

CAPÍTULO 3.

ANÁLISIS CONSTITUCIONAL.

3.1.- UN PUNTO DE PARTIDA; 3.2.- CONCEPTOS GENERALES, 3.2.1.- INGRESO E INGRESO ACUMULABLE, 3.2.2.- RENTA, 3.2.3.- DEDUCCIÓN; 3.3.- RESUMEN DE LOS MOTIVOS QUE JUSTIFICARON LA NUEVA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, 3.3.1.- EXPOSICIÓN DE MOTIVOS; 3.4.- ESTRUCTURA DE LAS DEDUCCIONES EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE PARA PERSONAS MORALES; 3.5.- ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IX LISR; 3.6.- EJEMPLO PRÁCTICO; 3.7.- VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA; 3.8.- QUEBRANTAMIENTO DE LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA.

3.1.- UN PUNTO DE PARTIDA.

Ya que hemos realizado un análisis del principio de capacidad contributiva, que en nuestro sistema jurídico es denominada proporcionalidad, y de la relación jurídico tributaria, en el presente capítulo nos daremos a la tarea de realizar un análisis constitucional de la fracción IX del artículo 31 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente. Este análisis tiene por objeto demostrar la inconstitucionalidad de dicha disposición, ya que violenta el principio de capacidad contributiva y quebranta la relación jurídico tributaria que debe prevalecer en todas las disposiciones fiscales.

En el desarrollo de nuestro análisis, haremos un breve resumen de los motivos que justificaron la creación de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, para estudiar si estos motivos son reales o simplemente el legislador tributario disfraza de cualquier manera la recaudación que no respeta los principios constitucionales. Es triste observar que nuestras disposiciones fiscales carecen de fuerza constitucional y con mayor razón la ley que se analiza en este trabajo de investigación, ya que el impuesto sobre la renta es el que más recaudación representa en nuestro país.

3.2.- CONCEPTOS GENERALES.

Creemos conveniente repasar de una manera breve algunos conceptos fundamentales que se relacionan con el presente análisis. Es importante abordar estos conceptos, ya que el análisis técnico que se lleva a cabo en el presente capítulo involucra algunos términos que deben quedar claros para que de esta manera se comprenda en su totalidad el análisis que se realiza. En el estudio que se lleva a cabo es menester dejar en claro conceptos tales como ingreso, ingreso acumulable, renta y deducción.

3.2.1.- INGRESO E INGRESO ACUMULABLE.

Consideramos muy oportuno el estudiar el concepto de ingreso junto con el de ingreso acumulable, ya que nuestro sistema jurídico, específicamente la Ley del Impuesto Sobre la Renta, contempla estos dos términos. Es importante mencionar que aunque la ley que analizamos se denomina Ley del Impuesto Sobre la Renta, el verdadero objeto de este impuesto es el ingreso. “De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los sujetos de este impuesto son las personas físicas y morales, residentes en México o en el extranjero, respecto de los ingresos que ahí se señalan... como puede apreciarse, el ingreso es el objeto del impuesto sobre la renta....”¹⁵³ Gerardo Gil Valdivia también sustenta nuestro dicho, al afirmar en la Enciclopedia Jurídica Mexicana que el ingreso “...es el concepto que sirve de base para el establecimiento del impuesto sobre la renta.”¹⁵⁴ El objetivo de esta investigación no es realizar una crítica a esta situación que consideramos incorrecta, ya que el verdadero objeto del impuesto sobre la renta debería ser la renta misma, aún así consideramos conveniente expresar nuestra postura.

Existen diferentes criterios respecto a lo que debe considerarse como ingreso, pero con diferencias que pueden ser muy importantes. Probablemente lo primero debería ser presentar la diferencia entre

¹⁵³ Calderón Danel, Mario. Algunas consideraciones respecto al concepto de ingreso y su acumulación para efectos del impuesto sobre la renta, Ed. Instituto Mexicano de Contadores Públicos A. C., México, 1ª Edición, 1994, p. 11.

¹⁵⁴ Valadéz, Diego (*director*). Enciclopedia Jurídica Mexicana. Tomo IV, Ed. Porrúa, UNAM, México, 2ª Edición, 2004, p. 536.

ingreso y entrada de efectivo, sin embargo para ellos es necesario definir, o por lo menos tratar de hacerlo, el concepto de ingreso.

Podría decirse que existen las dos diferentes posturas siguientes, respecto a la definición de ingreso:

- a) Toda cantidad que incremente el patrimonio de la sociedad, pero derivado de las operaciones o actividades llevadas a cabo por la misma y no las que deriven de partidas que afecten directamente el capital contable de la sociedad.
- b) Toda cantidad que incremente el patrimonio de la sociedad, sin importar si proviene o no de operaciones efectuadas por la empresa. Bajo esta interpretación, quedan incluidas las cantidades obtenidas por la sociedad por aumento de capital, por pago de la pérdida por sus accionistas, por primas obtenidas por la emisión de acciones, etc...¹⁵⁵

Nosotros, apegándonos a nuestro sistema jurídico, nos inclinamos por la primera postura. La Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, nos enumera los conceptos que serán considerados como ingresos para las personas morales y los que no se consideran ingresos:

Artículo 17. Las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste anual por inflación acumulable

¹⁵⁵ Calderón Danel, Mario. Op. Cit., p. 12.

es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.

Para los efectos de este Título, no se consideran ingresos los que obtenga el contribuyente por aumento de capital, por pago de la pérdida por sus accionistas, por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad o por utilizar para valuar sus acciones el método de participación ni los que obtengan con motivo de la revaluación de sus activos y de su capital.

Las personas morales residentes en el extranjero, así como cualquier entidad que se considere como persona moral para efectos impositivos en su país, que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, acumularán la totalidad de los ingresos atribuibles a los mismos. No se considerará ingreso atribuible a un establecimiento permanente la simple remesa que obtenga de la oficina central de la persona moral o de otro establecimiento de ésta.

No serán acumulables para los contribuyentes de este Título, los ingresos por dividendos o utilidades que perciban de otras personas morales residentes en México. Sin embargo, estos ingresos incrementarán la renta gravable a que se refiere el artículo 16 de esta Ley.¹⁵⁶

Ahora bien, basándonos en la lectura del numeral en comento, es importante mencionar que no todos los ingresos son los que nuestra ley considera como ingresos acumulables; inclusive, también hace la aclaración de que existirán algunos conceptos que no se considerarán como ingresos. Es

¹⁵⁶ Ley del Impuesto Sobre la Renta.

por esto que podemos dividir a los ingresos en ingresos acumulables e ingresos no acumulables. No obstante, sean acumulables o no, siguen siendo ingresos. En las siguientes líneas presentaremos algunos conceptos de ingreso y posteriormente puntualizaremos la diferencia entre ingreso e ingreso acumulable.

Habiendo realizado las aclaraciones anteriores, exponamos algunas otras definiciones de ingreso. Marcos Kaplon en la Enciclopedia Jurídica Mexicana nos dice que el ingreso “es lo percibido por un individuo, o por una colectividad, en tanto agentes económicos, como el fruto del capital o remuneración del trabajo...”¹⁵⁷ También podemos considerar al ingreso como la “suma de dinero que percibe un sujeto económico, derivada de los servicios productivos prestados por el o por sus bienes...son también el total de sueldos, rentas y productos de toda clase que se obtienen mensual o anualmente.”¹⁵⁸ Ingresos son “los incrementos brutos del activo o las disminuciones brutas del pasivo (o una combinación de ambas cosas) obtenidos de la entrega o la producción de bienes, de la prestación de servicios o de otras actividades lucrativas realizadas por la empresa durante un período.”¹⁵⁹

Todas las definiciones que hemos expuesto nos parecen correctas, ya que nos aportan una idea clara de lo que debe entenderse por ingreso. No obstante lo anterior, y para finalizar con este pequeño análisis del ingreso, creemos conveniente hacer mención de que para efectos de nuestro sistema jurídico y específicamente en lo concerniente al impuesto sobre la renta, solo se consideran ingresos para las personas morales los que enumera el artículo que hemos transcrito en la página anterior y los que señala el artículo 20 de la misma ley, denominándolos como otros ingresos. El artículo 17, divide a los ingresos en acumulables y no acumulables. Ambos son ingresos, y la diferencia, como su nombre lo indica es si el ingreso será objeto del impuesto sobre la renta o no. Es decir, cuando la ley en comento se refiera a algunos conceptos como ingresos acumulables, será porque dichos ingresos se

¹⁵⁷ Valadéz, Diego (*director*). *Op. Cit.*, p. 535.

¹⁵⁸ De Santo, Víctor. *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas, Sociales y de Economía*, Ed. Universidad, Argentina, 1ª Edición, 1996, p. 506.

¹⁵⁹ Calderón Danel, Mario. *Op. Cit.*, p. 14.

encuentran gravados por el impuesto en comento, a contrario sensu, cuando la ley se refiera a ingresos no acumulables, dichos ingresos no se toman en cuenta para acumular el impuesto sobre la renta. De esta manera podemos observar la diferencia entre ingreso e ingreso acumulable. El ingreso puede definirse con cualquiera de los conceptos que hemos presentado en el presente subtítulo. Para saber cuales son los ingresos que las personas morales pueden percibir en nuestro país, basta dar lectura al artículo 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y al numeral 20 del mismo ordenamiento en donde se enumeran conceptos que la ley denomina otros ingresos. Ahora bien, los ingresos acumulables, serán aquellos que la ley en comento, en los numerales que hemos mencionado, expresamente les da esta categoría ya que estos ingresos son objeto del impuesto sobre la renta. Es así, que ingreso será toda la entrada de efectivo, bienes, servicios, créditos o de cualquier otro tipo que perciba la persona moral; el ingreso acumulable será la entrada en efectivo, bienes, servicios, crédito o de cualquier otro tipo que perciba la persona moral y que la Ley del Impuesto Sobre la Renta los considere como objeto para acumular el impuesto sobre la renta.

3.2.2.- RENTA.

Ahora bien, ya que hemos expuesto algunas definiciones del concepto de ingreso, y antes de entrar al análisis de la renta, es preciso apuntar que muchos confunden estos términos al considerarlos como sinónimos. Es imposible considerar que ingreso y renta son la misma cuestión, ya que como hemos expuesto en líneas anteriores, el ingreso es aquella entrada en efectivo, en bienes o en servicios, en crédito o de cualquier otro tipo, mientras que la renta es ese verdadero cambio positivo en el haber patrimonial del sujeto o de la empresa. No debemos confundir estos dos términos, ya que el hecho de percibir un ingreso, no determina que hay un cambio positivo en el haber patrimonial del contribuyente, ya que dicho ingreso puede ser resultado de un crédito para pagar una deuda; entonces el ingreso por sí mismo no denota riqueza.

Habiendo hecho las aclaraciones anteriores, estudiemos que es la renta. “Del latín *reddita*, utilidad o beneficio que rinde una cosa o lo que de ella se cobre.”¹⁶⁰ De esta definición entendemos que la renta es aquella utilidad, es decir, la ganancia que se obtiene.

“En Italia, Garelli define a la renta como la riqueza total producida durante un periodo de tiempo y que representa una acción neta en el patrimonio del valor del propietario.”¹⁶¹ Esta definición cataloga a la renta como la riqueza total, es decir, volvemos a encontrar la distinción de renta e ingreso, ya que un ingreso aislado no puede denotar de ninguna manera la riqueza total de un individuo. “García Belsunce dice que la renta es la riqueza nueva material producida o susceptible de serlo, que fluye de una fuente productiva durable y que se expresa en términos monetarios.”¹⁶² “Para Seligman, renta es aquello que ingresa a un individuo sobre todos los gastos necesarios de adquisición y que está disponible para su propio consumo.”¹⁶³ Esta definición nos deja claro el concepto de renta, ya que la considera como aquella cantidad subsistente a todos los gastos necesarios y que esta disponible para que el individuo que se trate la utilice para su consumo.

Habiendo expuesto estas definiciones creemos que se entiende la diferencia entre ingreso y renta.

3.2.3.- DEDUCCIÓN.

Ahora bien, para finalizar el presente título, estudiemos lo que significa deducción. En primer lugar es importante mencionar, que existen deducciones fiscales y contables.

“La Ley del Impuesto Sobre la Renta no define expresamente qué es una deducción,...Las deducciones de carácter contable son muy diferentes a las deducciones de carácter fiscal, ya que contablemente pueden hacerse

¹⁶⁰ Valadéz, Diego (*director*). *Op. Cit.*, Tomo VI, p. 214.

¹⁶¹ *Ibid.*, p. 215.

¹⁶² *Loc. Cit.*

¹⁶³ *Loc. Cit.*

todas las deducciones que se obtuvieron por gastos de la compañía, de la persona moral o física, en tanto que, para efectos fiscales, deberán cumplir con los requisitos que plantea...la Ley del Impuesto Sobre la Renta.”¹⁶⁴

Hechas estas aclaraciones, expondremos algunas definiciones de deducción o deducir. Deducir es “...restar, rebajar, descontar una cantidad de otra.”¹⁶⁵ Deducir es “...restar, rebajar, descontar alguna partida de una cantidad.”¹⁶⁶ “El término deducción es definido por Eric L. Kohler como cualquier costo o gastos cargados contra los ingresos.”¹⁶⁷ Todas estas definiciones conservan un mismo sentido: la deducción es restar una cantidad a otra.

Las definiciones que hemos expuesto nos dan un panorama amplio y correcto de lo que debemos entender por deducción en el sentido gramatical y contable, refiriéndonos a la última de ellas. Ahora bien, como comentábamos en líneas anteriores, la Ley del Impuesto Sobre la Renta no define lo que debemos entender como deducción, y por lo consiguiente, no se tiene un concepto de deducción para las personas morales; solo enumera cuáles son las deducciones autorizadas para estas personas jurídicas; nos establece requisitos para llevar a cabo estas deducciones y posteriormente enumera los conceptos que no son deducibles. En títulos posteriores, se presenta un esquema general del capítulo concerniente a las deducciones para las personas morales. No obstante lo anterior, presentamos la siguiente definición de deducción, la cual es aplicable a nuestro sistema jurídico: “En el ámbito fiscal y, específicamente, para efectos de ISR se considera como deducción o partidas deducibles: “aquellas partidas que permite la ley restar de los ingresos acumulables del contribuyente para así conformar la base gravable sobre la cual el impuesto se paga.”¹⁶⁸

¹⁶⁴ Ibid., Tomo III, p. 58.

¹⁶⁵ De Santo, Víctor. *Op. Cit.*, p. 315.

¹⁶⁶ Palomar de Miguel, Juan. *Diccionario para Juristas*, Ed. Mayo Ediciones S. de R. L., México, 1ª Edición, 1981, p. 387.

¹⁶⁷ Plascencia Rodríguez, José Francisco. *Las Deducciones en ISR: un análisis del requisito de su estricta indispensabilidad*, Nuevo Consultorio Fiscal, Núm. 169, 1ª Quincena Septiembre de 1996, Fondo Editorial F. C. A., UNAM, p. 32.

¹⁶⁸ Loc. Cit.

De esta manera se ha analizado a grandes rasgos lo que debe entenderse por ingreso, ingreso acumulable, renta y deducción.

3.3.- RESUMEN DE LOS MOTIVOS QUE JUSTIFICARON LA NUEVA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

En este título estudiaremos algunos de los motivos de la creación de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Antes de dar inicio al estudio de este título, es importante apuntar que del análisis exhaustivo del texto de la exposición de motivos para la creación de la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, no encontramos ningún punto que se relacione con la disposición que analizamos, inclusive, este texto solo dedica escasas líneas al tema de las deducciones para las personas morales y estas líneas se refieren a cuestiones que no se relacionan con lo que en este trabajo de investigación se analiza. No obstante lo anterior, analizaremos los motivos generales de la creación del ordenamiento en comento.

Creemos conveniente abordar el tema de la exposición de motivos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; no obstante lo anterior, no es objetivo de esta investigación el analizar o criticar la creación de una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta; simplemente nos parece oportuno estudiar la exposición de motivos y relacionarlos en cuanto sea posible, con la disposición que en este capítulo se analiza. Tratamos de demostrar que el legislador tributario, muchas veces trata de atribuirle constitucionalidad a disposiciones que realmente no la poseen.

Antes de enumerar los motivos que consideramos más importantes, se presenta a continuación un breve resumen del proceso de la creación de este cuerpo normativo:

1. El Presidente de los Estados Unidos Mexicanos Vicente Fox Quesada entrega las Iniciativas que integran la Propuesta de la Nueva Hacienda Pública.
2. Dictaminada y aprobada en la Cámara de Diputados con 458 votos en pro y 19 abstenciones, el sábado 29 de Diciembre de 2001.¹⁶⁹

¹⁶⁹ Gaceta Parlamentaria, año V, número 910, sábado 29 de diciembre de 2001.

3. Minuta de la Cámara de Senadores, con modificaciones del decreto enviado por la Cámara de Diputados.
4. Aprobado en lo general en la Cámara de Diputados con 458 votos en pro, 3 en contra y 1 abstención, el domingo 30 de diciembre de 2001.¹⁷⁰
5. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el martes 1 de enero de 2002.

3.3.1.- EXPOSICIÓN DE MOTIVOS.

Como se menciona en líneas anteriores, en este subtítulo nos damos a la tarea de exponer algunos de los motivos que justificaron la creación de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Vigente.

Comencemos por exponer algunos de los motivos que el Ejecutivo Federal presenta al H. Congreso de la Unión para someter a su consideración la iniciativa de Decreto que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, entre ellas la Ley del Impuesto Sobre la Renta. A esta iniciativa, el Ejecutivo Federal la denomina “Nueva Hacienda Pública Distributiva”:

- La Nueva Hacienda Pública Distributiva que pongo a consideración de este Honorable Congreso va encaminada no sólo a tener una economía más estable y competitiva, sino también y sobre todo, a tener una sociedad más justa y más humana.
- La ‘Nueva Hacienda Pública Distributiva’ que proponemos responde ampliamente a las exigencias y a las prioridades que nos marcaron los ciudadanos.
- La Reforma Presupuestal sienta bases jurídicas sólidas...
- En un estado de derecho como al que aspiramos los mexicanos...

¹⁷⁰ Gaceta Parlamentaria, año V, número 911, domingo 30 de diciembre de 2001.

- Con este nuevo sistema tributario se tendrá un México más justo al recaudar más y mejor, entendiéndose por esto que sean contribuciones equitativas y pagadas por todos los mexicanos de manera proporcional a su capacidad contributiva, facilitando su pago con un sistema más simple...
- Por su parte, el nuevo gobierno se compromete a construir una relación Estado-Sociedad, en la que la premisa del cumplimiento fiscal parta, no de lo que las personas le deben al fisco, sino de lo que todos los mexicanos le debemos a México.
- Apoyar a la inversión, el ahorro y el empleo.
- Facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.¹⁷¹

Estos son algunos de los puntos que el Ejecutivo Federal expone para la creación de la “Nueva Hacienda Distributiva”. Haciendo un resumen de estos motivos, el Ejecutivo Federal hace referencia a una reforma fiscal que permita alcanzar una economía competitiva; esta reforma contará con bases jurídicas sólidas dignas del Estado de Derecho en el que vivimos. Hace referencia también al principio de capacidad contributiva, el cual prevalecerá al momento en que el contribuyente cumpla con la obligación fiscal; de igual manera, esta exposición de motivos se refiere a la relación Estado – Sociedad, que podemos equiparar a la relación tributaria, en la que los sujetos de esta relación tenemos obligaciones recíprocas por el bien de nuestro país. Hace también hincapié en facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales. En títulos posteriores retomaremos estos puntos y los contrastaremos con la disposición que en el presente capítulo se analiza.

A continuación enumeramos algunos de los motivos que el Ejecutivo Federal expone al H. Congreso de la Unión para crear la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta:

¹⁷¹ Loc. Cit.

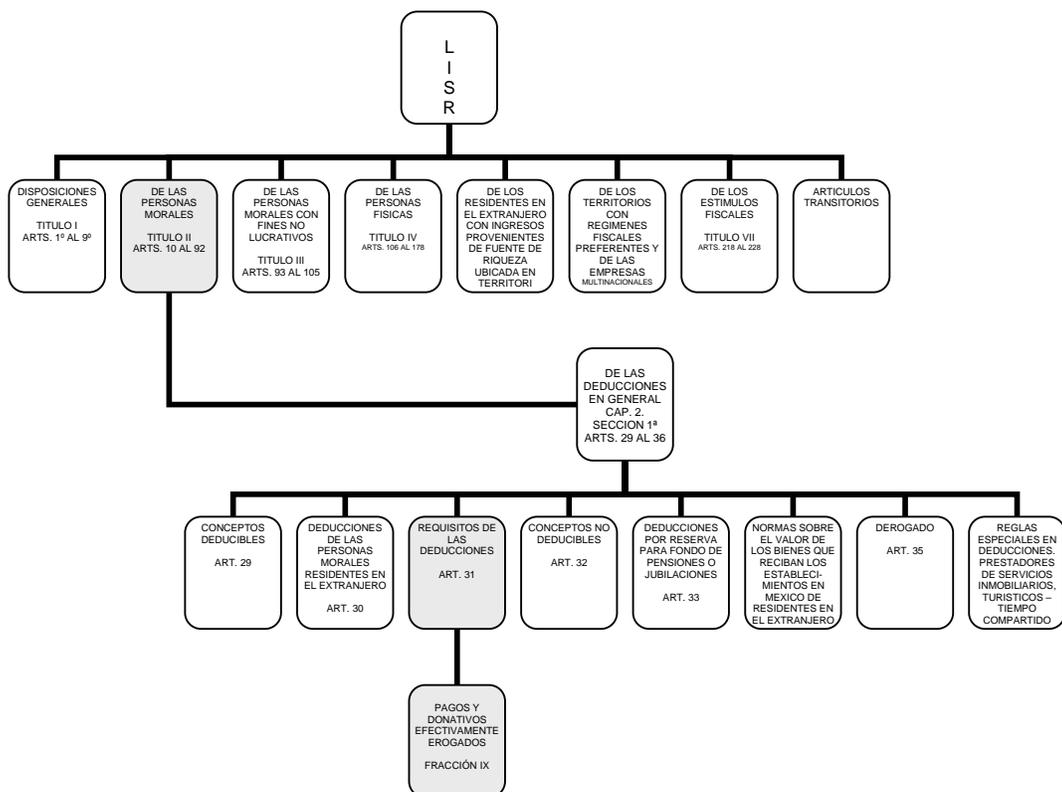
- Crecimiento equitativo y estable en la recaudación de dicho gravamen.
- Es por lo anterior, que el impuesto sobre la renta empresarial actualmente vigente contiene deficiencias estructurales de eficiencia, equidad y simplicidad que deben ser corregidas en el marco de la reforma fiscal hacendaria.
- Para corregir las distorsiones en el funcionamiento del sistema, se requiere que el mismo contenga instrumentos bien orientados para fortalecer la inversión de las empresas...
- Así, cualquier reforma hacendaria que se instrumente requiere, necesariamente, de un alto grado de generalidad y de simplificación que permita al contribuyente acceder fácilmente al cumplimiento de sus obligaciones fiscales...¹⁷²

En el texto original de la exposición de motivos podemos constatar que no hay muchos puntos referentes a las personas morales, de igual manera y como lo hemos comentado en líneas anteriores, la disposición que se analiza, no es ni siquiera mencionada en dicha exposición de motivos; la mayor parte de este texto trata temas acerca de las personas físicas. No obstante lo anterior, hemos presentado los puntos que consideramos más importantes. A manera de resumen, podemos observar que el Ejecutivo Federal hace mención a un gravamen que respeta principios de justicia tributaria, se refiere a un sistema eficiente, cuyas disposiciones permitan la inversión. De la misma manera, se refiere a una reforma hacendaria en la que el contribuyente encuentre facilidad en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. En títulos posteriores retomaremos estos puntos y los confrontaremos con la disposición que analizamos en el presente capítulo.

¹⁷² Loc. Cit.

3.4.- ESTRUCTURA DE LAS DEDUCCIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE PARA PERSONAS MORALES.

En este título realizaremos un esquema muy sencillo para ubicar la disposición que analizamos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.



Explicaremos este sencillo esquema. En el primer nivel encontramos la abreviatura de Ley del Impuesto Sobre la Renta, ya que la disposición que analizamos se encuentra contenida en este cuerpo normativo. En el segundo nivel encontramos los siete títulos en los que se divide la ley en comento; de igual manera se esquematiza la parte correspondiente a los artículos transitorios. En el tercer nivel se esquematiza el capítulo segundo, sección primera del segundo título de la ley, ya que la disposición que analizamos se encuentra contenida en dicha sección denominada “De las Deducciones en General”. Posteriormente, en el cuarto nivel se esquematiza el esquema general de la sección que analizamos; dicha sección se compone de ocho capítulos. Por último, en un quinto nivel encontramos la fracción IX del artículo

31 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Esta fracción es la que analizamos y que comenzamos a comentar en el siguiente título.

3.5.- ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IX LISR.

En el presente título estudiaremos el contenido de la fracción IX del artículo 31 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para que en títulos posteriores realicemos un análisis constitucional de esta disposición. Es preciso mencionar que la fracción en comento vigente, no conserva la misma redacción que observábamos en el texto original de esta nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta. La disposición que analizamos en el presente capítulo, es la correspondiente al texto vigente de la ley, la cual entró en vigor el 1º de Enero de 2003; no obstante, se presenta la redacción que esta disposición presentaba en el texto original del cuerpo normativo en comento, el cual entra en vigor el 1º de Enero de 2002:

Artículo 31. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

...IX. Tratándose de pagos que a su vez sean ingresos de contribuyentes personas físicas, de los contribuyentes a que se refieren el Capítulo VII de este Título, así como de donativos, éstos sólo se deduzcan cuando hayan sido efectivamente erogados en el ejercicio de que se trate. Sólo se entenderán como efectivamente erogados cuando hayan sido pagados en efectivo, en cheque girado contra la cuenta del contribuyente, mediante trasposos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa, o en otros bienes que no sean títulos de crédito.¹⁷³

A continuación presentamos la redacción de la disposición vigente, que entró en vigor el 1º de Enero del 2003, para mencionar de manera breve las diferencias con el original y posteriormente el contenido de la fracción que se analiza:

¹⁷³ Diario Oficial de la Federación, Martes 1º de Enero de 2002, Segunda Sección, Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Artículo 31. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

IX. Tratándose de pagos que a su vez sean ingresos de contribuyentes personas físicas, de los contribuyentes a que se refieren el Capítulo VII de este Título, así como de aquéllos realizados a los contribuyentes a que hace referencia el último párrafo de la fracción I del artículo 18 de esta Ley y de los donativos, éstos sólo se deduzcan cuando hayan sido efectivamente erogados en el ejercicio de que se trate. Sólo se entenderán como efectivamente erogados cuando hayan sido pagados en efectivo, mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa, o en otros bienes que no sean títulos de crédito. Tratándose de pagos con cheque, se considerará efectivamente erogado en la fecha en la que el mismo haya sido cobrado o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración. También se entiende que es efectivamente erogado cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.

Cuando los pagos a que se refiere el párrafo anterior se efectúen con cheque, la deducción se efectuará en el ejercicio en que éste se cobre, siempre que entre la fecha consignada en la documentación comprobatoria que se haya expedido y la fecha en que efectivamente se cobre dicho cheque no hayan transcurrido más de cuatro meses.¹⁷⁴

¹⁷⁴ Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Con la lectura de la disposición original y la vigente, podemos observar que la redacción muestra varias diferencias: la disposición vigente contempla más pagos que a la vez son ingresos para algunos contribuyentes; la disposición original se refiere a los pagos que a la vez sean ingresos de personas físicas, de los contribuyentes que pertenecen al régimen simplificado y también hace mención de los donativos. El texto vigente, además de contemplar estos conceptos, estipula dos más, que son referentes a los ingresos que las sociedades o asociaciones civiles perciben por la prestación de servicios personales independientes y los ingresos que los organismos descentralizados, los concesionarios, permisionarios o empresas autorizadas perciben por la prestación del servicio de suministro de agua potable para uso doméstico o de recolección de basura doméstica; también hace mención de los donativos. Ahora bien, las dos disposiciones establecen que estos conceptos sólo serán deducibles cuando sean efectivamente erogados en el ejercicio que se trate. La segunda diferencia que encontramos entre estas disposiciones es la manera de realizar estas erogaciones. El texto original establece que estos pagos se considerarán efectivamente erogados cuando se paguen en efectivo, con cheque con abono en cuenta del beneficiario, traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa o mediante otros bienes que no sean títulos de crédito. Ahora bien, el texto vigente está redactado en los mismos términos que el original, salvo en lo dispuesto por el cheque con abono en cuenta del beneficiario. La disposición vigente contempla los pagos realizados con cheque y estipula que estos pagos se considerarán efectivamente erogados cuando se cobren o cuando se transmitan a un tercero, excepto cuando esta transmisión sea en procuración. Asimismo, encontramos otra diferencia en la redacción, ya que la nueva disposición establece que los pagos a los que se hace mención se considerarán efectivamente erogados cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones. Por último, la disposición vigente establece que cuando los pagos se hagan con cheque, la deducción se efectuará en el ejercicio en que este cheque se cobre y establece la limitante para dicha deducción: que de la fecha de expedición y la del cobro no transcurran más de cuatro meses.

Para continuar con el estudio de esta disposición, identifiquemos a los contribuyentes que en ella se mencionan en el articulado de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; nos referimos a aquellos contribuyentes a quienes se les hacen ciertos pagos y que estos pagos al a vez, son ingresos acumulables para dichos contribuyentes.

El primer contribuyente que se menciona en esta disposición es la persona física. En la Ley del Impuesto Sobre la Renta, tal como se puede observar en el esquema que presentamos en el título anterior, los contribuyentes personas físicas se encuentran regulados en el título IV. Específicamente, la disposición que se analiza se refiere a los capítulos I, II y III del título en mención, es decir, a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, a los ingresos por actividades empresariales y profesionales, y a los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles.

El segundo contribuyente que se menciona en esta disposición son las personas morales que tributan bajo el régimen simplificado. Este régimen se encuentra regulado en el capítulo VII, del título II de la ley en comento. Las personas morales que tributan bajo este régimen son las siguientes: las dedicadas al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, las de derecho agrario, las que se dediquen a actividades pesqueras, empresas integradoras y las sociedades cooperativas de transportistas dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros.

El tercer y cuarto contribuyentes a los que hace referencia la disposición en comento, encuentran su regulación en el capítulo I, del título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y ya han sido mencionados en líneas anteriores cuando estudiábamos las diferencias entre el texto original y el vigente.

La disposición que se analiza también habla de los donativos, los cuales encuentran la misma limitante que los pagos que a la vez sean ingresos para los contribuyentes que ya hemos señalado; no se podrán deducir hasta que sean efectivamente erogados. Esta disposición se relaciona con el artículo 40

del reglamento del Código Fiscal de la Federación; este numeral establece los requisitos de los comprobantes tratándose de donativos:

ARTICULO 40.- Tratándose de donativos, los comprobantes respectivos deberán tener los siguientes requisitos:

I.- Nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyentes del donatario.

II.- Lugar y fecha de expedición.

III. Nombre, denominación o razón social y domicilio del donante y, en su caso, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyentes.

IV.- Cantidad y descripción de los bienes donados o, en su caso, el monto del donativo.

V. El señalamiento expreso que amparan un donativo y que la donataria se obliga a destinar los bienes donados a los fines propios de su objeto social. Cuando el comprobante ampare la donación de bienes, deberá consignar la siguiente leyenda: "En el caso de que los bienes donados hayan sido deducidos previamente para los efectos del impuesto sobre la renta, este donativo no es deducible."¹⁷⁵

A manera de resumen, la disposición vigente, que es la que analizamos en el presente capítulo, establece los requisitos para deducir ciertos pagos que a la vez son ingresos para las personas físicas, para las personas que tributan bajo el régimen simplificado, y las personas que se indican en el último párrafo

¹⁷⁵ Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

de la fracción I del artículo 18 de la ley en comento. También hace mención a los donativos. Todos estos conceptos serán deducibles hasta que sean efectivamente erogados.

Nuestro análisis se enfoca en el tema de los pagos que se efectúan mediante cheque; específicamente en la limitante que establece que la deducción se efectuará en el ejercicio en que este cheque se cobre y que para deducir dichas erogaciones, no transcurran más de cuatro meses entre la fecha de expedición y la fecha del cobro de dicho cheque. Es precisamente en esta parte de la disposición que analizamos, donde encontramos la inconstitucionalidad. No obstante lo anterior, se incorpora la facilidad contenida en la regla 3.1.8 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2003 al nuevo reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicado el 17 de octubre del 2003; en este reglamento, en su numeral 39, se hacen ciertas aclaraciones a lo dispuesto en la fracción IX del artículo 31 de la ley en comento:

Artículo 39. Para los efectos del artículo 31, fracción IX, segundo párrafo de la Ley, se podrá efectuar la deducción de las erogaciones efectuadas con cheque, aún cuando hayan transcurrido más de cuatro meses entre la fecha consignada en la documentación comprobatoria que se haya expedido y la fecha en la que efectivamente se cobre dicho cheque, siempre que ambas fechas correspondan al mismo ejercicio.

Cuando el cheque se cobre en el ejercicio inmediato siguiente a aquél al que corresponda la documentación comprobatoria que se haya expedido, los contribuyentes podrán efectuar la deducción en el ejercicio en el que éste se cobre, siempre que entre la fecha consignada en la documentación comprobatoria y la fecha en que

efectivamente se cobre el cheque no hayan transcurrido más de cuatro meses.¹⁷⁶

Como se puede observar, lo que dispone el reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cambia el sentido del texto de la ley en comento. Inclusive, podríamos pensar que lo que dispone este reglamento es más flexible y por lo tanto benéfico para el contribuyente. Permite la deducción cuando la expedición del cheque y el cobro del mismo se realizan en el mismo ejercicio, aún cuando hayan transcurrido más de cuatro meses. De la misma forma, permite la deducción aunque el cobro del cheque se haga en el ejercicio posterior a su expedición, con la limitante de que no transcurran más de cuatro meses entre dicha expedición y el cobro que se menciona. No obstante lo anterior, la inconstitucionalidad de la disposición subsiste. Es un hecho que lo que observamos en el reglamento en comento, muestra beneficios para el contribuyente, pero aún así nos encontramos en presencia de una disposición inconstitucional. En el título siguiente presentamos un ejemplo referente a las erogaciones efectuadas con cheque para que en títulos posteriores analicemos la inconstitucionalidad de esta disposición, la cual, subsiste aún con las aclaraciones que el reglamento en cuestión establece.

¹⁷⁶ Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

3.6.- EJEMPLO PRÁCTICO.

En este ejemplo, presentamos el resumen de la declaración anual de la empresa constituida el 1º de Enero del 2007, que denominaremos “Contribuyente Persona Moral S.A.” Se trata de un ejemplo ficticio, en el que presentamos cantidades redondeadas para facilitar la comprensión del mismo. Con este ejemplo pretendemos cuantificar las consecuencias, que la fracción IX del artículo 31 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, puede originar debido a su contenido inconstitucional. En este ejemplo se presenta la situación del contribuyente, quien no pudo realizar una deducción por un monto de \$ 3 000 000. Esta cantidad, fue concepto de un pago por la prestación del servicio de asistencia técnica que se le dio al contribuyente en el manejo de la maquinaria de su empresa. La asistencia que la empresa “Contribuyente Persona Moral S.A.” recibió, culminó el 20 de Septiembre del año 2007; en esa fecha, expidió un cheque para cubrir dicha prestación de servicios profesionales. El cheque que el contribuyente expide estaba ya en la administración de la empresa prestadora de servicios de asistencia técnica. El día 22 de Septiembre del mismo año, los trabajadores de la empresa prestadora de servicios de asistencia técnica se declararon en huelga y tomaron las instalaciones. Las negociaciones con el sindicato culminaron el día 25 de Enero del 2008 y la administración mandó a cobrar el cheque inmediatamente. La empresa “Contribuyente Persona Moral S.A.” no pudo realizar la deducción del pago correspondiente al servicio que se le prestó, ya que la empresa prestadora de dicho servicio, hizo el cobro de dicho cheque después de cuatro meses de haberse expedido. El resumen de su declaración anual es el siguiente:

TOTAL DE INGRESOS ACUMULABLES	\$ 35 000 000
TOTAL DE DEDUCCIONES AUTORIZADAS Y DEDUCCIÓN INMEDIATA DE INVERSIONES.	\$ 25 000 000
RESULTADO OBTENIDO. UTILIDAD FISCAL DEL EJERCICIO.	\$ 10 000 000
ISR DEL EJERCICIO	\$ 2 800 000

El impuesto sobre la renta que la empresa “Contribuyente Persona Moral” pagará, se calculará partir del resultado fiscal obtenido tal y como lo estipula el artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta: “Artículo 10. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28%.”¹⁷⁷

La empresa “Contribuyente Persona Moral”, se vio afectada al no poder deducir la erogación que efectuó por concepto del pago del servicio de asistencia técnica, ya que dicha erogación constituye el 12% del monto de las deducciones que si pudo efectuar; es más dicha erogación que no fue posible deducir, constituye un 30% de la utilidad fiscal. Se tuvieron que realizar ajustes en su administración, recorte de empleos y por lo consiguiente la utilidad fiscal que se esperaba para el año siguiente disminuyó sus expectativas considerablemente.

Como hemos comentado en este sencillo ejemplo, la empresa “Contribuyente Persona Moral”, no pudo realizar la deducción correspondiente de la erogación que realizó. La deducción no se pudo realizar, ya que la empresa que le presto el servicio de asistencia técnica, cobró el cheque en el que se le pagaban sus servicios, después de cuatro meses de haberse suscrito este título de crédito. Las preguntas que nos planteamos y que analizaremos en títulos posteriores son las siguientes: ¿Por qué se le priva de su derecho a deducir si la razón por la cual no pudo realizar esta deducción es ajena a él? ¿De qué manera el contribuyente puede tener control sobre el cobro de dicho cheque? ¿Cómo puede obligar al beneficiario de dicho cheque a cobrarlo dentro del límite que establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta y su reglamento? Aún no abundamos sobre estas cuestiones y la inconstitucionalidad es muy palpable.

Ahora bien, mostremos un ejemplo de la que hubiera sido la declaración anual del contribuyente, si nuestras leyes fiscales no establecieran disposiciones tan absurdas:

¹⁷⁷ Ley del Impuesto Sobre la Renta.

TOTAL DE INGRESOS ACUMULABLES	\$ 35 000 000
TOTAL DE DEDUCCIONES AUTORIZADAS Y DEDUCCIÓN INMEDIATA DE INVERSIONES.	\$ 28 000 000
RESULTADO OBTENIDO. UTILIDAD FISCAL DEL EJERCICIO.	\$ 7 000 000
ISR DEL EJERCICIO	\$ 1 960 000

Como podemos observar, existe una diferencia considerable entre el impuesto pagado y el impuesto que nosotros consideramos, la empresa "Contribuyente Persona Moral S.A." debería pagar. Más, si consideramos, que se trata del primer ejercicio de esta empresa. El segundo resumen de la declaración anual nos indica la verdadera capacidad contributiva de esta persona moral.

Este fue solo un ejemplo, de los muchos en los que el contribuyente puede dejar de deducir las erogaciones que realiza mediante cheque. Existen muchos motivos por los cuales el beneficiario de dicho cheque puede dejar de cobrarlo en el tiempo que marca la ley en comento y su reglamento: el que se presenta en este ejemplo, estrategias fiscales, etc. Lo que es cierto, es que el contribuyente que suscribe este cheque, no tiene manera de controlar el cobro del mismo, es decir, no puede cerciorarse de ninguna manera de que el beneficiario de dicho cheque lo cobre en tiempo para poder deducir dicha erogación. En los próximos títulos, y apoyándonos de los resultados que arroja este sencillo ejemplo, realizaremos un análisis constitucional de la disposición que hemos analizado en estos títulos; estudiaremos de que manera violenta el principio de capacidad contributiva, que en nuestro sistema jurídico es conocido como proporcionalidad, y quebranta la relación jurídico tributaria que debe prevalecer en las disposiciones fiscales.

3.7.- VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

En el primer capítulo de esta investigación, se llevó a cabo un análisis del principio de capacidad contributiva, que en nuestro sistema jurídico conocemos con el nombre de proporcionalidad. Hicimos hincapié de que la proporcionalidad encuentra su fundamento en nuestra Carta Magna; específicamente en la fracción IV del numeral 31:

Artículo 31. 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.¹⁷⁸

Posteriormente, se demostró que de acuerdo a la jerarquía de las normas, que establece nuestra Constitución Federal en su numeral 133 y se corrobora en diversas jurisprudencias y tesis aisladas emitidas por el Poder Judicial de la Federación, la Carta Magna es la Norma Suprema en nuestro sistema jurídico y por consiguiente, ningún ordenamiento puede pronunciarse en sentido contrario de lo que establece esta Norma Suprema. De esta manera, si en una Ley Federal, tal y como lo es la Ley del Impuesto Sobre la Renta, encontramos una disposición formulada en sentido contrario a lo que nuestra Carta Magna estipula, dicha disposición debe ser calificada como inconstitucional.

En títulos anteriores hemos estudiado el contenido de la fracción IX del Artículo 31 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Esta disposición es a todas luces inconstitucional ya que violenta el principio de proporcionalidad contenido en el numeral 31 fracción IV de nuestra Ley Suprema.

Es contradictorio, que el Ejecutivo Federal, en la exposición de motivos que entrega al Congreso de la Unión, para someter a su consideración la

¹⁷⁸ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

iniciativa de decreto que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, entre ellas la Ley del Impuesto Sobre la Renta, afirme que con este proyecto, las contribuciones se pagarán respetando el principio de capacidad contributiva, es decir, de forma proporcional; es absurdo también que hable de una recaudación justa y apegada al Estado de Derecho.

La disposición que en este capítulo analizamos, no posee las características que en la exposición de motivos en comento se le atribuyen a estas nuevas disposiciones fiscales.

Comencemos entonces nuestro análisis, en el que afirmamos que la fracción IX del artículo 31 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta violenta el principio de capacidad contributiva y por lo tanto es inconstitucional.

La disposición en comento establece que cuando se efectúen pagos con cheque, estos pagos no serán deducibles hasta en tanto se encuentren efectivamente erogados. Posteriormente, esta disposición establece que estos pagos se considerarán efectivamente erogados en la fecha que este cheque haya sido cobrado o cuando se transmita a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración. ¿Por qué motivo la ley en comento considera que estos pagos se encuentran efectivamente erogados hasta que el beneficiario del cheque lo presente a cobro? ¿Qué no el cheque es un medio de pago? ¿Ahora la erogación efectivamente realizada depende de quien cobra y no de quien paga? Nos declaramos totalmente en desacuerdo con lo que estipula esta disposición. Tal parece que el legislador tributario intenta obstaculizar de cualquier modo el derecho del contribuyente de deducir. De la misma manera, ¿Cómo se cerciorará el contribuyente que el cheque ya fue presentado a cobro?, ¿Cómo tendrá conocimiento de que el cheque ha sido transmitido? ¿Cómo podrá conocer el contribuyente si el cheque se transmitió en procuración o en propiedad? El contribuyente se encuentra en un total estado de inseguridad. Esta parte de la disposición que se analiza es absurda, ya que el cheque por sí mismo constituye un verdadero medio de pago, como si fuera dinero en efectivo. Sustentamos nuestro dicho con el contenido de la

siguiente tesis aislada emitida por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito:

CHEQUE. SU NATURALEZA COMO INSTRUMENTO DE PAGO O FORMA DE EXTINCIÓN DE LAS OBLIGACIONES.

De acuerdo con la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, el cheque es el documento literal que contiene una orden incondicional de pago dada por una persona llamada librador a una institución de crédito llamada librado, de pagar a la vista de un tercero llamado beneficiario o al portador una cantidad de dinero (artículos 176, 178 y 179). Luego, conforme a diversos criterios doctrinarios (Joaquín

Rodríguez Rodríguez, en su obra denominada Derecho Mercantil, páginas 366 y siguiente, Editorial Porrúa, S.A., edición 1966; Felipe de J. Tena, en su texto Derecho Mercantil Mexicano, páginas 548 y siguiente, Editorial Porrúa, S.A., edición 1964 y Raúl Cervantes Ahumada en el libro Títulos y Operaciones de Crédito, página 135, Editorial Herrero, S.A.), el cheque es siempre pagadero a la vista y, por ende, las operaciones pagadas con tal documento no pueden constituir operaciones a crédito, sino que se consideran realizadas al contado, por más que no se paguen en efectivo, ya que el referido documento no es más que un sustituto del dinero, independientemente de que en la referida legislación se mencione que es un título de crédito, dado que le reviste naturaleza de instrumento de pago. Con base en lo anterior, se colige que si el cheque constituye una orden de pagar una suma de dinero contra una institución de crédito, siempre que en ésta tenga depositados el librador fondos

de que pueda disponer, entonces el cheque es un instrumento de pago y no un instrumento de crédito, **dado que quien expide un cheque lo hace como si pagara con dinero y quien lo recibe, lo hace como si hubiese sido en efectivo (moneda de curso legal); de modo que con la sola entrega del documento debe tenerse por pagada la obligación contraída**, máxime si a quien se libra lo recibe en pago. Ahora bien, el hecho de que el beneficiario no haya dispuesto del dinero que ampara el cheque no implica el incumplimiento de la obligación, pues la existencia de fondos disponibles es un presupuesto de regularidad del documento que no influye para variar su naturaleza (como instrumento de pago), sino que en todo caso surge un derecho de crédito en favor del beneficiario para exigir el cumplimiento de obligaciones pecuniarias.¹⁷⁹

Como bien lo refiere la presente tesis aislada, la cual hace un análisis amplio de diversos artículos de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito y a su vez se apoya en autores reconocidos en el tema, el cheque es un verdadero medio de pago, es más, surte los mismos efectos que un pago en efectivo; por ende, los pagos que se realizan con cheque deben considerarse como hechos al contado. Por lo anterior, los pagos realizados mediante cheque, deben considerarse efectivamente erogados en el momento en que dicho cheque se expide a favor del beneficiario y no en el momento en que este último lo presenta a cobro. En la disposición que se analiza, es evidente el estado de inseguridad en el que el legislador coloca al contribuyente; ya que éste, no podrá efectuar su deducción hasta en tanto el beneficiario del cheque no lo presente a cobro; ante esta situación surgen las siguientes interrogantes: ¿qué sucederá cuando el contribuyente deba efectuar sus pagos provisionales?, ¿por qué no podrá efectuar la deducción a la hora

¹⁷⁹ Gaceta, XIX, Abril de 2004, p. 1396, Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, 9ª Época.

de efectuar el pago provisional correspondiente si ya ha realizado la erogación?, ¿por qué el legislador condiciona la capacidad contributiva del contribuyente a actos de terceros?, ¿cómo podrá el contribuyente efectuar su deducción si no tiene manera de cerciorarse del cobro del cheque y mucho menos de que fue transmitido y esa transmisión no fue en procuración? La Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 14, establece lo referente a los pagos provisionales:

Artículo 14. Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, conforme a las bases que a continuación se señalan:...

De igual manera, el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 6, establece lo referente a la determinación de las contribuciones;

...Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

...I. Si la contribución se calcula por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.

¹⁸⁰ Ley del Impuesto Sobre la Renta.

¹⁸¹ Código Fiscal de la Federación.

Como se puede observar, en los artículos en comento se establece que los pagos provisionales se efectuarán mensualmente. Ahora bien, ¿cómo podrá el contribuyente llevar a cabo dichos pagos atendiendo a su capacidad contributiva, si no puede efectuar la deducción del pago efectuado con cheque? Como hemos mencionado en líneas anteriores, el contribuyente se encuentra en un total estado de inseguridad, ya que aunque ha efectuado la erogación, no puede deducirla hasta en tanto el cheque se presente a cobro. Hasta ese momento, el contribuyente no realizará sus pagos provisionales de la manera proporcional a la que se refiere nuestra Carta Magna. Reiteramos, el contribuyente ya llevó a cabo dicha erogación; en su contabilidad ya ha registrado dicha erogación, ya no dispone de esa cantidad; inclusive, ya cuenta con la factura o documento probatorio de que ha efectuado los pagos correspondientes y aún así no puede efectuar la deducción correspondiente. El legislador tributario está condicionando la deducción a actos de terceros, es decir, condiciona la capacidad contributiva a elementos ajenos; ¿qué no la capacidad contributiva responde a una valoración personal de la aptitud para hacer frente a la obligación tributaria? El legislador tributario establece requisitos que violentan el contenido de la Constitución Federal y colocan al contribuyente en un total estado de inseguridad; por estos motivos nos encontramos ante una disposición eminentemente inconstitucional.

La tesis aislada que invocamos en líneas anteriores y que sustenta nuestro razonamiento, es la más reciente en el tema del cheque como medio de extinción de las obligaciones y supera a otros criterios como los siguientes, que pueden compararse por analogía con el que se ha analizado anteriormente:

CHEQUE. NO TIENE PODER LIBERATORIO PARA ESTIMAR PAGADO EL PRECIO DE UNA COMPRAVENTA.

Los artículos 2078 y 2079 del Código Civil para el Distrito Federal en vigor, establecen que el pago debe hacerse del modo que se hubiese pactado y en el tiempo designado en el contrato, y dado que

para poder exigir el otorgamiento de una escritura pública de compraventa, se debe cumplir, en principio, con la obligación de pagar el precio pactado en el contrato a cargo de la compradora, debe realizarse la consignación respectiva, y no puede estimarse cumplida esa obligación con la simple exhibición de un cheque, puesto que éste no tiene el poder liberatorio necesario para tener por cumplida la obligación, en virtud de que el artículo 7o. de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito establece que los títulos de crédito dados en pago se presumen recibidos bajo la condición "salvo buen cobro"; lo que implica que no tienen poder liberatorio de la obligación de pagar el precio.¹⁸²

Esta tesis aislada nos remite a la tesis de rubro CHEQUE COMO INSTRUMENTO DE PAGO. NO TIENE PODER LIBERATORIO:

CHEQUE COMO INSTRUMENTO DE PAGO. NO TIENE PODER LIBERATORIO.

Si bien de acuerdo con el artículo 176 de la Ley de Títulos y Operaciones de Crédito el cheque es un instrumento de pago por constituir una orden incondicional expedida a cargo de una institución de crédito y de que es aceptado normalmente en el comercio, ello no implica que tenga poder liberatorio de las obligaciones contraídas precisamente en moneda de curso corriente, por así disponerlo la ley monetaria en vigor en su artículo 7o.; es más, la aceptación del cheque por

¹⁸² Gaceta, XV, Abril de 2002, p. 1227, Primer Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito, 9ª Época.

parte del acreedor siempre lleva implícita la cláusula "salvo buen cobro".¹⁸³

En estos criterios, puede observarse la tendencia que el Poder Judicial de la Federación conservaba acerca del cheque como un medio de extinción de las obligaciones. El primer criterio, que aborda cuestiones civiles, pero que concluye que el cheque no puede considerarse como un medio de extinción de las obligaciones, nos remite al segundo. Ambos coinciden, que si bien el cheque constituye una orden de pago, prevalece la condición de "salvo buen cobro". Como hemos comentado en líneas anteriores, estos criterios han sido superados. El primero que analizamos nos remite al segundo, el cual pertenece a la séptima época, es decir, se trata de un criterio de muchos años atrás. El criterio del Poder Judicial de la Federación se ha encaminado en otro sentido, ya que el cheque, al constituir una orden incondicional de pago, sustituye al dinero y por lo tanto los pagos realizados mediante cheque deben considerarse efectuados al contado. Es decir, como se hubieran llevado a cabo con efectivo. De esta manera corroboramos nuestro dicho. Los pagos que se efectúan con cheque deben considerarse efectivamente erogados al momento de la expedición del cheque; dicho cheque podrá presentarse a cobro en cualquier momento, ya que es pagadero a la vista; constituye una orden incondicional de pago; los requisitos que el legislador establece son absurdos, ya que el contribuyente al momento de la expedición del cheque ha realizado ya la erogación y por lo tanto no vemos impedimento para llevar a cabo la deducción en comento. La disposición que analizamos genera consecuencias aún mayores que las que hemos expuesto hasta este momento, ya que, si el contribuyente, al llevar a cabo el pago provisional correspondiente, hace valer la deducción de la erogación que ha efectuado, y la autoridad hacendaria comprueba que el cheque en cuestión no se ha presentado a cobro, el contribuyente podría incurrir en multas formales y materiales, inclusive podría incurrir en defraudación. Como podemos observar, las consecuencias de esta disposición van más allá de la violación a las garantías del contribuyente, ya que pueden convertirlo en responsable de un delito que realmente no ha cometido. El objetivo de esta investigación no es

¹⁸³ Gaceta, 193 – 198 Sexta Parte, p. 61, Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, 7ª Época.

entrar al estudio de los delitos fiscales, no obstante, creemos conveniente puntualizar esta situación para comprender lo que una disposición que no respeta los principios constitucionales puede originar.

Ahora bien, en las siguientes líneas de la disposición que analizamos, encontramos otra limitante. Se establece que el cobro de dicho cheque se debe efectuar en el mismo ejercicio en el que fue expedido, mientras no hayan transcurrido 4 meses entre la fecha de expedición y su presentación a cobro. Esta disposición es completamente inconstitucional, ya que si hemos advertido en líneas anteriores, la erogación se efectuó al momento de entregar el cheque al beneficiario del mismo, ¿Cómo podrá el contribuyente cerciorarse u obligar al beneficiario del cheque que lo cobre antes de cuatro meses? No obstante lo anterior, como ya se había expuesto en páginas anteriores, en el reglamento de la ley en comento, en su numeral 39, se incorpora la regla 3.1.8 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2003; esta regla, se incorpora al nuevo reglamento de la ley en comento, el cual es publicado en el Diario Oficial de la Federación el 17 de Octubre del 2003; la redacción de este artículo se ha mantenido idéntica hasta el reglamento vigente desde su publicación; en este numeral se hace la aclaración de que sí será posible realizar la deducción de tales erogaciones aunque transcurran más de cuatro meses, siempre y cuando el cobro de dicho cheque se lleve a cabo en el mismo ejercicio en el que fue expedido, y que también se permitirá la deducción de dichas erogaciones cuando el cobro del cheque se efectúe en el ejercicio inmediato posterior, siempre que no hayan transcurrido más de cuatro meses entre la fecha de expedición y la fecha de dicho cobro. Comentábamos también, que aparentemente encontramos una bondad en lo que dispone el reglamento, pero la inconstitucionalidad subsiste. El problema que analizábamos en líneas anteriores subsiste, ya que aunque el legislador se muestra más flexible, encontramos la misma limitante que indica que para deducir un pago realizado con cheque, dicho cheque debe presentarse a cobro. Como ya habíamos analizado anteriormente, esto es absurdo, ya que al momento de llevar a cabo los pagos provisionales correspondientes, el contribuyente dejaría de deducir un pago que efectivamente efectuó hasta que el beneficiario o tenedor del cheque lo cobre, y por lo tanto, al no poder deducir en el momento en que

realiza el pago, librando el cheque, afecta su potencialidad al no poder disponer de esa cantidad y estar en imposibilidad de reducir su base gravable, siendo que ya pago la erogación, inclusive, ya cuenta con la factura o el documento que comprueba la deducción. Si bien se ha resuelto el problema cuando el cobro se efectúa en el mismo ejercicio en el que el cheque fue expedido, subsiste la inconstitucionalidad al condicionar la deducción al cobro del cheque. Ahora bien, en la redacción del reglamento en comento, encontramos que será posible efectuar la deducción correspondiente aunque el cobro del cheque se efectúe en el ejercicio inmediato posterior, mientras no transcurran más de cuatro meses entre la expedición del mismo y su presentación a cobro. Encontramos en estas disposiciones innumerables obstáculos, que no tienen razón de ser, para evitar que el contribuyente lleve a cabo una deducción a la que tiene derecho. En esta disposición subsiste la inconstitucionalidad, ya que el legislador establece requisitos que no está en manos del contribuyente llevar a cabo. El legislador está determinando la capacidad contributiva del contribuyente de acuerdo a elementos ajenos o por un tercero ajeno al contribuyente, mientras que la capacidad contributiva se determina sobre elementos individuales de la persona. Es contrastante revisar la exposición de motivos que el Ejecutivo Federal dirige al Congreso de la Unión para la creación de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, ya que en estos motivos se aduce a la simplificación para que el contribuyente pueda acceder fácilmente al cumplimiento de sus obligaciones fiscales; luego entonces ¿dónde encontramos dicha simplificación a la que se hace referencia en dicha exposición de motivos? ¿Cómo podemos atribuirle simplicidad a una disposición que establece requisitos para efectuar deducciones, si dichos requisitos no dependen del contribuyente que pretende efectuar estas deducciones? Es claro que nos encontramos frente a una disposición inconstitucional, ya que el legislador establece requisitos ajenos a la posibilidad del contribuyente de darles cumplimiento; la capacidad contributiva ya no depende de la situación personal del contribuyente, sino de elementos ajenos.

La situación es más preocupante cuando el cheque no se presenta a cobro. En líneas anteriores, hemos analizado el estado de inseguridad en el que se encuentra el contribuyente al condicionar su deducción al cobro del

cheque. Pero, ¿qué sucede si el beneficiario del cheque no lo presenta a cobro dentro del plazo que establece el reglamento en comento? Simplemente el contribuyente no podrá efectuar la deducción y pagará un impuesto apartándose de lo que establece nuestra Carta Magna, ya que dicho impuesto no reflejará la verdadera potencialidad del contribuyente para hacer frente a sus obligaciones fiscales. Encontramos nuevamente que el legislador condiciona la deducción a actos de terceros. Consideramos conveniente presentar una Jurisprudencia, que si bien no esta relacionada de ninguna manera con el tema que se analiza en este trabajo de investigación, puede servir de analogía para comprender que si una disposición condiciona la capacidad contributiva a factores ajenos y no a la situación individual, que pueda medir la verdadera potencialidad del contribuyente, dicha disposición debe ser considerada inconstitucional:

CRÉDITO AL SALARIO. EL IMPUESTO SUSTITUTIVO DE AQUÉL, ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE EN EL EJERCICIO FISCAL DE DOS MIL TRES, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, POR INCURRIR EN EL MISMO VICIO A QUE SE REFIERE LA TESIS DE JURISPRUDENCIA NÚMERO 11/2003.

Dicha jurisprudencia es aplicable al mencionado artículo transitorio vigente en el ejercicio fiscal dos mil tres (reformado en el artículo tercero, "Impuesto sustitutivo del crédito al salario", del decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de treinta de diciembre de dos mil dos), dado que subsisten las razones fundamentales que dieron lugar a declarar la inconstitucionalidad del anterior precepto vigente en el año de dos mil dos, por violación al principio de proporcionalidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV,

constitucional. Esto es así, porque aquel precepto establecía la opción de que los contribuyentes que realizaran erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional pagaran el impuesto sustitutivo del crédito al salario, mediante el entero de una cantidad equivalente a la que resultara de aplicar la tasa del 3% sobre el total de la base gravable, o bien, que podían no pagarlo, aunque en este supuesto se les impedía disminuir del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros aquellas cantidades que entregaran a sus trabajadores por concepto de crédito al salario, por un importe igual al que hubiesen tenido que pagar de no haber ejercido esta última opción. **En relación con este sistema el Tribunal Pleno de la Suprema Corte sostuvo que los contribuyentes quedaban obligados a tomar en cuenta no sólo las erogaciones que realizaran por la prestación de un servicio personal subordinado, sino también un elemento ajeno a su capacidad contributiva, como lo es el crédito al salario que en efectivo debían entregar a sus trabajadores, cuyo monto no depende del contribuyente sino de los sueldos que en forma individual percibían cada uno de sus empleados, así como de las tarifas que establecía el artículo 115 de la referida ley, desconociéndose con ello su potencialidad real para contribuir al gasto público.** Tal vicio de inconstitucionalidad subsiste en las reformas al referido artículo tercero transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el ejercicio fiscal dos mil tres, pues aun cuando se pretendió suprimir el requisito relativo a la "no disminución del crédito al salario", lo cierto es que dicho precepto establece como condición para ejercer la opción de 'no pago', que los contribuyentes

cumplan con lo previsto por el artículo 115 de dicha ley, esto es, que deberán "enterar conjuntamente con las retenciones que efectúen ... un monto equivalente al crédito al salario mensual que hubiesen calculado", lo cual evidencia que se sigue tomando en cuenta el crédito al salario pagado a los trabajadores, dado que no desaparece la consecuencia directa e inmediata de entregar al fisco federal el importe de ese crédito al salario, **por lo que el vicio de inconstitucionalidad subsiste al considerarse de nuevo ese elemento que es ajeno a la capacidad contributiva** de quienes realizan erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado.¹⁸⁴

De igual manera, presentamos la Jurisprudencia a la que se hace referencia en la que hemos transcrito anteriormente:

IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CRÉDITO AL SALARIO. EL ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE LO ESTABLECE, EN VIGOR A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE DOS MIL DOS, TRANSGREDE LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

El artículo tercero transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil dos, al establecer un sistema a través del cual las personas físicas y morales que realicen erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional, quedan obligadas a enterar una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar la tasa del

¹⁸⁴ Gaceta, XVIII, Octubre de 2003, p. 6, Pleno, SCJN, 9ª Época.

3% sobre el total de erogaciones que realicen por ese concepto; o bien, les impide disminuir las cantidades que por concepto del crédito al salario entreguen en efectivo a sus trabajadores, del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, hasta ese mismo porcentaje de no haber ejercido la opción que prevén el séptimo y octavo párrafos de dicho numeral, **introduce elementos ajenos a la capacidad contributiva del sujeto pasivo del impuesto, como es el monto del crédito al salario que le corresponde a sus trabajadores, ya que dicho monto no depende del causante, sino de los sueldos que en forma individual perciban cada uno de sus empleados, así como de las tarifas que prevé la Ley del Impuesto sobre la Renta para su determinación, desconociendo con ello su potencialidad real para contribuir al gasto público.**¹⁸⁵

Con la lectura de estas jurisprudencias, podemos observar, que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se pronuncia en contra de las disposiciones que establecen elementos ajenos a la capacidad contributiva del contribuyente, calificando estas disposiciones como violatorias al principio de proporcionalidad establecido en nuestra Carta Magna. Por lo tanto estas disposiciones son inconstitucionales. Como hemos referido en líneas anteriores, estas jurisprudencias no se relacionan con nuestro análisis, pero sirven de analogía para observar que la misma cuestión sucede con la disposición que en este trabajo de investigación analizamos. El legislador toma en cuenta elementos ajenos a la capacidad contributiva del contribuyente, al condicionar actos de terceros para que aquél lleve a cabo la deducción correspondiente; por este motivo, al establecer elementos ajenos a la capacidad contributiva del contribuyente, la disposición que analizamos es indudablemente inconstitucional.

¹⁸⁵ Gaceta, XVII, Mayo de 2003, p. 5, Pleno, SCJN, 9ª Época.

Retomemos el ejemplo que se expone en el título anterior. En este ejemplo presentamos a un contribuyente que denominamos “Contribuyente Persona Moral S.A.”, que no pudo hacer valer su derecho a deducir una erogación que efectuó para pagar una prestación de servicios de asistencia técnica. El contribuyente expidió un cheque, lo entregó al beneficiario del mismo y simplemente no lo pudo deducir, porque el beneficiario no lo presentó a cobro dentro del límite que la disposición en comento establece; en nuestro ejemplo presentamos un motivo hipotético por el cual el cheque no se presentó al cobro, pero pueden existir infinidad de motivos, eso no es lo que importa, lo que es absurdo es que el legislador haga que los derechos de los contribuyentes dependan de elementos ajenos al mismo; en este caso de terceras personas. El contribuyente, al momento de presentar su declaración anual, esta pagando un impuesto que no atiende a su capacidad contributiva, es decir, no esta llevando a cabo su contribución de una manera proporcional.

La empresa prestadora de servicios de asistencia técnica, presentó a cobro el cheque en comento y lo acumuló como dispone la ley en comento.

En el ejemplo ficticio que se presenta, se exponen algunas de las consecuencias que esta situación le origina al contribuyente en cuestión, las cuales aunque son hipotéticas no son ajenas a la lógica y mucho menos a la realidad. Esto también contrasta con la exposición de motivos para la creación de la ley que se analiza, ya que en el texto de dicha exposición, se asegura que estas disposiciones fortalecerían la economía de las empresas y de esta manera se consolidaría la inversión, situación que no sucede, ya que disposiciones como la que se analiza, ahuyentan la inversión y debilitan la economía de las empresas

Recordemos que “en el concepto de capacidad contributiva, en efecto, hay implícito un elemento de juicio, una valoración, una estimación de la idoneidad para contribuir a los gastos públicos”¹⁸⁶. En este caso, el contribuyente no esta llevando a cabo el pago del impuesto a partir de esta

¹⁸⁶ Moschetti, Francesco. Op. Cit., p. 276.

idoneidad para contribuir. Si bien, es cierto que el contribuyente debe pagar un impuesto, pero este pago debe ser proporcional a su capacidad contributiva.

Luego entonces, exponemos en los siguientes puntos porque esta disposición viola el principio de capacidad contributiva:

1. La disposición que se analiza, se pronuncia en sentido contrario a lo que establece la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna. El numeral en comento se refiere al principio de proporcionalidad. Si el contribuyente deja de disminuir a sus ingresos, erogaciones que son indispensables para llevar a cabo sus actividades, ya que el legislador tributario establece requisitos absurdos y autoritarios, dicho contribuyente no pagará un impuesto proporcional. La garantía de justicia tributaria no se cumple. De acuerdo a la jerarquía de las normas, no puede existir disposición alguna que vaya en contra de nuestra Constitución Federal, por lo tanto, esta disposición al pronunciarse en sentido contrario al principio de proporcionalidad establecido en nuestra Ley Suprema, es inconstitucional.
2. La disposición que analizamos se pronuncia en sentido contrario a cualquier definición doctrinal de lo que es el principio de capacidad contributiva, ya que todas coinciden en que "...la capacidad que cada uno tiene de pagar deberá ser la medida, el patrón ideal de tributación..."¹⁸⁷; esta disposición no va encaminada en este sentido, ya que el contribuyente, deja de deducir una erogación efectivamente realizada y por lo consiguiente, no tributará en esa medida ideal que la doctrina refiere. El contribuyente, expide un cheque y lo entrega al beneficiario; en su contabilidad ya tiene registrada esa erogación; ya no dispone de esa cantidad. El contribuyente no podrá deducir esta erogación porque no cumple con los requisitos de la fracción IX del artículo 31 de la ley. En líneas anteriores, hemos advertido que un pago con cheque surte los mismos efectos que un pago en efectivo, ya que constituye una orden incondicional de pago, no obstante lo anterior, el

¹⁸⁷ Gallo, Franco. Op. Cit., p. 40.

contribuyente no podrá deducir dicha erogación hasta en tanto el cheque no sea presentado a cobro. ¿Esta tributando en base a su capacidad contributiva?, de ninguna manera. Por lo tanto es inconstitucional.

3. De igual manera, esta disposición se pronuncia en sentido contrario a lo que el Poder Judicial de la Federación califica como capacidad contributiva: “El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada...”¹⁸⁸ La disposición que analizamos se encamina en sentido contrario a la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Es imposible que el contribuyente controle o compruebe que el beneficiario del cheque ya lo presentó a cobro y mucho menos que lo hizo dentro del límite que establece esta fracción. En el caso de que no ocurra de esta manera, el contribuyente no efectuaría la deducción correspondiente aunque ya haya realizado la erogación. Luego entonces, no tributaría en función de su capacidad contributiva, por lo tanto, esta disposición es inconstitucional.
4. Esta disposición, violenta el principio de capacidad contributiva, ya que no observa uno de sus elementos: el mínimo exento. Hemos analizado en el primer capítulo de esta investigación que también es posible hablar de un mínimo exento al tratarse de las personas morales: “Una segunda opción disminuye la base imponible mediante deducciones autorizadas, a fin de que la carga tributaria incida eficazmente sobre la riqueza neta subjetiva.”¹⁸⁹ “El mínimo exento representa, así, la consecuencia lógica del principio de capacidad contributiva, por lo cual sólo puede ser gravada aquella riqueza a la que se le han restado los gastos de producción de las fuentes productivas...”¹⁹⁰ Al no atender a

¹⁸⁸ Gaceta, XVII, Mayo de 2003, p. 144, Pleno SCJN, 9ª Época.

¹⁸⁹ García Bueno, Marco César. Op. Cit., p. 10.

¹⁹⁰ Ibid., p. 9.

uno de los elementos de la capacidad contributiva, violenta este principio al que en nuestro sistema jurídico conocemos como proporcionalidad, es esta manera, estamos en presencia de una disposición inconstitucional.

5. Toma en cuenta solo la capacidad económica, haciendo a un lado a la verdadera capacidad contributiva. Esta disposición, deja al contribuyente en un estado completo de inseguridad, ya que no tiene manera de comprobar ni controlar el cobro del cheque en el plazo que dicha fracción establece. Esta disposición, al obstaculizar de esta manera una deducción, violenta el principio de capacidad contributiva, por lo cual, el contribuyente tributará solo en razón de su capacidad económica; esta capacidad económica la constituyen sus ingresos y no podemos hablar de proporcionalidad si el contribuyente no reduce a esos ingresos la totalidad de las deducciones autorizadas en la ley. El contribuyente realizó la erogación correspondiente, pero el legislador tributario condiciona la efectividad de dicha erogación a terceras personas. Nos encontramos frente a una disposición inconstitucional.
6. Esta disposición, al contemplar elementos ajenos a la capacidad contributiva del contribuyente, tales como actos de terceros, que de ninguna manera dependen de la voluntad del contribuyente y mucho menos determinan su capacidad contributiva, es inconstitucional. En el texto de la disposición en comento y de su reglamento, encontramos un sin número de requisitos que no dependen del contribuyente darle cumplimiento; estos requisitos involucran actos de terceros, por lo cual, nos encontramos frente a una disposición que violenta el principio de proporcionalidad establecido en nuestra Carta Magna. En líneas anteriores, hemos expuesto dos Jurisprudencias que pueden servirnos como base para advertir el criterio del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ya que toda disposición que contemple elementos ajenos a la capacidad contributiva del contribuyente, debe ser considerada inconstitucional.

Es innegable que con esta disposición se está violentando el principio de capacidad contributiva. Nos encontramos frente a una disposición que se pronuncia en sentido contrario a lo que nuestra Ley Suprema establece. Como se ha mencionado en capítulos anteriores y al principio del presente título, la Constitución Federal es nuestra Norma Suprema y todas las leyes que de ella emanen, deben respetar sus preceptos. Por todas estas razones y por el análisis que se ha llevado a cabo en el presente título, es a todas luces evidente que la fracción IX del Artículo 31 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta es inconstitucional, ya que los requisitos que en ella se establecen van en contra de la proporcionalidad que se establece en nuestra Carta Magna, ya que dichos requisitos no dependen del contribuyente para darles cumplimiento, sino de terceras personas. Nos encontramos frente a una disposición que no respeta la garantía de justicia tributaria, ya que deja al contribuyente en un estado de inseguridad tal, que de él no depende cumplir con los requisitos para hacer valer su derecho a deducir. Sobre todo, se trata de una disposición inconstitucional, ya que el contribuyente no acumulará el impuesto respectivo de una manera proporcional a su capacidad de contribuir. Si bien hemos puntualizado que el reglamento de la ley en comento, hace algunas aclaraciones de la disposición que analizamos, la inconsistencia que hemos venido comentando no se subsana con el reglamento en comento, cuya redacción ha sido la misma desde su publicación hasta la fecha. Aún con la inserción de la Regla Miscelánea a este reglamento, la inconstitucionalidad subsiste ya que el contribuyente no recibe un trato en base a su capacidad contributiva.

Como hemos advertido en títulos anteriores, no encontramos ninguna referencia en la exposición de motivos para la creación de la ley que se analiza en cuanto hace a la disposición que criticamos de inconstitucional. Creemos que el legislador tributario trató de protegerse con esta figura para asegurar la recaudación, ya que debemos admitir, que se puede dar el caso de que el contribuyente, en común acuerdo con el beneficiario del cheque, a base de artimañas, expida un cheque, con la intención de que dicho beneficiario nunca lo cobre y de esta manera pueda efectuar la deducción correspondiente, dando como consecuencia un evidente perjuicio al fisco federal y una innegable

asimetría, ya que el contribuyente realizaría la deducción en comento y el beneficiario, al no cobrar dicha cantidad, no tendría ningún concepto que acumular, aunque la asimetría subsistiría en el caso de que el contribuyente, según la disposición que analizamos no pudiese efectuar la deducción al no dar cumplimiento a los requisitos que ya hemos analizado, y por otra parte el beneficiario del cheque lo presentara a cobro fuera del plazo señalado; en este caso el contribuyente no realizaría la deducción y el beneficiario del cheque si acumularía; la asimetría subsiste. No obstante lo anterior, el legislador tributario, esta asegurando la recaudación, pero haciendo a un lado los preceptos consagrados en nuestra Constitución Federal, por lo tanto dicha protección no puede estar justificada de ninguna manera, ya que si en la exposición de motivos a la que se hace alusión, se hace hincapié en el Estado de Derecho, no podemos hablar de la existencia de éste cuando encontramos disposiciones como la que analizamos. Es correcto que el legislador prevea estas prácticas dolosas por parte del contribuyente y mucho más que trate de protegerse de dichas prácticas, redactando cuerpos normativos que hagan imposible llevarlas acabo; lo que no es correcto, es que dichos cuerpos normativos contengan disposiciones que carezcan de un sustento constitucional. Legislar no es un trabajo fácil, y al parecer, el legislador eligió el camino más sencillo; simplemente estableció requisitos rígidos, sin importarle las garantías del contribuyente. Nos encontramos frente a una disposición arbitraria, sin sustento constitucional, en la que el legislador tributario le concede al Estado más atribuciones de las que la misma Carta Magna le confiere. Ésta última afirmación es la que analizamos en el siguiente título, en el que demostraremos también que la fracción IX del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta quebranta la relación jurídico tributaria que debe prevalecer en las disposiciones fiscales.

3.8.- QUEBRANTAMIENTO DE LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA.

El segundo capítulo de esta investigación, lo dedicamos a la relación jurídico tributaria. En el presente título demostraremos que la fracción IX del artículo 31 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta quebranta con esta relación, ya que el legislador tributario, le otorga al Estado facultades ilimitadas que vulneran principios constitucionales como el principio de proporcionalidad que se ha analizado en el título anterior.

Recordemos que "...la relación tributaria establece un vínculo entre el poder de la autoridad y el contribuyente, de lo cual derivan derechos y obligaciones recíprocos, toda vez que la autoridad también tiene deberes de esta naturaleza...¹⁹¹; es por esta situación, que existe un verdadero vínculo, ya que el poder de la autoridad no es ilimitado al tener obligaciones a su cargo. Si el poder de la autoridad fuera ilimitado, tendría la facultad de establecer disposiciones, como la que analizamos en el presente capítulo, que no respetaran los preceptos constitucionales, denotando una completa relación de poder.

La relación tributaria debe ser una relación legal, ya que como exponemos en el capítulo segundo de esta investigación encuentra su nacimiento en la ley y se transporta a la realidad cuando se producen las situaciones jurídicas o de hecho que se encuentran estipuladas en las disposiciones fiscales, surgiendo así la obligación tributaria. Esta relación legal, debe de encaminarse en el mismo sentido de lo que estipula nuestra Carta Magna, ya que como hemos venido afirmando, de acuerdo a la jerarquía de las leyes, ninguna disposición puede pronunciarse en forma contradictoria a nuestra Ley Suprema. De ser así, dicha disposición debe ser calificada como inconstitucional.

La disposición que analizamos, es un claro ejemplo en el que los ordenamientos fiscales establecen una relación de poder y no de derecho, ya que en ella el legislador tributario le otorga al Estado facultades ilimitadas que

¹⁹¹ De la Cueva, Arturo. Op. Cit., p. 74.

vulneran el principio de proporcionalidad consagrado en nuestra Constitución Federal.

La fracción IX del artículo 31 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece como requisito en su primer párrafo que para llevar a cabo la deducción de los pagos realizados con cheque, éstos pagos deben estar efectivamente erogados; se considerarán efectivamente erogados hasta en tanto dicho cheque se presente a cobro, o en su defecto se transmita a un tercero, cuando dicha transmisión no sea en procuración. ¿Existe alguna manera con la que el contribuyente pueda obligar al beneficiario del cheque para presentarlo a cobro? ¿El contribuyente puede comprobar que el cheque ya se cobro? ¿Puede saber el contribuyente si el cheque fue transmitido? ¿Tendrá el contribuyente la oportunidad de saber si dicha transmisión fue o no en procuración? Con esta disposición, podemos observar el estado de inseguridad en el que el legislador tributario coloca al contribuyente, ya que el cumplimiento de los requisitos para efectuar las deducciones autorizadas, no depende de él, sino del beneficiario del cheque; nos encontramos frente a una relación de poder. Posteriormente, la disposición que analizamos, en su segundo párrafo, establece otra limitante; no se podrá efectuar la deducción del pago con cheque si la expedición y el cobro del mismo no se llevan a cabo en el mismo ejercicio, debiendo de realizarse dicho cobro en no más de cuatro meses desde que fue expedido. Si es imposible que el contribuyente se cerciore del cobro del cheque, ahora, ¿Cómo sabrá que el cheque se presentó a cobro dentro del tiempo que exige esta disposición? Encontramos nuevamente una relación de poder. No obstante lo que establece esta disposición, y como lo hemos mencionado en el título anterior, el reglamento de la ley en comento hace la aclaración de que se podrá efectuar la deducción, aunque el cobro se realice después de cuatro meses de la expedición del cheque; mientras el cobro se realice en el mismo ejercicio de la expedición. Posteriormente, el reglamento establece que si el cobro se realiza en el ejercicio inmediato posterior a su expedición, para poder llevar a cabo dicha deducción, no deberán transcurrir más de cuatro meses entre la expedición y el cobro del mismo. Como también comentábamos anteriormente, el legislador se muestra más flexible pero la relación de poder subsiste, ya que, si bien se

permite la deducción cuando la expedición y el cobro se llevan a cabo en el mismo ejercicio, no se resuelve el problema de que la deducción se podrá efectuar hasta en tanto el cheque se presente a cobro, de esta manera, el contribuyente, al realizar los pagos provisionales a los que se hace referencia en el título anterior, seguirá dependiendo de los requisitos absurdos del legislador, ya que no podrá efectuar esta deducción hasta en tanto estos requisitos no se cumplan; como hemos mencionado en líneas anteriores, estos requisitos dependen de elementos ajenos al contribuyente, en este caso de terceras personas; seguimos encontrando una relación de poder. De la misma manera, se vuelve a establecer el límite absurdo de cuatro meses cuando el cobro se hace en el ejercicio inmediato posterior. Entonces, nos hacemos la misma pregunta ¿Cómo podrá el contribuyente obligar al beneficiario del cheque a cobrarlo antes de cuatro meses? Se puede observar que aún con lo que estipula el reglamento de la ley, la inconsistencia subsiste; seguimos en presencia de una relación de poder. En el ejemplo que presentamos títulos anteriores, se expone una razón de muchas posibles en la que el beneficiario no efectúa el cobro a tiempo y por lo tanto el contribuyente no puede llevar a cabo la deducción. La autoridad, violenta el principio de proporcionalidad consagrado en nuestra Carta Magna, establece requisitos absurdos que no está en manos del contribuyente dar cumplimiento; sin duda alguna nos encontramos en presencia de una disposición en la que existe una relación de poder.

Recordemos que el maestro Jarach, en su obra Curso Superior de Derecho Tributario, establece las siguientes proposiciones acerca de la naturaleza de la relación jurídico tributaria:

- “a) La relación jurídica tributaria es una relación de derecho, no una relación de poder.
- b) La relación jurídica tributaria es una relación de carácter personal y obligacional.

c) La relación jurídica tributaria comprende obligaciones y derechos tanto del Estado hacia los particulares, como de éstos hacia el Estado.”¹⁹²

La disposición que analizamos quebranta la relación jurídico tributaria, ya que lo que establece va en sentido contrario a la naturaleza de dicha relación. El legislador tributario le ha conferido más atribuciones al Estado que las que nuestra Carta Magna establece, violando el principio de proporcionalidad y por lo consiguiente quebrantando dicha relación. En los siguientes puntos, exponemos los porqués de nuestra afirmación:

1. Quebranta la relación jurídico tributaria, ya que como se ha analizado en el título anterior, violenta el principio de capacidad contributiva, conocido en nuestro sistema jurídico como proporcionalidad; al violentar este principio constitucional, el Estado se está atribuyendo facultades en sentido contrario a lo que establece nuestra Ley Suprema; de esta manera el equilibrio que debe existir en la relación tributaria se quebranta, es por eso que nos encontramos ante una disposición inconstitucional.
2. Quebranta la relación jurídico tributaria, ya que estamos en presencia de una relación de poder y no una relación de derecho; al establecer requisitos absurdos, que generan que el principio de capacidad contributiva se vea violentado, no podemos hablar de una relación de derecho. Es una relación de poder, porque el legislador tributario le atribuye facultades al Estado que violan la garantía de justicia tributaria del contribuyente. El Estado no puede tener más facultades que las establecidas en ley, y estas leyes no pueden estipular nada contradictorio con lo que prevé la Constitución Federal. No podemos hablar de justicia tributaria, cuando el legislador establece disposiciones como la que analizamos, en las que el contribuyente paga tributos en una manera que no es la proporcional a su capacidad de hacerlo. Es

¹⁹² Jarach, Dino. Curso Superior de Derecho Tributario, Ed. Liceo Profesional Cima, Argentina, 1ª Edición, 1969, p. 157.

una relación de poder, porque al dar lectura al texto que analizamos, observamos una supremacía total del Estado, de obstaculizar de formas absurdas y sin justificación constitucional, el ejercicio de un derecho a favor del contribuyente; por estos motivos, la disposición que analizamos es inconstitucional.

3. Quebranta la relación jurídico tributaria, ya que su naturaleza es de carácter personal y obligacional; y en la redacción del texto que analizamos es contradictorio observar que los requisitos que el contribuyente debe satisfacer para efectuar la deducción del pago con cheque, no está en su manos darles cumplimiento, sino que dependen de elementos externos como lo son actos de terceros. ¿De qué manera el contribuyente puede cumplir un requisito, si la ley le establece que el cumplimiento de este requisito depende de un tercero? ¿Cómo puede dársele cumplimiento a este requisito si el contribuyente no tiene ninguna manera de obligar al beneficiario del cheque para que lo presente a cobro en menos de cuatro meses? No estamos en presencia de una relación de naturaleza personal, por lo tanto no podemos hablar de la existencia de una relación jurídico tributaria. Por estos motivos, esta disposición es inconstitucional, ya que le atribuye facultades al Estado que vulneran garantías del particular.
4. Quebranta la relación jurídico tributaria, ya que la naturaleza de esta relación engloba una serie de derechos y obligaciones de los particulares para con el Estado y de éste para con aquéllos. Esta disposición no es congruente con la naturaleza de la relación tributaria, ya que en su contenido encontramos obligaciones de los particulares para con el Estado, pero sus derechos se ven suprimidos por lo que esta fracción establece. No encontramos congruencia alguna, ya que es absurdo que el derecho del contribuyente dependa de actos de terceros y no exista ninguna manera en que el contribuyente pueda controlar que estos actos se lleven a cabo. Por lo expuesto anteriormente, nos encontramos en presencia de una disposición inconstitucional.

Es contradictorio, que en la exposición de motivos, que el Ejecutivo Federal presenta al Congreso de la Unión, para la creación de las nuevas

disposiciones fiscales, incluyendo la ley que analizamos se contengan afirmaciones como la siguiente:

Por su parte, el nuevo gobierno se compromete a construir una relación Estado-Sociedad, en la que la premisa del cumplimiento fiscal parta, no de lo que las personas le deben al fisco, sino de lo que todos los mexicanos le debemos a México.¹⁹³

Es claro, que dicha relación, Estado – Particulares, en el cumplimiento fiscal a la que se hace referencia, es inexistente, ya que como hemos venido analizando, esta disposición quebranta con la relación jurídico tributaria que debe prevalecer en las disposiciones fiscales; por lo tanto, se trata de una disposición inconstitucional.

Nos encontramos ante una disposición arbitraria, en la que la relación de poder es evidente, se trata de una disposición cuyos requisitos carecen de justificación jurídica; la única justificación que encontramos es la de recaudar, sin que el respeto a las garantías del contribuyente y por lo tanto a nuestra Ley Suprema tenga la mínima importancia. El legislador disfraza nuestras leyes tributarias de una constitucionalidad inexistente. En esta disposición no existe justicia fiscal, ya que como se explica en el ejemplo que presentamos y en el análisis que hemos realizado, aunque el contribuyente ha realizado erogaciones, no las puede deducir. El beneficiario del cheque, acumulará el ingreso obtenido, pero el contribuyente que realizó dicha erogación no podrá deducirlo. Nos preguntamos ¿dónde está la simetría de las disposiciones fiscales?, ¿por qué si hay acumulación, no hay deducción? Nos encontramos frente a una disposición que ha sido creada con el único afán de recaudar, de crear situaciones para que el contribuyente no pueda deducir y que a la vez, quien recibe el ingreso deba acumular. Las leyes tributarias sí deben perseguir la recaudación, pero no a cualquier precio; deben ser elaboradas respetando lo que la Carta Magna dispone; respetando las garantías individuales, solo de

¹⁹³ Gaceta Parlamentaria, año V, número 911, domingo 30 de diciembre de 2001.

esta manera se justificará, que en una exposición de motivos se haga énfasis a la justicia tributaria y en el Estado de Derecho.