

CAPÍTULO 4.

CONCLUSIONES.

En el presente trabajo de investigación, hemos realizado un análisis detallado del principio de capacidad contributiva y de la relación jurídico tributaria. Posteriormente, nos dimos a la tarea de estudiar la fracción IX del Artículo 31 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, demostrando la inconstitucionalidad de esta disposición, ya que violenta dicho principio y quebranta la relación en comento. Después de haber abundado en las cuestiones anteriores, podemos formular las siguientes conclusiones:

1. El principio de capacidad contributiva, es conocido en nuestro sistema jurídico como principio de proporcionalidad y se encuentra consagrado en la fracción IV del numeral 31 de nuestra Constitución Federal. Este principio establece que el pago de las contribuciones habrá de realizarse tomando en cuenta la aptitud del contribuyente para hacer frente a su obligación tributaria; es decir, en razón a la riqueza real y no a manifestaciones aisladas y temporales de la misma.
2. El principio de capacidad contributiva se estructura en base a tres elementos principales: El ámbito objetivo que se refiere a la riqueza que el Estado encuentra en el contribuyente; el ámbito subjetivo, mediante el cual, el legislador individualiza la carga del contribuyente; por último, encontramos el mínimo exento, que en las personas físicas, el legislador toma en cuenta los gastos de subsistencia personal y familiar, y al referirnos a las personas morales, el mínimo exento se traduce en las deducciones estrictamente indispensables para llevar a cabo su actividad, y autorizadas por la ley. En las disposiciones fiscales, debemos observar todos estos elementos.

3. No debemos confundir el concepto de capacidad contributiva con el de capacidad económica, ya que éste es sólo uno de los presupuestos de aquél. La capacidad contributiva se refiere a la aptitud del contribuyente para tributar en proporción a su verdadera riqueza y la capacidad económica está constituida por todas aquellas manifestaciones aisladas de riqueza. No puede existir capacidad contributiva, al no observarse capacidad económica, pero, podemos advertir capacidad económica, sin que esto asegure la existencia de capacidad contributiva.
4. El principio de proporcionalidad, consagrado en nuestra Carta Magna, constituye una de las garantías de justicia tributaria. Al existir alguna disposición que se pronuncie en sentido contrario a lo que nuestra Ley Suprema establece, dicha disposición debe ser calificada como inconstitucional.
5. En todas las disposiciones fiscales debe prevalecer una relación de derecho. Dicha relación estará conformada por dos sujetos principales: el Estado quien tiene el derecho de exigir al contribuyente el pago de las contribuciones para destinarlas al gasto público y a la vez, la obligación de encaminar todos sus actos conforme a la ley y respetando los principios que la Carta Magna establece. Por otro lado encontramos al contribuyente, quien tiene la obligación de contribuir al gasto público y a la vez, el derecho de que todos los actos de la autoridad respeten las leyes tributarias y los principios constitucionales. A esta relación se le denomina relación jurídico tributaria.
6. La relación jurídico tributaria es una relación de derecho más no de poder, ya que encuentra su nacimiento en la ley y se transporta a la realidad cuando se producen las situaciones jurídicas o de hecho surgiendo así la obligación tributaria. Es una relación de carácter obligacional en donde el Estado y el contribuyente conservan reciprocidad de derechos y obligaciones. La relación tributaria, tanto la

obligación que la precede, encuentran sus cimientos en los principios consagrados en nuestra Constitución Federal.

7. Las disposiciones fiscales deben mantener el equilibrio de la relación jurídico tributaria, respetando su naturaleza. Toda disposición que quebrante la relación jurídico tributaria, vulnerando garantías constitucionales de los contribuyentes y convirtiéndola en una relación de poder, debe ser considerada inconstitucional.

8. La fracción IX del artículo 31 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, dispone que para deducir los pagos efectuados con cheque, éstos deben encontrarse efectivamente erogados. Condiciona la erogación al cobro de dicho cheque. Como se ha demostrado en el capítulo anterior, la erogación se ha realizado ya, con el sólo hecho de entregar el cheque a su beneficiario, ya que el pago con cheque es como si se realizara de contado, por ser un medio de extinción de las obligaciones. Esta disposición es inconstitucional, ya que por un lado violenta el principio de capacidad contributiva, ya que, el contribuyente no efectuará los pagos provisionales correspondientes de una manera proporcional, hasta en tanto el cheque no sea cobrado, aunque ya lo haya expedido; si el cheque no se presenta a cobro, el contribuyente no podrá efectuar la deducción y estaría pagando un impuesto que no atiende a su capacidad de contribuir. Por otro lado, quebranta la relación tributaria al establecer requisitos absurdos en donde es indiscutible la supremacía del Estado sobre las garantías del contribuyente.

9. El reglamento de la ley en comento, en su numeral 39, incorpora la Regla 3.1.8 de la Resolución Miscelánea, que establece, que la deducción de estos pagos será permitida mientras la expedición del cheque y el cobro del mismo se realicen en el mismo ejercicio, sin establecer un límite de tiempo entre un acto y otro. No obstante, impone un límite de cuatro meses cuando el cobro se hace en el ejercicio inmediato posterior al de la expedición. El reglamento en

comento, no le da solución a la inconsistencia que hemos venido comentando. Esta disposición es inconstitucional, ya que no atiende a la capacidad contributiva del contribuyente, porque como hemos comentado, la erogación se ha realizado en el momento de entregar el cheque al beneficiario, y si éste no se presenta a cobro en menos de cuatro meses, el contribuyente no efectuará la deducción y por lo consiguiente no pagará un impuesto proporcional. El legislador convierte a la relación tributaria que tiene naturaleza de obligación personal, a una de carácter multipersonal, ya que condiciona el derecho del contribuyente a actos de terceras personas. Asimismo, encontramos en esta disposición, una relación de poder, en la que el Estado persigue fines totalmente recaudatorios sin respetar las garantías tributarias.

10. La disposición en comentario, es inconstitucional, ya que involucra elementos ajenos a la capacidad contributiva del contribuyente, como son los actos de terceros a los que hemos hecho referencia. En líneas anteriores, hemos expuesto dos jurisprudencias, en las que por analogía, podemos observar, que el criterio del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se encamina en el sentido de que si alguna disposición establece elementos ajenos a la capacidad contributiva del contribuyente, para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, dicha disposición debe ser considerada como inconstitucional, al violar el principio en comentario. El contribuyente depende de estos elementos ajenos a su proporcionalidad para efectuar la deducción de un pago que ha efectuado; hasta en tanto no se de el cobro del cheque, el contribuyente no contará con la potencialidad idónea para hacer frente a sus obligaciones fiscales. De igual manera, es evidente la relación de poder que se advierte en esta disposición, ya que el legislador tributario condiciona un derecho del contribuyente a los elementos ajenos a éste que ya han sido mencionados. Por estos motivos, nos encontramos frente a una disposición inconstitucional.

11. Aunque en la exposición de motivos para la creación de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, no encontramos ninguna referencia de la disposición que hemos venido estudiando, es evidente que el motivo del legislador fue proteger la recaudación y evitar prácticas dolosas del contribuyente, ya que podría resultar muy sencillo expedir cheques que nunca sean cobrados y así deducir todas estas erogaciones simuladas sin que se haya pagado ninguna cantidad. No obstante lo anterior, el legislador, al proteger de esta manera la recaudación, pasa por alto las garantías tributarias del contribuyente, ya que establece requisitos que violan el principio de capacidad contributiva y quebrantan la relación jurídico tributaria.

12. Debemos entender por inconstitucionalidad a la "... antinomia entre un acto y la Constitución..., como el quebrantamiento de la letra o del espíritu de la Constitución, por leyes del parlamento, por decretos, leyes o actos de gobierno..."¹⁹⁴ De acuerdo a esta definición y lo expuesto a lo largo de este trabajo de investigación, la fracción IX del numeral 31 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta es inconstitucional.

Nos encontramos frente a una disposición en la que el legislador tributario muestra su única intención: la recaudación. Prueba de ello es la asimetría fiscal que origina la disposición inconstitucional que analizamos, ya que en caso de que el beneficiario del cheque, lo presente a cobro, acumulará dicho ingreso, mientras que el contribuyente que realizó la erogación no efectuará deducción alguna. Se trata de una relación de poder en la que a todo ingreso no corresponde deducción. En este trabajo de investigación, nos hemos enfocado a las personas morales, pero es preciso señalar que la misma problemática se presenta con las personas físicas con actividades empresariales y profesionales,¹⁹⁵ y las señaladas en los capítulos tercero, cuarto y quinto de la sección tercera que corresponde a los pequeños contribuyentes.¹⁹⁶

¹⁹⁴ Valadéz, Diego (*director*). *Op. Cit.*, Tomo III, p. 704.

¹⁹⁵ V. Artículo 125. Ley del Impuesto Sobre la Renta.

¹⁹⁶ V. Artículo 177 F. X. Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El legislador tributario, al crear leyes y disposiciones como la que se analiza, debe respetar los principios que establece nuestra Carta Magna, solo de esta forma se podrá hablar de disposiciones fiscales que persiguen la justicia tributaria y son propias de un Estado de Derecho. ¿La solución al problema que planteamos en este trabajo de investigación?: una indiscutible reforma a esta fracción, en la que se establezca un verdadero requisito de deducibilidad y no obstáculos y condiciones que no dependen del contribuyente; una reforma que advierta una relación tributaria de derecho, una reforma que respete el principio de proporcionalidad consagrado en la Constitución Federal.