, pedazo y de la preposición *pro* que significa delante, ante, a la vista y que en composición con otra denota en ocasiones posición, inclinación, hacia y dirección.

contributiva de los mismos²⁷, es decir, que para que un impuesto sea proporcional es necesario que se establezca en función de la aptitud para contribuir que tienen los sujetos pasivos de la relación tributaria; con esta proporcionalidad es como se logra que los impuestos sean justos.

En el mismo sentido, Belsunce expone que un impuesto es proporcional cuando guarda relación con la riqueza o base imponible y la capacidad contributiva²⁸; es decir para que se de este principio es necesario que haya una relación proporcional a la riqueza gravada.

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que la proporcionalidad radica en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos.²⁹ Es decir, para poder determinar la obligación de cada uno de los sujetos, es necesario tomar en consideración las distintas capacidades para contribuir de dichos sujetos.

Por su parte, el Dr. Miguel de Jesús Alvarado Esquivel hace el siguiente razonamiento:

Para dar cumplimiento al mandato constitucional de proporcionalidad, es necesario que el impuesto de que se trate recaiga sobre una renta real y disponible, es decir, sobre un ingreso o rendimiento que incorpore un bien o un derecho al patrimonio

²⁷ Enrique Calvo Nicolau. “Tratado ISR”. Tomo I. México: Themis, 1999. P. 119

²⁸ H. García Belsunce. “Temas de Derecho Tributario”. Editorial Abeledo Perrot: Buenos Aires. P. 105

²⁹ Para conocer el contenido completo del criterio jurisprudencial, consultarlo al final del capítulo.

afectado, y del cual puede disponer realmente el sujeto que lo percibe, reflejando así la aptitud de éste para aportar una parte de esa riqueza al gasto público.³⁰

Lo que puede ser entendido como que la proporcionalidad de un impuesto no sólo se refiere a los ingresos que se obtienen, sino que es necesario que dichos ingresos modifiquen positivamente el patrimonio de la persona, y de esta manera, al haber una verdadera riqueza nueva de la cual se puede disponer, se va a reflejar la real capacidad de los sujetos para cumplir con su obligación tributaria de contribuir al gasto público. En este contexto, se interpreta a la proporcionalidad como un postulado de la capacidad de pago de los sujetos.

3.2.4.2. Principio de equidad tributaria³¹

El principio de equidad tributaria consiste, en términos generales, en que se debe gravar igual a todos aquellos individuos cuya situación coincide con lo que la norma señala como hecho generador del tributo.

En relación a lo anteriormente expuesto, el Poder Judicial Federal en México, se ha pronunciado bajo el siguiente criterio:

En torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31 fracción IV, de la constitución Federal, se llega a la conclusión de que este principio exige que los contribuyentes que se

³⁰ Miguel de Jesús Alvarado Esquivel. El concepto de Ingreso en la Ley del Impuesto sobre la Renta. P. 56

³¹ Etimológicamente la palabra equidad proviene del latín *aequitas* que significa moderación, templanza, justicia natural por oposición a la justicia legal.

encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo establece y regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en situaciones diversas.³²

Es decir, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, es decir, lo ha definido como el hecho de dar un *trato igual a los iguales y desigual a los desiguales*; en otras palabras, la equidad tributaria significa que los contribuyentes del mismo impuesto guardan una situación de igualdad frente a la norma jurídica.

El Dr. Ramón Reyes Vera señala que:

En materia fiscal, la equidad debe referirse al momento último de aplicación al caso concreto, entre la norma impersonal, heterónoma, bilateral, coercible, y el sujeto de carne y hueso que la soporta en los rendimientos de capital, del trabajo o de la combinación de ambos, en sus ingresos y en su patrimonio.³³

³² Para conocer el contenido completo del criterio jurisprudencial, consultarlo al final del capítulo.

³³ Ramón Reyes Vera. Op. Cit. P. 456

Podemos entender lo antes expuesto en el sentido de que la equidad tributaria no debe quedarse únicamente en la creación de la norma, sino que se debe tomar en cuenta las condiciones de los sujetos que van a soportar la carga tributaria, es decir que los sujetos deben estar situados en determinadas circunstancias para caer en la hipótesis prevista por la norma, tratándose por igual a los sujetos en condiciones similares.

Enrique Calvo Nicolau concluye respecto del principio de equidad, de manera similar a lo expresado por el Poder Judicial, que este se refiere a la exigencia de que debe darse igualdad de tratamiento a aquellas personas que son iguales entre sí, entendiéndola como una *igualdad jurídica y económica*.³⁴

La igualdad tributaria, según Neumark, significa que los individuos han de tener el mismo trato fiscal, siempre que sus circunstancias relevantes a efectos jurídico-fiscales sean las mismas o al menos aproximadamente las mismas; continúa argumentando que de esto se deriva como una consecuencia lógica, el ‘Principio de la desigualdad en el trato fiscal de las personas que se hallen en condiciones desiguales’.³⁵ En otras palabras, se reafirma lo antes expuesto en el sentido de que, el principio de equidad tributaria se reúne en el trato igual a los sujetos en igualdad de condiciones frente a la norma que impone la carga tributaria.

³⁴ Enrique Calvo Nicolau. Tratado ISR. Tomo I. México: Themis, 1999. P. 121

³⁵ Fritz Neumark. “Principios de la Imposición”. Instituto de Estudios Fiscales: Madrid, 1994. Pp. 115 y 135.

3.3 Principio de Capacidad Contributiva

El artículo 31 fracción IV constitucional no reconoce de manera expresa al principio de capacidad contributiva, pero si lo hace al reconocer la proporcionalidad y equidad de los impuestos.

La capacidad contributiva es un principio jurídico, un concepto doctrinario reconocido implícitamente por la constitución, que debe ser entendida como la capacidad real de contribuir que tienen los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Es decir, la capacidad contributiva es uno de los elementos más importantes que deben tener todos los impuestos, entendiéndola como la potencialidad que tiene el sujeto pasivo, derivado del hecho imponible de contribuir conforme a su riqueza, liquidez o capacidad de pago; es más, me permito decir que constituye el elemento indispensable para la existencia de un impuesto toda vez que dicho principio debe ser la causa o justificación que tome el legislador para determinar los hechos imponibles en los impuestos, es decir, el legislador no puede seleccionar de forma arbitraria los hechos imponibles susceptibles de gravamen sino que los debe elegir tomando en cuenta aquellas situaciones reveladoras de una auténtica capacidad contributiva.

3.3.1 Aproximaciones al principio de capacidad contributiva.

El principio de capacidad contributiva nace con la corriente italiana, siendo Griziotti, y posteriormente Jarach, los creadores de dicho principio; sin embargo, con anterioridad a éstos hubo otros autores que comenzaron el tratamiento de la capacidad contributiva.

Como ya se expuso con anterioridad, para entender esta evolución histórica del principio de capacidad contributiva, podemos destacar la primera regla de Adam Smith que consiste en la facultad o capacidad para pagar que tiene el contribuyente dependiendo de sus respectivas aptitudes o ingresos, es decir que los contribuyentes deben contribuir en proporción a su aptitud económica. Sin embargo, esta máxima debe servir únicamente como punto de partida para el estudio de la capacidad contributiva y no como el principio fundamental en los que se rige la mencionada capacidad.

De igual manera, a pesar de ya haber sido expuesto cabe recordar la postura de Fritz Neumark para efectos de entender las aproximaciones al principio de capacidad contributiva, sólo en lo referente al primer fin, de tipo político-social y ético de la imposición, que se refleja en el postulado de justicia, el cual aspira a regular la distribución interindividual de los impuestos de manera que resulte satisfactoria desde un punto de vista ético; asimismo dentro de este postulado, se debe recordar tanto el principio de generalidad en virtud del cual la carga fiscal va a ser impuesta por igual a los sujetos pasivos, pero sólo a aquellos que tengan capacidad de pago, como el principio de la Proporcionalidad o Principio de la imposición de acuerdo con la capacidad de pago personal e individual por el que se establece que las cargas fiscales deben fijarse en proporción a los índices de capacidad de pago; es decir, en lo relativo a la carga de los sujetos pasivos, es de gran relevancia que esta carga que se les impone sea adecuada a su capacidad de pago.

Dentro de la mencionada corriente italiana, la Capacidad contributiva para Griziotti se manifiesta por la riqueza que se gana, la riqueza que se gasta y por los beneficios que se derivan al contribuyente de una obra de interés público.³⁶

Por su parte, Dino Jarach considera que la capacidad contributiva es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular; así mismo continúa diciendo que en la relación impositiva el criterio justificativo para que se establezcan presupuestos de obligación tributaria en la ley es la propia capacidad contributiva³⁷ Es decir, que al ser la capacidad contributiva la potencialidad para contribuir que tiene los sujetos pasivos de la relación tributaria, los presupuestos de dicha obligación deben estar basados en la propia capacidad contributiva.

3.3.2. Concepto de Capacidad Contributiva

Ahora bien, para poder hablar de capacidad contributiva; necesario explicar con detenimiento como es definida dicha capacidad.

Calvo Nicolau señala que la capacidad contributiva es la posibilidad real que tiene una persona de compartir sus bienes con el Estado.³⁸ Es decir, es necesaria la existencia de un movimiento de riqueza en el patrimonio de los sujetos pasivos para que estos puedan dar cumplimiento al mandato constitucional consignado en el artículo 31 fracción IV.

³⁶ Ernesto Flores Zavala. Op. Cit. P. 140

³⁷ Dino Jarach. "El hecho imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo" Editorial Abeledo Perrot: Buenos Aires, Argentina, 1982. P. 87 y 102.

³⁸ Calvo Nicolau. Op. Cit. P. 414

Así mismo, Calvo Ortega³⁹ manifiesta que la capacidad contributiva debe ser entendida como la posibilidad real que tienen los sujetos frente a la exigencia de una obligación dineraria concreta por parte de la Administración Pública, quien actúa como sujeto activo de la relación jurídica tributaria. Esto es, que la capacidad contributiva es la aptitud suficiente de los contribuyentes de cumplir con la exigencia tributaria que le impone el propio Estado; en otras palabras, al hablar de capacidad contributiva nos estamos refiriendo a la aptitud de los ciudadanos para enfrentar los impuestos que les están gravando.

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación también ha establecido criterios al respecto, equiparando la proporcionalidad al principio de capacidad contributiva, definiendo ésta última, en la tesis jurisprudencial 109/99, como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos.⁴⁰

De igual forma se pronuncia el Lic. Fernández Sagardi, y, debido a la importancia de sus aportaciones en la materia, me permito reproducir su argumento al respecto:

En materia del Impuesto Sobre la Renta podemos describir a la capacidad contributiva como la situación económica que refleja una real capacidad de pago... En un impuesto al ingreso o en uno a la renta se debe atender a la capacidad de pago, no sólo a la capacidad económica, ya que ésta puede denotar manifestación de riqueza, pero no necesariamente liquidez para pagar; en este orden

³⁹ Rafael Calvo Ortega. "Derecho Tributario". Civitas Ediciones: España, 2000. P. 83.

⁴⁰ Para conocer todo el contenido del citado criterio jurisprudencial, consultarlo al final del capítulo.

de ideas, habiendo capacidad económica puede no haber capacidad contributiva⁴¹

Como se puede observar, se hace una diferencia entre lo que es la capacidad económica y la capacidad contributiva, Calvo Nicolau en su obra Tratado del Impuesto Sobre la Renta explica esta diferencia estableciendo que la capacidad económica va en relación con el principio de proporcionalidad de los impuestos toda vez que esta capacidad está vinculada con la idea de riqueza. El concepto de capacidad económica es un concepto netamente jurídico que se identifica con el *haber patrimonial* de la persona, entendiendo este como la cantidad en que los bienes y derechos exceden el monto de las obligaciones; sin embargo para efectos fiscales, no todos los incrementos ni todas las disminuciones en el haber patrimonial se toman en cuenta para determinar la capacidad económica de los sujetos, por lo que lo que es la capacidad económica conforme a las reglas patrimoniales del derecho común, se torna como un símil en capacidad contributiva conforme a las reglas patrimoniales del derecho fiscal; en conclusión, para el derecho fiscal, la capacidad contributiva se identifica con lo que puede llamarse un *haber patrimonial calificado*.⁴²

El tratadista Da Silva Martins ha vertido sus ideas en torno a la capacidad contributiva y a la capacidad económica manifestando que la primera es la capacidad del contribuyente relacionada con la imposición, es decir, hay una estrecha vinculación entre ésta y el poder tributario en términos de la ley; por su parte la capacidad económica constituye la

⁴¹ Augusto Fernández Sagardi. Op. cit. P. 23

⁴² Enrique Calvo Nicolau. Op. Cit. Pp. 405-414.

exteriorización de la potencialidad económica de los propios sujetos pero siendo independiente de su vinculación al referido poder tributario.⁴³

De lo anterior podemos concluir que la capacidad contributiva está condicionada por la existencia de capacidad económica; sin embargo, el hecho de que un sujeto cuente con índices de capacidad económica no necesariamente implica o garantiza la existencia de capacidad contributiva en dicho sujeto, puesto que la capacidad económica efectivamente refleja un movimiento de riqueza, pero no necesariamente refleja liquidez para poder hacer frente a las obligaciones tributarias.

3.3.3. Otras consideraciones sobre la Capacidad Contributiva

Debemos recordar que la capacidad contributiva es el elemento indispensable para la existencia de cualquier impuesto; ésta capacidad es la que distingue objetivamente la aptitud de contribuir de los sujetos pasivos; por lo que, derivado del artículo 31 fracción IV constitucional, los gobernados, en su calidad de deudores tributarios, tiene la obligación de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que señalan las leyes; sin embargo, dicha obligación debe ir en relación a su aptitud contributiva, esto significa que para cumplir con el mandato constitucional de la proporcionalidad, es necesario atender la capacidad contributiva de los propios gobernados.

En relación a la obligación de contribuir que tienen los ciudadanos, es necesario establecer que no es el gasto público el límite para la recaudación, sino la propia capacidad contributiva de los particulares, es decir, la carga fiscal debe limitarse a aquellos sujetos a

⁴³ Cit. Marco César García Bueno. Op. Cit. P. 12

los que se les pueda imputar alguna capacidad impositiva o capacidad de pago. En este tenor, el Lic. Augusto Fernández Sagardi señala que un pueblo debe cumplir con su obligación constitucional de contribuir a los gastos públicos en la medida de la capacidad contributiva del mismo, entendiendo ésta como la cantidad de bienes que realmente puede transferir el pueblo al gobierno recaudador; el tamaño del gasto público debe ir acorde con la posibilidad de la contribución ciudadana.⁴⁴

Con lo anteriormente expuesto se refuerza el argumento de que el gasto público debe ir en función de las aptitudes contributivas propias de los habitantes de un país, esto en virtud de que si las cargas son excesivas, el pueblo se ve en la imposibilidad de cumplir con su obligación, en cambio si las cargas van en función de dicha capacidad, el pueblo va a seguir contribuyendo y se le permite ir creciendo económicamente, y a mayor crecimiento económico de la población, con el tiempo mayor será la recaudación que tenga el Estado.

Por su parte, Calvo Nicolau considera que para la existencia de una correcta política tributaria, es necesario que la carga fiscal de los contribuyentes se establezca en función directa de su capacidad contributiva⁴⁵.

Así mismo, diversos tratadistas han manifestado que es de fundamental importancia que el legislador tome en cuenta la capacidad contributiva al momento de crear y establecer las normas tributarias; toda vez que la carga tributaria de un Estado debe satisfacer las exigencias propias de la capacidad contributiva, debiendo ser ésta uno de los principios

⁴⁴ Augusto Fernández Sagardi. "Breves Reflexiones sobre una reforma del Impuesto Sobre la Renta". El Mercado de Valores. Año LIX. México, 1999. P. 22

⁴⁵ Enrique Calvo Nicolau. "Tratado ISR". Tomo I. México: Themis, 1999. P. 195

materiales que regulen la tributación a través de las normas. El Dr. Marco César García

Bueno expone que:

El legislador al crear la norma tributaria, requiere tomar en cuenta no sólo aspectos presupuestales, garantes de la captación de recursos públicos, sino la condición del sujeto frente al tributo...

Continúa diciendo que:

La potestad normativa tributaria de la que goza el legislador encuentra un límite material en el principio de capacidad contributiva, su reconocimiento como derecho fundamental supone garantizar cargas tributarias apegadas a la aptitud contributiva del sujeto.⁴⁶

En apoyo a lo anteriormente esgrimido, sirve de base lo manifestado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis jurisprudencial LXXIX/1998 que al efecto señala:

La potestad tributaria implica para el Estado, a través de las autoridades legislativas competentes, la facultad de determinar el objeto de los tributos, involucrando cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo de capacidad contributiva, de ahí que uno de los principios que legitima la imposición de las contribuciones... es el de la identificación de la capacidad

⁴⁶ García Bueno. "El principio de capacidad contributiva, criterio esencial para una reforma legal". P. 1

contributiva de los gobernados, por lo que no existe obligación de contribuir sino existe la relativa capacidad contributiva.⁴⁷

De igual forma, Augusto Fernández Sagardi sostiene que el legislador debe atender a la capacidad económica real del pueblo y no sólo a una idea artificial de ella, toda vez que los hechos imponderables deben revelar capacidad de pago de los contribuyentes⁴⁸; esto es, que si el legislador no atiende a esto, no solo perjudica al pueblo sino también al Estado ya que al ser excesivas las cargas, se provoca que el pueblo busque darle la vuelta al fisco a fin de pagar menos y por lo mismo la recaudación disminuye.

3.3.3.1 Hecho Imponible

Para que surja toda obligación tributaria, es necesario que exista una hipótesis o presupuesto normativo que justifique el nacimiento de dicha obligación. Sergio F. de la Garza considera que la más importante de las hipótesis de hecho, es la que dispone la obligación de pagar el tributo al Estado y da nacimiento a la obligación tributaria sustantiva y principal: el pago del tributo.⁴⁹

El presupuesto de hecho de la obligación tributaria que es la figura clave de la relación jurídico-tributaria, ha recibido diversos nombres, entre ellos podemos destacar: hecho generador, hecho tributario, hecho de incidencia y hecho imponderable (término acuñado por el argentino Dino Jarach)

⁴⁷ Para conocer todo el contenido del citado criterio jurisprudencial, consultarlo al final del capítulo

⁴⁸ Augusto Fernández Sagardi. Op. Cit. Pp. 21-22

⁴⁹ Sergio F. de la Garza. Op. Cit. p-411

En México, encontramos establecida la existencia de dicho presupuesto de hecho en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación el cual establece que “Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante le lapso que ocurran”

El hecho imponible puede ser entendido como la hipótesis establecida en la norma cuya realización genera el nacimiento de una obligación tributaria concreta. Fernando Sainz de Bujanda lo define como “el supuesto fáctico que hipotéticamente la norma prevé para que, al realizarse, la obligación surja”⁵⁰; es decir, es el conjunto de circunstancias que se prevén en una norma que provocan el nacimiento de una obligación tributaria concreta.

Así mismo, el artículo 28 de la Ley Tributaria Española establece que “el hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”

Para el estudio del hecho imponible, es necesario conocer sus elementos esenciales. El aspecto legal del hecho imponible consiste en que debe estar expresamente establecido como tal por una norma jurídica; es decir, toda hipótesis de hecho debe estar plasmada en la ley, describiendo así mismo sus aspectos mesurables y los sujetos de dicha obligación.

El elemento subjetivo o personal del hecho imponible se traduce en la determinación de los sujetos de la obligación tributaria que el hecho generador hará nacer; se establece un nexo

⁵⁰ Citado por Antonio Jiménez González. “Lecciones de Derecho Tributario” Editorial ECASA: México, 1991. P. 189

entre la hipótesis y los sujetos de la obligación en razón del hecho imponible, y es a partir de esta vinculación que se puede individualizar la figura del sujeto pasivo u obligado.

El elemento espacial del hecho imponible puede ser entendido como la circunstancia de que los hechos imposables tengan verificación dentro de una circunscripción territorial determinada; en otras palabras, consiste en la determinación del lugar donde se produce el hecho generador de la obligación tributaria.

Por su parte, el elemento temporal se clasifica en hechos imposables periódicos o instantáneos. Sainz de Bujanda define a los hechos instantáneos como “los que ocurren en determinado momento de tiempo y que cada vez que surgen dan lugar a una obligación tributaria autónoma”, así mismo define a los hechos periódicos o conjuntivos como “aquellos cuyo ciclo de formación se completa en determinado periodo de tiempo, consisten en un conjunto de hechos, circunstancias o acontecimientos globalmente considerados”⁵¹

Por último encontramos al elemento objetivo del hecho imponible, que es el que mayor importancia tiene en el caso concreto pues se refiere a la descripción objetiva del hecho jurídico, es decir es el hecho que toma en cuenta el legislador para el nacimiento de un tributo; sin embargo el legislador para configurar dicho hecho imponible debe tomar en consideración que este sea indiciario o sintomático de capacidad contributiva, en otras palabras, el legislador tiene libertad para el establecimiento de los presupuestos que originan el nacimiento de la obligación tributaria pero tienen ciertas limitantes de orden

⁵¹ Cit. Sergio F. de la Garza. Op. cit. P. 426

constitucional y lógico, siendo la de mayor relevancia, la capacidad contributiva de los sujetos que soportan la carga tributaria; en otras palabras, el hecho imponible debe ser revelador de capacidad contributiva.

Luego entonces, podemos afirmar que los hechos imponibles no deben ser establecidos al capricho del legislador, sino que este debe respetar la aptitud contributiva de los sujetos en la configuración técnica de dichas disposiciones normativas. Al efecto, es conveniente reproducir el argumento expresado por Dino Jarach, en su obra del hecho imponible, donde señaló que:

Todas las situaciones y todos los hechos a los cuáles está vinculado el nacimiento de una obligación impositiva tiene como característica la de presentar un estado o un movimiento de riqueza; esto se comprueba con el análisis inductivo del derecho positivo y corresponde al criterio financiero que es propio del impuesto: el Estado exige una suma de dinero en situaciones que indican una capacidad contributiva.⁵²

Es decir, para que un impuesto sea justo, es preciso que sea adecuado, proporcionada a la capacidad contributiva de los contribuyentes a quienes se les aplica y exige el pago del tributo. En este sentido José Luis Pérez de Ayala señala que la capacidad contributiva es la única causa de que el impuesto exista y la grave, es decir, que la justificación para la

⁵² Dino Jarach. Op. Cit. P. 85.

existencia del impuesto debe basarse en la manifestación de capacidad contributiva de los sujetos que deben soportar la carga tributaria. Continúa exponiendo que:

Allí donde no exista tal capacidad, no puede existir el impuesto. Podrá haberse establecido en la ley, pero no llegará a ser una realidad social, por que no podrá ser pagado y soportado por quienes han de pagarlo y soportarlo. El impuesto que grava a quien carece de aptitud, de capacidad, es utópico. Es un impuesto que nace para no vivir, para fracasar, para morir, en suma⁵³.

3.3.4 Elementos Capacidad Contributiva⁵⁴

El Doctor Marco César García bueno señala que la capacidad contributiva debe cumplir con dos aspectos: el aspecto objetivo y el aspecto subjetivo, y, con este último, es necesario avocarse al estudio del mínimo exento.

El ámbito objetivo del principio de capacidad contributiva representa la riqueza neta de los contribuyentes. Así, la presencia de una renta, de un patrimonio o de un índice de gasto, exterioriza movimientos de riqueza de los gobernados y presumen su aptitud contributiva. Esta riqueza disponible es la que se convierte en el origen de los tributos. Es decir, en este aspecto es necesario ubicar la riqueza susceptible de tributación lo que se representa con la capacidad contributiva. En los criterios realizados por la Suprema Corte de Justicia de la

⁵³ José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González. "Derecho Tributario". Plaza Universitarias Ediciones: España, 1994. P. 157.

⁵⁴ Para conocer más sobre los elementos de la capacidad contributiva consultar lo expuesto por el Dr. Marco César García Bueno. Op. Cit.

Nación se ha reconocido la capacidad contributiva representada por los índices generales de riqueza, lo que constituye el aspecto objetivo de la capacidad contributiva.

El aspecto subjetivo del principio de capacidad contributiva se da cuando el legislador individualiza la carga tributaria del contribuyente, valorando su situación personal y familiar. Así, la capacidad contributiva surge una vez que el contribuyente ha satisfechos sus necesidades primarias personales y familiares.⁵⁵

El mínimo exento⁵⁶ es un principio antagónico a la capacidad contributiva, en virtud de que mientras este avala la sujeción al cumplimiento de la obligación tributaria, el primero lo que avala es la posibilidad del no pago del tributo, por lo que a fin de determinar cuando surge la capacidad contributiva, es necesaria una efectiva vinculación entre ambos conceptos; es decir, la capacidad contributiva surge por encima de la cantidad que se considera indispensable para la subsistencia del hombre (mínimo exento). Los límites para la cuantificación del mínimo exento se fijan atendiendo a la aptitud contributiva del sujeto, y a la situación política y económica del país que lo regule.

El mínimo exento puede ser entendido como aquella renta o capital considerada indispensable para la subsistencia de los gobernados; en términos generales, la función

⁵⁵ Sin embargo, en el caso del ISR para las personas morales, la contribución no se fija de acuerdo a este elemento subjetivo, pues para su obligación de contribuir sólo se toma como referencia su riqueza disponible, es decir, su capacidad contributiva objetiva.

⁵⁶ Como antecedentes del mínimo exento tenemos lo expuesto por J. Bentham quien considera que es necesario dejar libre de impuesto un determinado ingreso mínimo suficiente para proveerse de las cosas más necesarias para la vida. Por su parte, John Stuart Mill quien considera que los impuestos directos deben detenerse antes de llegar a gravar los ingresos que no exceden de lo indispensable para una vida sana; así mismo continúa sus consideraciones manifestando que este mínimo no debe exceder de la cantidad que basta para atender las necesidades básicas de la población.

principal del mínimo exento consiste en garantizar la presencia de un índice de riqueza suficiente para satisfacer las necesidades básicas estableciendo así el límite a partir del cual empieza la obligación del pago de los impuestos.

3.4. Diferencias entre el Principio de Proporcionalidad y el Principio de Capacidad Contributiva.

De la definición de proporcionalidad hecha por la Suprema Corte de Justicia de la Nación entendemos que la proporcionalidad consiste en que a mayor ingreso mayor será el impuesto a pagar. Por su parte, el principio de capacidad contributiva consiste en que el contribuyente debe tener una cierta potencialidad, un mínimo de liquidez para poder soportar la carga tributaria; denotando así una mayor justicia tributaria. Lo anterior significa que, son dos principios complementarios, puesto que para que haya proporcionalidad en un tributo, este debe reflejar la aptitud de los sujetos para contribuir.

Podemos concluir diciendo que el principio de capacidad contributiva, es el más importante de todos puesto que para la existencia de los hechos imposables, es necesario estos sean reales, evidentes, que tengan un reflejo de capacidad contributiva, puesto que la capacidad contributiva es, como dice Jarach, el único concepto que representa un puente entre la ley y el hecho imponible⁵⁷; es decir, los hechos imposables de los tributos deben gravar elementos que sean un verdadero reflejo de una potencialidad para contribuir, de lo contrario dichos tributos no deben existir.

⁵⁷ Dino Jarach. Op. Cit. P. 102

CAPÍTULO IV. INGRESOS ACUMULABLES.

4.1. Un punto de partida en la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Una vez que en el capítulo II del presente trabajo se estudiaron las diferencias entre renta e ingreso, entraremos a analizar el tema concerniente a los ingresos acumulables, toda vez que, como se desprende del artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta nos sirven para determinar la utilidad fiscal del ejercicio pues dicho artículo dispone que se obtendrá disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por ley. En otras palabras, es necesario haber entendido lo que es un ingreso a fin de poder comprender cuales son los ingreso que la ley considera como acumulables, que de conformidad con el artículo 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta son los que perciben las empresas ya sea en efectivo, en bienes, en servicio o de cualquier otro tipo que se obtengan en el ejercicio

Dicha disposición establece la mecánica para determinar el Impuesto Sobre la Renta de las personas morales que tributen bajo el título II de dicha ley, la cual dispone que se calcule el impuesto a cargo en el ejercicio, aplicando la tasa del 34 % a la base gravable.

La citada base gravable se determina en los siguientes términos:

Ingresos Acumulables
- <u>Deducciones Autorizadas</u>
Utilidad Fiscal (los ingresos son mayores a las deducciones)
- <u>Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores</u>
Resultado fiscal (la utilidad es mayor a las pérdidas)

El artículo 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, (anterior artículo 15) señala dentro de los conceptos que deben ser considerados como ingresos acumulables, los “ingresos de cualquier tipo”¹ que son aquellos ingresos que no son considerados ingresos no acumulables, este concepto se incluyó en el año de 1987 con la finalidad de ampliar la base gravable dando cabida a ingresos tales como la ganancia inflacionaria, hoy ajuste anual por inflación, objeto de estudio de la presente investigación.

4.2. Análisis Jurídico de la Ganancia Inflacionaria.

A finales de 1986, México se encontraba pasando por una de las peores crisis económicas en los últimos tiempos; debido a esto, no se estaban generando suficientes divisas para financiar el crecimiento económico ni para hacerle frente al pago de la deuda externa y sus intereses, por lo que el Gobierno Mexicano con el fin de adoptar un programa económico que se orientara al crecimiento de la economía y a fortalecer las finanzas públicas, decidió ampliar la base gravable de las empresas para efectos del Impuesto sobre la Renta.

Derivado de lo anterior, a partir del 1º de enero de 1987, entró en vigor la reforma fiscal en la cual se amplió la base gravable de las sociedades mercantiles a través de la incorporación, en el procedimiento del cálculo de la utilidad gravable, del efecto económico que la inflación originaba tanto en los créditos que concedían los contribuyentes a terceras personas, como en las obligaciones que los propios contribuyentes contraían; así es como surge el llamado “Componente Inflacionario” el cual constituye el elemento fundamental para el cálculo de la Ganancia Inflacionaria.

¹ El concepto “ingresos de cualquier otro tipo” es muy criticable pues constituye una violación al principio de legalidad consignado en el artículo 31 fracción IV constitucional.

Para dar pleno reconocimiento a los efectos inflacionarios que se producen en los intereses que se devenguen a favor o a cargo del contribuyente, respectivamente de los créditos o las deudas, el primer párrafo del artículo 7- B de la ley, señala que las personas morales determinarán por cada uno de los meses del ejercicio el interés acumulable o pérdida deducible así como el interés deducible o la ganancia inflacionaria; y, de conformidad con el artículo 17, fracción X y 22, fracción X de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para la determinación de la base gravable de las personas morales, se consideran como ingresos acumulables el interés acumulable y la ganancia inflacionaria, así como se consideran deducciones autorizadas el interés deducible y la pérdida inflacionaria, respectivamente.

4.3. Concepto Ganancia Inflacionaria

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 15 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente hasta 2001, la ganancia inflacionaria consiste en el ingreso que obtienen los contribuyentes por la ‘disminución real de las deudas’. Esta definición es errónea toda vez que en ningún momento hay una disminución real de la deuda puesto que se paga el mismo número de unidades monetarias que se pidieron en préstamo, lo que si hay es una disminución en el valor real de las deudas derivado de la pérdida del poder adquisitivo de la moneda con motivo de la inflación. Al efecto, considero importante reproducir lo expresado por el Lic. Agustín López Padilla:

Esta definición definitivamente es errónea, toda vez que desde un punto de vista eminentemente económico o mejor dicho numérico, el contribuyente que pide prestados \$1000 y después de cinco o

diez años paga los \$1000 con sus respectivos intereses, sin perjuicio de que pueda obtener una ganancia inflacionaria que el Legislador ha definido en los términos indicados, el contribuyente en cuestión no tiene ninguna ganancia por la disminución real de sus deudas, toda vez que termina por pagar sus \$1000, es decir recibió \$1000 y paga \$1000, por lo tanto está pagando exactamente lo mismo que pidió prestado y la disminución real no existe, en todo caso lo que sí puede existir en un momento dado sería la disminución del valor real de las deudas, cosa que es muy distinta, por que sí es enteramente lógico que si se paga con pesos con menor poder adquisitivo obtiene una disminución en el valor real de sus deudas...²

En otras palabras, al establecer el artículo 15 de la Ley que, la ganancia inflacionaria es el ingreso que obtiene los contribuyentes por la disminución real de las deudas, cae en un error toda vez que las deudas al ser nominales no se ven reducidas realmente por la inflación aunque exista una pérdida en el poder adquisitivo.

4.4. Cálculo de la Ganancia Inflacionaria

4.4.1. Concepto de Inflación.

Para poder comprender al Componente Inflacionario de las deudas o de los créditos, es necesario conocer en primer término lo que debe ser entendido por inflación. La inflación consiste en el aumento en el nivel general de precios y salarios; es decir, la inflación se

² Agustín López Padilla. Exposición práctica y comentarios a la LISR. Tomo I. Editorial DOFISCAL EDITORES: México, 1989. P. 45

produce por el aumento desmedido de los precios tanto de los bienes como de los servicios existentes en el mercado.

Los efectos que la inflación produce en la economía son variados, sin embargo la consecuencia más importante de la misma es la pérdida en el poder adquisitivo de la moneda, es decir que en épocas donde hay una alta inflación, el dinero vale menos de lo que valía en otro momento.

Derivado de la Reforma de 1987, se le dio un pleno reconocimiento a los efectos que la inflación produce en el valor de los bienes u operaciones para la determinación de la base gravable de las personas morales del título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; esta situación se observó sobre todo en el tratamiento dado a los intereses, los cuales se acumulan o se deducen en su valor real, esto quiere decir que se van a acumular o deducir una vez que a los intereses nominales se les resta el componente inflacionario del crédito o la deuda de la cual deriven.

En otras palabras, el interés nominal va a ser aquel que tengamos antes de que dicho interés sea comparado con la inflación, mientras que, por su parte, y en sentido contrario, el interés real es aquel que ya fue comparado con la inflación.

4.4.2. Factores de Ajuste y de Actualización.

Para determinar el efecto inflacionario en el valor de los bienes y las operaciones del contribuyente, el artículo 7 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece la utilización de los factores de ajuste y de actualización, los cuales se calcularán hasta el diezmilésimo

sin aproximaciones, de conformidad con el artículo 7-A del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y utilizando el Índice Nacional de Precios al Consumidor, el cual es calculado por el Banco de México y publicado en el Diario Oficial de la Federación dentro de los diez días del mes siguiente al que corresponda.

4.4.2.1 Factor de ajuste por un periodo de un mes.

El artículo 7, fracción I inciso a) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que para conocer el incremento en el valor de los bienes y operaciones del contribuyente en el transcurso del tiempo cuando el periodo corresponde a un mes, se empleará la siguiente fórmula:

$$\text{Factor de Ajuste mensual} = \frac{\text{INPC del mes de que se trate}}{\text{INPC del mes inmediato anterior}} - 1$$

4.4.2.2. Factor de ajuste para un periodo mayor de un mes.

Cuando el periodo por el cual se desea determinar la variación del valor de bienes u operaciones del contribuyente, es superior a un mes, el artículo 7, fracción I, inciso b) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece el cálculo del factor de ajuste del periodo superior al mes, en los siguientes términos:

$$\text{Factor de Ajuste de un Periodo} = \frac{\text{INPC del mes más reciente del periodo}}{\text{INPC del mes más antiguo del periodo}} - 1$$

4.4.2.3. Factor de Actualización.

El artículo 7, fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece el cálculo para la determinación del incremento inflacionario, en el valor de los bienes u operaciones cuando estos se encuentren adicionados con su valor original, en un periodo de tiempo determinado, conforme la siguiente fórmula:

$$\text{Factor de Actualización.} = \frac{\text{INPC del mes más reciente del periodo}}{\text{INPC del mes más antiguo del periodo}}$$

Como se puede observar, para determinar el factor de actualización, al cociente que resulta de dividir los índices (INPC) no se les resta la unidad; de esta forma el resultado obtenido por este factor representa la unidad adicionada de la inflación sufrida en el periodo de que se trata.

4.4.3. Concepto de Interés.

Para el estudio de la ganancia inflacionaria de las personas morales, es importante entender previamente el significado de los intereses en el contexto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

La Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 7-A describe en forma enunciativa más no limitativa, aquellos conceptos que deben ser considerados como intereses, no obstante que la naturaleza jurídica de algunos fuere completamente diferente; es decir, la ley asimila ciertos supuestos jurídicos a intereses. El artículo 7- A dispone:

ARTÍCULO 7º -A.- Para los efectos de esta Ley, se consideran intereses, *cualquiera que sea el nombre con que se les designe*, a los rendimientos de créditos de cualquier clase. Se entiende que entre otros, son intereses: los rendimientos de la deuda pública, de los bonos u obligaciones, incluyendo descuentos, primas y premios; los premios de reportos o de préstamos de valores; el monto de las comisiones que correspondan con motivo de apertura o garantía de créditos; el monto de las contraprestaciones correspondientes a la aceptación de un aval, del otorgamiento de una garantía o de la responsabilidad de cualquier clase, excepto cuando dichas contraprestaciones deban hacerse a instituciones de seguros o fianzas; la ganancia en la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito, siempre que sean de los que se colocan entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Lo criticable de esta disposición es, en primer término, que al decir ‘entre otros’ se viola el principio de legalidad tributaria puesto que el objeto no es claro, y como vimos con anterioridad en el capítulo III, los hechos imposables deben ser precisos. Así mismo, en una mala redacción, dicha disposición menciona que interés es aquel rendimiento proveniente de crédito, cuando los intereses provienen tanto de créditos como de deudas, esta omisión del legislador crea confusión en relación a si los intereses son solo aquellos provenientes de los créditos.

4.4.4. Componente Inflacionario

El Componente Inflacionario es el elemento aplicable tanto a los intereses devengados provenientes de crédito como a los provenientes de deuda; sin embargo, la Ley del Impuesto sobre la Renta no contiene una definición en particular de este concepto.

El Componente inflacionario puede ser concebido como la modificación en el valor del principal que sufre con motivo de la inflación. Alejandro Barrón señala que el componente inflacionario “representa la modificación en el valor nominal que con motivo de la inflación sufrieron los créditos o deudas de los cuales provienen los intereses”³

El Componente Inflacionario de los créditos y deudas devengados representan esa parte que corresponde a la inflación y que debe ser disminuida del valor de los intereses nominales a fin de que al obtener el resultado fiscal, este únicamente contemple los intereses reales, ya sean acumulables o deducibles.

El Componente Inflacionario de los créditos es aquel que trata de medir la pérdida en el poder adquisitivo de la moneda durante el tiempo en que el acreedor tarde en recuperar el valor del crédito de su deudor; por su parte y con un efecto contrario, el componente inflacionario de las deudas lo que busca es medir el rendimiento en el poder adquisitivo de la moneda en el tiempo en que el deudor tarde en liquidar el adeudo al acreedor.

³ C.P. Alejandro Barrón Morales. “Tratamiento Fiscal de los Intereses 1999”. Ediciones Fiscales ISEF: México, 1999. P. 26

4.4.4.1. Créditos para el cálculo del componente inflacionario.

En nuestro derecho positivo no encontramos una definición del concepto de crédito, sin embargo este se puede entender referido al derecho de exigir por parte del acreedor el pago de una suma de dinero a la que se obligó el deudor.

Para efectos del cálculo del Componente Inflacionario, y de conformidad con la fracción IV, del artículo 7-B de la Ley del Impuesto Sobre la Renta⁴, los créditos que se deben tomar en cuenta para la obtención de dicho cálculo, se pueden dividir en dos:

- 1- Inversiones en títulos de crédito
- 2- Cuentas y documentos por cobrar.

4.4.4.2. Deudas para el Cálculo del Componente Inflacionario.

Para poderse considerar en presencia de una deuda, es necesario que exista una obligación por parte del deudor para con otra persona llamada acreedor; para efectos del cálculo del componente inflacionario de las deudas, sólo se toman en consideración las obligaciones dinerarias.

El Concepto de deudas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se describe en forma enunciativa en la fracción V del artículo 7- B de la Ley. Dicho precepto dispone lo siguiente:

Para los efectos de la fracción III de este artículo, se considerarán deudas, entre otras, las derivadas de contratos de arrendamiento financiero, de operaciones financieras derivadas de deuda, las

⁴ Para conocer el contenido completo del citado artículo, consultarlo al final del capítulo.

aportaciones para futuros aumentos de capital y los pasivos y reservas del activo, pasivo o capital que sean o hayan sido deducibles⁵

4.4.4.3. Cálculo del componente inflacionario.

La fracción III del artículo 7- B Ley del Impuesto Sobre la Renta, contempla la mecánica para la determinación del componente inflacionario de los créditos y deudas, en los siguientes términos:

III. El componente Inflacionario de los créditos o deudas se calcularán multiplicando el factor de ajuste mensual por la suma del saldo promedio mensual de los créditos o deudas, contratados con el sistema financiero o colocados con su intermediación y el saldo promedio mensual de los demás créditos o deudas.

Para los efectos del párrafo anterior, el saldo promedio mensual de los créditos o deudas contratadas con el sistema financiero será la suma de los saldos diarios del mes, dividida entre el número de días que comprenda dicho mes. El saldo promedio de los demás créditos o deudas será la suma del saldo al inicio del mes y el saldo al final del mismo, dividida entre dos. No se incluirán en el cálculo del saldo promedio los intereses que se devenguen en el mes.

⁵ Para conocer el contenido completo del citado artículo, consultarlo al final del capítulo.

Lo anterior quiere decir que, para determinar el componente inflacionario de los créditos o deudas que se tienen que disminuir de los intereses devengados, ya sean a favor o a cargo, se utilizará la fórmula siguiente:

Componente		Factor de Ajuste *	Saldo promedio mensual +	Saldo promedio
Inflacionario de	=	Mensual	créditos o deudas	mensual demás
Créditos o deudas			Sistema Financiero	créditos o deudas

El Saldo Promedio mensual de créditos o deudas contratadas con el Sistema Financiero se obtiene de la aplicación de la siguiente ecuación:

Saldo promedio mensual de		<u>Suma de saldos diarios del mes</u>
Créditos o deudas con el	=	Número de días que corresponden a dicho mes
Sistema Financiero		

Ahora bien, para la determinación del saldo promedio mensual de los demás créditos o deudas, se explica a través de la fórmula siguiente:

Saldo Promedio mensual de	=	<u>Saldo al inicio del mes + Saldo al final del mes</u>
Los demás Créditos o Deudas		2

4.4.5. Determinación del Interés Acumulable o Pérdida Inflacionaria.

La fracción I del multi citado artículo 7- B dispone que a los intereses devengados a favor en cada uno de los meses del ejercicio se les restará el componente inflacionario de la

totalidad de los créditos, inclusive los que no generen intereses, dando como resultado el interés acumulable. En el caso de que el componente inflacionario de los créditos sea mayor a los intereses devengados a favor, el resultado será la pérdida inflacionaria deducible; así mismo, cuando los créditos no generen intereses a favor, el importe del Componente Inflacionario será la pérdida inflacionaria deducible.

Ejemplo:

	Marzo	Abril	Mayo
Intereses devengados a favor	\$1,000	\$300	\$0
- <u>Componente Inflacionario créditos</u>	<u>\$700</u>	<u>\$700</u>	<u>\$700</u>
Interés Acumulable	\$300		
Pérdida Inflacionaria		\$400	\$700

En el caso del mes de marzo, lo que obtuvimos fue un interés acumulable, el cual representa el interés real ganado por arriba de la inflación.

Por su parte, en el mes de abril, obtuvimos una pérdida inflacionaria deducible, la que equivale a la disminución real del valor de los créditos, con motivo de la inflación.

Así mismo, en el mes de mayo, en virtud de que los derechos de crédito no generaron intereses a favor del contribuyente, el componente inflacionario de esos créditos se tradujo en una pérdida inflacionaria deducible.

Cabe recordar que siempre que se hable de intereses para el cálculo del componente inflacionario, estamos en presencia del concepto de devengados, es decir que se van generando de momento a momento; los intereses devengados a favor vienen a ser aquellos por los que se tiene un derecho de cobro, esta independientemente de que sean o no exigibles o que hayan sido o no cobrados, dichos intereses representan el rendimiento nominal del valor de créditos de cualquier tipo.

4.4.6. Determinación del Interés Deducible o Ganancia Inflacionaria

El artículo 7- B de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su fracción II señala que a los intereses devengados a cargo en cada uno de los meses del ejercicio, se les restará el componente inflacionario de la totalidad de las deudas, inclusive de las que no generen intereses, dando como resultado el interés deducible. En el supuesto de que el componente Inflacionario de las deudas sea mayor a los intereses devengados a cargo, el resultado será la ganancia inflacionaria acumulable; es decir que, si el total de los intereses devengados a cargo del contribuyente con motivo de los préstamos contratados no excedan el porcentaje inflacionario, entonces el interés pagado no será deducible y por tanto el contribuyente obtendrá una ganancia inflacionaria acumulable. De igual manera, en el caso de que los créditos no generen intereses a cargo, el importe del Componente Inflacionario será la Ganancia Inflacionaria Acumulable

Ejemplo:

	Marzo	Abril	Mayo
Intereses devengados a cargo	\$1000	\$300	\$0
- <u>Componente Inflacionario de las deudas</u>	<u>\$700</u>	<u>\$700</u>	<u>\$700</u>
Interés Deducible	\$300		
Ganancia Inflacionaria		\$400	\$700

En el caso del mes de marzo, lo que obtuvimos fue un interés deducible, el cual representa la ganancia derivada de la disminución del valor nominal de las deudas con motivo del efecto inflacionario.

En el segundo supuesto, correspondiente al mes de abril, obtuvimos ganancia inflacionaria acumulable, la que constituye el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas con motivo del beneficio obtenido por la inflación.

Por último, en el mes de mayo, también obtuvimos ganancia inflacionaria acumulable, toda vez que las deudas obtenidas no generaron intereses a cargo y por consecuencia el total del importe del componente inflacionario de dichas deudas se tradujo en un ingreso acumulable; es decir cuando las deudas no generen intereses a cargo, el importe del componente inflacionario de las citadas deudas será la ganancia inflacionaria; tal es el caso de las empresas declaradas en suspensión de pagos, las cuales en virtud de la Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos obtienen el beneficio de dejar de pagar la totalidad de sus deudas y de no devengar intereses por las mismas, y al suceder esto se actualiza la hipótesis de la ganancia inflacionaria traduciéndose el importe del componente inflacionario en un ingreso acumulable para dicha empresa; esta situación es irónica y violenta la capacidad contributiva de las empresas en suspensión de pagos, sin embargo esto será estudiado más adelante.

Los intereses devengados a cargo, son aquellos por los que se tienen una obligación de pago, esto es independiente de que los intereses sean o no exigibles o que se hayan o no pagado; estos intereses devengados a cargo representan el costo nominal de las deudas.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta considera prácticamente todas las deudas al señalar que son deudas “entre otras...” con lo que provoca que haya un menor interés deducible o una mayor ganancia inflacionaria; esto no ocurre en el caso de los créditos, puesto que la ley no permite considerar dentro del Componente Inflacionario la totalidad de los créditos, provocando así un mayor interés acumulable o una menor pérdida inflacionaria. Por lo que, en base a lo anteriormente expuesto, podemos decir que estamos en presencia de una Asimetría Fiscal que se traduce en un perjuicio para los contribuyentes pues el legislador lo que busca es que los ingresos acumulables sean mayores dando amplitud a las deudas y limitando los créditos.

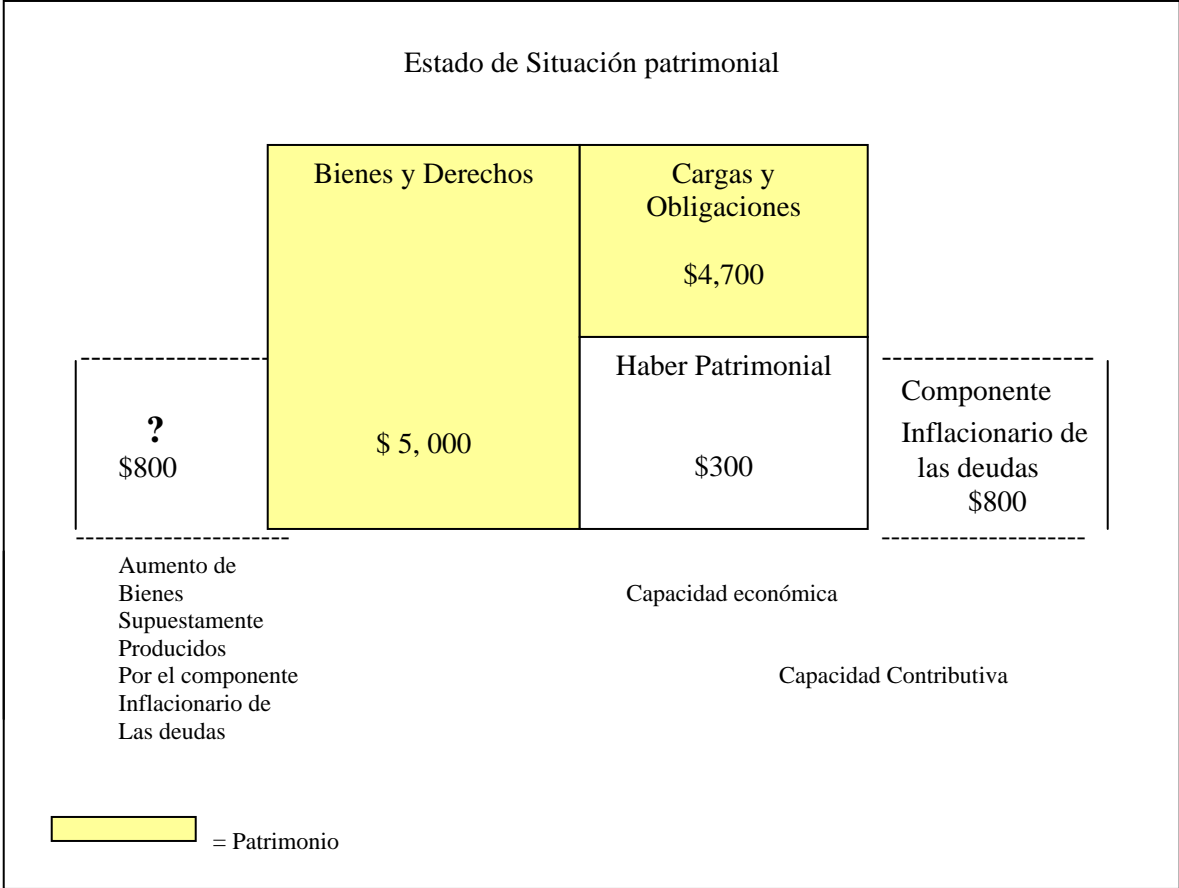
Calvo Nicolau⁶ expone que la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone que la ganancia inflacionaria es un ingreso que se obtiene por la disminución real de las deudas del contribuyente, por lo que se concluye que el ingreso debería obtenerse en alguna de las siguientes maneras:

1. Incorporándose al patrimonio del deudor, como consecuencia de la disminución real de las deudas, algún bien que anteriormente no existía.
2. Saliendo del patrimonio del deudor una obligación con motivo de la disminución real de sus deudas, o

⁶ Vid. Enrique Calvo Nicolau. “Tratado ISR”. Tomo I. Editorial Themis: México, 1999. Pp. 431- 433

3. Incrementándose el valor de los bienes del deudor, con motivo de la disminución real de sus deudas.

Continúa haciendo la crítica de esta disposición argumentando que es claro que con motivo de la inflación, las deudas no disminuyen, pues con o sin inflación el deudor debe pagar a su acreedor el mismo número de unidades monetarias, o sea el mismo número de pesos que recibió al concertarse el préstamo. Expone que posiblemente lo que en la Ley del Impuesto Sobre la Renta se quiso significar con la expresión “disminución real de las deudas” es que los pesos que se van a emplear para pagar el crédito en su fecha de vencimiento tienen un poder adquisitivo menor del que tenían cuando originalmente se recibieron, por lo que, si en efecto la disminución real de las deudas ocasionara algo que se incorporara en el patrimonio, debía manifestarse como lo muestra en el siguiente cuadro:



No obstante la definición consignada en la ley fiscal, en la realidad, se puede advertir que el deudor no obtiene ningún ingreso en alguna de las tres formas supra citadas, toda vez que no se incorpora algún bien adicional al patrimonio del deudor, no se incrementa el valor de los bienes que ya tenía ni sale de su patrimonio una porción o parte de su obligación como consecuencia de la inflación.

Por lo que, este autor concluye que el ingreso representado por el componente inflacionario de los adeudos, denominado en términos del primer párrafo del artículo 15 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta como “Ganancia Inflacionaria”, no constituye ingreso alguno ni mejora en ninguna forma la capacidad contributiva del deudor.

Es decir, la ganancia inflacionaria como ingreso acumulable, efectivamente constituye un incremento en el patrimonio pero este es meramente ficticio, lo que se traduce en una violación a los principios tributarios, en particular el principio de proporcionalidad, lo que será estudiado más adelante.

4.5. Análisis Jurídico del Ajuste Anual por Inflación

El 1º de enero de 2002 se publicó en el Diario Oficial de la Federación, una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, que viene a abrogar la ley del 30 de diciembre de 1980. Con la entrada en vigor de esta nueva ley, se dio un cambio significativo, ya que se simplifica el cálculo de los conceptos inflacionarios, desapareciendo tanto la ganancia inflacionaria como la pérdida inflacionaria y el interés acumulable o deducible, para quedar exclusivamente en un ajuste anual por inflación acumulable o deducible aplicable exclusivamente a las personas morales del título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El ajuste anual por inflación es la misma ganancia inflacionaria solo que con cambios en el cálculo; de hecho el artículo 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente define al ajuste anual por inflación acumulable en los mismos términos que el anterior artículo 15 definía a la ganancia inflacionaria, esto es, como el ingreso que obtiene el contribuyente por la disminución real de sus deudas⁷

Uno de los cambios fundamentales en el cálculo es que al eliminarse los conceptos inflacionarios de los intereses, estos se acumularán o deducirán en forma nominal conforme se devenguen; así mismo el cálculo ahora se hará anualmente y no mensualmente.

4.5.1. Concepto de Ajuste Anual por Inflación.

La figura del ajuste anual por inflación viene a sustituir lo que con anterioridad era considerado como el componente inflacionario, toda vez que se define de igual manera. Por lo que, podemos entender que el ajuste anual por inflación en términos generales, representa el cambio de valor que sufre la moneda ante los aumentos generales de precios y costos por el transcurso del tiempo.⁸

El ajuste anual por inflación de los créditos es aquel que trata de medir la pérdida en el poder adquisitivo de la moneda en el tiempo en que se tarde en recuperar el crédito. Por su parte y con un efecto contrario, el ajuste anual por inflación de las deudas es aquel que

⁷ Este término ya ha sido criticado con anterioridad.

⁸ Manuel Corral Moreno. "Estudio Práctico del ISR para personas morales". Ediciones Fiscales ISEF: México, 2002. P. 213.

busca medir el rendimiento del poder adquisitivo de la moneda durante el tiempo en que se tarde en liquidar dicha deuda.

4.5.2. Determinación del ajuste anual por inflación.

Con la finalidad de continuar dando reconocimiento a los efectos inflacionarios que se producen en los créditos y las deudas, el artículo 46 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta dispone que las personas morales del título II de la citada Ley, calculen al cierre de cada ejercicio fiscal el ajuste anual por inflación, acumulable o deducible.

El ajuste por inflación se obtiene con los saldos promedios anuales de las deudas y los créditos, multiplicados por el factor de ajuste anual. La fracción I del citado artículo 46 preceptúa que el saldo promedio anual de los créditos o las deudas será el que resulte de la suma de los saldos al último día de cada uno de los meses del ejercicio dividida entre el número de meses del ejercicio. No se incluirán en el saldo del último día de cada mes los intereses que se devenguen en el mes.

Por lo que se aplica la siguiente fórmula:

$$\begin{array}{l} \text{Saldo promedio} \\ \text{Anual de deudas o} \\ \text{Créditos.} \end{array} = \frac{\text{Suma de los saldos al último día de cada mes}}{\text{Número de meses del ejercicio}}$$

Para calcular el saldo promedio de créditos y deudas, la Ley del Impuesto sobre la Renta limita la inclusión de los intereses a favor o a cargo que se devenguen en el mes, por lo que

estos sólo se tomarán en cuenta a partir del siguiente mes siempre que no se hayan percibido o pagado, en su caso.

A diferencia de la Ley del Impuesto sobre la Renta anterior, la ley vigente es simétrica en cuanto a los créditos y deudas que deben considerarse para el cálculo del ajuste anual por inflación, pues establece que se tomarán en cuenta ‘entre otros créditos’ y ‘entre otras deudas’ con lo que no se limita uno más que otro a fin de obtener ingresos acumulables.

Así mismo, dicho artículo en su fracción III dispone el cálculo del factor de ajuste anual, el cual se obtendrá restando la unidad al cociente que se obtenga de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del último mes del ejercicio de que se trate entre el citado índice del último mes del ejercicio inmediato anterior. Por lo que el factor de ajuste anual aplicable a la diferencia que resulte de restar el saldo promedio anual de créditos o deudas, será el siguiente:

Factor de Ajuste anual	=	$\frac{\text{INPC del último mes del ejercicio de que se trate}}{\text{INPC del último mes del ejercicio inmediato anterior}} - 1$
------------------------	---	--

4.5.2.1. Determinación del Ajuste Anual por Inflación Deducible.

El ajuste anual por inflación deducible es el que se obtiene cuando al comparar los saldos promedios de las deudas y los créditos, el monto equivalente al saldo promedio anual de los créditos es mayor al saldo promedio anual de las deudas. Para determinar el monto del ajuste anual por inflación que se debe deducir, se debe seguir la siguiente fórmula:

Saldo Promedio Anual de Créditos (cuando sea mayor)
- <u>Saldo Promedio Anual de Deudas</u>
Diferencia
* <u>Factor de Ajuste Anual</u>
Ajuste Anual por Inflación Deducible.

Ejemplo:

Saldo Promedio Anual de Créditos:	5,700
- <u>Saldo Promedio Anual de Deudas:</u>	- <u>2,800</u>
Diferencia	2,900
* <u>Factor de Ajuste Anual</u>	* <u>0.0542</u>
Ajuste Anual por Inflación Deducible	157.18

Dicho resultado es deducible para efectos de la base gravable del impuesto del ejercicio, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 29, fracción X de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, toda vez que establece:

Artículo 29. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:...

X. El ajuste anual por inflación que resulte deducible en los términos del artículo 46 de esta Ley.

4.5.2.2. Determinación del Ajuste Anual por Inflación Acumulable.

El ajuste anual por inflación será acumulable cuando el saldo promedio anual de las deudas sea mayor al saldo promedio anual de los créditos. El monto del ajuste anual por inflación acumulable, se obtiene mediante la aplicación de la siguiente fórmula:

Saldo Promedio Anual de Créditos	
- <u>Saldo Promedio Anual de Deudas</u> (cuando sea mayor)	
Diferencia	
* <u>Factor de Ajuste Anual</u>	
Ajuste Anual por Inflación Acumulable.	

Ejemplo:

Saldo Promedio Anual de Deudas:	8,400	
- <u>Saldo Promedio Anual de Créditos:</u>	- <u>6,800</u>	
Diferencia	1,600	
* <u>Factor de Ajuste Anual</u>		* <u>0.0584</u>
Ajuste Anual por Inflación Acumulable.	93.44	

Este monto será acumulable para efectos de la determinación de la base gravable del impuesto del ejercicio, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 20, fracción X de la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

Artículo 20. Para los efectos de este título, se consideran ingresos acumulables, además de los señalados en otros artículos de esta Ley, los siguientes:...

X. El ajuste anual por inflación que resulte acumulable en los términos del artículo 46 de esta Ley.

4.6. Elementos Ajuste Anual por Inflación

Los elementos esenciales de los impuestos, son aquellos necesarios para su validez en el ámbito jurídico. Dichos elementos son: sujeto, objeto, base, y tasa o tarifa.

4.6.1. Sujeto Pasivo

Los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria son los particulares; es decir, son todos aquellos que tienen la obligación de pagar una prestación a favor del fisco de conformidad con lo dispuesto por las leyes tributarias.

En el caso del ajuste anual por inflación, los sujetos pasivos del gravamen son las personas morales del título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que caen en el supuesto del artículo 46 de la citada ley, al obtener en el ejercicio un beneficio al comparar sus deudas con sus créditos.

4.6.2. Hecho imponible.

El hecho imponible, es un hecho jurídico, es decir, es un hecho que por voluntad de la ley produce efectos jurídicos⁹.

En el supuesto del ajuste anual por inflación el hecho imponible se materializa cuando las personas morales del título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta obtengan un ingreso derivado de sus deudas al ser comparadas con sus créditos. Este beneficio, es definido en términos del artículo 17 de la propia ley, como el beneficio obtenido por la disminución real de sus deudas.

Dicho beneficio por la disminución real de las deudas, no es un ingreso real puesto que no modifica el patrimonio del contribuyente; no refleja disponibilidad de la riqueza para hacer frente a las obligaciones tributarias; el contribuyente tiene capacidad económica más no

⁹ Dino Jarach. Fianzas Públicas y Derecho Tributario. Editorial Abeledo Perrot: Buenos Aires, 1996. P. 381

capacidad contributiva. Lo anterior en virtud de que, los hechos imponibles deben ser sobre elementos reales, que reflejen riqueza; en otras palabras, los hechos imponibles no deben ser sobre elementos fictos. Al efecto, Dino Jarach menciona que el principio fundamental de los hechos imponibles debe ser la capacidad contributiva o capacidad de pago¹⁰, es decir, que la justificación de la existencia de un hecho imponible debe ser la existencia de la mencionada aptitud contributiva de los sujetos pasivos.

4.6.3. Base

La base de un impuesto es la cuantificación del objeto; es decir, es el monto o cuantía sobre la que se va a determinar el impuesto a cargo de un sujeto.

La base del ajuste anual por inflación se obtiene de conformidad con lo dispuesto por el artículo 46 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, explicado con anterioridad.

4.6.4. Tasa o Tarifa

Para este ejercicio fiscal de 2003, la tasa aplicable es del 34% la cual de conformidad con el artículo 2 transitorio fracción LXXXII ira disminuyendo hasta ser del 32% para el año del 2005.

4.7. Naturaleza Jurídica del Ajuste Anual por Inflación (antes ganancia inflacionaria)

La naturaleza jurídica de la figura del ajuste anual por inflación, puede ser estudiada desde dos puntos de vista.

¹⁰ Ídem. P. 382.

El primero es en cuanto a la esencia de la misma, en este aspecto el ajuste anual por inflación pretende gravar el beneficio que obtiene el deudor por la disminución real de su obligación, dicha disminución se da con motivo del transcurso del tiempo y la inflación. Esto es, el ajuste anual por inflación grava el beneficio del sujeto pasivo al pagar sus deudas con pesos que tienen un valor menor al original con el que se contrajo dicha deuda, derivado de la pérdida en el poder adquisitivo de la moneda por la inflación

El otro punto de vista, es un análisis en cuanto a sus elementos esenciales tales como sujeto, objeto, base y tasa; derivado del estudio de los mencionados elementos se puede observar que jurídicamente lo que se está gravando es un ingreso irreal, inexistente, ficticio¹¹, ya que el sujeto pasivo en ningún momento se enriquece, no percibe un incremento positivo en su patrimonio, tampoco se incrementa el valor de sus bienes, es decir, lo anterior se traduce en que no hay una verdadera renta del sujeto por lo que en consecuencia no hay un reflejo de capacidad contributiva toda vez que no hay liquidez.

¹¹ Ficciones: La institución de la ficción ha sido ampliamente estudiada por diversos tratadistas, por lo que considero oportuno reproducir los argumentos hechos valer por algunos de estos autores a fin de entender dicha figura. Eduardo Pallares señala “Las ficciones son conceptos elaborados por el legislador, por la jurisprudencia o la doctrina, mediante los cuales se establece como verdad algo que está en pugna con la realidad, y a fin de hacer posible la aplicación de una norma jurídica o conjunto de normas jurídicas.” Pérez de Ayala manifiesta “Dentro de su acepción técnico-jurídica, la ficción es una creación del legislador... Permite al legislador atribuir efectos jurídicos que, en ausencia de la ficción no serían posible a ciertos hechos y realidades sociales. La ficción jurídica, por tanto, no encierra, como bien se advierte, mentira alguna... Lo que hace es crear una verdad jurídica distinta de la real”. Por su parte Pérez Becerril se pronuncia diciendo que “La ficción es un concepto creado por el derecho por una necesidad jurídica... La ficción es un mandato legal que se basa en la voluntad del legislador que parte de una base absolutamente contraria: el conocimiento de que la realidad es distinta. Las ficciones se fundamentan en razones de conveniencia social y técnica legislativa.” El Dr. Armienta Calderón señala que “La ficción es una verdad jurídica artificial... La ficción se construye a crear una verdad diferente, la cual después, es cuantificada por una norma de valoración... La creación de una ficción no sólo afecta la definición del hecho imponible, suele a su vez, incidir en la determinación legal del sujeto pasivo tributario, así como en la enunciación de la base imponible.” Vid. Alonso Pérez Becerril. “Presunciones Tributarias en el Derecho Mexicano”. Editorial Porrúa: México, 2001. Pp. 30 – 38 y Dr. Gonzalo Armienta Calderón. “Presunciones y ficciones en el Derecho Tributario” 16 pp.

4.8. Inconstitucionalidad del Ajuste Anual por Inflación.

Como ya se expuso, los artículos 17, 20, fracción X y 46 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establecen que el ajuste anual por inflación representa un ingreso gravable derivado del beneficio que obtiene el contribuyente por la disminución real de sus deudas.

Sin embargo, al gravar esta figura un ingreso ficticio o estimativo está desatendiendo el principio de proporcionalidad consignado en el artículo 31 fracción IV constitucional; por lo que, debe ser declarada inconstitucional.

Como el ajuste anual por inflación es una figura reciente, es necesario remitirse a lo expresado por la doctrina y por los propios tribunales federales, aplicados a la inconstitucionalidad de la ganancia inflacionaria.

Calvo Nicolau considera que, los preceptos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que regulaban la ganancia inflacionaria, es decir los artículos 7-B, 15 y 17 de la citada ley, vigente hasta 2001, no atendían el principio de proporcionalidad de las contribuciones al apreciar capacidad contributiva en los sujetos que tienen deudas a su cargo. Continúa diciendo que si el legislador está atribuyendo capacidad contributiva a los deudores por el simple hecho de que éstos tengan una obligación en época inflacionaria, debe considerarse desatendido el principio de proporcionalidad.¹²

Lo anterior debe ser entendido en el aspecto de que el objeto que se está gravando en la ganancia inflacionaria es ficto, y al no ser un ingreso real es obvio que la persona no está

¹² Enrique Calvo Nicolau. "Tratado ISR" Tomo I. Editorial Themis: México, 1999. Pp. 427 y 432.

teniendo ningún incremento patrimonial por lo que en ningún momento hay una manifestación de riqueza, por lo que la persona no tiene capacidad contributiva y por lo mismo no existe capacidad de pago.

Esta situación se adecua al ajuste anual por inflación, puesto que la LISR vigente, en su artículo 17, mantiene la misma definición que tenía el anterior artículo 15, al decir que el ajuste anual por inflación es el beneficio que obtiene el contribuyente por la disminución real de sus deudas¹³, lo que significa que se grava al contribuyente por el simple hecho de tener deudas a su cargo, lo cual se traduce en una inadecuada valoración de la riqueza del contribuyente.

En este sentido se pronuncia Augusto Fernández Sagardi quien manifiesta que la ganancia inflacionaria “es un ingreso ficto, irreal, que no genera efectivo ni bienes, que no refleja real capacidad contributiva, por que no genera capacidad de pago”¹⁴ Misma situación aplica al ajuste anual por inflación, pues, como se dijo, conserva la misma naturaleza de la ganancia inflacionaria, únicamente con modificaciones en el cálculo, es decir, dicho ingreso es ficto, irreal, puesto que no está modificando el patrimonio del sujeto de manera positiva, es decir, no hay una verdadera renta, lo que significa que no está habiendo una adecuada valoración de la riqueza del contribuyente, violentando así el principio de capacidad contributiva., y por ende, el principio de proporcionalidad tributaria.

¹³ Concepto criticado con anterioridad, pues lo que realmente existe es una disminución en el valor real de las deudas derivado de la pérdida del poder adquisitivo provocado pro la inflación.

¹⁴ Augusto Fernández Sagardi. “Breves Reflexiones para una Reforma del ISR”. Revista El mercado de Valores, Año LIX. México, 1999. P. 27

El Dr. Miguel de Jesús Alvarado Esquivel se pronuncia al respecto diciendo que:

En México,... se dice que el tener deudas otorga capacidad económica... Si se grava a quien tiene deudas, en realidad lo que se grava es la intención especulativa del crédito y la renta. Esto es el gran invento del legislador fiscal, las empresas no son gravadas en función de su capacidad económica, sino en función de sus supuestas intenciones... Resulta pues, jurídicamente aberrante que se grave con el ISR un ingreso que sólo es una ficción y no una auténtica manifestación de capacidad contributiva del contribuyente.

Es decir, el legislador al gravar el ajuste anual por inflación, está gravando un ingreso inexistente, pues el contribuyente no está obteniendo un ingreso como tal sino que simplemente está pagando con pesos con menor poder adquisitivo, esto se traduce en una ficción la cual no puede quedar gravada bajo los principios tributarios, lo que sucede en la especie puesto que esta figura no es proporcional en virtud de que no se está obteniendo un ingreso real.

Por lo que debemos concluir que la figura del ajuste anual por inflación no atiende a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos al ser este un ingreso ficto, por lo que, en consecuencia al desatender dicha capacidad, se está violentando el principio de la proporcionalidad tributaria consignado en nuestra Carta Magna, y debe ser declarado inconstitucional.

Podemos concluir diciendo que, el ajuste anual por inflación es un ingreso ficto, inconstitucional, tal como lo dice la siguiente tesis aplicada a la ganancia inflacionaria:

Conforme a este artículo, el procedimiento para determinar la ganancia inflacionaria no toma en cuenta que se haya obtenido un ingreso real, o lo que es lo mismo, que exista la disminución real de las deudas, al a que alude el Art. 15 de la ley en comento; esto es así por que la forma de calcular la ganancia inflacionaria es con base en la aplicación del componente inflacionario, que se calcula multiplicando el factor de ajuste mensual, pro el saldo promedio de los créditos o deudas contratadas con el sistema financiero; componente que por estar referido a promedios arroja un resultado 'estimado' y no real; lo cual resulta violatorio del artículo 31, fracción IV de la Carta Magna, porque en tales condiciones, es posible que el causante, al efectuar el cálculo que se detalla en el indicado artículo 7-B, fracción II, obtenga una ganancia inflacionaria, sin que exista la disminución real de sus deudas, y pese a ello, estará obligado a pagar el impuesto sobre dicha ganancia inflacionaria, con lo cual se quebrantan los requisitos de equidad y proporcionalidad que todo impuesto debe de cumplir¹⁵.

¹⁵ Para conocer el contenido completo de la tesis citada, consultarlo al final del capítulo.

CAPÍTULO V. DERECHO CONCURSAL.

5.1. Generalidades

En México, debido a las condiciones sociales y económicas que prevalecen, y a la complejidad de las relaciones comerciales, tanto nacionales como internacionales, se considera de fundamental importancia la conservación de las empresas, con la salvedad de que con esta conservación no se debe perder de vista el cumplimiento de las obligaciones del comerciante, puesto que uno de los principios fundamentales del derecho es precisamente el cumplimiento de lo pactado; esto es, existen ciertas situaciones en las que el patrimonio de una persona llega a ser insuficiente para el cumplimiento del total de sus obligaciones, por lo que es preciso procurar que ese patrimonio se distribuya de una manera justa entre todos los acreedores; para regular dicha situación, en nuestra legislación actual existen la figura del Concurso Mercantil, la cual consta de dos etapas sucesivas denominadas conciliación y quiebra. Sin embargo para poder entender los supuestos y elementos del concurso, es necesario estudiar primeramente su antecedente directo, constituido por la figura de la Suspensión de Pagos, toda vez que la Ley de Concursos Mercantiles es de reciente creación, pues fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 12 de mayo de 2000.

5.2. Suspensión de Pagos¹

La Suspensión de Pagos, constituyó durante 70 años, el proceso para evitar o prevenir la constitución del estado jurídico de quiebra. Esta figura constituye un verdadero beneficio para el comerciante deudor, considerado así incluso por la propia Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos, puesto que impide la constitución del estado de quiebra.

¹ Existen diversos antecedentes del concurso; los gremios y las ordenanzas que organizaban la conducta de sus agremiados son los antecedentes más claros y de cierta forma vigentes, del actual derecho de quiebras. La tercera de las siete partidas es la primera legislación que organiza en detalle la institución de la quiebra, y ejerce gran influencia en las posteriores leyes italianas en la materia. En 1737, en España, las ordenanzas de Bilbao establecen las primeras reglas sancionadoras de sentido social. En 1807 se publica una de las siete leyes, que en conjunto se conocen bajo el nombre de Código de Napoleón: Código de comercio; este código absorbe las más importantes reglas concursales en ese momento, que en términos generales eran uniformes en cuanto a la pena de encarcelamiento, la venta inmediata y la capitis finitio para el quebrado. La ley francesa de mayo de 1838, en vigor casi un siglo pero con las importantes modificaciones de 1889, previó expresamente la posibilidad de una conciliación ante el juez y la del convenio de pago a acreedores, pero continuaba la pena corporal y la venta inmediata en ausencia de arreglo; así mismo, en Francia, con la creación de un decreto ley denominado “Liquidación y Pago Judicial” se suprimió del texto de la ley las sanciones penales, constituyendo el claro antecedente de la suspensión de pagos. En el Código de Comercio Español de 1829 y de 1885 encontramos establecida una suspensión de pagos que se caracteriza por la exigencia de que el comerciante que quería acogerse a ella debía tener un activo superior al pasivo. LA guerra mundial de 1914-1918, al provocar un grave colapso económico, obligó a diversos gobiernos a introducir la suspensión de pagos como institución preventiva de la quiebra, sin exigirse que el activo fuese superior al pasivo, si bien establecieron como requisitos la honradez del comerciante que se acoge a este beneficio y la necesaria conclusión de un convenio entre el mismo y sus acreedores. Este tipo de suspensión de pagos se introdujo en Italia, Austria, Hungría y Alemania. Por su parte, en México, la quiebra fue regulada desde finales del s. XVIII e incluso, después de la independencia y hasta el primer código de comercio de 1884, por las ordenanzas de Bilbao. El Código de 1884 reglamentó la vida mercantil mexicana sólo por 5 años por que fue derogado por el artículo 4º transitorio de un segundo Código de Comercio, publicado el 7 de octubre de 1889 en el DOF. El 1º de enero de 1890 entró en vigor dicho Código el cual en 92 artículos (del 945 al 1037), ya derogados, organizó, durante medio siglo, toda la institución sustantiva y procesal en el título primero de su Libro “De las quiebras”. En 1938 se advierte la tendencia sobre la existencia del convenio preventivo en el Proyecto de Ley sobre el convenio preventivo. En 1939 se inician los trabajos de estudio para una Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos; la cual fue publicada en el DOF el 20 de abril de 1943 y entrando en vigor el 20 de julio siguiente; esta ley ya consideraba a la quiebra como un asunto de interés social y público. La LQSP reguló durante casi 70 años los procedimientos de quiebra y suspensión de pagos en nuestro país; sin embargo debido a los cambios en la práctica del comercio en México y en el mundo, fue necesario crear una nueva normatividad, y es así como el 12 de mayo del 2000 fue publicada en el DOF la actual Ley de Concursos Mercantiles. Vid. Carlos Felipe Dávalos. “Títulos y Contratos de Crédito, Quiebras. Tomo III: Quiebra y suspensión de pagos” Editorial Harla: México, 1991. Pp. 17-21 y Joaquín Rodríguez R. “Derecho Mercantil”. Editorial Porrúa: México, 2001. P. 981

5.2.1. Concepto de Suspensión de Pagos

Rodríguez Rodríguez considera que la suspensión de pagos es una institución paraconcursal que permite al suspenso reajustar su economía mediante la propuesta de un arreglo definitivo que impida la quiebra y permita la continuación de la empresa del comerciante así como la gestión del mismo al frente de su empresa.²

Por su parte, Carlos Felipe Dávalos define a la suspensión de pagos como:

Estado jurídico en el que una resolución judicial coloca a un comerciante, con el que se beneficia, por así convenir a los intereses de la sociedad, de los acreedores y del propio comerciante, de un perdón temporal al incumplimiento de sus obligaciones comerciales, por habersele reconocido su imposibilidad, sin culpa, de hacerlo en la forma originalmente pactada.³

Es decir, se reafirma el hecho de que la suspensión de pagos es un beneficio para el deudor; sin embargo, dicho privilegio no se limita solo a este, sino que también constituye un beneficio tanto para los acreedores como para la sociedad en general, puesto que si una empresa se liquida, se pierden empleos y se afecta la oferta de bienes y servicios. Toda vez que, al liquidarse una empresa se traen consecuencias económicas para la sociedad, el patrón y los trabajadores que se quedan sin trabajo.

² Joaquín Rodríguez R. Op. Cit. P. 984.

³ Carlos Felipe Dávalos. Op. Cit. P. 86

5.2.2. Naturaleza Jurídica de la Suspensión de Pagos

La naturaleza jurídica de una institución es la finalidad o elemento más importante de la misma, por lo que la naturaleza de la suspensión de pagos podemos entenderla como el privilegio que se concede al comerciante para el mantenimiento de la empresa evitando que llegue a la quiebra; es decir, con este beneficio se logra que el comerciante siga al frente de su empresa y que esta siga funcionando logrando así evitar la liquidación de la misma y fortalecer la economía tanto en lo personal como en lo social.

5.2.3. Presupuestos de la Suspensión.

J. Rodríguez señala que en el contexto de la Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos, la Suspensión de Pagos es una institución de líneas absolutamente paralelas en cuanto a su estructura económica y jurídica a la de la quiebra, esto en virtud de que son comunes en cuanto a sus supuestos y consecuencias; en cuanto a los presupuestos coinciden en los referentes a: que debe ser dictada por un juez, debe tratarse de un comerciante, debe existir cesación de pagos, así como concurrencia de acreedores; difiriendo la suspensión de pagos al incluir los supuestos de honradez del comerciante y la forzosa presentación de una propuesta de convenio.⁴

El convenio que se presente debe ser congruente y convincente para que los acreedores acepten detener el cobro de sus créditos de forma temporal, para permitir al deudor que cumpla con el pago en el tiempo y la forma en que se ofrezca, se acepte y se contrate de conformidad con dicho convenio; en este convenio, que la ley denomina 'preventivo', el comerciante redacta en forma muy detallada información tal como su situación financiera y

⁴ Joaquín Rodríguez. Op. Cit. Pp. 982-983.

contable, el monto y tipo de deudas por vencer, los motivos por los que no está en posibilidades de cumplir con sus obligaciones, y principalmente detalla la forma y época en que ofrece cumplir con las mismas. Este convenio preventivo tiene una doble función, primero es una función económica la cual permite al comerciante continuar con las operaciones de su empresa y al frente de la misma, y por otra parte tiene una función procesal al poner término al juicio.

5.2.4. Elementos participantes en la suspensión de pagos

Las partes del proceso de suspensión de pagos son:

- * Comerciante deudor o solicitante
- * Junta de acreedores
- * Juez
- * Intervención
- * Síndico
- * Ministerio Público.

5.3. Concurso Mercantil⁵

El Concurso Mercantil es un procedimiento jurisdiccional al que se somete un comerciante cuando incumple generalizadamente con el pago de sus obligaciones, que tiene por objeto lograr la conservación de la empresa del comerciante, mediante el convenio que éste

⁵ La palabra 'concurso' proviene de la voz latina *concursum*, que significa ayuda, concurrencia, similitud, oposición de méritos, de conocimientos para otorgar un puesto, un premio o un beneficio. La palabra 'mercantil' es un adjetivo que hace referencia al mercader, a la mercancía o al comercio. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Diccionario Jurídico Mexicano. Tomos I y V. Editorial Porrúa/UNAM: México, 1995.

suscriba con sus acreedores reconocidos o, en su defecto, vender la empresa, sus unidades productivas o los bienes que la integran para pagar a los acreedores.

La Ley de Concursos Mercantiles, al regular la figura del concurso mercantil, se inspira en dos principios fundamentales: i) principio del interés público y ii) principio de la conservación de la empresa. El primer principio tiene su apoyo en el artículo 1 de la Ley de Concursos Mercantiles donde establece que “es de interés público el conservar las empresas y evitar que el incumplimiento generalizado de las obligaciones de pago ponga en riesgo la viabilidad de las mismas”; de igual forma desde la Exposición de Motivos se estableció que “La situación de una empresa que enfrenta problemas económicos o financieros que amenacen su supervivencia se constituye en un objeto de interés público”. Por su parte el segundo principio se refiere a que el objetivo central del concurso mercantil es el conservar la empresa, como se puede apreciar en la Exposición de Motivos donde se identifica que “el objetivo central del derecho concursal es proporcionar la normatividad pertinente para maximizar el valor de una empresa en crisis mediante su conservación, con lo cual se protege el empleo de sus elementos humanos, se evita la repercusión económica negativa a la sociedad, producida por la pérdida de una empresa que le proporciona bienes o servicios, y se recupera el esfuerzo empresarial que dicha empresa representó para su titular”.

5.3.1. Presupuestos del Concurso Mercantil

El artículo 9 de la Ley de Concursos Mercantiles señala como presupuestos para la declaración del concurso mercantil la calidad de comerciante y el incumplimiento generalizado de pagos. Por lo que respecta al primer presupuesto, debemos hacer notar que

al ser el Concurso Mercantil una institución típica y exclusivamente mercantil, las únicas personas que pueden ser declaradas en concurso son los comerciantes; la Ley de Concursos Mercantiles en su artículo 4 fracción II define al ‘comerciante’ como la persona física o moral que tenga ese carácter conforme al Código de Comercio, por lo que es necesario remitirnos a dicho código el cual en su artículo 3 dispone que tienen calidad de comerciantes, las personas físicas con capacidad legal para realizar, de manera habitual y profesional, actos de comercio con el fin de obtener un lucro; también son comerciantes las sociedades mercantiles constituidas con arreglo a las leyes mercantiles, así como las sociedades extranjeras o las agencias o sucursales de éstas que dentro del territorio nacional ejerzan actos de comercio. Adicionalmente, la Ley de Concursos Mercantiles equipara a la figura de comerciante a los fideicomisos con actividades empresariales y a las sucursales de sociedades extranjeras.

Por lo que corresponde al segundo presupuesto, la exposición de motivos de la Ley de Concursos Mercantiles considera que el incumplimiento de pagos es un “fenómeno financiero de falta de liquidez que impide el cumplimiento puntual y cabal de las obligaciones”. De tal forma que, el artículo 10 de la Ley de Concursos Mercantiles, establece que la hipótesis del incumplimiento generalizado en el pago de las obligaciones de un comerciante se actualiza cuando este incumple en sus obligaciones de pago a dos o más acreedores distintos y se presentan las siguientes condiciones:

1. Que de las obligaciones vencidas que tenga el comerciante con dos o más acreedores, las que tengan por lo menos 30 días de haber vencido representen el 35% o más de todas las obligaciones a cargo del Comerciante a la fecha en que se haya presentado la demanda o solicitud de concurso.

2. Que el comerciante no tenga activos para hacer frente a por lo menos el 80% de sus obligaciones vencidas a la fecha de la demanda.

Los activos a considerar para este efecto son: i) el efectivo en caja y los depósitos a la vista, ii) los depósitos e inversiones a plazo cuyo vencimiento no sea superior a 90 días naturales posteriores a la fecha de admisión de la demanda; iii) clientes y cuentas por cobrar cuyo plazo de vencimiento no sea superior a 90 días naturales posteriores a la fecha de admisión de la demanda; y, iv) los títulos valores para los cuales se registren regularmente operaciones de compra y venta en los mercados relevantes, que pudieran ser vendidos en un plazo máximo de 30 días hábiles bancarios, cuya valuación a la fecha de la presentación de la demanda sea conocida.

Así mismo, el artículo 11 de la Ley de Concursos Mercantiles señala que se presumirá que un comerciante incumplió generalizadamente con el pago de sus obligaciones en los siguientes casos:

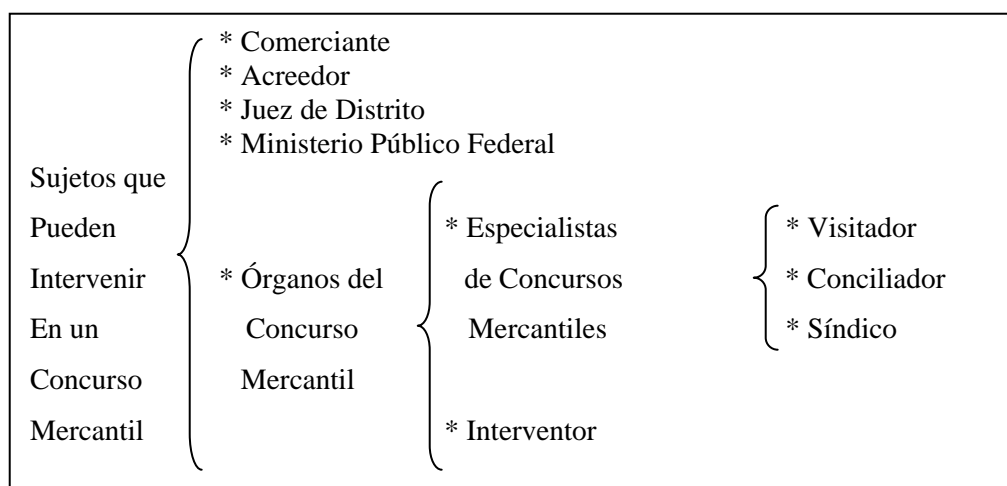
1. Inexistencia o insuficiencia de bienes en que trabar ejecución al practicarse un embargo por el incumplimiento de una obligación o al pretender ejecutar una sentencia en su contra con autoridad de cosa juzgada;
2. Incumplimiento en el pago de obligaciones a dos o más acreedores distintos;
3. Ocultación o ausencia, sin dejar al frente de la administración u operación de su empresa a alguien que pueda cumplir con sus obligaciones.
4. En iguales circunstancias que en el caso anterior, el cierre de los locales de su empresa;
5. Acudir a prácticas ruinosas, fraudulentas o ficticias para atender o dejar de cumplir sus obligaciones;

6. Incumplimiento de obligaciones pecuniarias contenidas en un convenio celebrado en términos del Título Quinto de la Ley Concursal; y

7. Cualesquiera otros casos de naturaleza análoga

5.3.2. Sujetos Participantes en el Concurso Mercantil

De conformidad con lo establecido por la Ley de Concursos Mercantiles, los sujetos que pueden intervenir en el procedimiento de Concurso Mercantil son los siguientes:



I. Comerciante

El comerciante es el elemento personal indispensable para el concurso mercantil; su concepto ha quedado definido con anterioridad.

II. Acreedor

El acreedor es aquella persona que se encuentra legitimada para reclamar un crédito contra el comerciante, es decir, es aquella persona que tiene un derecho de cobro. Se considera 'acreedor reconocido' aquel que adquiere tal carácter por virtud de la Sentencia de reconocimiento, graduación y prelación de créditos.

III. Juez de Distrito

Es el órgano central y rector del procedimiento de concurso; es la autoridad competente para conocer del Concurso Mercantil de un comerciante.

IV. Ministerio Público Federal

Es la institución dependiente del Poder Ejecutivo que podrá demandar la declaración de concurso mercantil cuando un juez, ante el que se tramita un juicio mercantil, haga de su conocimiento que un comerciante se encuentra dentro de los supuestos de concurso mercantil.

V. Especialistas de concursos mercantiles

Con la Ley de Concursos Mercantiles se dio la creación del Instituto Federal de Especialistas de Concursos Mercantiles el cual es un órgano auxiliar del Consejo de la Judicatura Federal, que cuenta con autonomía técnica y operativa; asimismo se introdujeron dos figuras auxiliares del juez que son el visitador y el conciliador, por su parte, se reformó lo concerniente al síndico, dejando así tres figuras como especialistas, con el propósito de auxiliar al juez en materias de administración, contable, económica, financiera e industrial.

a) Visitador

La figura del visitador es una importante innovación de la Ley de Concursos Mercantiles, la cual en la exposición de motivos señala que:

“durante el periodo previo a la declaración y constitución del concurso entran en conflicto dos valores diferentes: la necesidad de

respetar la garantía de audiencia del comerciante, cumpliendo con las formalidades esenciales del procedimiento, y la necesidad de adoptar medidas urgentes para evitar que un comerciante en estado de falta de liquidez por negligencia, desesperación o mala fe, recurra a expedientes ruinosos o fraudulentos en detrimento de la conservación de la empresa y de los intereses de los acreedores. Para conciliar esos valores contrarios se propone en la Iniciativa la asistencia de un visitador, la posibilidad de adoptar medidas provisionales y un procedimiento básico escrito en el cual se respeten las formalidades esenciales del procedimiento”.

El visitador es un especialista con experiencia en contabilidad, auditoria, costos, análisis e interpretación de estados financieros, que será nombrado por el Instituto Federal de Especialistas de Concursos Mercantiles. Su función principal radica en la realización de la visita de verificación.

b) Conciliador

El conciliador es designado por el Instituto Federal de Especialistas de Concursos Mercantiles mediante el procedimiento aleatorio previsto por la ley, una vez recibida la notificación de la sentencia de concurso mercantil. El conciliador es un especialista con experiencia en reestructuras financieras y en rescate de empresas.

c) Síndico

Es un especialista que interviene en el concurso mercantil una vez que ha sido declarada la quiebra de la empresa o negociación; su designación la hace el Instituto Federal de Especialistas de Concursos Mercantiles ya sea ratificando al especialista que fungía como conciliador o bien nombrando uno nuevo. Dicho especialista se hace cargo de la administración de la empresa del comerciante y entra en posesión de los bienes y derechos sujetos a concurso.

VI. Interventor

Es un órgano del concurso mercantil nombrado por el juez a propuesta de cualquier acreedor o grupo de acreedores que representen al menos el 10% del monto de los créditos a cargo del comerciante. Sus funciones principales son representar los intereses de los acreedores, así como tener a su cargo la vigilancia de la actuación del conciliador y del síndico, así como los actos realizados por el comerciante en la administración de su empresa.

5.3.3. Procedimiento de concurso mercantil

De conformidad con lo establecido por el artículo 2 de la Ley de Concursos Mercantiles entendemos que el concurso mercantil es un procedimiento unitario que consta de dos etapas sucesivas denominadas conciliación y quiebra.

El estado de concurso mercantil siempre deberá ser declarado judicialmente; en términos generales el procedimiento de concurso consta de tres etapas: etapa previa, etapa conciliatoria y etapa de quiebra.

5.3.3.1. Etapa Previa

5.3.3.1.1. Inicio del Procedimiento

El procedimiento puede iniciar:

- A solicitud del propio comerciante deudor, cuando considere que ha incurrido en incumplimiento generalizado de sus obligaciones en los términos del artículo 10 de la Ley de Concursos Mercantiles.
- Por demanda presentada por cualquiera de los acreedores del comerciante
- Por demanda presentada por el Ministerio Público, cuando un juez, oficiosamente, hace de su conocimiento que un comerciante se encuentra en situación de incumplimiento generalizado en el pago de sus obligaciones.

5.3.3.1.2. Admisión, Contestación de la Demanda y Ofrecimiento de Pruebas

Una vez admitida la demanda, el juez mandará citar al comerciante y le concederá un término de nueve días para contestar. En su repuesta, el comerciante deberá ofrecer las pruebas que estime convenientes, en los términos que la ley establece. Al día siguiente de que el juez reciba la contestación dará vista de ella al demandante para que dentro de un término de 3 días manifieste lo que a su derecho convenga y, en su caso, adicione su ofrecimiento de pruebas.

5.3.3.1.3. Visita de verificación.

Al día siguiente de que el juez admita la demanda, deberá remitir copia de ésta al Instituto Federal de Especialistas de Concursos Mercantiles y le ordenará designe un visitador; el visitador deberá realizar una visita de verificación, durante la cual, practicará una auditoria

limitada, que tiene por objeto: i) determinar si el comerciante incurrió en los supuestos del previstos en el artículo 10 de la Ley de Concursos Mercantiles así como la fecha de vencimiento de los créditos relacionados; y ii) que el visitador sugiera al juez las providencias que estime necesarias para la protección de la masa. Al término de la visita, el visitador deberá levantar un acta circunstanciada donde se harán constar los hechos u omisiones que se hubieren conocido durante el desarrollo de la misma; con base en la información que conste en el acta, el visitador deberá rendir al juez en un plazo de quince días naturales contados a partir de la fecha de la visita, un dictamen razonado y circunstanciado tomando en consideración los hechos planteados en la demanda y en la contestación, anexando al mismo el acta de visita.

5.3.3.1.4. Vista a las Partes y Alegatos

El juez al día siguiente de aquel en que reciba el indicado dictamen, lo pondrá a la vista del comerciante, de sus acreedores y del Ministerio Público para que dentro de un plazo común de diez días formulen sus alegatos.

5.3.3.1.5. Sentencia de Concurso Mercantil

El juez, a través de una sentencia, podrá declarar la procedencia o improcedencia del concurso mercantil, después de considerar lo manifestado, probado y alegado por las partes, además de lo contenido en el dictamen del visitador. La sentencia que declare el concurso deberá ser notificada al comerciante, al Instituto Federal de Especialistas de Concursos Mercantiles, al visitador, a los acreedores, a las autoridades fiscales competentes y al Ministerio Público.

5.3.3.1.6. Concurso Mercantil Improcedente

La sentencia que declare que no es procedente el concurso mercantil, ordenará que las cosas vuelvan al estado que tenían antes de su dictado, así como el levantamiento de las providencias precautorias que se hubieren impuesto o la liberación de las garantías que se hayan constituido para evitar su imposición.

5.3.3.2. Etapa Conciliatoria

Cuando la sentencia declara la procedencia del concurso mercantil y el comerciante no solicite su quiebra, se dará inicio a la etapa de conciliación.

5.3.3.2.1. Conciliación

La conciliación es el derecho a favor de los comerciantes que enfrentan problemas económicos o financieros, a fin de que dispongan de un periodo dentro del cual mantendrán la administración de su negociación y ningún crédito les podrá ser exigido; esta etapa está orientada a crear las mejores condiciones para que se pueda lograr un convenio que favorezca a todas las partes.

La conciliación viene a sustituir a la figura de la “Suspensión de Pagos” de la ya derogada Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos; toda vez que, si bien es cierto que en la conciliación hay una suspensión de pagos, esta se encuentra delimitada temporalmente, con el propósito de proporcionar al comerciante y sus acreedores un tiempo suficiente para que subsanen sus diferencias mediante la celebración del convenio respectivo.

La etapa de conciliación se inicia a partir de la última publicación que se haya hecho de la sentencia de concurso mercantil en el Diario Oficial de la Federación; esta etapa tendrá una duración de 185 días hábiles, contados a partir del día en que se haya hecho la última publicación de la sentencia con la posibilidad de prorrogarse este término hasta por dos ocasiones de 90 días naturales cada una. En ningún caso el plazo de la etapa de conciliación y su prórroga podrá exceder de 365 días naturales.

Esta etapa tiene por objeto la adopción de un convenio de pago que resuelva respecto de los derechos y obligaciones de las partes, a fin de procurar la conservación de la empresa o negociación del comerciante mediante la rehabilitación de la misma, el cumplimiento de sus obligaciones y la continuidad de sus operaciones.

Ahora bien, no obstante que el comerciante conservará la disposición y administración de la empresa, el conciliador vigilará la contabilidad y todas las operaciones que realice el comerciante; decidirá sobre la resolución de los contratos pendientes y aprobará, previa opinión de los interventores en caso de que existan, la contratación de nuevos créditos, la constitución o sustitución de garantías y la enajenación de activos cuando no estén vinculadas con las operaciones ordinarias de la empresa del comerciante, de todo esto se le dará cuenta al juez.

5.3.3.2.2. Reconocimiento de créditos

La Exposición de Motivos de la Ley de Concursos Mercantiles establece que “El procedimiento concursal no se paraliza en el reconocimiento de créditos, sino que continúa automáticamente su curso. Esto elimina los incentivos a dilatar frívolamente el

reconocimiento, y por el contrario, concilia los intereses del comerciante y de todos sus acreedores en su pronta conclusión”

Durante esta etapa el conciliador deberá presentar al juez una lista provisional donde identifique los créditos a cargo del comerciante; el juez pondrá dicha lista a la vista del comerciante y los acreedores, quienes tendrán cinco días para presentar sus objeciones. A partir del vencimiento del plazo anterior, el conciliador contará con diez días naturales para la formulación y presentación al juez de la lista definitiva de reconocimiento de créditos, anexando la documentación correspondiente. Dentro de los cinco días siguientes de que se haya presentado la lista definitiva, el juez dictará la sentencia de reconocimiento, graduación y prelación de créditos y la notificará a los interesados mediante publicación en el Boletín Judicial o por los estrados del juzgado. Con este procedimiento se suprimió lo que era considerado en el contexto de la Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos como ‘junta de acreedores’ ya que en la Exposición de Motivos de la Ley de Concursos Mercantiles se consideró que su convocatoria, integración y operación era uno de los mayores obstáculos en el trámite ágil de procedimientos concursales.

5.3.3.2.3. Convenio

La naturaleza de un convenio es reflejar un concurso de voluntades, dentro de la etapa de conciliación, el convenio constituye la parte medular de la misma, considerándosele como el acuerdo de voluntades entre el comerciante y los acreedores con la finalidad de que se cumplan con las obligaciones y se mantenga la empresa.

Una vez, que el conciliador, considere que cuenta con la opinión favorable tanto del comerciante como de la mayoría de los acreedores reconocidos necesaria para la aprobación de la propuesta del convenio, la pondrá a la vista de los acreedores reconocidos por un plazo de 10 días para que opinen sobre ésta y, en su caso, suscriban el convenio. Al cumplirse este plazo, el conciliador en un término de 7 días presentará al juez el convenio debidamente suscrito por el comerciante y al menos la mayoría requerida de acreedores reconocidos. El juez verificará que la propuesta de convenio reúna todos los requisitos previstos en la Ley y no contravenga disposiciones de orden público; en este caso, dictará la resolución que apruebe el convenio. Con la sentencia de aprobación del convenio, se dará por terminado el concurso mercantil y cesarán en sus funciones los órganos del mismo.

5.3.3.2.4. No Convenio

Si transcurre el término de conciliación y sus prórrogas sin que se someta el convenio al juez para su aprobación o bien si el conciliador solicita al juez la terminación anticipada de la etapa de conciliación cuando considere que hay falta de disposición del comerciante o de los acreedores para suscribir un convenio, se dará inicio a la etapa de quiebra.

5.3.3.3. Etapa de Quiebra

5.3.3.3.1. Quiebra

Es la etapa del concurso mercantil que tiene por objeto la venta de la empresa del comerciante, de sus unidades productivas o de los bienes que la integran, para el pago a los acreedores reconocidos.

J. Rodríguez ha dicho que la quiebra hace posible exigir el cumplimiento del deber que tiene el deudor de responder con todo su patrimonio frente a todos sus acreedores.⁶ Es decir, que la finalidad de la quiebra es vender la empresa, sus unidades productivas o los bienes que la integran fin de dar cumplimiento al pago de las obligaciones que se tienen con los acreedores reconocidos.

De conformidad con el artículo 178 de la Ley de Concursos Mercantiles, el efecto particular más importante de la sentencia de quiebra es el desapoderamiento o desposesión, es decir, el comerciante queda privado del derecho de administración de sus bienes y de los que adquiriera hasta terminar la quiebra.

5.3.3.3.2. Remate de Bienes.

La quiebra es un estado o situación jurídica que debe ser constituida por sentencia judicial; una vez que el juez dicta sentencia de quiebra ordena al Instituto Federal de Especialistas de Concursos Mercantiles la designación del síndico para que este sustituya al comerciante en la administración de la empresa, una vez nombrado el síndico inscribirá la sentencia de quiebra en los registros públicos que correspondan y publicará un extracto en el Diario Oficial de la Federación y en uno de los diarios de mayor circulación; una vez tomada la administración de la empresa, el síndico procederá al remate de la misma mediante el procedimiento de subasta pública dispuesto por la Ley de Concursos Mercantiles.

⁶ Joaquín Rodríguez. Op. cit. P. 987

5.3.3.3. Pago a Acreedores Reconocidos

Con el producto de los bienes enajenados del comerciante declarado en quiebra se procede al pago de los acreedores reconocidos, con lo cual, concluye el procedimiento.

5.3.4. Efectos del Concurso Mercantil.

A partir de que se dicte la sentencia de declaración del concurso mercantil, se presentan diversos efectos a considerar para el presente trabajo, los cuales son:

- a) El término del pago de las deudas desaparece, es decir, se tendrán por vencidas las obligaciones pendientes del comerciante.
- b) Las deudas del comerciante dejarán de devengar intereses.

La importancia de estos efectos en relación con nuestro trabajo es que provocan que los contribuyentes se encuentren o caigan en la situación jurídica o de hecho que contempla el ajuste anual por inflación como se analizará en el siguiente capítulo.

CAPÍTULO VI. SISTEMA JURÍDICO MEXICANO

6.1. Planteamiento del Problema

Como se desprende de los capítulos precedentes, podemos observar que es irónico que una empresa que se encuentra en el estado legal de concurso mercantil, debido a la imposibilidad financiera de cumplir con sus obligaciones líquidas y vencidas, se encuentre obligada a acumular para efectos del Impuesto Sobre la Renta lo concerniente al ajuste anual por inflación, al caer en el hecho imponible del mismo, toda vez que al comparar el Saldo Promedio Anual de las Deudas este resulta mayor al de los Créditos; esto ocasiona que dos ordenamientos jurídicos tengan finalidades muy distantes dentro del sistema jurídico mexicano puesto que no obstante el beneficio que otorga la Ley de Concurso Mercantiles de que con el concurso se deja de pagar a la totalidad de los acreedores, la Ley del Impuesto Sobre la Renta obliga a cumplir con el pago del impuesto por un ingreso inexistente, ficto, que no mejora la liquidez o capacidad de pago del sujeto pasivo, con lo que se viola el Principio de capacidad contributiva y por ende, el principio de proporcionalidad establecido en el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna.

Lo anterior significa que la empresa en concurso mercantil, en virtud del artículo 88, fracción I Ley de Concurso Mercantiles obtiene el beneficio de que sus deudas se dan por vencidas en forma anticipada lo cual deriva en un perdón temporal al incumplimiento de dichas obligaciones por habersele reconocido la imposibilidad de hacerlo en la forma originalmente pactada; sin embargo, en virtud de esto, el comerciante cae en el hecho imponible del artículo 46, fracción II Ley del Impuesto

Sobre la Renta, pues al comparar las deudas a cargo del comerciante con los créditos, estas son mayores por lo que se configura el supuesto del ajuste anual por inflación acumulable.

Estos artículos disponen lo siguiente:

Artículo 88 Ley de Concursos Mercantiles: Para el efecto de determinar la cuantía de los créditos a cargo del Comerciante, a partir de que se dicte la sentencia de declaración de concurso mercantil:

I. Se tendrán por vencidas sus obligaciones pendientes...

Artículo 46 Ley del Impuesto Sobre la Renta: Las personas morales determinarán, al cierre de cada ejercicio, el ajuste anual por inflación, como sigue:

I. Determinarán el saldo promedio anual de sus deudas y el saldo promedio anual de sus créditos.

El saldo promedio anual de los créditos o deudas será la suma de los saldos al último día de cada uno de los meses del ejercicio, dividida entre el número de meses del ejercicio.

No se incluirán en el saldo del último día de cada mes los intereses que se devenguen en el mes.

II. Cuando el saldo promedio anual de las deudas sea mayor que el saldo promedio anual de los créditos, la diferencia se

multiplicará por el factor de ajuste anual y el resultado será el ajuste anual por inflación acumulable.

Esto se puede ejemplificar de la siguiente manera:

Saldo Promedio Anual de las Deudas	>	Saldo Promedio Anual de los Créditos	=	Ajuste Anual por Inflación Acumulable
1,0000	>	500	=	500 Ingreso Acumulable.

Esta situación era más evidente con las anteriores figuras de ganancia inflacionaria y suspensión de pagos, puesto que, el artículo 128 de la Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos en sus fracciones I y II, señalaban que se tenían por vencidas de forma anticipadas las deudas, lo que se traducía en que el contribuyente en suspensión de pagos cayese en el hecho imponible de la ganancia inflacionaria al no devengar intereses por ese efecto, supuesto contenido en los artículos 7-B, 15 y 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente hasta 2001; en otras palabras, no obstante la protección al suspenso con la sentencia de declaración de la suspensión de pagos, dicha persona moral en virtud de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se encontraba obligada a la acumulación de la ganancia inflacionaria y al concerniente pago del Impuesto Sobre la Renta; esto es, como beneficio de la suspensión de pagos, establecida en el artículo 128 de la Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos, se dejan de devengar intereses por virtud de la sentencia que declara al suspenso, por lo que el total del componente inflacionario de las deudas se acumula como ganancia inflacionaria.

Dicha situación queda ejemplificada de la siguiente manera:

Componente Inflacionario de las deudas	>	Intereses devengados a cargo	=	Ganancia Inflacionaria
700		0		700 Ingreso Acumulable

En este sentido, se pronuncia el Dr. Miguel de Jesús Alvarado Esquivel quien señala que:

Los preceptos en los que se consigna la ganancia inflacionaria, llevan al absurdo de gravar empresas que están en situaciones tan críticas como el estado de suspensión de pagos, que es un estado, como se sabe, en el que la situación patrimonial de la empresa no puede hacer frente a las obligaciones contraídas. Se encuentra a punto de liquidarse porque las cargas son más pesadas que sus capacidades económicas. Pues bien, en estos casos vemos como la 'ganancia inflacionaria' que para la LISR es un ingreso, no sirve para nada, no permite salvar la empresa. Antes al contrario, sirve para aniquilarla de una vez por todas.

En efecto, las deudas en suspenso a cargo de la empresa dejan de devengar intereses por disposición expresa del artículo 128, fracción II, de la LQSP. Sin embargo, las deudas en suspenso al no generar intereses, materializan la

hipótesis contemplada en la fracción II del artículo 7-B de la LISR, generando la ‘ganancia inflacionaria’ como un ingreso acumulable que debe pagar el Impuesto Sobre la Renta.¹

Volviendo al caso que nos ocupa, que es el concurso mercantil, una de las consecuencias más importantes para efectos del presente trabajo, es que las deudas contratadas con antelación a la declaración de concurso, se dan por vencidas con la misma automáticamente, lo que se traduce en que el comerciante, una vez que sea declarado mediante sentencia de concurso, tendrá que considerar la totalidad de sus deudas, las cuales vencieron anticipadamente, para el cálculo del Saldo Promedio Anual de las Deudas, el cual, si es mayor al Saldo Promedio Anual de los Créditos, se traduce en un ingreso acumulable al configurarse la situación jurídica prevista por el artículo 46 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En efecto, se está en presencia de dos ordenamientos jurídicos, uno de carácter fiscal y otro concursal, en los que tienen finalidades y objetos distintos, por un lado, la norma fiscal grava una figura como el ajuste anual por inflación a los contribuyentes que obtengan una diferencia positiva por ser las deudas mayores a los créditos, presupuesto de hecho que hace precisamente que un comerciante que se encuentra en el estado jurídico de concurso mercantil, al dar por vencidas anticipadamente todas sus deudas, éstas sean consideradas para el cálculo del ajuste anual por inflación, provocándose que el comerciante, no obstante se encuentra beneficiado por la

¹ Miguel de Jesús Alvarado Esquivel. “El concepto de Ingreso en la LISR: Análisis exclusivamente constitucional” Nuevo consultorio Fiscal. Número 223: México, 1999. P. 63

declaración de concurso, tenga, sin embargo, que pagar ISR derivado del ingreso acumulable del ajuste anual por inflación.

Las disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta son paradójicas en virtud de que atribuyen a los contribuyentes sujetos a concurso un beneficio económico derivado de la inflación, siendo que este beneficio no es real pues, como hemos dicho, el ajuste anual por inflación es un ingreso ficto que en nada mejora la capacidad de pago de los comerciantes, es más, es muy probable que con la imposición y pago de dicho gravamen, se ocasione que dicho comerciante caiga en el estado jurídico de quiebra, teniendo que liquidar su empresa; pues, no obstante que el comerciante en concurso mercantil quisiera, no puede pagar el gravamen debido a que no tiene liquidez para hacerlo.

6.2. Análisis Doctrinario

Como ya se expuso, el ajuste anual por inflación tiene como hecho imponible un supuesto beneficio económico (no jurídico ni real) de aquel comerciante declarado en concurso que recibe por pagar pesos con un valor disminuido por la pérdida del poder adquisitivo por el transcurso del tiempo y la inflación; sin embargo, esto no significa que dicho 'ingreso' beneficie su riqueza o capacidad contributiva, sino que por el contrario, al tener que pagar dicho gravamen, se complica más su situación económica.

Es decir, el sujeto pasivo efectivamente puede tener una modificación financiera, económica en su patrimonio, pero eso no significa que haya capacidad contributiva,

toda vez que el ajuste anual por inflación no tiene un objeto cierto, real, sino que su objeto es ficto con lo cual se aparta del principio de capacidad contributiva y por ende del principio de proporcionalidad, con lo que se viola lo dispuesto por el artículo 31 fracción IV constitucional.

Derivado de lo anterior, podemos decir que nos encontramos frente a una inconsistencia dentro del sistema jurídico mexicano pues una de las normas permite mientras que la otra obliga. En otras palabras, estamos en presencia de dos normas dentro de un mismo sistema jurídico, que tienen prescripciones distintas y distantes, esto en virtud de que la norma fiscal obliga al pago del impuesto y la norma concursal permite dejar de cumplir con las obligaciones temporalmente, a fin de evitar la quiebra, lo que constituye una ‘antinomia’².

Dentro de un Ordenamiento Jurídico, entendiéndolo como una unidad, debería haber coherencia entre sus normas, por lo que la teoría general del derecho, intenta eliminar estas situaciones de inconsistencia, contradicción, conocidas como antinomias; para lo cual, estudiaremos lo propuesto por Norberto Bobbio en su libro Teoría General de Derecho Tributario.³

²La antinomia, es la situación en la que se encuentran dos normas incompatibles entre sí, que pertenecen a un mismo ordenamiento, en el mismo ámbito de validez; dicha incompatibilidad se da cuando una de ellas obliga y la otra prohíbe, o cuando una obliga y la otra permite, o cuando una prohíbe y la otra permite un mismo comportamiento. Vid. Norberto Bobbio. “Teoría General del Derecho Tributario”. Editorial Temis: Colombia, 1992

³ Ídem. Pp. 184 y 185

Ahora bien, para poder abordar el estudio de las antinomias a fin de encontrar su posible solución, es necesario conocer ¿Cuándo se dice que dos normas son incompatibles? o ¿En qué consisten las llamadas antinomias jurídicas? De acuerdo a lo expuesto por Bobbio, existen seis relaciones que se pueden dar entre los cuatro tipos de normas jurídicas: el mandato, la prohibición, el permiso positivo y el permiso negativo; estas relaciones son:

- relación entre obligatorio y prohibido
- relación entre obligatorio y permiso negativo
- relación entre prohibición y permiso positivo
- relación entre obligatorio y permiso positivo
- relación entre prohibido y permiso negativo
- relación entre permiso positivo y permiso negativo.

En el caso en estudio, la incompatibilidad de la normas es entre obligatorio y permiso positivo puesto que la norma concursal otorga un beneficio de no cumplir con el pago de las obligaciones al no ser exigibles, mientras que la norma fiscal obliga al pago de un impuesto.

Para solucionar las antinomias, existen tres criterios fundamentales: criterio cronológico, cuando se trata de dos normas incompatibles sucesivas, de las cuales prevalece la norma posterior; el criterio jerárquico, cuando dos normas incompatibles están en diferente nivel, de la cual prevalece la norma jerárquicamente superior; y el criterio de especialidad en el conflicto de una norma general con una especial, donde, la ley especial es la que deroga a la ley más general. Sin embargo, existen conflictos

que no se pueden resolver mediante alguno de los mencionados criterios, para lo que existe un cuarto criterio que permite resolver las antinomias cuando la incompatibilidad es en cuanto a su forma, como es el caso en especie, que es el Criterio de la Forma de la Norma.

La solución propuesta por este criterio consiste en establecer un grado de prevalencia de las normas jurídicas, que según su forma pueden ser imperativas, prohibitivas y permisivas, por lo que este criterio es aplicable cuando dos normas son incompatibles en cuanto a su forma, lo que sucede en la especie, puesto que estamos en presencia de una norma imperativa y una norma permisiva, y de acuerdo a este Criterio de la Forma de la Norma, la norma que debe prevalecer es la permisiva⁴. Esto quiere decir, que la norma que debe prevalecer es la que le otorga facultades a los sujetos y no la que les impone obligaciones: por lo que en el caso en estudio debería de prevalecer el beneficio otorgado por la Ley Concursal, y desaparecer la imposición tributaria de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En otras palabras, Bobbio señala que, cuando un conflicto no se puede resolver por alguno de los 3 criterios antes expuestos, su solución se confía mediante el Criterio de la Forma de la norma, a la libertad del intérprete, el cual tiene 3 posibilidades:

- Eliminar una de las normas
- Eliminar las dos
- Conservar las dos.

⁴ Ídem. Pp. 196-197

En el caso en especie, al ser dos normas contradictorias, la solución corresponde al juez, quien deberá aplicar la norma más eficaz y justa para el destinatario de dichas normas, abrogando en un sentido impropio, puesto que el juzgador no tiene ese poder, aquella norma que considera injusta. La interpretación la hace el juez y aunque no tiene facultad de abrogar, si puede con su interpretación dejar de aplicar aquella norma que se considera incompatible en el caso concreto, pero no tiene facultad para excluirla del sistema en general; es decir, la norma que debe prevalecer a juicio del juzgador es la consignada en la Ley de Concurso Mercantiles pues es la que otorga el beneficio para el particular y la que se debe abrogar, en sentido impropio, es la Ley del Impuesto Sobre la Renta en sus artículos 15, 20 y 46, en lo concerniente al ingreso acumulable del Ajuste Anual por Inflación. En otras palabras, el juzgador debe observar el aspecto social para el cumplimiento de las obligaciones jurídicas, y especialmente, en el caso de las empresas en Concurso Mercantil, quienes económicamente no pueden cumplir con el pago del Impuesto Sobre la Renta derivado del Ajuste anual por Inflación, lo que de seguirse aplicando trae como consecuencia que el comerciante desaparezca más rápido.

6.3. Análisis Jurídico

Como se expuso en el segundo capítulo del presente trabajo, el Impuesto sobre la Renta tiene como objeto de gravamen la renta de los contribuyentes, entendiendo esta como la modificación al patrimonio de forma positiva, real, no ficta ni aparente. Por lo que se deben adoptar medidas conducentes a excluir del impuesto ingresos tales como el ajuste anual por inflación, el cual constituye un ingreso ficto que aparece como consecuencia de la inflación.

Por lo que, en los tributos, no se deben, es más, no se pueden asumir como bases imponibles las rentas fictas, pues esta situación desvirtúa el principio de capacidad contributiva, entendido como la capacidad de pago, la liquidez de los contribuyentes para soportar las cargas tributarias impuestas por el Estado; es decir, en un Estado de Derecho, son inaceptables los impuestos que gravan ganancias o ingresos fictos, que, en el caso que nos ocupa, queda demostrada dicha ficción en el ajuste anual por inflación que, de conformidad con lo dispuesto por la propia ley en su artículo 17, es el beneficio que obtiene el contribuyente por la disminución real de su deudas.

Nuestro máximo tribunal se ha pronunciado al respecto en jurisprudencia referente a la inconstitucionalidad de la ganancia inflacionaria, la cual puede ser aplicada por analogía, toda vez que el ajuste anual por inflación conserva la misma naturaleza de la ganancia inflacionaria. La citada jurisprudencia dispone:

Conforme a este artículo, el procedimiento para determinar la ganancia inflacionaria no toma en cuenta que se haya obtenido un ingreso real, o lo que es lo mismo, que exista la disminución real de las deudas, al a que alude el Art. 15 de la ley en comento; esto es así por que la forma de calcular la ganancia inflacionaria es con base en la aplicación del componente inflacionario, que se calcula multiplicando el factor de ajuste mensual, pro el saldo promedio de los créditos o deudas contratadas con el sistema financiero

componente que por estar referido a promedios arroja un resultado ‘estimado’ y no real; lo cual resulta violatorio del artículo 31, fracción IV de la Carta Magna, porque en tales condiciones, es posible que el causante, al efectuar el cálculo que se detalla en el indicado artículo 7-B, fracción II, obtenga una ganancia inflacionaria, *sin que exista la disminución real de sus deudas, y pese a ello, estará obligado a pagar el impuesto sobre dicha ganancia inflacionaria, con lo cual se quebrantan los requisitos de equidad y proporcionalidad que debe de cumplir*⁵.

Así mismo, es pertinente reproducir el argumento expresado por Augusto Fernández Sagardi, quien manifiesta que la ganancia inflacionaria “es un ingreso ficto, irreal, que no genera efectivo ni bienes, que no refleja real capacidad contributiva, por que no genera capacidad de pago”⁶

Lo anterior sirve para reforzar nuestro argumento acerca de que el ajuste anual por inflación es un ingreso, ficto, irreal, incierto, que no grava la manifestación de riqueza. En este sentido, y, como se ha dicho, este ingreso acumulable se vuelve más evidente para los contribuyentes sujetos al estado legal de concurso mercantil, puesto que, por un lado la Ley de Concurso Mercantiles les otorga el beneficio de dejar pagar temporalmente a la totalidad de sus acreedores, mediante un convenio, y por otra parte debido a esto, se cae en el hecho imponible del Ajuste Anual por Inflación,

⁵ Para conocer el contenido completo de la tesis citada, consultarlo al final del capítulo.

⁶ Augusto Fernández Sagardi. “Breves Reflexiones para una Reforma del ISR”. Revista El mercado de Valores, Año LIX. México, 1999. P. 27

el cual es un ingreso ficto, que vulnera la capacidad contributiva de los sujetos pasivos al no haber una adecuada valoración de su riqueza, lo que a su vez violenta el principio de proporcionalidad tributaria, que al ser un principio constitucional, traduce dicho ingreso ficto en inconstitucional. Por lo que, es aberrante, irónico, que una empresa en Concurso Mercantil tenga que soportar dicho gravamen, cuando precisamente esta obteniendo un beneficio derivado del concurso, en virtud de su imposibilidad económica de cumplir con sus obligaciones líquidas y exigibles, esto se traduce en que dicho contribuyente no este obtiene una verdadera renta, por lo que se esta en presencia de un ingreso ficto, que en consecuencia es violatorio de la capacidad contributiva del comerciante, y, como dijimos, este tipo de ingresos fictos, deben ser eliminados de nuestro sistema tributario.

Con relación a los ingresos fictos, se tuvo el mismo problema con el anterior artículo 78-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta referente al ingreso en Servicios, lo cual fue resuelto por la Suprema Corte de Justicia en el sentido de declararlo violatorio del principio de proporcionalidad al gravar un ingreso ficto. Lo anterior sirve por analogía al caso que nos ocupa; dicho criterio dispone:

Dicho precepto... transgrede el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Federal, en razón de que describe como hecho imponible del tributo la recepción por el contribuyente de un servicio de financiamiento al que incorrectamente conceptúa como ingreso, cuando en realidad no constituye la incorporación de una renta real y disponible para el sujeto pasivo, resultando ficticio ya que no modifica su patrimonio, no tiene existencia verdadera y objetiva para el contribuyente y, por consiguiente, no es indicativo de capacidad contributiva⁷.

Esto es, el ingreso en servicio al igual que el ajuste anual por inflación, son ingresos fictos, los cuales, como mencionó la Corte, son violatorios del principio de proporcionalidad tributaria toda vez que no constituyen la incorporación de una renta real en el patrimonio de los contribuyentes.

⁷ Para conocer el contenido completo del citado criterio, consultarlo al final del capítulo.

6.3.1. Reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Dentro de nuestro sistema jurídico mexicano, la opción más viable para corregir la presente situación, corresponde al Poder Legislativo, quien debe reformar algunos dispositivos de la ley fiscal, en especial lo referente a los artículos 17, 20, fracción XI y 46 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a fin de desaparecer todo aquello referente a ingresos que afecten la liquidez o capacidad de pago de los contribuyentes.

La primer reforma, y podemos decir la más importante, no sólo para efectos del presente trabajo sino en general para todo aquello relacionado con el Impuesto sobre la Renta, es el que la Ley del Impuesto Sobre la Renta grave lo que es la verdadera renta y no todos los ingresos, como se hace desde la reforma de 1980 donde se abandona la descripción de la renta pues desapareció el término de ‘modificación al patrimonio’, provocando así que se dejara de gravar la renta para gravar el ingreso, pero en otro error de nuestros legisladores, no se definió al mismo ; es decir, se debe señalar con precisión el objeto de gravamen de dicho impuesto a fin de gravar sólo aquellos ingreso reales, no fictos ni aparentes.

Derivado de lo anterior, al señalar con claridad el objeto de la ley del impuesto sobre la renta, desaparecen ingresos que no revelan capacidad contributiva. Así mismo, debe desaparecer la mención de ‘ingresos de cualquier otro tipo’, consignada en el artículo 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que, como recordamos, es violatorio del principio de legalidad tributaria señalado en el artículo 31 fracción IV constitucional, para que así no tuviesen justificación ingresos tales como el ajuste anual por inflación, el que a su vez, viola el principio de capacidad contributiva de los sujetos pasivos y por ende, el principio de proporcionalidad tributaria.

6.3.2. Medios de Impugnación.

Otra posible solución, como medio para solucionar la injusticia es buscar la declaración de inconstitucionalidad del Ajuste Anual por Inflación, para esto existen dos caminos, el primero es el Juicio de Amparo contra la norma regulatoria del Ajuste Anual por Inflación, es decir, buscar que se declare vía amparo, la inconstitucionalidad de las normas regulatorias de dicho ingreso.

Esto es, solicitar el amparo y protección de la justicia con el fin de declarar inconstitucional el ajuste anual debido a que viola el artículo 31 fracción IV de la Carta Magna al ignorar el principio de proporcionalidad tributaria; es decir, al ser el ajuste anual un ingreso ficto, que violenta la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, se da la violación al mencionado principio constitucional de proporcionalidad, por lo que procede el Juicio de Amparo Indirecto, en términos de los artículos 103 constitucional y 114 de la Ley de Amparo.

El segundo camino que, aunque es mas largo es mas seguro, es esperar el acto de autoridad en el que nos haga el requerimiento e imposición del crédito fiscal, para que, una vez que se de este primer acto de aplicación, agotemos los medios de impugnación tales como Recurso de Revocación, Juicio de Nulidad para de ahí interponer Juicio de Amparo Directo impugnando tanto el acto reclamado como la propia ley, provocando así que la propia Suprema Corte de Justicia sea la que entre al estudio de la misma.

CONCLUSIONES

1. De la lectura de los artículos 1, 10, 17, 18 y 20 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y ante la omisión de la propia ley en el sentido de no señalar con precisión su objeto de gravamen, podemos concluir que lo que se grava son los ingresos; sin embargo, esto es desafortunado puesto que dicho impuesto lo que debe gravar es la verdadera renta, entendiendo esta como aquello que se incorpora al patrimonio, produciendo una modificación positiva en el mismo.

2. Los conceptos de renta e ingreso no son sinónimos puesto que ingreso es todo aquello que entra al patrimonio de una persona, mientras que la renta son aquellos ingresos que se traducen en un incremento positivo en dicho patrimonio, por lo que, la Ley del Impuesto sobre la Renta, debe ser reformada a fin de señalar su objeto de gravamen, entendiendo que es la renta, para que de esa formase graven los ingresos reales y no se de cabida a los ingresos fictos, irreales.

3. Así mismo, se debe desaparecer la expresión 'de cualquier otro tipo' consignada en el artículo 17 de la ley fiscal puesto que es una violación al Principio de Legalidad Tributaria toda vez que permite a la autoridad hacendaria ser la que determine a placer los hechos imposables de los tributos, los cuales, derivado del mencionado principio, deben consignarse expresamente en la ley y el único facultado para el establecimiento de los mismos es el Poder Legislativo

4. Ahora bien, derivado de la obligación de contribuir del artículo 31 fracción IV constitucional, debemos entender que el fin de la recaudación es el gasto público; sin embargo, el gasto público no debe ser el límite de la recaudación sino la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. Esto es, si las cargas van en función de la aptitud contributiva del pueblo, como consecuencia inmediata el pueblo si contribuye pero a la vez se le permite seguir creciendo económicamente, y con este crecimiento, con el tiempo, mayor será la Recaudación que tenga el Estado.

5. Los hechos imposables de las contribuciones deben ir en función de la capacidad contributiva de los sujetos; es decir, los hechos imposables deben revelar un mínimo de riqueza

6. Para la existencia de capacidad contributiva es necesaria la existencia de capacidad económica; sin embargo, no siempre que hay capacidad económica, hay un reflejo de capacidad contributiva, pues la primera refleja la capacidad para contribuir derivado de un aumento en el patrimonio, pero la segunda refleja la liquidez o capacidad de pago de los tributos.

7. El ajuste anual por inflación es un ingreso acumulable en términos de los artículos 17, 20 y 46 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Esta figura es la misma que antes era conocida como Ganancia Inflacionaria, puesto que conservan la misma definición y la misma naturaleza, solo con cambios significativos en el cálculo de la misma.

8. El ajuste anual por inflación acumulable es un ingreso irreal, ficto pues no grava una auténtica renta; toda vez que atribuyen un supuesto beneficio económico por la inflación que nunca se materializa; es decir, se le atribuye al sujeto pasivo un beneficio derivado del simple hecho de tener deudas a su cargo

9. Al ser un ingreso ficto esto se traduce en que no haya una adecuada valoración de la riqueza del sujeto pasivo con lo cual se violenta el principio de capacidad contributiva y por ende, el principio de proporcionalidad tributaria consignado en el artículo 31 fracción IV constitucional, por lo que debe ser declarado inconstitucional.

10. Como ya quedó precisado, el ajuste anual por inflación un ingreso ficto, que no grava la renta con lo que se violenta el principio de capacidad contributiva. Esta situación se agrava más en las empresas sujetas a Concurso Mercantil porque no obstante se encuentran en el procedimiento concursal precisamente por falta de riqueza, la Ley del Impuesto Sobre la Renta determina que estas empresas perciben ingresos derivados del perdón de sus deudas, no obstante para la ley de Concursos Mercantiles el permitir no cumplir con las deudas es un beneficio al propio contribuyente.

11. El Concurso Mercantil es el procedimiento jurisdiccional al que se somete un comerciante cuando incumple generalizadamente con el pago de sus obligaciones, dicho procedimiento tiene por objeto lograr la conservación de la empresa del comerciante, mediante el convenio que este suscribe con sus acreedores reconocidos.

12. El estado legal de Concurso Mercantil, debe ser declarado mediante sentencia judicial. El concurso mercantil consta de dos etapas sucesivas: conciliación y quiebra. En la etapa de conciliación se busca llegar a un convenio entre deudor y acreedores que tiene por finalidad que el comerciante conserve la administración de su empresa, lograr la rehabilitación de la misma y que el comerciante en concurso pueda cumplir con sus obligaciones pactadas.

13. El principal efecto del concurso mercantil es que, de conformidad con el artículo 88 fracción I de la Ley de concursos Mercantiles, al momento de la declaración de concurso, se tienen por vencidas anticipadamente las deudas del comerciante, con lo cual se cae en el hecho imponible del ajuste anual por inflación, toda vez que dichas deudas se toman para el cálculo del Saldo Promedio Anual de las Deudas, que al ser mayor que el Saldo Promedio Anual de los Créditos, se traduce en un ingreso acumulable.

14. Al otorgar el artículo 88 de la Ley de Concursos Mercantiles el beneficio de dejar de pagar temporalmente las deudas, pero que estas se venzan anticipadamente, se configura el supuesto de los artículos 17, 20 y 46 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, referente al ajuste anual por inflación acumulable, provocando así el concerniente pago del Impuesto por dicho ingreso; lo cual es aberrante, paradójico, pues una ley está otorgando un beneficio y la otra está obligando al pago de un impuesto. Cuando en un mismo sistema jurídico se dan dos o más normas incompatibles, como es el caso, donde se tienen finalidad y objetos distintos, estamos en presencia de lo que doctrinariamente se conoce como 'Antinomia'.

15. Doctrinariamente, la solución para la antinomia en especie, se hace de acuerdo al Criterio de la Forma de la Norma el cual considera que al ser una contradicción entre una

norma imperativa, que es la ley fiscal, y una norma permisiva, como es la ley concursal, entonces la que debe prevalecer es la norma concursal.

16. No obstante lo anterior, jurídicamente, también existen formas de solucionar la antinomia en estudio, ejemplo de esto es la reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta en el sentido de señalar con precisión su objeto de gravamen, dejando así fuera a los ingresos fictos pues no son representativos de renta; esto es, al ser el ajuste anual por inflación un ingreso ficto que vulnera la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, no hay una modificación real al patrimonio, por lo que no se traduce en renta y por consiguiente debe desaparecer.

17. Finalmente, otra solución es acudir a los tribunales federales, por medio del juicio de amparo, en orden de que sea declarado inconstitucional dicho ingreso pues al no haber una adecuada valoración de la aptitud contributiva de los sujetos, se traduce en una violación al principio de proporcionalidad que es un principio constitucional que representa una verdadera garantía para los gobernados.

BIBLIOGRAFÍA

Acosta Romero Miguel et al. “Manual de Concursos Mercantiles y Quiebras” Editorial Porrúa: México, 2002.

Alvarado Esquivel Miguel. “El concepto de Ingreso en la LISR: Análisis Exclusivamente Constitucional” Nuevo Consultorio Fiscal: México, 1999.

Armienta Calderón Gustavo. “Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario”

Barrón Morales Alejandro. “Tratamiento Fiscal de los Intereses 1999”. Ediciones Fiscales ISEF: México, 1999.

Bobbio Norberto. “Teoría General del Derecho Tributario”. Editorial Temis: Colombia, 1992.

Calderón Danel Mario. “Algunas Consideraciones respecto al concepto de ingreso y su acumulación para efectos del Impuesto Sobre la Renta” Instituto Mexicano de Contadores Públicos: México, 1999.

Calvo Nicolau Enrique. “Tratado del Impuesto Sobre la Renta”. Tomo I. Editorial Themis: México, 1999.

Calvo Nicolau Enrique. “Tratado del Impuesto Sobre la Renta”. Tomo II- A. Editorial Themis: México, 1999.

Calvo Ortega Rafael. “Derecho Tributario”. Civitas Ediciones: España, 2000.

Cervantes Ahumada Raúl. “Derecho de Quiebras”. Editorial Herrero: México, 1990.

Código de Comercio. Editorial Porrúa: México, 2002.

Código Fiscal de la Federación. Ediciones Fiscales ISEF: México, 2003.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Editorial Mc Graw Hill: México, 2003.

Corral Moreno Manual. “Estudio Práctico del Impuesto Sobre la Renta para Personas Morales”. Ediciones Fiscales ISEF: México, 2000.

Corral Moreno Manual. “Estudio Práctico del Impuesto Sobre la Renta para Personas Morales”. Ediciones Fiscales ISEF: México, 2002.

Dávalos Mejía Carlos. “Títulos y Contratos de Crédito, Quiebras. Tomo III: Quiebra y Suspensión de Pagos” Editorial Harla: México, 1991.

De la Garza Sergio F. “Derecho Financiero Mexicano”. Editorial Porrúa: México, 1992.

De la Garza Sergio F. “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: México.

De Pina Vara Rafael. “Elementos de Derecho Mercantil Mexicano”. Editorial Porrúa: México, 2002.

Fernández Sagardi Augusto. “Reflexiones para una Reforma del Impuesto Sobre la Renta” Revista El Mercado de Valores: México, 1999.

Flores Zavala Ernesto. “Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas: Los Impuestos” Editorial Porrúa: México, 1993.

García Belsunce Horacio. “Temas de Derecho Tributario”. Editorial Abeledo Perrot: Buenos Aires.

García Bueno Marco César. “El Principio de Capacidad Contributiva, Criterio Esencial para una Reforma Legal”

Garza Servando J. “Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario”. Editorial Cultural: México, 1994.

Instituto de Investigaciones Jurídicas. “Diccionario Jurídico Mexicano”. Editorial Porrúa/ UNAM: México, 1995.

Jarach Dino. “El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo”
Editorial Abeledo Perrot: Buenos Aires, 1982.

Jarach Dino. “Finanzas Públicas y Derecho Tributario” Editorial Abeledo Perrot: Buenos
Aires, 1996.

Jiménez González Antonio. “Lecciones de Derecho Tributario” Editorial ECASA: México,
1991.

Ley de Concursos Mercantiles, 2000.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. Ediciones Fiscales ISEF. México, 2001.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. Ediciones Fiscales ISEF. México, 2003.

López Padilla Agustín. “Exposición Práctica y Comentarios a la Ley del Impuesto Sobre la
Renta”. Tomo I. Dofiscal Editores: México, 1989.

Mankiw Gregory. “Principios de Economía”. Editorial Mc Graw Hill: España, 1998.

Margain Manatou Emilio. “Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano”
Editorial Porrúa: México, 1997

Neumark Fritz. “Principios de la Imposición” Instituto de Estudios Fiscales: Madrid, 1994.

Pérez Becerril. “Presunciones Tributarias en el Derecho Mexicano” Editorial Porrúa: México, 2001.

Pérez de Ayala José Luis et al. “Derecho Tributario” Plaza Universitaria Ediciones: España, 1994.

Pérez Robles Arturo. “Comentarios a la Nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta en materia de Personas Morales” Revista Ars Iuris, Universidad Panamericana: México, 2002.

Porras y López Armando. “Naturaleza del Impuesto Sobre la Renta” Editorial Porrúa: México, 1976.

Quintana Valtierra Jesús et al. “Derecho Tributario Mexicano”. Editorial Trillas: México, 1991.

Reyes Vera Ramón. “La fracción IV del artículo 31 en la constitución Federal Mexicana”. Tribunal Fiscal de la Federación, 45 años al Servicio de México. Tribunal Fiscal de la Federación: México, 1982.

Rodríguez Rodríguez Joaquín. “Derecho Mercantil”. Editorial Porrúa: México, 2001.

Santinelli Grajales Sergio. “Análisis del Ingreso para la Ley del Impuesto Sobre la Renta desde el punto de vista financiero (contable). Errores, injusticias e incongruencias” Nuevo Consultorio Fiscal: México, 1999.

Stuart Mill John. “Principios de Economía Política” Fondo de Cultura Económica: México, 1985

Suprema Corte de Justicia de la Nación. “El Concurso Mercantil y el IFECOM” Suprema Corte de Justicia de la Nación: México, 2002.

ANEXO CAPÍTULO II. CRITERIOS JURISPRUDENCIALES

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. La obligación tributaria a cargo de éstos nace en el momento mismo en que se tienen los ingresos, bien sea en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, como lo establece el artículo 15 del mismo ordenamiento y no como aduce la quejosa, que este impuesto se causa hasta que al término del ejercicio fiscal se determina que hubo utilidades, no es óbice para esta conclusión el hecho de que sean las utilidades las que constituyen la base a la que habrá de aplicarse la tarifa de acuerdo con la cual se determinará el impuesto, así como tampoco la circunstancia de que aun cuando haya ingresos, si no hay utilidad, no se cubrirá impuesto alguno, pues en este caso debe entenderse que esos ingresos, sujetos a las deducciones establecidas por la ley, no produjeron utilidades, están desgravadas, y lo que es más, que esa pérdida fiscal sufrida en un ejercicio fiscal, será motivo de compensación en ejercicio posterior, no es cierto pues, que el Impuesto Sobre la Renta se causa anualmente, ya que, como se dijo, éste se va causando operación tras operación en la medida en que se vayan obteniendo los ingresos; por ende, no es cierto tampoco, como afirma la recurrente, que al realizar pagos provisionales a cuenta del impuesto, se esté enterando un tributo no causado y que ni siquiera se sabe si se va a causar el impuesto que se ha generado, se va causando operación tras operación, ingreso tras ingreso, y el hecho de que de conformidad con el artículo 10 de la ley a comentario sea hasta fin del ejercicio

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

Amparo en revisión 6003/87. Impulsora de Lubricantes Automotrices e Industriales, S.A. de CV. Y otras. 10 de Noviembre de 1988. Unanimidad de 16 votos de los señores Ministros de Silva Nava, Rocha Díaz, Alba Leyva, Azuela Güitron, Díaz Infante, Fernández Doblado, Gordoza Lozano, Moreno Flores, Suárez Torres, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Scmihll Ordoñez y Presidente del Río Rodríguez, el señor Ministro González Martínez, Retiro de la Sesión. Secretario: Filiberto Méndez Gutiérrez.

Amparo en revisión 8456/87. Tecnologías Unidas S.A., 3 de mayo de 1988. Mayoría de 18 votos y 1 en contra. Ponente: Ministro Victoria Adato Green de Ibarra. Secretario: Raúl Melgoza Figueroa.

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, aun cuando no produzca como consecuencia inmediata una entrada de efectivo. Este último supuesto no produce una modificación del patrimonio, aun cuando se produzca al mismo tiempo que la percepción del ingreso. Así, toda enajenación de bienes o prestación de servicio que se celebra por personas físicas o morales, constituye un acto jurídico que reporta ingresos en créditos susceptibles de ser gravados por la ley, pues éstos derivan de contratos sinalagmáticos en los que las partes se obligan a satisfacerse prestaciones recíprocas, independientemente de que dicho derecho de crédito se satisfaga en el momento mismo en que se entrega la cosa o se presta el servicio (operaciones de contado) o se difiere su entrega (operaciones a plazos).

Amparo en revisión 1423/96. Constructora Inmobiliaria del país S.A. de CV. 19 de mayo de 1997. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Mariano Azuela Güitron y José Díaz Romero. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el 10 de junio en curso, aprobó, con el número XCIX/1997, la tesis aislada que antecede, y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, distrito Federal, a 10 de junio de 1997.

ANEXOS CAPÍTULO III. CRITERIOS JURISPRUDENCIALES

Tesis Jurisprudencial Sala Auxiliar SCJN 1969

GASTO PÚBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL.

La circunstancia o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de cómo todos y cada uno de los renglones del Presupuesto de la Nación tiene fines específicos como lo son, comúnmente, la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pago de sueldos, etc. El “gasto público” doctrinaria y constitucionalmente tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre “gasto público” que el importe de lo recaudado por la Federación a través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los Servicios Públicos; sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional “gastos públicos de la Federación”. El anterior concepto material de gasto público será comprendido en su cabal integridad, si se le aprecia también a través de su concepto formal. La fracción III del artículo 65 de la Constitución General de la República estatuye que el

Congreso de la Unión se reunirá el 1º de Septiembre de cada año, para discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cumplirlo; en concordancia con esta norma constitucional, la fracción VII del artículo 73 de la misma Carta Fundamental de la Nación prescribe que el Congreso de la Unión tiene facultad para imponer las contribuciones a cubrir el presupuesto, y el texto del artículo 126 de la citada Ley Suprema dispone que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el Presupuesto o determinado por ley posterior. Estas prescripciones constitucionales fijan el concepto de gastos públicos, y conforme a su propio sentido, tiene esa calidad de determinado en el Presupuesto de Egresos de la Federación, en observancia de lo mandado por las mismas normas constitucionales. El concepto material del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general, a través de la erogación que realice la federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto. Formalmente este concepto de gasto público se da, cuando en el Presupuesto de Egresos de la Nación, esta prescrita la partida, a cuya satisfacción está destinado el impuesto aprobado por el Congreso de la Unión en los términos prescritos por la fracción VII del artículo 73 de la Carta General de la República.

Amparo en revisión 529/62. Transportes de Carga Modelo, S.A. 28 de marzo de 1969. Cinco Votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Delfino Solano Yañez.

Amparo en Revisión 2494/62. Carlos Maciel Espinosa y Coagraviados. 10 de abril de 1969. Cinco Votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Delfino Solano Yañez.

Amparo en Revisión 1528/62. José Cardona Saldaña y Coagraviados. 10 de abril de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Delfino Solano Yañez.

Amparo en Revisión 1553/62. Auto transportes Orendain, S.A. de C.V. 10 de abril de

1969. Cinco Votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Delfino Solano Yañez. Amparo en Revisión 1668/61. Enrique Contreras Valladares y coagraviados. 10 de abril de 1969. Cinco Votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Delfino Solano Yañez. Amparo en revisión 8720/61. Ramón Bascos Olivella. 28 de marzo de 1969. Cinco Votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Delfino Solano Yañez. Amparo en Revisión 325/60. Auto transportes “La Piedad de Cabadas”, S.C.L. 10 de abril de 1969. Unanimidad de Cuatro Votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Delfino Solano Yañez. Amparo en Revisión 5136/58. Mariano López Vargas. 10 de abril de 1969. Unanimidad de Cuatro votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: José Chanes Nieto. Amparo en Revisión 5672/58. Industrias Metálicas Monterrey, S.A. 18 de abril de 1969. Unanimidad de Votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: José Chanes Nieto. Amparo en Revisión 4329/58. Jesús G. Serna Uribe. 6 de mayo de 1969. Unanimidad de Votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magañas Cárdena.

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE DEBEN SALVAGUARDAR LOS.

Al disponer el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, que son obligaciones de los mexicanos “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes” no solo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero este establecido por la ley, segundo, sea proporcional y equitativo, y tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida; es decir, el principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuales son los elementos y supuestos de la obligación tributaria; estos es, los hechos imposables, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto, la base y la cantidad de la prestación; por lo que todos estos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa, en resumen, el principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo adoptado por analogía del derecho penal, “Nullum Tributum sine Lege”.

Jurisprudencia número 1. Informe 1976, Primera Parte, Pleno, p. 481, SCJN, 7ª época.

* Igual contenido encontramos en la jurisprudencia que responde al rubro de:
**IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR
CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.**

Séptima Época, Primera Parte, Pleno SCJN, p. 90

IMPUESTOS, DESTINO DE LOS, EN RELACIÓN CON LOS OBLIGADOS A PAGARLOS.

De acuerdo con el artículo 31 fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo que sea equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnímoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por esos tres requisitos.

Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1954. Tesis 541. p. 1000.

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD, SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES.

La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Amparo en revisión 3098/89. Equipos y Sistemas para la Empresa, S.A. de C.V. 13 de agosto de 1990. Cinco Votos. Ponente: Mariano Azuela Güitron. Secretario: Sergio Novales Castro. Amparo en Revisión 2825/88. Sanko Industrial, S.A. de C.V. 8 de octubre de 1990. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Güitron. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull. Amparo en Revisión 3813/89. María Rocío Blandina Villa Mendoza. 8 de octubre de 1990. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Güitron. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull. Amparo en Revisión 1825/89. Rectificaciones Marina, S.A. de C.V. 23 de noviembre de 1990. Cinco Votos. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull. Amparo en Revisión 1539/90. María del Rocío Cachafeiro García. 13 de diciembre de 1990. Cinco Votos. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull. Tesis de Jurisprudencia 4/91 aprobada por

la Tercera Sala de este alto Tribunal en sesión privada celebrada el 14 de enero de 1991.

Cinco Votos de los señores ministros: Presidente: Salvador Rocha Díaz. Mariano Azuela Güttron, Sergio Hugo Chapital Gutiérrez, Ignacio Magaña Cárdenas y José Antonio Llanos Duarte.

TESIS JURISPRUDENCIAL

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IV CONSTITUCIONAL.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior a los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con

la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Semanario Judicial de la Federación, Apéndice 1917-1985, Primera Parte, Pleno, tesis 98, página 190.

**IMPUESTOS, PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL
ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL**

De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo establece y regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa; implicando además, que se establezca que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, sino que se sustenten en bases objetivas que razonablemente justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

*Amparo directo en revisión 682/97. Matsushita Industrial de Baja California, S.A. de C.V.
14 de agosto de 1995. Mayoría de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario:
Jacinto Figueroa Salmorán. El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el veintiuno
de noviembre en curso, por unanimidad de diez votos de los ministro: presidente en*

funciones Juventino v. Castro y Castro, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitron, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó con el número CXII/1995 (9ª) la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a veintiuno de noviembre de mil novecientos noventa y cinco.

CONTRIBUCIONES. LA POTESTAD PARA DETERMINAR SU OBJETO NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, SINO POR EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

La potestad tributaria implica para el Estado, a través de las autoridades legislativas competentes, la facultad de determinar el objeto de los tributos, involucrando cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo de capacidad contributiva, de ahí que uno de los principios que legitima la imposición de las contribuciones no es precisamente el de generalidad, sino el de la identificación de la capacidad contributiva de los gobernados, por lo que no existe obligación de contribuir si no existe la relativa capacidad contributiva, y consecuentemente, habrá de pagar más quien tiene una capacidad mayor, y menos el que la tiene en menor proporción; todo lo cual descarta la aplicación del principio de generalidad en la elección del objeto del tributo.

Amparo en revisión 2695/96. Inmobiliaria Firpo Fiesta Coap, S.A. de C.V. y coags. 31 de agosto de 1998. Mayoría de diez votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Armando Cortés Galván. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el 19 de noviembre en curso, aprobó, con el número LXXIX/1998, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a diecinueve de noviembre de mil novecientos noventa y ocho.

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS

Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto

Amparo en revisión 1113/95. Servitam de México, S.A. de C.V. 9 de noviembre de 1995.

Unanimidad de diez votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Luz Cueto Martínez. Amparo en revisión 2945/97.

Inmobiliaria Hotelera El Presidente Chapultepec, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999.

Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Humberto Román Palacios, en su ausencia hizo suyo el proyecto Juan

N. Silva Meza. Secretario: Tereso Ramos Hernández. Amparo en Revisión 2269/98. Arrendamientos Comerciales de la Frontera, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Mariano Azuela Güitron. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot. Amparo en revisión 69/98. Hotelera Inmobiliaria de Monclava, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Mayoría de ocho votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Andrés Pérez Lozano. Amparo en revisión 2482/96. Inmobiliaria Bulevares, S.C. y coags. 9 de febrero de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Juan Díaz romero. Secretario: José Luis González. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 109/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

ANEXOS CAPÍTULO IV. DISPOSICIONES APLICABLES

ARTÍCULO 7- B LISR. FRACCIÓN IV.- Para los efectos de la fracción III se considerarán créditos los siguientes:

a) Las inversiones en títulos de crédito, distintos de las acciones, de los certificados de participación no amortizables, de los certificados de depósito de bienes y en general de títulos de crédito que representen la propiedad de bienes. También se consideran incluidos dentro de los créditos, los que adquieran las empresas de factoraje financiero.

Las inversiones en acciones de sociedades de inversión de renta fija y en operaciones financieras derivadas de deuda formarán parte de los créditos a que se refiere el párrafo anterior de esta fracción.

b) Las cuentas y documentos por cobrar, a excepción de las siguientes:

1.- Los que sean a cargo de personas físicas y no provengan de sus actividades empresariales, cuando sean a la vista, a plazo menor de un mes o a plazo mayor si se cobran antes del mes. Se considerará que son a plazo mayor de un mes, si el cobro se efectúa después de 30 días naturales contados a partir de aquél en que se concertó el crédito.

2.-A cargo de socios o accionistas, asociantes o asociados en la asociación en participación, que sean personas físicas o sociedades residentes en el extranjero, salvo que en este último caso, estén denominadas en moneda extranjera y provengan de la exportación de bienes o servicios.

Tampoco se consideran créditos, las cuentas y documentos por cobrar que la fiduciaria tenga a su favor con sus fideicomitentes o fideicomisarios en el fideicomiso por el que se realicen actividades empresariales, que sean personas físicas o sociedades residentes en el

extranjero, salvo que en este último caso, estén denominadas en moneda extranjera y provengan de la exportación de bienes o servicios

3.- A cargo de funcionarios y empleados, así como de los préstamos efectuados a terceros a que se refiere la fracción VIII del artículo 24 de esta Ley.

4.- Pagos provisionales de impuestos y saldos a favor por contribuciones, así como estímulos fiscales.

5.- Enajenaciones a plazo por las que se ejerza la opción prevista en el artículo 16 de esta Ley, de acumular como ingreso el cobrado en el ejercicio, a excepción de las derivadas de los contratos de arrendamiento financiero.

6.- Cualquier cuenta o documento por cobrar cuya acumulación esté condicionada a la percepción efectiva del ingreso.

7.- Los derechos derivados de contratos, que den lugar a exigir contraprestaciones distintas del pago en efectivo, tales como los anticipos para la compra de bienes o servicios.

No se incluirá como crédito el efectivo en caja.

Los títulos valor que se puedan ajustar en los términos del artículo 18 de esta Ley, no se considerarán como créditos para el cálculo del componente inflacionario a que se refiere la fracción III de este artículo.

Las cuentas y documentos por cobrar que deriven de los ingresos acumulables disminuidos por el importe de descuentos y bonificaciones sobre los mismos, se considerarán como créditos para efectos de este artículo, a partir de la fecha en que los ingresos correspondientes se acumulen y hasta la fecha en que se cobren en efectivo, en bienes, en servicios o, hasta la fecha de su cancelación por incobrables. En el caso de la cancelación de la operación que dio lugar al crédito, se cancelará su componente inflacionario, conforme a lo dispuesto en el Reglamento de esta Ley.

ARTÍCULO 7-B LISR. FRACCIÓN V.- Para los efectos de la fracción III de este artículo, se considerarán deudas, entre otras, las derivadas de contratos de arrendamiento financiero, de operaciones financieras derivadas de deuda, las aportaciones para futuros aumentos de capital y los pasivos y reservas del activo, pasivo o capital que sean o hayan sido deducibles. Para los efectos de este artículo, se considera que las reservas se crean o incrementan mensualmente y en la proporción que representan los ingresos del mes del total de ingresos en el ejercicio.

En ningún caso se considerarán deudas las originadas por partidas no deducibles, en los términos de las fracciones I, III, IX y X del artículo 25 de esta Ley, así como los adeudos fiscales.

Se considerará que se contraen deudas por la adquisición de bienes y servicios, por la obtención del uso o goce temporal de bienes o por capitales tomados en préstamo, cuando se dé cualquiera de los supuestos siguientes:

a) Tratándose de la adquisición de bienes o servicios, así como de la obtención del uso o goce temporal de bienes, cuando se dé alguno de los supuestos previstos en el artículo 16 de esta Ley y el precio o la contraprestación, se pague con posterioridad a la fecha en que ocurra el supuesto de que se trate.

b) Tratándose de capitales tomados en préstamo, cuando se reciba parcial o totalmente el capital.

En el caso de cancelación de una operación de la cual deriva una deuda, se cancelará su componente inflacionario, en los términos que señale el Reglamento de esta Ley.

ANEXO CAPÍTULO IV- A. TESIS TRIBUNAL COLEGIADO

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA GANANCIA INFLACIONARIA

Al resolver el juicio de amparo D.A. 632/90, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, resolvió lo siguiente:

... C) Inconforme con tal determinación, la promovente acudió al juicio de nulidad en el que adujo, entre otras cosas, que no existe a su favor ninguna 'ganancia inflacionaria'. Este argumento, aparentemente contradictorio con lo manifestado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se explica porque la sociedad de que se trata no desconoce que contablemente, la aplicación del artículo 7-B, fracción II, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sí arroja ganancia inflacionaria; lo que expresó concretamente, en el juicio fiscal, es que dicha ganancia no es real, sino 'ficticia e ilusoria' y que, por esta razón, no debe considerarse como un ingreso acumulable para efectos del Impuesto sobre la Renta.

QUINTO. Son substancialmente fundados los conceptos tercero y cuarto, sobre los que se expresa, en síntesis, que el artículo 7-B, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es violatorio del artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, al gravar la ganancia inflacionaria sobre una base meramente estimativa, del todo irreal, en contra de lo que estatuye el Art. 15 de la propia ley.

El Art. 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece, en lo conducente:

Art. 1º. Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos: I. Las residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza donde procedan.

El artículo 15 de la propia ley, que se ubica en el título II, capítulo I, denominado ‘de los ingresos’ expresa, en lo que aquí interesa: “Art. 15. Las sociedades mercantiles residentes en el país, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicios, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. La ganancia inflacionaria es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas...”

En este precepto se establece el principio relativo a que es la disminución real del pasivo, no ficticia ni meramente estimativa, la que constituye el hecho generador del impuesto sobre la Renta, en cuanto grava las llamadas ‘ganancias inflacionarias’; incluso, en las dos fracciones que contiene se enumeran diversas hipótesis, entre las cuales no se consideran ingresos, los que obtenga el contribuyente por aumento de capital o con motivo de la revaluación de bienes de su activo fijo y de su capital o de otros conceptos que reflejen el efecto de la inflación en los estados financieros de la sociedad. Lo anterior denota que el concepto de ingreso, para efectos fiscales, no es cualquier beneficio recibido por el causante, sino la percepción de una utilidad en forma real y objetiva.

El artículo 7-B de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, dice así, en lo aplicable:”art 7-B. Las Sociedades Mercantiles y las Personas Físicas que realicen Actividades Empresariales determinarán mensualmente los intereses y la ganancia o pérdida inflacionaria, acumulable o deducible, como sigue: I. De los intereses a favor... II. De los intereses a cargo, en los términos del Art. 7-A de esta ley, devengados en cada uno de los meses del ejercicio, se restará el componente inflacionario de la totalidad de las deudas, inclusive las que no generen intereses. El resultado será el interés deducible. Cuando el componente inflacionario de las deudas sea superior a los intereses devengados a cargo, el resultado será la ganancia inflacionaria acumulable. No se acumulará la ganancia

inflacionaria derivada de las deudas contratadas con fondos o fideicomisos de fomento del gobierno federal. III. El componente inflacionario de los créditos o deudas se calculará multiplicando el factor de ajuste mensual por el saldo promedio mensual de los créditos o deudas contratadas con el sistema financiero, adicionado con el saldo promedio de los demás créditos o deudas. Para los efectos del párrafo anterior, el saldo promedio mensual de los demás créditos o deudas será la suma del saldo al inicio del mes y el saldo al final del mismo, dividida entre dos. Adicionalmente se incluirán en el cálculo del saldo promedio los intereses devengados no pagados o no percibidos en el propio mes. Para calcular el componente inflacionario, los créditos o deudas en moneda extranjera se valuarán a la paridad existente en el primer día del mes...”

Conforme a este artículo, el procedimiento para determinar la ganancia inflacionaria no toma en cuenta que se haya obtenido un ingreso real, o lo que es lo mismo, que exista la disminución real de las deudas, al a que alude el Art. 15 de la ley en comento; esto es así por que la forma de calcular la ganancia inflacionaria es con base en la aplicación del componente inflacionario, que se calcula multiplicando el factor de ajuste mensual, pro el saldo promedio de los créditos o deudas contratadas con el sistema financiero; componente que por estar referido a promedios arroja un resultado ‘estimado’ y no real; lo cual resulta violatorio del artículo 31, fracción IV de la Carta Magna, porque en tales condiciones, es posible que el causante, al efectuar el cálculo que se detalla en el indicado artículo 7-B, fracción II, obtenga una ganancia inflacionaria, sin que exista la disminución real de sus deudas, y pese a ello, estará obligado a pagar el impuesto sobre dicha ganancia inflacionaria, con lo cual se quebrantan los requisitos de equidad y proporcionalidad que todo impuesto debe de cumplir.

Es aplicable al caso, por analogía la jurisprudencia publicada en el Informe de Labores de 1986, primera parte, pleno pp. 643 y 644, denominada “Impuesto sobre la Renta, los artículos del 47 A al 47 G de la ley del, que establecen la tasa sobre utilidades brutas extraordinarias, infringen la garantía de legalidad decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1976” en la parte en que se declara la inconstitucionalidad de ese tributo por le hecho de que, en algunos casos, existe “... la obligación de pagar un impuesto sobre una utilidad bruta extraordinaria meramente estimada, conforme al procedimiento establecido en los preceptos citados pero que fuera inexistente, lo que resulta contrario a la garantía de legalidad prevista en la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución.

Como en el oficio impugnado ante la sala responsable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público exige a la quejosa que acumule en su totalidad la ganancia inflacionaria derivada del crédito concedido por BANOBRAS, en términos del artículo 7-B, fracción III y V de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y ya se ha visto que este precepto es inconstitucional, esto basta para otorgar el amparo solicitado y hace estéril el análisis de los restantes conceptos violación.

Por lo expuesto y con fundamento en los artículos 76 a 80, 184, 190 y relativos a la Ley de Amparo, se resuelve:

ÚNICO. La justicia de la Unión ampara y protege a COMPAÑÍA OPERADORA DE TEATROS, S.A., en contra de la Tercera Sala regional Metropolitana del Tribunal Fiscal de la Federación, por el acto que se precisa en el resultando primero de esta ejecutoria.

Notifíquese con testimonio de esta resolución, devuélvanse los autos a la sala de su origen y, en su oportunidad, archívese este asunto.

Así, por unanimidad de votos de los señores magistrados, presidente Carlos Amado Yáñez, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia (ponente) y Ma. Antonieta Azuela de Ramírez, lo resolvió el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Firman los CC: Magistrados con la intervención del Secretario de Acuerdos que autoriza y da fe.

ANEXO CAPÍTULO VI. CRITERIO JURISPRUDENCIAL

RENTA. EL ARTÍCULO 78-A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA AL GRAVAR UN INGRESO FICTO.

Dicho precepto al establecer: “Para los efectos de este capítulo los ingresos en servicios por préstamos obtenidos por los trabajadores con motivo de la prestación de un servicio personal subordinado, se determinarán aplicando al importe de dichos préstamos una tasa equivalente a la diferencia entre la tasa pactada y la tasa que se establezca anualmente en la Ley de Ingresos de la Federación.- Los ingresos a que se refiere este artículo se consideran obtenidos mensualmente y se determinarán aplicando al total del préstamo, disminuido con la parte que del mismo se haya reembolsado, la tasa que resulta conforme al párrafo anterior en la parte que corresponda al mes de que se trate”, transgrede el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Federal, en razón de que describe como hecho imponible del tributo la recepción por el contribuyente de un servicio de financiamiento al que incorrectamente conceptúa como ingreso, cuando en realidad no constituye la incorporación de una renta real y disponible para el sujeto pasivo, resultando ficticio ya que no modifica su patrimonio, no tiene existencia verdadera y objetiva para el contribuyente y, por consiguiente, no es indicativo de capacidad contributiva

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el 17 de mayo del 2001, aprobó, tonel número 72/200, la tesis jurisprudencial que antecede. México, D. F. a 17 de mayo del 2001.