



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE QUERÉTARO.

FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN

**LOS INGRESOS FICTOS EN LAS PERSONAS MORALES SUJETAS A CONCURSO
MERCANTIL**

T E S I S

QUE COMO PARTE DE LOS REQUISITOS PARA OBTENER EL GRADO DE

MAESTRO EN IMPUESTOS

PRESENTA

FRANCISCO SÁNCHEZ RAYAS

SANTIAGO DE QUERÉTARO, QRO., OCTUBRE DE 2005



Universidad Autónoma de Querétaro
Facultad de Contaduría y Administración
Maestría en Impuestos

**LOS INGRESOS FICTOS EN LAS PERSONAS MORALES
SUJETAS A CONCURSO MERCANTIL**

TESIS

**Que como parte de los requisitos para obtener el grado de
Maestro en Impuestos**

**Presenta:
Francisco Sánchez Rayas**

**Dirigido por:
M.I MARTÍN VIVANCO VARGAS**

SINODALES

**M.I. Martín Vivanco Vargas
Presidente**

**M.I. Antonio Pérez Olvera
Secretario**

**M.I. Jesús Hurtado Muñoz
Vocal**

**M.I. David Torres Martínez
Suplente**

**M.I. Víctor Vega Villa
Suplente**

**M.C. José Antonio Inclán Montes
Director de la Facultad de
Contaduría y Administración**

**Dr. Sergio Quesada Aldana
Director de Investigación y
Posgrado**

**Centro Universitario
Querétaro, Qro.
Octubre de 2005
México**

RESUMEN

Por medio de esta investigación se pretende buscar la manera de liberar a las personas morales sujetas a un concurso mercantil, de los llamados ingresos fictos, en específico del ajuste anual por inflación acumulable, ya que si bien es cierto la ley del impuesto sobre la renta en su Título II, Capítulo III; menciona que cuando el saldo promedio de mis deudas es mayor que el saldo promedio de los créditos se tendrá como resultado un ingreso acumulable, el cual tengo la obligación de sumar o acumular a mis demás ingresos y por el, tener la obligación de pagar un impuesto, cuando este ingreso ficto, en ningún momento origino una modificación positiva a mí patrimonio, por lo que queda fuera del objeto de la Ley del Impuesto Sobre La Renta, y este ingreso debería estar desgravado; por su parte la Ley de Concursos Mercantiles, dentro de las disposiciones generales, en su artículo primero, menciona que esta ley tendrá por objeto, regular el concurso mercantil, así mismo menciona que es de interés publico conservar las empresas y evitar que el incumplimiento generalizado de la obligaciones de pago ponga en riesgo la viabilidad de la misma y de las demás con las que tenga una relación de negocios, por lo que en ambas leyes que hoy es nuestro centro de investigación no tienen una concordancia.

(Palabras claves: impuesto sobre la renta, ingresos acumulables, ingresos fictos, ingresos por deudas no cubiertas, concurso mercantil y ajuste anual por inflación acumulable.)

SUMMARY

This research work attempts to find a way to free companies that are subject to bankruptcy proceedings from so-called implied income, specifically from the annual accrued inflation adjustment since Title II, Chapter III of the Income Tax Law states that when the average balance of my debts is greater than the average balance of my credit, the result will be an accrued income which I must add or accrue to my other income and, as a result, pay a tax, when this implied income at no time resulted in a positive modification of my possessions. It therefore is not subject to the Income Tax Law and should not be taxed. The Law on Bankruptcy Proceedings, in the section on general provisions in Article One, states that the objective of this law is to regulate bankruptcy proceedings; it also states that it is in the public interest to preserve companies and avoid risking their viability due to a general failure to comply with payment obligations and others related to business. Therefore, the two laws being researched are not in conformity.

(KEY WORDS: Income tax, accrued income, implied income, income from unpaid debts, bankruptcy proceedings, annual accrued inflation adjustment)

DEDICATORIA

El presente trabajo de investigación se lo dedico a todas aquellas personas que siempre me dieron un apoyo incondicional, aquellas que se tomaron la molestia en dedicarme un poco de su tiempo en escucharme, aquellas que sin solicitarles su opinión me la dieron, a quien me enseñaron que el éxito no se mide por la riqueza que uno tenga o logre, sino por todo lo que uno ha tenido que renunciar y sacrificar para conseguirlo, a todos aquellos que al enterarse de que cursaba la maestría me dieron su apoyo y me manifestaron su alegría y a todos mis maestros que sin duda hoy y siempre han sido apoyo importante para lograr mi formación profesional.

AGRADECIMIENTOS

A mis padres, esposa e hijo por significar para mi una gran apoyo moral y sobretodo una gran motivación para superarme día con día, así como para concluir mis estudios de maestría; por su gran comprensión al estar poco tiempo con ellos durante mis estudios de posgrado y desarrollo de esta tesis y por su aprecio y gran admiración que me tienen al haber logrado concluir un objetivo y una meta como es hoy en día, mis estudios de maestría.

A todos mis familiares y amigos, que sin duda fueron parte importante también durante mis estudios de de maestría, que con sus consejos y ánimos, reforzaron mis ganas y deseos para seguir adelante y por considerarme hoy y en todo momento un ejemplo de superación.

A todos y cada uno de mis maestros de posgrado que gracias a todos los conocimientos que me aportaron y consejos que me dieron, pude enriquecer y fortalecer mis conocimientos, y así de esta manera pude obtener una mejor superación personal y profesional.

INDICE

	Página
Resumen	i
Summary	ii
Dedicatorias	iii
Agradecimientos	iv
Índice	v
Índice de cuadros	xii
INTRODUCCIÓN	1
CAPITULO I. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS	4
1.1 PRINCIPIOS TRIBUTARIOS.....	4
1.2 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.....	8
1.2.1 Principio de obligatoriedad.....	9
1.2.2 Gasto público.....	10
1.2.3 Principio de legalidad.....	11
1.2.4 Principio de proporcionalidad y equidad.....	12
1.2.4.1 Principio de proporcionalidad tributaria.....	16
1.2.4.2 Principio de equidad tributaria.....	18
1.3 PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.....	19
1.3.1 Aproximaciones al principio de capacidad contributiva.....	20
1.3.2 Concepto de capacidad contributiva.....	21
1.4 PRINCIPIOS DE ALGUNOS TRATADISTAS.....	22
1.4.1 Principios Adam Smith.....	22
1.4.2 Principios Adolfo Wagner.....	23
1.4.3 Principios Fritz Neumark.....	25
1.4.4 Principios de Jesús Quintana y Jorge Rojas.....	26
1.4.5 Principios jurídicos y económicos de los impuestos.....	26
1.5 CONCLUSIONES.....	28
1.6 ANEXO CAPITULO I. CRITERIOS JURISPRUDENCIALES.....	28

1.6.1	Tesis jurisprudencial sala auxiliar SCJN 1969.....	28
1.6.2	Impuesto principio de legalidad que deben salvaguardarlos.....	31
1.6.3	Destino de los impuestos, en relación con los obligados a pagarlos. (tesis 541).....	31
1.6.4	Proporcionalidad y equidad, con requisitos de naturaleza distinta con los cuales deben cumplir las leyes fiscales. (Tesis jurisprudencial 4/91).....	32
1.6.5	Tesis jurisprudencial CXII/1995: impuesto, principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, constitucional.....	33
1.6.6	Tesis jurisprudencial CXII/1995: impuesto, principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, constitucional.....	34
1.6.7	Tesis jurisprudencial LXXIX/98: Contribuciones. la potestad para determinar su objeto no se rige por el principio de generalidad, sino por el de capacidad contributiva.....	35
1.6.8	Capacidad contributiva. consiste en la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos.....	35
	CAPITULO II. UN PUNTO DE PARTIDA DEL CONCEPTO DE RENTA.....	37
2.1	ESTUDIO DOCTRINARIO DEL CONCEPTO DE RENTA.....	37
2.1.1	Evolución Doctrinaria.....	37
2.1.1.1	Escuela Renta-Producto.....	38
2.1.1.2	Escuela Renta es igual a flujo de riqueza desde terceros.....	39
2.1.1.3	Escuela Renta como el consumo más el incremento patrimonial.....	39
2.1.2	Concepto de Renta en la Doctrina Extranjera.....	40
2.1.3	Concepto de Renta en la Doctrina Mexicana.....	41
2.2	ESTUDIO DEL CONCEPTO DE INGRESO.....	43
2.2.1	Concepto de ingreso en la doctrina mexicana.....	43
2.2.2	Concepto contable de ingreso.....	43
2.2.3	Concepto económico de ingreso.....	44

2.3	Criterio Jurisprudencial.....	45
2.4	DIFERENCIA ENTRE RENTA E INGRESO.....	46
2.5	ANEXO CAPITULO II CRITERIOS JURISPRUDENCIALES.....	47
2.5.1	Renta. sociedades mercantiles objeto y momento en que se genera el impuesto.....	47
2.5.2	Ingresos en crédito y entradas de efectivo. diferencias para efectos de la ley del impuesto sobre la renta.....	48
	CAPÍTULO III. INGRESOS ACUMULABLES.....	50
3.1	UN PUNTO DE PARTIDA EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....	50
3.2	ANÁLISIS JURÍDICO DE LA GANANCIA INFLACIONARIA.....	51
3.3	CONCEPTO GANANCIA INFLACIONARIA.....	52
3.4	CÁLCULO DE LA GANANCIA INFLACIONARIA.....	53
3.4.1	Concepto de Inflación.....	53
3.4.2	Factores de Ajuste y de Actualización.....	54
3.4.3	Concepto de Interés.....	55
3.4.4	Componente inflacionario.....	56
3.4.4.1	Créditos para el cálculo del componente inflacionario.....	57
3.4.4.2	Deudas para el Cálculo del Componente Inflacionario.....	57
3.4.4.3	Cálculo del componente inflacionario.....	58
3.4.5	Determinación del Interés Acumulable o Pérdida Inflacionaria.....	59
3.4.6	Determinación del Interés Deducible o Ganancia Inflacionaria.....	61
3.5	ANÁLISIS JURÍDICO DEL AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN.....	64
3.5.1	Concepto de Ajuste Anual por Inflación.....	65
3.5.2	Determinación del ajuste anual por inflación.....	65
3.6	ELEMENTOS AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN.....	70
3.6.1	Sujeto Pasivo.....	70
3.6.2	Hecho imponible.....	70
3.6.3	Base.....	71
3.6.4	Tasa o Tarifa.....	71

3.7	NATURALEZA JURÍDICA DEL AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN (ANTES GANANCIA INFLACIONARIA).....	71
3.8	INCONSTITUCIONALIDAD DEL AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN.....	72
3.9	ANEXO CAPITULO IV. DISPOSICIONES APLICABLES.....	75
3.9.1	Disposición legal para determinar componente inflacionario como estuvo vigente hasta el año 2001.....	75
3.9.2	Disposición legal que viene a reformar el artículo 7-b (componente inflacionario) y que esta vigente asta el año en curso.....	80
3.9.3	Reflexiones sobre algunas partidas controvertidas de créditos y deudas para efectos de componente inflacionario.....	84
3.9.3.1	Introducción.....	84
3.9.3.2	Antecedentes y exposición de motivos.....	85
3.9.3.3	Evolución de las disposiciones fiscales.....	87
3.9.3.4	Definición de conceptos.....	87
3.9.3.5	Créditos y deudas para efectos fiscales.....	87
3.9.3.6	Créditos y deudas para efectos jurídicos.....	88
3.9.3.7	Conceptos contables.....	89
3.9.3.8	CASOS ESPECIALES.....	90
3.9.3.9	Cuentas por cobrar a cargo de socios o accionistas.....	90
3.9.3.10	IVA acreditable.....	92
3.9.3.11	Anticipo a proveedores.....	97
3.9.3.12	Créditos a cargo de personas física.....	102
3.9.3.13	Reservas del activo, pasivo o capital.....	104
3.9.3.14	Créditos y deudas que generan intereses moratorios Créditos y deudas que generan intereses moratorios.....	110
3.9.3.15	Aportaciones para futuros aumentos de capital.....	112
	CAPÍTULO IV. ANALISIS DE LA LEY DE CONCURSOS MERCANTILES....	116
4.1	Introducción.....	112
4.1.1	Objeto (art. 1).....	119
4.1.2	Conceptos básicos de la Ley de Concursos Mercantiles (art. 4).....	120

4.1.3	Legislación supletoria, aplicable a la Ley de Concursos Mercantiles. (art. 8).....	121
4.1.4	Computo de los plazos para el concurso mercantil. (art. 6).....	122
4.1.5	Quienes pueden someterse al concurso mercantil. (art. 20, 5 y 16).....	122
4.1.6	Etapas en las que se divide el concurso mercantil (art. 2).....	123
De los supuestos del concurso mercantil. (art. 9).....		123
4.2.1	Casos en que la sucesión del comerciante podrá ser declarado en concurso mercantil.....	125
4.2.2	Contra quien se podrá iniciar el concurso mercantil. (artículo 14-15).....	126
4.2.3	Inicio del concurso mercantil.....	127
4.2.4	Sujetos participantes en el concurso mercantil. (artículo 14-15).....	129
Del procedimiento para la declaración de concurso mercantil. (art. 17 a 28).....		132
4.3.1	De la competencia para conocer del concurso mercantil y las excepciones de la naturaleza procesal. (art. 17 a 19).....	133
4.3.2	Etapa Previa.....	133
4.3.2.1	Inicio del procedimiento, contenido y documentación que se deberá anexar al concurso mercantil. (art. 20).....	133
4.3.3	Quien podrá demandar la declaración del concurso mercantil, su contenido y documentación que se deberá anexar. (art. 21 a 28).....	134
4.3.3.1	Admisión, contestación de la demanda y ofrecimiento de pruebas.....	137
4.3.4	De la visita de verificación. (Artículo 29 a 41).....	138
4.3.5	De la sentencia del concurso mercantil y su contenido. (art. 42 a 48).....	142
4.3.6	De la apelación de la sentencia de concurso mercantil, procedimiento y forma en la que deberá de hacerse. (art. 49 a 51).....	146
De los órganos del concurso mercantil.....		147

4.4.1	De las obligaciones, nombramiento e impugnación del nombramiento. (art. 54 a 61).....	147
	Del nombramiento, facultades y remoción de los interventores. (art. 62 a 4.4.2 64).....	149
4.5	De los efectos de la sentencia de concurso mercantil. (art. 65 a 69).....	150
4.6	Etapa de la conciliación. (art. 145 a 166).....	151
4.6.1	Duración de la etapa de conciliación.....	152
4.6.2	Plazo para designar un conciliador y casos en que podrá ser sustituido el mismo.....	153
4.6.3	Quienes no podrán suscribir convenios y requisitos para suscribirlo.....	156
4.6.4	Quienes no podrán suscribir convenios y requisitos para suscribirlo.....	159
4.6.5	A quienes obligara el convenio aprobado por un juez.....	159
4.6.6	Momento en que termina el concurso mercantil en la etapa de conciliación.....	160
4.7	ETAPA DE LA DECLARACIÓN DE QUIEBRA.....	160
	Cuando será declarado en quiebra el Comerciante sujeto a un concurso 4.7.1 mercantil. (art. 167 a 168).....	160
4.7.2	Contenido de la sentencia de declaración de quiebra: (art. 169).....	161
4.7.3	Procedimiento al momento y después de la declaración de quiebra. (art. 170 a 175).....	162
4.7.4	De los efectos particulares de la sentencia de quiebra. (176 a 196).....	163
4.7.5	Remate de bienes.....	169
4.8	De la terminación del concurso mercantil.....	169
4.8.1	De la terminación del concurso y quien podrá solicitarla. (art. 262, 263, 265 y 266).....	169
4.8.2	Reapertura del concurso mercantil. (art. 264).....	170
	CAPÍTULO V. SISTEMA JURÍDICO MEXICANO.....	171
5.1	PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	171

5.2	ANÁLISIS DOCTRINARIO.....	175
5.3	ANÁLISIS JURÍDICO.....	178
5.3.1	Reforma a la ley del impuesto sobre la renta.....	180
5.3.2	Medios de Impugnación.....	181
5.4	ANEXO CAPITULO V, CRITERIO JURISPRUDENCIAL.....	182
5.4.1	Renta el articulo 78-a de la ley del impuesto relativo, viola el principio de proporcionalidad tributaria al gravar un ingreso ficto.....	182
6.	CONCLUSIONES	184
	REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS	188

ÍNDICE DE CUADROS

Cuadro	Página
3.1.1 La citada base gravable se determina en los siguientes términos.....	50
3.4.2.1 Factor de ajuste por un período de un mes.....	54
3.4.2.2 Factor de ajuste para un período mayor de un mes.....	54
3.4.2.3 Factor de actualización.....	55
3.4.5.1 Ejemplo de la determinación del interés acumulable o pérdida inflacionaria....	60
3.4.6.1 Ejemplo de la determinación deducible o ganancia inflacionaria.....	61
3.4.6.2 Ejemplo de la disminución real de las deudas.....	63
3.5.2.1 Fórmula para la determinación del saldo promedio anual de deudas o créditos.....	66
3.5.2.2 Fórmula para la determinación del factor de ajuste anual.....	67
3.5.2.3 Determinación del ajuste anual por inflación deducible.....	67
3.5.2.4 Determinación del ajuste anual por inflación acumulable.....	68
4.2.4.1 Sujetos participantes en el concurso mercantil.....	132

INTRODUCCIÓN

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

El impuesto sobre la renta puede ser considerado como el más importante en México; esto se refleja en el art. 1 de la ley de ingresos de la federación para el presente ejercicio fiscal, toda vez que estima se percibirán \$ 375,833.30 millones de pesos por concepto de impuesto sobre la renta lo que constituye el 29.36 % del presupuesto total de ingresos del ejercicio.

El impuesto sobre la renta es un impuesto de naturaleza directa, que en teoría grava la riqueza, es decir, la modificación positiva del patrimonio de los sujetos; sin embargo, existen ciertas situaciones en las que no se ve reflejado dicho incremento patrimonial, este es el caso de las ficciones y presunciones contenidas en la propia ley, lo que provoca, que su base de dicho impuesto sea muy amplia y esta es una de las principales causas de que este impuesto sea tan importante.

De los ingresos fictos vamos a analizar el ajuste anual por inflación acumulable (Art. 17, 20 F-XI y capítulo III del título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta) antes llamado ganancia inflacionaria; esta figura jurídico tributaria, se incorporo por primera vez en la LISR de 1987, debido a que a finales de 1986 México se encontraba pasando por una de las peores crisis económicas de los últimos tiempos; debido a esto, no se estaban generando suficientes divisas para financiar el crecimiento económico ni para hacerle frente al pago de la deuda externa y sus intereses, por lo que el gobierno Mexicano con el fin de adoptar un programa económico que se orientara al crecimiento de la economía y al fortalecer las finanzas publicas, decidió ampliar la base gravable de las empresas para efectos del Impuesto Sobre la Renta. Derivado de esto a partir del 1 de enero de 1987, entro en vigor la reforma fiscal en al cual se amplio la base gravable de las sociedades mercantiles a través del componente inflacionario (artículo 7B y 15 LISR), y el cual así se conoció con ese nombre, asta la ley del 2001, ya que a partir del 2002 lo conocemos como

ajuste anual por inflación; el cual se va a determinar comparando los saldos promedios de las deudas y los créditos, donde, si el saldo de las deudas es mayor al de los créditos va a constituir un ingreso acumulable; o bien en caso contrario se obtendrá un deducción autorizada.

El análisis consistirá en determinar si realmente el ajuste anual por inflación se el reflejo de capacidad contributiva, en especial se trata de determinar si es justo que las empresas que están sujetas a concursos mercantiles deben pagar el Impuesto Sobre la Renta por esos ingresos fictos.

Ahora bien que tan viable será que una empresa sujeta a concurso mercantil, la cual se encuentra en este procedimiento precisamente por carecer de renta, tenga que pagar ISR, toda vez que al dictarse la sentencia de declaración de concurso, en virtud del artículo 88 fracción 1 de la Ley de Concursos Mercantiles, obtiene el beneficio de dejar de pagar temporalmente a la totalidad de sus acreedores, y que sus deudas futuras se traigan a tiempo presente, pero a su vez con dicho beneficio se provoca que se caiga en el hecho imponible del ajuste anual por inflación ya que dichas deudas se contemplan para el cálculo del saldo promedio anual de las deudas, donde como ya comentamos con anterioridad si estas son mayor que los créditos, se traducirá en un ingreso acumulable.

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

Por lo que a través del presente trabajo de investigación se buscara una solución viable para este tipo de empresas que se encuentran sujetas a un concurso mercantil, las cuales atraviesan por situaciones muy críticas por lo poder hacer frente a las obligaciones contraídas con sus acreedores y en este mismo orden de ideas, se analizara el ingreso por deudas no cubiertas, pues este ingreso, al igual que el ajuste anual por inflación

acumulable, esta gravando un supuesto beneficio de esta empresas, cuando dejan de pagar a sus acreedores, lo cual es inadecuado, pues estos son ingresos fictos e irreales.

CAPITULO I. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

Introducción

En este capítulo tercero analizaremos cada uno de los diferentes principios tributarios, con la finalidad de conocer y tener bases suficientes para el análisis de la problemática que hoy nos ocupa; así también analizaremos los principios constitucionales como son: el de obligatoriedad, gasto público, el de legalidad, el de proporcionalidad y equidad y algunas opiniones de juristas sobre el principio de proporcionalidad y equidad, esto con la finalidad de tener un conocimiento para poder analizar si en nuestra investigación se viola alguno de estos preceptos y por ultimo analizaremos algunos principios como los de: PRINCIPIOS ADAM SMITH, PRINCIPIOS ADOLFO WAGNER, PRINCIPIOS FRITZ NEUMARK, PRINCIPIOS DE JESÚS QUINTANA Y JORGE ROJAS.

1.1. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

Los principios tributarios son los elementos mínimos con los que deben de cumplir las contribuciones. La existencia de principios tributarios es básica en todo Estado de Derecho.

Dentro de nuestro marco constitucional no existe un fundamento que justifique la existencia de los principios tributarios, si a caso serian los principios generales del derecho los que darían cabida a los mencionados principios tributarios. El artículo 14 último párrafo de la Constitución Federal, dispone que “En los juicios de orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra, o a la interpretación jurídica de la Ley a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho”¹.

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

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

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

PRIMER PRINCIPIO.- De la facultad o capacidad para pagar por el contribuyente o de la justicia. Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo mas cercana posible a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción al ingreso de que gozan bajo la protección del Estado. Lo fundamental de esta máxima es la afirmación de que los impuestos deben ser justos y equitativos.

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

SEGUNDO PRINCIPIO.- De la certidumbre: el impuesto que cada contribuyente esta obligado a pagar debe ser justo y no arbitrario y dicho impuesto debe ser claro en cuanto al tiempo, forma y cantidad de pago a efectuar. Para la realización del principio expuesto, se debe procurar que cada una de las leyes que imponen las contribuciones,

² John Stuar Mill, “Principios de economía política”, Fondo de cultura económica, México, 1985,P.p. 686

³ Fritz Neumark, “Principios de la imposición”, Institutos Fiscales; Madrid, 1994. P. 135

deben determinar con precisión datos tales como los sujetos, entendiendo por este como el que paga como a quien se le paga, el objeto, la cuota, la base, la forma de pago, las infracciones en que se pueden incurrir, etc. Esto viene a ser lo que constitucionalmente es concebido como el principio de legalidad tributaria.

Gastón Jozé⁴ analizando este principio dice que debe ser desarrollado en la siguiente forma:

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

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

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

⁴ Ernesto Flores Zavala, “Elementos de Finanzas Publicas Mexicanos”, Editorial Porrúa, México, 1993,P.p. 142-143

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

Principio de Generalidad: Esta regla consiste en que todos los gobernados deben de cumplir con la obligación de pagar impuestos, sin embargo esta obligación debe estar limitada por el concepto de capacidad contributiva, es decir, que todos los sujetos que tengan la capacidad de pagar un impuesto lo deben hacer. Neumark considera que en virtud del principio de la generalidad de la imposición se exige a todas las personas (físicas y jurídicas) que se sometan al gravamen fiscal en tanto tengan capacidad de pago y queden tipificadas por una de las razones legales que dan nacimiento a la obligación tributaria, sin poderse excluir ninguna de la obligación tributaria objetiva y subjetiva sino por motivos basados a los fines del estado⁶.

Principio de uniformidad: La uniformidad quiere decir que datos deben ser iguales frente al impuesto, Neumark considera esta máxima dentro del principio de igualdad de la imposición el cual significa que las personas, en tanto estén sujetas a cualquier impuesto y se encuentren en iguales o parecidas condiciones relevantes a efectos fiscales deben recibir el mismo trato impositivo en lo que se refiere al impuesto respectivo⁷, este principio viene a ser en nuestro marco constitucional el principio de equidad consignado en el artículo 31 fracción IV de nuestra carta magna: para el estudio de este principio es necesario remitirnos a la postura de Stuart Mill en relación al principio de igualdad de sacrificio, este elemento subjetivo, es el que fundamentalmente sirve para lograr una repartición equitativa de los impuestos y para señalar las cuotas correctas de los gravámenes, en base al sacrificio que representa cada uno de los sujetos. No obstante, este principio debe complementarse con el principio del mínimo sacrificio que significa que cada miembro del Estado debe contribuir a los gastos públicos pero dicha contribución debe representar el menor sacrificio posible, podemos concluir que la igualdad en la imposición, según Mill, significa igualdad de Sacrificio.

⁵ Ernesto Flores Zavala, Op. Cit. P.p 134 y ss.

⁶ Fritz Neumark, Op. Cit. P. 81

⁷ Fritz Neumark, Op. Cit. P. 81

Por su parte Pietro Verri, estableció dos principios sobre la imposición de los tributos, el primero de estos referentes a que los impuestos no deben pesar fuerte e inmediatamente sobre las clases, es decir, con este tipo de principios lo que se busca era la existencia de un mínimo no imponible que permitiese a los contribuyentes el que goce de una cantidad determinada de ingreso para su existencia, el cual se identifica con el principio del mínimo sacrificio de Stuart Mill; la segunda de estas reglas se refiere a que el tributo no debe seguir inmediatamente al incremento de la riqueza, con esto se trato de que el tributo no recayera en periodos aislados de ejercicios, sino que la carga de impuestos recayera sobre la verdadera capacidad de contribuir de los individuos.⁸

Así mismo cabe destacar la postura de Fritz Neumark para el estudio de dichas reglas, él concibe el establecimiento de los principios de la imposición en función de fines predeterminados, que surgen de los presupuestos políticos y económicos a los que la imposición debe servir para luego lograr la realización de dichos principios a través de la estructuración de un sistema tributario determinado. Otra máxima diferente a las expuestas con anterioridad establecidas por Neumark es el principio de Redistribución Fiscal de la renta y la riqueza, en virtud del cual la imposición debe alterar la distribución primaria de la renta distribuyendo sus diferencias mediante la progresividad en los gravámenes⁹.

1.2 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

Los Principios Constitucionales de los impuestos son aquellos que se encuentran establecidos en la propia Constitución, y toda vez que esta, es la Ley fundamental de país, toda actividad tributaria del estado debe sujetarse a dicho lineamiento.

En el Artículo 31 Constitucional en su Fracción IV es la Norma primaria que regula la creación de normas secundarias en materia tributaria, es decir, la potestad tributaria normativa del estado se apoya en dicha disposición constitucional la cual establece:

⁸ Horacio Garcia Belsunce. “Temas de derecho Tributario”, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, P. 66

⁹ Fritz Neumark, P.p 211

“Son obligaciones de los mexicanos:

Fracción IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como del Distrito Federal o del estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”¹⁰

Del contenido del mencionado precepto podemos distinguir cuatro requisitos o circunstancias fundamentales en materia tributaria:

- a) Es una obligación (Principio de Obligatoriedad)
- b) Deben contribuir al gasto público.
- c) Las contribuciones deben ser proporcionales y equitativas.
- d) Las contribuciones deben estar establecidas en ley (Principio de Legalidad)

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

Cabe destacar que lo mas relevante de los Principios Constitucionales dentro del marco de un estado de derecho es que estos denoten justicia tributaria.

1.2.1 Principio de obligatoriedad.

Consiste en que el pago de los tributos para cubrir el gasto publico es una obligación que tienen todos los mexicanos, constituyéndose así en la obligación general en materia contributiva. La obligatoriedad consiste en el elemento coercitivo de las contribuciones a cargo de sujetos pasivos y cuya fuente deriva de la propia norma jurídica, pues los

¹⁰ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Editorial Mc Graw Hill, 2003.

contribuyentes deben cumplir con esta obligación una vez que caen en la situación o circunstancia que la ley señala como hecho generador del tributo. Es decir, al crear el Artículo 31 en su fracción IV de la Constitución General, la obligación económica de contribuir, al mismo tiempo se configura al sujeto pasivo de la relación tributaria.

1.2.2 Gasto público.

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

El Dr. Ramón Reyes Vera considera que es constitucionalmente correcto desprender del Artículo 31 fracción IV Constitucional, una teoría del gasto público como una garantía individual del sujeto pasivo de la relación jurídica. Tributaria y social¹¹; toda vez que, como ya se mencionó, los principios constitucionales representan garantías individuales que garantizan la seguridad jurídica de los gobernados.

Para Fonrouge, el gasto público es “toda erogación, generalmente en dinero, que incide sobre las finanzas del estado y se destina al cumplimiento de fines administrativos o económicos sociales”¹².

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, en concreto, la sala auxiliar de la misma, pronuncio en 1969 ejecutorias en las que sostuvo que el gasto público, doctrinaria y

¹¹ Ramón Reyes Vera. “La fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal Mexicana”. TFF, 45 años al servicio de México. Tomo I. TFF. México, 1982. P. 444.

¹² Cit. Sergio F. De la Garza. “Derecho Financiero Mexicano” Porrúa: México, 1994. P. 141

constitucionalmente tiene un sentido social y un alcance de interés público, el importe de lo recaudado por las contribuciones debe destinarse a satisfacer las necesidades del estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales por los servicios públicos; así mismo, establece que el concepto del gasto público es aquel determinado en el presupuesto de egresos, materialmente estriba en el destino de las contribuciones y formalmente se refiere a la partida prescrita en el mencionado presupuesto. Esto es que, no todos de los gastos del estado comprenden el gasto público, sino solo aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos.

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

1.2.3 Principio de legalidad.

El Principio de Legalidad tributaria es una garantía constitucional que consiste en que todos los elementos esenciales de las contribuciones deben encontrarse establecidas en una ley. ¹³En nuestro sistema legal y en virtud de este principio, el poder legislativo es el único órgano con potestad para el establecimiento de los tributos. Ernesto Flores Zavala señala que los impuestos deben establecerse por medio de disposiciones que tengan carácter de general, abstractas, impersonal y que emanen, como hemos dicho, del propio poder legislativo¹⁴.

El Principio de Legalidad tiene su sustento en el aforismo latino “Nullum tributum sine lege” que significa que no puede existir contribución alguna que no se encuentre contenida en una ley formal y material como apto propio y normal del poder legislativo. Es decir, como máxima fundamental se requiere que para el establecimiento de cualquier contribución este se haga a través de una ley debidamente creada por el legislador.

¹³ Alonso Perez Becerril “Presunciones Tributarias en el Derecho Mexicano” , Ed Porrúa: México, 2001, P.117

¹⁴ Ernesto Flores Zavala, Op. Cit. P. 204 es, sus principios...” P. 28

No obstante lo anterior, este principio no se refiere únicamente a que la ley debe establecer las contribuciones, sino que también es necesario se señalen los elementos propios de las mismas, como son sujeto, objeto, base, tasa, época de pago, a fin de que no se queden a arbitrio de la autoridad. Este criterio ha sido compartido por el pleno de la Suprema Corte De Justicia de la Nación quien en jurisprudencia firme establece: al disponer el Artículo 31 Fracción IV Constitucional, que son obligaciones de los mexicanos “contribuir para los gastos públicos así de la federación, como del estado y municipios en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”; también exige que los elementos esenciales de los impuestos del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, es decir, el principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuales son los elementos y supuestos de la obligación tributaria; esto es, los hechos imponibles.

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

1.2.4 Principio de proporcionalidad y equidad.

El Principio de Proporcionalidad y Equidad nace en el proyecto de Constitución de 1857, estableciéndose así en la Constitución del mismo año y manteniéndose vigente hasta la Constitución que nos rige actualmente.

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

En relación con estos principios existen dos posturas contrarias en relación a si deben ser considerados como un solo concepto o como dos conceptos; dichas posturas contrarias surgen cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación, decide separarlos en dos principios diferente, toda vez que establece que todo impuesto debe cumplir con los requisitos de proporcionalidad y equidad, por lo que hablar en plural da la impresión de que son dos requisitos diferentes, por un lado la proporcionalidad y por el otro la equidad, lo anterior se observa en la tesis 541 en la cual dispone:

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

Así mismo en la tesis 3ªJ.4/91 La corte reitera su criterio acerca de que los elementos de proporcionalidad y equidad deben ser entendidos por separado, y en virtud de que su naturaleza es diferente, sus argumentos son los siguientes:

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

Entre los tratadistas que critican esta separación encontramos a Ernesto Flores Zavala, a Sergio Francisco de la Garza y Servando J Garza, quienes consideran necesario exista unanimidad entre esos principios para poder hablar de justicia tributaria; para la defensa de su postura utilizan los siguientes razonamientos:

Flores Zavala dice que no es posible separar las dos palabras, sino interpretarla expresión “proporcional y equidad” como significado de justicia, toda vez que la intención del contribuyente fue la de expresar que los impuestos fuesen justos; es decir, considera que “con la expresión proporcional y equidad solo se busca la justicia de los impuestos”.¹⁵

Así mismo, entendiendo la expresión como un solo concepto y criticando la postura de la Suprema Corte de Justicia de la Nación donde se separan los elementos de proporcionalidad y equidad, tenemos al autor Sergio Francisco de la Garza, quien considera que la existencia de la proporcionalidad y equidad de los impuestos es una justicia tributaria; es decir, la proporcionalidad y equidad deben ser vistos en su conjunto como conceptos coincidentes de justicia tributaria. Continúa explicando que la justicia imperante en materia tributaria es la llamada justicia distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes y por indirectos las cargas, estando entre ellas los tributos. En la distribución de estas cargas, la justicia distributiva exige que se trate igual a los iguales y desiguales a los desiguales; sin embargo, tal postulado no se puede cumplir si no es tomado en cuenta las distintas capacidades contributivas de los sujetos pasivos.¹⁶

Es decir la proporcionalidad y la equidad deben entenderse como un solo concepto ya que denotan justicia tributaria, pues si bien es cierto el principio de equidad consiste en dar trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, dicha exigencia solo puede cumplirse tomando en cuenta la actitud contributiva de los propios sujetos pasivos de la obligación tributaria.

En su opinión Servando j. Garza expone lo siguiente:

“Es preciso examinar los conceptos de proporcionalidad y equidad con el objeto de determinar si son expresiones de contenido coincidente o de conceptos contrarios y excluyentes. La proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia que coincide con el

¹⁵ Ernesto Flores Zavale. Op. Cit. P. 206

¹⁶ Sergio F. De la Garza. Op. Cit. P. 272

de equidad... en el precepto constitucional encontramos la exigencia de justicia en materia tributaria acentuada mediante una expresión pleonástica por su idéntico contenido conceptual...si estos conceptos fueran contrarios o excluyentes, ninguna ley podría ajustarse simultáneamente a ambos porque su adecuación a uno implicaría el desajuste al otro, y la fracción constitucional liga los objetivos mediante la conjunción copulativa”¹⁷.

Con lo que este autor argumenta, se reafirma lo anterior expuesto en el sentido de que la proporcionalidad y la equidad deben de concebirse como un concepto de justicia fiscal.

Por su parte, y en defensa de posición contraria a la expresada con anterioridad, es decir, argumentando que los principios de proporcionalidad y equidad deben de ser entendidos como dos principios distintos y separados el Dr. Ramón Reyes Vera establece que la proporcionalidad, histórica y teóricamente es un concepto diferente al de equidad, esto en virtud de que la equidad no es término sinónimo o equiparable con la proporcionalidad, ya que la equidad es la que constituye la justicia en la norma legislativa tributaria federal¹⁸. Lo que debemos entender como el hecho de que el principio constitucional encargado de denotar la justicia tributaria es únicamente el principio de equidad. Así mismo tenemos la postura de Emilio Margain quien considera que son conceptos y no uno solo los que contienen las palabras proporcional y equitativa.

Atendiendo a la evolución que ha venido experimentando la legislación tributaria mexicana bien puede sostenerse que son dos conceptos y no uno solo los que contienen las palabras proporcional y equidad. Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentren colocados en la misma situación o circunstancia; que sean equitativos significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.¹⁹

¹⁷ Servando J. De la Garza. “Las garantías constitucionales del derecho tributario” Ed. Cultural, México, P. 70

¹⁸ Ramón Reyes Vera. Op. Cit. P. 457 y 459

¹⁹ Emilio Margain M. “Introducción al estudio del derecho mexicano tributario” Ed. Porrúa México, 1997 pp. 58 y 59

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

1.2.4.1 Principio de proporcionalidad tributaria.

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

El autor Calvo Nicolau considera que la garantía constitucional de proporcionalidad se requiere que las normas que establece cargas a los particulares atiendan a la capacidad contributiva de los mismos,²⁰ es decir, que para que un impuesto sea proporcional es necesario que se establezca en función a la aptitud para contribuir que tienen los sujetos pasivos de la relación tributaria; con esta proporcionalidad es que se logra que los impuestos sean justos.

En el mismo sentido del Belsunce expone que un impuesto es proporcional cuando guarda relación con la riqueza o base imponible y la capacidad contributiva²¹; es decir para

²⁰ Enrique Calvo Nicolau. "Tratado de ISR", Tomo I. México, Ed. Temis, 1999, P. 119

²¹ H. García Belsuncen. "Temas de derecho tributario", Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, P. 105

que se de este principio en necesario que haya una relación proporcional a la riqueza gravada.

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

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

Para dar cumplimiento al mandato constitucional de proporcionalidad, es necesario que el impuesto de que se trate recaiga sobre una renta real y disponible, es decir, sobre un ingresos o rendimiento que incorpore un bien o un derecho al patrimonio afectado, y del cual puede disponer realmente el sujeto que lo percibe, reflejando así la aptitud de este para aportar una parte de su riqueza al gasto público.²²

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

²² Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, “El cocepto de ingreso en la LIRS”, P. 56

1.2.4.2 Principio de equidad tributaria.

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

En relación a lo anterior expuesto, el poder judicial federal en México, se ha proporcionado mediante el siguiente criterio:

En torno al Principio de Equidad Tributaria previsto por el Artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, se llega a la conclusión de que este principio exige que los contribuyentes que se encuentren en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo establece y regular, lo que la ley implica que las obligaciones tributarias deben de tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual de los sujetos de gravamen en situaciones diversas.

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

El Dr. Ramón Reyes Vera señala que en materia fiscal, la equidad debe referirse al momento último de aplicación al caso concreto, ante la norma impersonal, heterónoma, bilateral, coercible y el sujeto de carne y hueso que la soporta en los rendimientos de capital, del trabajo o de la combinación de ambos, en sus ingresos y en su patrimonio.²³

²³ Ramón Reyes Vera, Op. Cit. P. 456

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

Enrique Calvo Nicolau concluye respecto al principio de equidad, de manera similar a lo expresado por el poder judicial, que este se refiere a la exigencia de quererle darse igualdad de tratamiento a aquellas personas que son iguales entre sí, entendiéndolo como una igualdad jurídica y económica²⁴.

La igualdad tributaria según Neumark, significa que los individuos han de tener el mismo trato fiscal, siempre que sus circunstancias relevantes a efectos jurídico- fiscales sean las mismas o al menos aproximadamente las mismas; continua argumentando que de esto se deriva una consecuencia lógica, “Principio de desigualdad en el trato fiscal de las personas que se hayan en condiciones desiguales”²⁵. En otras palabras, se reafirma lo antes expuesto en el sentido de que, el Principio de equidad tributaria se reúne en el trato igual a los sujetos en igualdad de condiciones frente a la norma e impone la carga tributaria.

1.3 PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

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

La capacidad contributiva es uno de los elementos mas importantes que deben tener todos los impuestos, entendiendo como la potencialidad que tiene el sujeto pasivo, derivado del hecho imponible de contribuir conforme a su riqueza, liquidez o capacidad de pago; es mas, me permito decir que constituye el elemento indispensable para la existencia de un

²⁴ Enrique Calvo Nicolau. Op. Cit. P. 121

²⁵ Fritz Neumark. “Principios de la imposición,” Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994, Pp. 115 y135

impuesto toda vez que dicho principio debe ser la causa o la justificación que tome el legislador para determinar los hechos imposables en los impuestos, es decir, el legislador no puede seleccionar la forma arbitraria, los hechos imposables susceptibles de gravamen, sino que los debe elegir tomando en cuenta aquellas situaciones reveladoras de una autentica capacidad contributiva.

1.3.1 Aproximaciones al principio de capacidad contributiva.

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

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

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

Dentro de la mencionada corriente italiana, la Capacidad contributiva para Griziotti se manifiesta por riqueza que se gana, la riqueza que se gasta y por los beneficios que se derivan al contribuyente de una obra de interés público.²⁶

Por su parte, Dino Jarach considera que la capacidad contributiva es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular; así mismo continuo diciendo que en la relación impositiva el criterio justificativo para que se establezcan presupuestos de obligatoriedad tributaria en la ley es la propia capacidad contributiva²⁷. Es decir, que al ser la capacidad contributiva la potencialidad para contribuir que tiene los sujetos pasivos de la relación tributaria, los presupuestos de dicha obligación deben estar basados en la propia capacidad contributiva.

1.3.2 Concepto de capacidad contributiva.

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

Calvo Nicolau señala que la capacidad contributiva es la posibilidad real que tiene una persona de compartir sus bienes con el Estado.²⁸ Es decir, es necesaria la existencia de un movimiento de riqueza en el patrimonio de los sujetos pasivos para que estos puedan dar cumplimiento al mandato constitucional consignado en el artículo 31 fracción IV.

Así mismo, Calvo Ortega²⁹ manifiesta que la capacidad contributiva debe ser entendida como la posibilidad real que tiene los sujetos frente a la existencia de una obligación dineraria concreta por parte de la Administración Pública, quien actúa como

26 Ernesto Flores Zavala, Op. Cit. P. 140

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

28 Calvo Nicolau, Op. Cit. P. 414

29 Rafael Calvo Ortega, "Derecho Tributario", Civitas Ediciones; España, 2000, P. 83.

sujeto activo de la relación jurídica tributaria. Esto es, que la capacidad contributiva es la aptitud suficiente de los contribuyentes de cumplir con la exigencia tributaria que le impone el propio Estado; en otras palabras, al hablar de capacidad contributiva nos estaremos refiriendo a la aptitud de los ciudadanos para enfrentar los impuestos que les están gravando.

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

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

En materia del impuesto sobre la renta podemos descubrir a la capacidad contributiva como la situación económica que refleja una real capacidad de pago... en un impuesto al ingreso o en uno a la renta se debe atender a la capacidad de pago, no solo a la capacidad económica, ya que esta puede denotar manifestación de riqueza, pero no necesariamente liquidez para pagar, en este orden de ideas habiendo capacidad económica puede no haber capacidad contributiva³⁰.

1.4 PRINCIPIOS DE ALGUNOS TRATADISTAS.

1.4.1 Principios Adam Smith.

Los principios de los impuestos según Adam Smith, en su libro “La riqueza de las naciones”, formulan cuatro principios fundamentales de la tributación.

³⁰ Augusto Fernández Sagardi. Op. Cit. P. 23

a) Principio de Justicia.

“Los súbditos de cada Estado, según Adam Smith, deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en una proporción a los ingresos de que goza bajo la protección del Estado”.

b) Principio de Certidumbre.

“El impuesto que cada individuo está obligado a pagar, debe ser fijo y no arbitrario; así mismo, la fecha de pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar, deben ser claras y patentes para el contribuyente”. Lo anterior debe darse para evitarse actos arbitrarios por parte de la autoridad.

c) Principio de comodidad.

“Todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente”.

d) Principio de Economía.

“Los impuestos pueden sacar o pedir que entre en los bolsillos de la población, una cantidad mucho mayor que la que hace ingresar en el tesoro público”. Lo anterior va encaminado, a que el rendimiento del impuesto debe ser mayor a lo que se invierte para su recaudación a fin de encontrar los medios de control, recaudación y administración más eficientes y menos onerosos.

1.4.2 Principios Adolfo Wagner.

Adolfo Wagner en su libro “*Traité de la Science des Finances*”, formula cuatro grupos de principios.

a) Grupo “Política Financiera”

En éste se incluyen dos principios, la “*Suficiencia de la imposición*”, que nos establece que los impuestos deben ser suficientes para poder cubrir las necesidades financieras en un determinado periodo y la “*Elasticidad de la imposición*” proclama que el sistema fiscal debe estar integrado por diversos impuestos que en un periodo de cambio de tarifas, se permitan al Estado recibir todos los ingresos que necesita.

b) Grupo de “Principios de Economía Política”.

Nos dice que debe hacerse una prudente elección entre las tres fuentes de impuestos (capital, renta y medios de consumo.)

c) Grupo de “Principios de Equidad”.

Wagner, los impuestos deben tener una finalidad meramente fiscal, y una proporcionalidad de los impuestos, que graven a todos los individuos (sin exención y sin cuotas progresivas).

El principio de Equidad no han sido acogido por la legislación, puesto que no se gravan a todos los mexicanos, como lo dice la CPEUM en su Art. 31 fracc. IV y mucho menos se utilizan cuotas fijas.

d) Grupo de “Principios de Administración Fiscal”.

También llamados principios de lógica en materia de imposición, y son: Fijeza de la imposición (preparación profesional y moral de los encargados de la administración de impuestos, simplicidad del sistema de impuestos, emplear leyes y reglamentos claros y simples, rigor jurídico y utilización de la prensa para dar a conocer las leyes nuevas), la

comodidad de la imposición no sólo para el contribuyente, sino también para el Fisco y *reducción del costo* en lo mayor posible en los gastos de recaudación de impuestos.

1.4.3 Principios *Fritz Neumark*.

El alemán *Fritz Neumark*, presenta una división más general de los principios a los que debe someterse la política fiscal, para poder calificarse como justa y económicamente racional.

a) Principio Social.

Aplicando éste principio, se debe buscar distribuir los gravámenes para que la carga tributaria resulte equilibrada.

b) Principio Económico.

Nos manifiesta la libre competencia y el desarrollo normal de los diversos sectores de la economía.

c) Principio Técnico Tributario.

Señala que debe de existir una estructura adecuada del sistema y de las normas tributarias, que a través de congruencia, precisión y claridad, faciliten su aplicación a los contribuyentes.

Conforme ha pasado el tiempo, se puede ver que se amplía la visión de los principios de los impuestos y algunas divisiones plasman en mejor medida las características de estos.

Si analizamos los principios de los diferentes autores, podemos ver que la mayoría son aplicables en la actualidad y no han dejado de existir en su forma más pura.

1.4.4 Principios de Jesús Quintana y Jorge Rojas.

Para Jesús Quintana y Jorge Rojas, en su libro Derecho Tributario reúne los principios jurídicos con los económicos, si bien es cierto no son todos, pone a consideración los más importantes.

1.4.5 Principios Jurídicos y Económicos de los Impuestos:

a) Legalidad.

Para que una obligación pueda existir, debe estar contemplada en una Ley. El Estado actúa como una autoridad que impone las leyes. El cumplimiento de estas no se deja al arbitrio de los particulares, ya que el Estado tiene no sólo la facultad, sino la obligación de exigir el pago. Siempre que se impone un impuesto al obligado, deberá forzosamente cubrirlo, y en cambio, el Estado nunca estará obligado a otorgar al contribuyente una concreta contraprestación.

b) Limitación.

El Estado es el ente regulador de las tarifas y tasas que deben pagar los individuos que caigan en los supuestos de Ley.

c) Generalidad.

Se basa en el hecho que todos deben pagar impuestos. Se puede ver plasmado en el Artículo 31 Fracción IV de la CPEUM.

d) Proporcionalidad y Equidad.

La proporcionalidad significa que en la medida de nuestras posibilidades debemos contribuir al Estado en su actividad. La equidad es el sentimiento de moderación, relación y armonía. Es el sentimiento que nos obliga a actuar de acuerdo con el deber o la conciencia, más que por un mandato superior.

Aquí cabría la pregunta. *¿La proporcionalidad puede estar desligada de la equidad?*

La respuesta a mi gusto es no, porque la proporcionalidad no es suficiente; se requiere de una equidad para que la justicia y la razón no hagan más onerosa una carga social, que ya de por sí es de absoluta necesidad.

e) Certeza.

La aplicación de la ley debe ser estricta en sus términos y sin que se aplique la analogía. Lo anterior se puede ver en el Art. 5 del CFF. “Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a los mismos, así como las que fijan las infracciones o sanciones, son de aplicación estricta”.

f) Numerario del impuesto.

El Estado indica que el impuesto se obtiene sin que implique ninguna contraprestación por parte del Estado.

g) Relación con el gasto público

La finalidad de los impuestos es atender el gasto público.

Si bien es cierto que para comprender lo que son los impuestos, es necesario conocer los punto de vista de los autores, estudiosos en la materia, también es indispensable conocer donde está reflejada la validez de los impuestos en nuestro sistema.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estableció la tesis de jurisprudencia visible en el Apéndice al tomo LXXVI, p. 794. que versa:

“De acuerdo con el artículo 31, fracción IV si la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: 1°. Que sea proporcional; 2°. Que sea equitativo, y 3°. Que se destine al pago de los gastos públicos. Si hace falta dos o cada uno de esos requisitos, el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad mínima de las acciones que a juicio del Estado fueran convenientes, sino una facultad limitada por estos tres requisitos”

1.5 CONCLUSIONES.

Al finalizar el capítulo tercero, donde tuve la oportunidad, de analizar los diferentes principios tributarios y donde pudimos entrar en polémica, con alguno de ellos, como es el caso del principio de proporcionalidad y equidad, al final también pude analizar el principio de capacidad contributiva; que es el principal donde centrare mi investigación y en el cual pude deducir que esta existe en un contribuyente que tiene posibilidad real para enfrentar la existencia de una obligación dineraria concreta por parte de la administración pública, es decir que la capacidad contributiva, es la situación económica que refleja una real capacidad de pago.

1.6 ANEXO CAPITULO I. CRITERIOS JURISPRUDENCIALES

1.6.1 Tesis jurisprudencial sala auxiliar SCJN 1969

La circunstancia o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de cómo todos y cada uno de los renglones del Presupuesto de la Nación tiene fines específicos como lo son, comúnmente, la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pago de sueldos, etc. El gasto público doctrinaria y constitucionalmente tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre “gasto público” que el importe de lo recaudado por la Federación a través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos; sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional “gastos públicos de la Federación”. El anterior concepto material de gasto público será comprendido en su cabal integridad, si se le aprecia también a través de su concepto formal. La fracción III del artículo 65 de la Constitución General de la República estatuye que el Congreso de la Unión se reúne el 1 de septiembre de cada año, para discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cumplir, en concordancia con esta norma constitucional, la fracción VII del artículo 73 de la misma carta fundamental de la Nacional prescribe que el Congreso de la Unión tiene facultad para imponer las contribuciones a cubrir el presupuesto, y el texto del artículo 126 de la citada Ley suprema dispone que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por la Ley posterior. Estas prescripciones constitucionales fijan el concepto de gasto público, y conforme a su propio sentido, tiene esa calidad de determinado en el presupuesto de Egresos de la Federación, en observancia de lo mandado por las mismas normas constitucionales. El concepto material de gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general, a

través de la erogación que realice la federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto. Formalmente este concepto de gasto público se da, cuando en el presupuesto de egresos de la nación, esta prescrita la partida, a cuya satisfacción esta destinado el impuesto aprobado por el Congreso de la Unión en los términos prescritos por la fracción VII del artículo 73 de la Carta General de la República.

Amparo en revisión 529/62. Transportes de carga modelo s.a 28 de marzo de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Oreza. Secretario: Delfino solano Yáñez.

Amparo en revisión 2494/62. Carlos Maciel Espinosa y coagraviados. 10 de abril de 1969. cinco votos ponente: Luis Felipe Canudas Oreza, secretario: Delfino Solano Yáñez.

Amparo en revisión 1528/62. José Cardona Saldaña y coagraviados. 10 de abril de 1969. cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Oreza, secretario: Delfino Solano Yáñez.

Amparo en revisión 1553/62. Auto transportes Orendain, s,a de c,v. 10 de abril de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Oreza, secretario: Delfino Solano Yáñez.

Amparo en revisión 1668/61. Enrique Contreras Valladares y coagraviados. 10 de abril de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Oreza, secretario: Delfino Solano Yáñez.

Amparo en revisión 8720/61. Ramón Bascos Olivilla. 28 de marzo de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Oreza, secretario: Delfino Solano Yáñez.

Amparo en revisión 325/60 Auto transportes la piedad de cabadas, scl. 10 de abril de 1969. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Oreza, secretario: Delfino Solano Yáñez.

Amparo en revisión 5136/58. Mariano López Vargas. 10 de abril de 1969. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Luís Felipe Canudas Oreza, secretario: José Chanes Nieto.

Amparo en revisión 5672/58. Industrias Metálicas Monterrey, s.a de cv. 18 de abril 1969. Unanimidad de votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Oreza, secretario: José Chanes Nieto.

Amparo en revisión 4329/58. Jesús G. Serna Uribe. 6 de mayo de 1969. Unanimidad de votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Oreza, secretario: Ignacio Magañas Cárdena.

1.6.2 Impuesto principio de legalidad que deben salvaguardarlos

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

Jurisprudencia número 1, informe 1976, primera parte, pleno, p. 481, SCJN, 7ª época.

1.6.3 Destino de los impuestos, en relación con los obligados a pagarlos. (tesis 541)

De acuerdo con el artículo 31 fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requerimientos fundamentales: primero, que sea proporcional, segundo que sea equitativo, y tercero, que se

destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que esta no concedió una facultad omnímoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por esos tres requisitos.

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

1.6.4 Proporcionalidad y equidad, con requisitos de naturaleza distinta con los cuales deben cumplir las leyes fiscales. (Tesis jurisprudencial 4/91)

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

Amparo en revisión 3098/89. Equipos y sistemas para la Empresa S.A de C.V. 13 de agosto de 1990. Cinco votos. Ponente: Mario Azuelas Guitron. Secretario: Sergio Novales Castro. Amparo en revisión 2825/88. Sanko Industrial S.A de C.V. 8 de octubre de 1990. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuelas Guiaron. Ponente: Salvador Rocha Díaz Secretario: José Pastor Suárez Turnbull. Amparo en revisión 3813/89. Marta Roció Blandina Villa Mendoza. O de octubre de 190. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mario Azuela Guiaron. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suarez Turnbull, Amparo en revision 1825/89. Rectificaciones Marina S.A de C.V. 23 de noviembre de 1990. Cinco votos. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull. Amparo en revisión 1539/9. Marta del Roció Cachafeiro García. 13 de diciembre de 1990. Cinco votos. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull. Tesis de jurisprudencia 4/91 aprobado por la tercera sala de este alto Tribunal en sesión privada celebrada el 14 de enero de 1991. Cinco Votos de los señores

ministros: Presidente: Salvador Rocha Díaz. Mariano Azuela Guiaron, Sergio Hugo Chapital Gutiérrez, Ignacio Magaña Cárdenas y José Antonio Llanos Duarte.

1.6.5 Tesis jurisprudencial: proporcionalidad y equidad tributaria establecidas en el artículo 31 fracción IV constitucional.

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

Semanario Judicial de la federación, Apéndice 1917-1985, Primera parte, Pleno, tesis 98 pagina 190.

1.6.6 Tesis jurisprudencial CXII/1995: impuesto, principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, constitucional.

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

Amparo directo en revisión 682/97. Masushita Industrial de Baja California, S.A de C.V. 14 de agosto de 1995. Mayoría de nueve votos. Ponente: Juan Díaz romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmarán. El tribunal pleno en su sesión privada celebrada el 21 de noviembre en curso, por unanimidad de diez votos de los ministros: presidente en función Juventino v. Castro y Castro, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuelas Guitron, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Ramón Palacios, Olga Marta Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó con el número CXII/1995 (9ª) la tesis que antecede;

y determino que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, distrito Federal, a 21 de noviembre de 1995.

1.6.7 Tesis jurisprudencial LXXIX/98: Contribuciones. la potestad para determinar su objeto no se rige por el principio de generalidad, sino por el de capacidad contributiva.

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

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

1.6.8 Capacidad contributiva. consiste en la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos.

Esta Suprema corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la constitución

política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleja una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida esta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa del impuesto.

Amparo en revisión 1113/95. Servitum de México S.A de C.V 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Luz Cueto Martines. Amparo en revisión 2945/97. Inmobiliaria Hotelera El Presidente Chapultepec, S.A de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Ramón Palacios. Ponente: Humberto Ramón Palacios, en su ausencia hizo suyo el proyecto Juan N. Silva Meza. Secretario: Teresa Ramos Hernández. Amparo en revisión 2269/98. Arrendamientos Comerciales de la Frontera S.A de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Ramón Palacios. Ponente: mariano Azuela Guitron. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot. Amparo en revisión 69/98. Hotelería Inmobiliaria de Monclava, S.A de C.V. 4 de febrero de 1999. Mayoría de ocho votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Ramón Palacios. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José Vicente Aguiano Alemán. Secretario: Andrés Pérez Lozano. Amparo en revisión 2482/96. Inmobiliaria Bulevares, S.C y coags. 9 de febrero de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Ramón Palacios. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luís González. El tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el 27 de octubre en curso, aprobó, con el numero 109/1999, la tesis jurisprudencial que anteceda. México, distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

CAPITULO II. UN PUNTO DE PARTIDA DEL CONCEPTO DE RENTA

2.1 ESTUDIO DOCTRINARIO DEL CONCEPTO DE RENTA.

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

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

2.1.1 Evolución Doctrinaria.³¹

³¹ Se considera que el primer Estado donde nace el Impuesto Sobre la Renta es en Inglaterra; sin embargo algunos autores consideran que con anterioridad a este, en Florencia (durante el Renacimiento) se tenía un impuesto similar que recibía el nombre de “Estima” el cual se aplicó a los comerciantes por los beneficios obtenidos y más adelante se hizo progresivo, recibiendo el nombre de “Scala” y aplicándose a la Industria Textil Florentina. Retomando a Inglaterra, se crea el Impuesto Sobre la Renta aplicable a personas físicas en 1798, el cual se calculaba sobre una relación entre el consumo y la renta de cada contribuyente, con el fin de hacer frente a los gastos de guerra debido a la amenaza napoleónica de invadir la isla, dicho impuesto es derogado al terminar la guerra. En 1803 al reanudarse la guerra con Napoleón, se vuelve a establecer este impuesto siendo en un principio un impuesto proporcional y más adelante uno progresivo. Por su parte, en Francia la reforma fiscal inicio a raíz de la Revolución de 1848 pero es hasta 1895 cuando entra en vigor una forma del Impuesto sobre la Renta, aunque el actual ISR francés se estableció en 1915. Hacia 1983 en algunas regiones de Alemania se implantó el impuesto con características superiores a las de todos los países europeos, inclusive a Inglaterra, considerada como la cuna del ISR. La pluralidad de estas leyes del Impuesto Sobre la Renta en relación con las personas morales, gravaban los beneficios a la sociedad estableciendo una relación entre la fuente y los dividendos otorgados a los accionistas. En los Estados Unidos de Norteamérica

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

2.1.1.1 Escuela Renta-Producto.

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

Características de la Escuela Renta-Producto:

- a) La renta es un producto.- Es una riqueza nueva, que está integrando al patrimonio de una persona. Esa riqueza nueva debe ser de naturaleza material; es decir, debe poder ser contada y medida así como poder expresarse en dinero.
- b) Proviene de una fuente.- Esa fuente puede ser el capital, el trabajo o la combinación de ambos.
- c) La fuente debe ser relativamente estable o permanente.- Es decir que dicha fuente debe sobrevivir a la producción de la renta.
- d) La renta debe ser periódica.
- e) La fuente debe ser puesta en explotación.
- f) La renta debe ser separada y realizada de su fuente

la importancia del Impuesto Sobre la Renta se dio en tiempos de guerra; este impuesto aparece con la finalidad de allegarse recursos necesarios para sufragar los gastos derivados de la guerra de sucesión, más adelante se utilizó para financiar la primera guerra mundial y en 1942 volvió a tener gran relevancia financiera como resultado de la guerra y a fin de preservar la paz mundial; finalmente fue en 1954 con la publicación del Código Fiscal que se consagró el ISR como existe en nuestros días. Armando Porras y López. Naturaleza del Impuesto Sobre la Renta. Editorial Manuel Porrúa S.A. México, 1976 pp. 7-11 y Ernesto Flores Zavala. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas: Los impuestos. Editorial Porrúa: México, 1993. Pp. 435-436

g) La renta debe ser neta.- se considera que existe una renta cuando al producto obtenido se le deducen los gastos necesarios para la producción de la renta. A eso se le llama Renta Neta; es decir, es la verdadera ganancia o utilidad.

García Belsunce considera a la renta como un “conjunto eminentemente funcional, que asume forma y contenido diversos, según la función que está llamada a desempeñar dentro de los objetivos económico-social tenidos en mira por la legislación”³²; así mismo continua este actor definiendo a la renta desde el punto de vista de la Escuela Renta-Producto como la “riqueza nueva material (periódica o susceptible de serlo) que fluye de una fuente productiva durable y que se expresa en términos monetarios”.³³

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

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

2.1.1.3 Escuela Renta como el consumo más el incremento patrimonial.

El concepto de renta para esta escuela es el más amplio de los tres, toda vez que considera como Renta a la totalidad del enriquecimiento de una persona dentro de un determinado período. Esta teoría abarca, al igual que la escuela anterior, dentro del concepto de renta, los ingresos de ganancias ocasionales o eventuales y las “ganancias de

³² Sergio Francisco de la Garza. Evolución de los Conceptos de Renta y de ganancia de capital en la doctrina y en la legislación mexicana durante el período de 1921-1980. Tribunal Fiscal de la Federación. Primera Edición. Volumen 5. México. P. 15

³³ Ídem. P. 22

capital” pero, abarca también los aumentos del patrimonio derivados del juego así como de herencias, legados y donaciones.

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

“El incremento neto del patrimonio en un período determinado incluyendo los beneficios y rendimientos remunerados por terceros... incluye todos los provechos, beneficios, servicios valiables, regalos, herencias, legados, ganancias de lotería, anualidades de seguros, ganancias especulativas y todo tipo de intereses por préstamos y ganancias de capital”.³⁴

Otro autor que confirma la idea de renta igual a consumo más el incremento patrimonial es Garelli al definirla como la “riqueza total, producida durante un período de tiempo que representa una acción neta del valor en el patrimonio original del propietario”.³⁵

2.1.2 Concepto de Renta en la Doctrina Extranjera.

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

El autor italiano Ernico de Mita en su obra *Appunti di Diritto Tributario* considera a la renta como “aquella riqueza nueva, es decir aquel incremento al patrimonio”.³⁶ En el mismo sentido de definir a la renta como riqueza encontramos la definición de Giovanni

³⁴ Ídem. P. 26

³⁵ Ídem. P. 27

³⁶ Cit. por Miguel de Jesús Alvarado Esquivel. “El concepto de Ingreso en la Ley del Impuesto Sobre la Renta: Análisis Exclusivamente Constitucional “Nuevo Consultorio Fiscal: México, 1999. P. 55

Puota en el libro “Riflessione sulla definizione giuridica di reddito” quien dice que la renta debe ser entendida como un “bien cuya disponibilidad tiene el sujeto”.³⁷

El estadounidense Fischer, define a la renta como el flujo de servicios que los bienes de propiedad de una persona le proporcionan en un determinado período³⁸. Dentro de esta definición, Fischer deja fuera los montos ingresados al patrimonio y destinados al consumo, tomando en cuenta únicamente, los destinados al ahorro.

Por su parte, Neumark establece que hay una estrecha relación entre renta y riqueza, toda vez que la existencia de renta presupone la existencia de riqueza. Esto es, la riqueza consiste preferentemente en inversiones productivas que constituyen la renta; así mismo, las probabilidades de adquisición o de ampliación de la riqueza dependen de la cuantía de la renta, tomada como el producto resultante de la misma y la duración de su percepción. Este autor, considera que la renta expresa la disponibilidad económica-financiera a largo plazo de su titular; así mismo excluye del concepto de Renta a los premios de lotería o similares, o las transferencias interindividuales de riqueza en forma de donaciones y herencia.³⁹

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

2.1.3 Concepto de Renta en la Doctrina Mexicana.

El autor Ernesto Flores Zavala en su libro “Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas” considera a la renta como el “producto del capital, del trabajo o de la combinación del capital y trabajo”⁴⁰. De esta definición podemos destacar el hecho de que ve a la renta como un producto lo cual se identifica con una riqueza nueva, algo nuevo que entra al patrimonio.

³⁷ Ídem. P. 58

³⁸ Cit. Dino Jarach. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Editorial Abeledo Perrot: Buenos aires, Argentina, 1996. P. 475

³⁹ Fritz Neumark. “Principio de la Imposición”. Instituto de Estudios Fiscales: Madrid, 1994. P. 151 y 214.

⁴⁰ Ernesto Flores Zavala. Editorial Porrúa: México, 1993. p. 435

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

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

“La renta es la obtención de un rendimiento o una utilidad que se materializa en la percepción de un bien o derecho que se incorpora realmente al patrimonio del sujeto, pudiendo éste disponer de tal ingreso para destinarlo a los fines que estime convenientes: el ahorro, la inversión o el consumo.”⁴¹

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

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

“La renta es la utilidad obtenida en la operación o explotación de los bienes o el trabajo, mediante la fórmula de restar a los ingresos presentes (no futuros) que se generen efectivamente, las erogaciones necesarias, reales y efectivamente pagadas en que se hubiere incurrido”.⁴²

De la definición antes transcrita podemos entender que la renta es la utilidad proveniente del trabajo o bienes propios de la persona que efectivamente constituyen algo nuevo en el patrimonio de dicha persona; es decir, que realmente está habiendo una

⁴¹ Miguel de Jesús Alvarado Esquivel. Op. Cit. Pp. 60

⁴² Augusto Fernández Sagardi. Reflexiones para una Reforma ISR. Revista “El mercado de Valores” Año LIX. Agosto 99. México, DF. P. 25

modificación positiva pues sólo toma en cuenta lo verdaderamente percibido una vez restados los gastos a los ingresos.

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

2.2 ESTUDIO DEL CONCEPTO DE INGRESO.

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

2.2.1 Concepto de ingreso en la doctrina mexicana.

El mayor exponente de la corriente que considera a los ingresos como el objeto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta es Enrique Calvo Nicolaur; él considera al ingreso como toda cantidad que modifique de manera positiva el haber patrimonial de una persona.⁴³ En este punto podemos apreciar que Calvo Nicolau confunde el concepto de ingreso con el de renta, pues el ingreso no necesariamente significa la modificación positiva del patrimonio, sino que ingreso es todo aquello que entra al patrimonio de los sujetos.

2.2.2 Concepto contable de ingreso.

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

⁴³ Enrique Calvo Nicolau. Tratado del Impuesto Sobre la Renta. Tomo I. Editorial Themis. México, 1999. p. 399

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

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

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

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

2.2.3 Concepto económico de ingreso.

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

Donde: IT=Ingreso Total

P=Precio

Q=Cantidad

El beneficio de una empresa se obtiene restando al ingreso total los costes totales (Cantidad que paga una empresa por comprar los factores de producción)⁴⁴

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

2.3 Criterio Jurisprudencial.

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

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

INGRESOS EN CRÉDITO Y ENTRADAS DE EFECTIVO. DIFERENCIAS PARA EFECTOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- Todo ingreso entendido como la modificación positiva registrada en el patrimonio de una persona, susceptible de valoración pecuniaria, produce un derecho de crédito que coloca a quien lo obtiene como sujeto del Impuesto sobre la Renta... Así, toda enajenación de bienes o prestación de servicios que se celebra por personas físicas o morales, constituye un acto jurídico que reporta ingresos en créditos susceptibles de ser gravados por la Ley.⁴⁵

⁴⁴ Gregory Mankiw. Principios de Economía. Editorial Mc Graw Hill. España 1998 P. 248

⁴⁵ Para conocer el contenido de los citados criterios jurisprudenciales, consultarlos al final del capítulo.

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

2.4 DIFERENCIA ENTRE RENTA E INGRESO.

Uno de los primeros doctrinarios en distinguir el concepto de renta e ingreso fue Roscher quien desde 1869 señaló que el ingreso incluye todos los bienes que entran en la economía de un individuo por un período de tiempo; el término ingreso incluye todas las entradas (coming-in) tales como regalos, ganancias de lotería, ganancias accidentales y herencias. Por su parte señala que la renta incluye solamente aquellos ingresos que proviene como consecuencia de una actividad económica de quien los recibe.⁴⁶

De lo ya expuesto podemos concluir que renta e ingreso no so lo mismo; no obstante estos términos se equiparen contablemente, como ha quedado demostrado por Calvo Nicolau, jurídicamente no es aceptable puesto que el ingreso constituye una fuente de la renta. Es decir, el concepto de ingreso es más amplio, incluye todas las entradas que tiene una persona, en cambio, el concepto de renta incluye únicamente los ingresos gravables que son aquellos que reflejan una modificación patrimonial positiva. A efecto de dejar mejor precisado el concepto de renta, me permito retomar la definición del Dr. Augusto Fernández Sagardi, quien considera a la renta como: “La utilidad obtenida en la operación o explotación de los bienes o el trabajo, mediante la fórmula de restar a los ingresos presentes (no futuros) que se generan efectivamente, las erogaciones necesarias, reales y efectivamente pagadas en que se hubiere incurrido”.⁴⁷

Ahora bien, para efectos del estudio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, tanto el legislador como varios tratadistas confunden estos términos; toda vez que de la lectura de

⁴⁶ Roscher citado por Augusto Fernández Sagardu. Op. Cit. P. 23

⁴⁷ Augusto Fernández Sagardi. Supra Cit.

los artículos 10, 17 y 20 de dicho ordenamiento, al parecer lo que se están gravando son los ingresos. A mi consideración el objeto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta debe ser como se desprende de su mismo nombre, la renta, ya que de lo contrario debería recibir el nombre de Ley del Impuesto Sobre los Ingresos. En apoyo a lo anterior tenemos el argumento de Neumark quien afirma que el Impuesto Sobre la Renta debe aspirar, al menos en su tendencia, a gravar la renta neta real.⁴⁸

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

2.5 ANEXO CAPITULO II. CRITERIOS JURISPRUDENCIALES

2.5.1 Renta. sociedades mercantiles objeto y momento en que se genera el impuesto

De conformidad con el artículo 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el objeto de este impuesto esta constituido por los ingresos y no por las utilidades que obtengan los sujetos pasivos del mismo. La obligación tributaria a cargo de estos nace en el momento mismo en que se tienen los ingresos, bien sea en efectivo, en bienes, en servicios o en créditos, como lo establece el artículo 17 del mismo ordenamiento y no como aduce la quejosa, que este impuesto se causa hasta que al termino del ejercicio fiscal se determina que hubo utilidades, no es óbice para esta conclusión el hecho de que sean las utilidades las que constituyen la base a la que habrá de aplicarse la tarifa de acuerdo con la cual se determinará el impuesto, así como tampoco la circunstancia de que sean cuando haya ingreso, si no hay utilidad, no se cubrirá impuesto alguno, pues en este caso debe entenderse que esos ingresos, sujetos a las deducciones establecidas por la Ley, no produjeron utilidades, están desgravadas, y lo que es mas, que esa pérdida fiscal sufrida en un ejercicio fiscal, será motivo de compensación en ejercicio posterior, no es cierto pues, que el impuesto sobre la renta se causa anualmente, ya que, como se dijo, este se va

⁴⁸ Fritz Neumark. "Principios de la Imposición". Instituto de Estudios Fiscales: Madrid, 1994. P. 181.

causando operación tras operación en la medida que se vayan obteniendo los ingresos; por ende, no es cierto tampoco, como afirma la recurrente, que al realizar pagos provisionales a cuenta del impuesto, se este entregando un tributo no causado y que ni siquiera se sabe si se va a causar el impuesto que se ha generado, se va causando operación tras operación, ingreso tras ingreso, y el hecho de que de conformidad con el artículo 10 de la Ley del ISR sea hasta fin del ejercicio fiscal cuando se haga el computo de de todos los ingresos acumulables y se reste a estos las deducciones permitidas por la ley, para determinar una utilidad fiscal que va a contribuir la base, no el objeto, a la que se habrá de aplicar la tarifa que la misma ley señale, para obtener así el impuesto definitivo a pagar, no aplica que dicha utilidad sea el objeto del impuesto y que este no hubiese generado con anterioridad.

Amparo en revisión 6003/87. impulsora de lubricantes automotrices e industriales, s.a de c.v y otras. 10 de noviembre de 1988, unanimidad de 16 votos de los señores ministros de Silva Nava, Rocha Díaz, Alba Leyva, Azuela Guiaron, Díaz Infante Fernández Doblado, Gordoza Lozano, Moreno Flores, Suárez Torres, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Scmihll Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez, el señor Ministro González Martínez, Retiro de la Sección. Secretario: Filiberto Méndez Gutiérrez.

Amparo en revisión 8456/87. Tecnologías unidas s.a, 3 de mayo de 1988. mayoría de 18 votos y 1 en contra. Ponente: ministro Victoria Adato Gree de Ibarra. Secretario: Raúl Melgoza Figueroa.

2.5.2 Ingresos en crédito y entradas de efectivo. diferencias para efectos de la ley del impuesto sobre la renta.

Todo ingreso atendido como la modificación positiva registrada en el patrimonio de una persona, susceptible de valoración pecuniaria, produce un derecho de crédito, que coloca a quien lo obtiene como sujeto del Impuesto Sobre la Renta, aún cuando no produzca como consecuencia inmediata una entrada de efectivo. Este último supuesto no produce una modificación positiva al patrimonio, aún cuando se produzca al mismo tiempo que la percepción del ingreso. Así toda enajenación de bienes o prestación de servicios que

se celebra por personas físicas o morales, constituye un acto jurídico que reporta ingresos en créditos susceptibles de ser gravados por la Ley, pues estos derivan de contratos sinalagmáticos en los que las partes se obligan a satisfacerse prestaciones recíprocas, independientemente de que dicho derecho de crédito se satisface en el momento mismo en que se entrega la cosa o se presta el servicio (operaciones de contado) o se difiere su entrega (operaciones a plazos).

Amparo en revisión 1423/96. Constructora Inmobiliaria del país s,a de c,v 19 de mayo de 1997. Unanimidad de nueve votos ausentes: Mariano Azuela Guiaron y José Díaz Romero, ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos. El tribunal pleno, en su sesión privada celebrada el 10 de junio en curso, aprobó, con el número XCIX/1997, la tesis aislada que antecede, y determino que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial México, distrito Federal, a 10 de junio de 1997.

CAPÍTULO III. INGRESOS ACUMULABLES.

3.1 UN PUNTO DE PARTIDA EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

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

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

3.1.1 La citada base gravable se determina en los siguientes términos:

Ingresos Acumulables

-Deducciones Autorizadas

Utilidad Fiscal (los ingresos son mayores a las deducciones)

-Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores

Resultado fiscal (la utilidad es mayor a las pérdidas)

El artículo 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, (anterior artículo 15) señala dentro de los conceptos que deben ser considerados como ingresos acumulables, los “ingresos de cualquier tipo”⁴⁹ que son aquellos ingresos que no son considerados ingresos no acumulables, este concepto se incluyó en el año 1987 con la finalidad de ampliar la base gravable dando cabida a ingresos tales como la ganancia inflacionaria, hoy ajuste anual por inflación, objeto de estudio de la presente investigación.

3.2 ANÁLISIS JURÍDICO DE LA GANANCIA INFLACIONARIA.

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

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

Para dar pleno reconocimiento a los efectos inflacionarios que se producen en los intereses que se devenguen a favor o a cargo del contribuyente, respectivamente de los créditos o las deudas, el primer párrafo del artículo 7-B de la ley, señala que las personas morales determinarán por cada uno de los meses del ejercicio el interés acumulable o

⁴⁹ El concepto “ingresos de cualquier otro tipo” es muy criticable pues constituye una violación al principio de legalidad consignado en el artículo 31 fracción IV constitucional.

pérdida deducible así como el interés deducible o la ganancia inflacionaria; y, de conformidad con el artículo 17, fracción X y 22, fracción X de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para la determinación de la base gravable de las personas morales, se consideran como ingresos acumulables el interés acumulables y la ganancia inflacionaria, así como se consideran deducciones autorizadas el interés deducible y la pérdida inflacionaria, respectivamente.

3.3 CONCEPTO GANANCIA INFLACIONARIA.

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

“Esta definición definitivamente es errónea, toda vez que desde un punto de vista eminentemente económico o mejor dicho numérico, el contribuyente que pide prestados \$1000 y después de cinco o diez años paga los \$1000 con sus respectivos intereses, sin perjuicio de que pueda obtener una ganancia inflacionaria que el Legislador ha definido en los términos indicados, el contribuyente en cuestión no tiene ninguna ganancia por la disminución real de sus deudas, toda vez que termina por pagar sus \$1000, es decir recibió \$1000 y paga \$1000, por lo tanto está pagando exactamente los mismo que pidió prestado y la disminución real no existe, en todo caso lo que sí puede existir en un momento dado sería la disminución del valor real de las deudas, cosa que es muy distinta, por que si es enteramente lógico que si se paga con pesos con menor poder adquisitivo obtiene una disminución en el valor real de sus deudas...”⁵⁰

⁵⁰ Agustín López Padilla. Exposición práctica y comentarios a la LISR. Tomo I. Editorial DOFISCAL. EDITORES: México, 1989. P. 45

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

3.4 CÁLCULO DE LA GANANCIA INFLACIONARIA.

3.4.1 Concepto de Inflación.

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

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

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

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

3.4.2 Factores de Ajuste y de Actualización.

Para determinar el efecto inflacionario en el valor de los bienes y las operaciones del contribuyente, el artículo 7 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece la utilización de los factores de ajuste y de actualización, los cuales se calcularán hasta el diezmilésimo sin aproximaciones, de conformidad con el artículo 7-A del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y utilizando en Índice Nacional de Precios al Consumidor, el cual es calculado por el Banco de México y publicado en el Diario Oficial de la Federación dentro de los diez días del mes siguiente al que corresponda.

3.4.2.1 Factor de ajuste por un período de un mes.

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

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

3.4.2.2 Factor de ajuste para un período mayor de un mes.

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

Factor de

$$\frac{\text{Ajuste de un INPC del mes más reciente del período} - 1}{\text{Período INPC del mes más antiguo del período}}$$

3.4.2.3 Factor de Actualización.

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

$$\frac{\text{Factor de INPC del mes más reciente del período}}{\text{Actualización INPC del mes más antiguo del período}}$$

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

3.4.3 Concepto de Interés.

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

La Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 7-A describe en forma enunciativa más no limitativa, aquellos conceptos que deben ser considerados como

intereses, no obstante que la naturaleza jurídica de algunos fuere completamente diferente; es decir, la ley asimila ciertos supuestos jurídicos a intereses. El artículo 7-A dispone:

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

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

3.4.4 Componente Inflacionario.

El Componente inflacionario puede ser concebido como la modificación en el valor del principal que sufre con motivo de la inflación. Alejandro Barrón señala que el componente inflacionario “representa la modificación en el valor nominal que con motivo de la inflación sufrieron los créditos o deudas de los cuales provienen los intereses”⁵¹

⁵¹ C.P. Alejandro Barrón Morales. “Tratamiento Fiscal de los Intereses 1999”. Ediciones fiscales ISEF: México, 1999. P. 26

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

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

3.4.4.1 Créditos para el cálculo del componente inflacionario.

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

Para efectos del cálculo del Componente Inflacionario, y de conformidad con la fracción IV, del artículo 7-B de la Ley del Impuesto Sobre la Renta⁵², los créditos que se deben tomar en cuenta para la obtención de dicho cálculo, se pueden dividir en dos:

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

3.4.4.2 Deudas para el Cálculo del Componente Inflacionario.

Para poderse considerar en presencia de una deuda, es necesario que exista una obligación por parte del deudor para con otra persona llamada acreedor, para efectos del

⁵² Para conocer el contenido completo del citado artículo, consultarlo al final del capítulo.

cálculo del componente inflacionario de las deudas, sólo se toman en consideración las obligaciones dinerarias.

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

Para los efectos de la fracción III de este artículo se considerarán deudas, entre otras, las derivadas de contratos de arrendamiento financiero, de operaciones financieras derivadas de deuda, las aportaciones para futuros aumentos de capital y los pasivos y reservas del activo, pasivo o capital que sean o hayan sido deducibles⁵³

3.4.4.3 Cálculo del componente inflacionario.

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

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

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

⁵³ Para conocer el contenido completo del citado artículo, consultarlo al final del capítulo.

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

$$\frac{\text{Componente Inflacionario de Créditos o deudas} \times \text{Factor de Ajuste * Mensual}}{\text{Saldo promedio mensual de créditos o deudas con el Sistema Financiero} + \text{Saldo promedio mensual de créditos o deudas demás}} \times \text{Saldo promedio mensual de créditos o deudas con el Sistema Financiero}$$

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

$$\frac{\text{Saldo promedio mensual de Créditos o deudas con el Sistema Financiero} \times \text{Suma de saldos diarios del mes}}{\text{Número de días que corresponden a dicho mes}}$$

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

$$\frac{\text{Saldo Promedio mensual de Los demás Créditos o Deudas} \times (\text{Saldo al inicio del mes} + \text{Saldo al final del mes})}{2}$$

3.4.5 Determinación del Interés Acumulable o Pérdida Inflacionaria.

La fracción I del multi citado artículo 7-B dispone que a los intereses devengados a favor en cada uno de los meses del ejercicio se les restará el componente inflacionario de la totalidad de los créditos, inclusive los que no generen intereses, dando como resultado el interés acumulable. En el caso de que el componente inflacionario de los créditos sea

mayor a los intereses devengados a favor, el resultado será la pérdida inflacionaria deducible; así mismo, cuando los créditos no generen intereses a favor, el importe del Componente Inflacionario será la pérdida inflacionaria deducible.

3.4.5.1 Ejemplo de la determinación del interés acumulable o pérdida inflacionaria.

	arzo	bril	ayo
Intereses devengado a favor	1000	300	0
-Componente inflacionario créditos	700	700	700
Interés Acumulable	300		
Pérdida Inflacionaria		400	700

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

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

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

Cabe recordar que siempre que se hable de intereses para el cálculo del componente inflacionario, estamos en presencia del concepto de devengados, es decir que se van generando de momento a momento; los intereses devengados a favor vienen a ser aquellos por los que se tiene un derecho de cobro, esta independientemente de que sean o no

exigibles o que hayan sido o no cobrados, dichos intereses representan el rendimiento nominal del valor de créditos de cualquier tipo.

3.4.6 Determinación del Interés Deducible o Ganancia Inflacionaria.

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

3.4.6.1 Ejemplo de la determinación del interés deducible o ganancia inflacionaria

	arzo	bril	ayo
Intereses devengados a cargo			
-Componente inflacionario de las deudas	1000	300	0
	700	700	700
Interés Deducible	300		
Ganancia Inflacionaria		400	700

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

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

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

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

La Ley del Impuesto Sobre la Renta considera prácticamente todas las deudas al señalar que son deudas “entre otras...” con lo que provoca que haya un menor interés deducible o una mayor ganancia inflacionaria; esto no ocurre en el caso de los créditos, puesto que la ley no permite considerar dentro del Componente Inflacionario la totalidad de los créditos, provocando así un mayor interés acumulable o una menor pérdida

inflacionaria. Por lo que, en base a lo anteriormente expuesto, podemos decir que estamos en presencia de una Asimetría Fiscal que se traduce en un perjuicio para los contribuyentes pues el legislador lo que busca es que los ingresos acumulable sean mayores dando amplitud a las deudas y limitando los créditos.

Calvo Nicolau⁵⁴ expone que la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone que la ganancia inflacionaria es un ingreso que se obtiene por la disminución real de las deudas del contribuyente, por lo que se concluye que el ingreso debería obtenerse en algunas de las siguientes maneras:

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

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

3.4.6.2 Ejemplo de la disminución real de las deudas.

⁵⁴ Vid. Enrique Calvo Nicolau. “Tratado ISR”. Tomo I. Editorial Themis: México, 1999. Pp. 431-433

	Bienes y derechos	Cargas y obligaciones	
		\$4,700	
¿	\$5,000	Haber patrimonial	Componente Inflacionario de las Deudas
\$800		\$300	\$800

Aumento de Bienes
Supuestamente
Producidos
Por el componente
Inflacionario de
Las deudas

Capacidad económica

Capacidad Contributiva

	=Patrimonio
--	-------------

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

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

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

3.5 ANÁLISIS JURÍDICO DEL AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN.

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

El ajuste anual por inflación es la misma ganancia inflacionaria solo que con cambio en el cálculo; de hecho el artículo 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente define al ajuste anual por inflación acumulable en los mismos términos que el anterior artículo 15 definía a la ganancia inflacionaria, esto es, como el ingreso que obtiene el contribuyente por la disminución real de sus deudas⁵⁵

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

3.5.1 Concepto de Ajuste Anual por Inflación.

La figura del ajuste anual por inflación viene a sustituir lo que con anterioridad era considerado como el componente inflacionario, toda vez que se define de igual manera. Por lo que, podemos entender que el ajuste anual por inflación en términos generales, representa el cambio de valor que sufre la moneda entre los aumentos generales de precios y costos por el transcurso del tiempo.⁵⁶

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

⁵⁵ Este término ya ha sido criticado con anterioridad

⁵⁶ Manuel Corral Moreno. "Estudio Práctico del ISR para personas morales". Ediciones Fiscales ISEF: México, 2002. P. 213.

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

3.5.2 Determinación del ajuste anual por inflación.

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

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

3.5.2.1 Formula para determinar el saldo promedio anual de deudas o créditos

Saldo promedio

Anual de deudas o = Suma de los saldos al último día de cada mes

Créditos

Número de meses del ejercicio

Para calcular el saldo promedio de créditos y deudas, la Ley del Impuesto sobre la Renta limita la inclusión de los intereses a favor o a cargo que se devenguen en el mes, por lo que estos sólo se tomarán en cuenta a partir del siguiente mes siempre que no se hayan percibido o pagado, en su caso.

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

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

3.5.2.2 Formula para determinar el factor de ajuste anual.

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

3.5.2.3 Determinación del Ajuste Anual por Inflación Deducible.

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

Saldo Promedio Anual de Créditos (cuando sea mayor)

-Saldo Promedio Anual de Deudas

Diferencia

*Factor de Ajuste Anual

Ajuste Anual por Inflación Deducible

Ejemplo:

Saldo Promedio Anual de Créditos (cuando sea mayor)	5,700
---	-------

-Saldo Promedio Anual de Deudas	-2,800
---------------------------------	--------

Diferencia	2,900
------------	-------

*Factor de Ajuste Anual	0.0542
-------------------------	--------

Ajuste Anual por Inflación Deducible	157.18
--------------------------------------	--------

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

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

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

3.5.2.4 Determinación del Ajuste Anual por Inflación Acumulable.

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

Saldo Promedio Anual de Créditos

-Saldo Promedio Anual de Deudas (cuando sea mayor)

Diferencia

*Factor de Ajuste Anual

Ajuste Anual por Inflación Acumulable

Ejemplo:

Saldo Promedio Anual de Créditos 8,400

-Saldo Promedio Anual de Deudas (cuando sea mayor) -6,800

Diferencia 1,600

*Factor de Ajuste Anual

*0.0584

Ajuste Anual por Inflación Acumulable

93.44

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

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

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

3.6 ELEMENTOS AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN.

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

3.6.1 Sujeto Pasivo.

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

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

3.6.2 Hecho imponible.

El hecho imponible, es un hecho jurídico, es decir, es un hecho que por voluntad de la ley produce efectos jurídicos⁵⁷.

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

Dicho beneficiario por la disminución real de las deudas, no es un ingreso real puesto que no modifica el patrimonio del contribuyente; no refleja disponibilidad de la riqueza para hacer frente a las obligaciones tributarias; el contribuyente tiene capacidad económica más no capacidad contributiva. Lo anterior en virtud de que, los hechos imponibles deben ser sobre elementos reales, que reflejan riqueza; en otras palabras, los hechos imponibles no deben ser sobre elementos fictos. Al efecto, Dino Jarach menciona que el principio fundamental de los hechos imponibles debe ser la capacidad contributiva o capacidad de pago⁵⁸, es decir, que la justificación de la existencia de un hecho imponible debe ser la existencia de la mencionada aptitud contributiva de los sujetos pasivos.

3.6.3 Base.

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

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

3.6.4 Tasa o Tarifa.

⁵⁷ Dino Jarach. Fianzas Públicas y Derecho Tributario. Editorial Abeledo Perrot: Buenos Aires, 1996. P. 381

⁵⁸ Ídem. P. 382.

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

3.7 NATURALEZA JURÍDICA DEL AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN (ANTES GANANCIA INFLACIONARIA).

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

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

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

3.8 INCONSTITUCIONALIDAD DEL AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN.

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

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

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

Calvo Nicolau considera que, los preceptos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que regulaban la ganancia inflacionaria, es decir los artículos 7-B, 15 y 17 de la citada ley, vigente hasta 2001, no atendían el principio de proporcionalidad de las contribuciones al apreciar capacidad contributiva en los sujetos que tienen deudas a su cargo. Continúa diciendo que si el legislador está atribuyendo capacidad contributiva a los deudores por el simple hecho de que éstos tengan una obligación en época inflacionaria, debe considerarse desatendiendo el principio de proporcionalidad.⁵⁹

Lo anterior debe ser entendido en el aspecto de que el objeto que se está gravando en la ganancia inflacionaria es ficto, y al no ser un ingreso real es obvio que la persona no está teniendo ningún incremento patrimonial por lo que en ningún momento hay una manifestación de riqueza, por lo que la persona no tiene capacidad contributiva y por lo mismo no existe capacidad de pago.

Esta situación se adecua al ajuste anual por inflación, puesto que la LISR vigente, en su artículo 17, mantiene la misma definición que tenía el anterior artículo 15, al decir que el ajuste anual por inflación es el beneficio que obtiene el contribuyente por la disminución real de sus deudas⁶⁰, lo que significa que se grava al contribuyente por el simple hecho de tener deudas a su cargo, lo cual se traduce en una inadecuada valoración de la riqueza del contribuyente.

⁵⁹ Enrique Calvo Nicolau. "Tratado ISR" Tomo I. Editorial Themis: México, 1999. Pp. 427 y 432.

⁶⁰ Concepto criticado con anterioridad, pues lo que realmente existe es una disminución en el valor real de las deudas derivado de la pérdida del poder adquisitivo provocado por la inflación.

En este sentido se pronuncia Augusto Fernández Sagardi quien manifiesta que la ganancia inflacionaria “es un ingreso ficto, irreal, que no genera efectivo ni bienes, que no refleja real capacidad contributiva, por que no genera capacidad de pago”⁶¹ Misma situación aplica al ajuste anual por inflación, pues, como se dijo, conserva la misma naturaleza de la ganancia inflacionaria, únicamente con modificaciones en el cálculo, es decir, dicho ingreso es ficto, irreal, puesto que no está modificando el patrimonio del sujeto de manera positiva, es decir, no hay una verdadera renta, lo que significa que no está habiendo una adecuada valoración de la riqueza del contribuyente, violentando así el principio de capacidad contributiva, y por ende, el principio de proporcionalidad tributaria.

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

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

Por lo que debemos concluir que la figura del ajuste anual por inflación no atiende a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos al ser este un ingreso ficto, por lo que, en consecuencia al desatender dicha capacidad, se está violentando el principio de la

⁶¹ Augusto Fernández Sagardi. “Breves Reflexiones para una Reforma del ISR”. Revista El mercado de Valores, Año LIX. México, 1999. P. 27

proporcionalidad tributaria consignado en nuestra Carta Magna, y debe ser declarado inconstitucional.

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

Conforme a este artículo, el procedimiento para determinar la ganancia inflacionaria no toma en cuenta que se haya obtenido un ingreso real, o lo que es lo mismo, que exista la disminución real de las deudas, a la que alude el Art. 15 de la ley en comento; esto es así por lo que la forma de calcular la ganancia inflacionaria es con base en la aplicación del componente inflacionario, que se calcula multiplicando el factor de ajuste mensual, por el saldo promedio de los créditos o deudas contratadas con el sistema financiero; componente que por estar referido a promedio arroja un resultado “estimado” y no real: lo cual resulta violatorio del artículo 31, fracción IV de la Carta Magna, porque en tales condiciones, es posible que al causante, al efectuar el cálculo que se detalla en el indicado artículo 7-B, fracción II, obtenga una ganancia inflacionaria, sin que exista la disminución real de sus deudas, y pese a ello, estará obligado a pagar el impuesto sobre dicha ganancia inflacionaria, con lo cual se quebrantan los requisitos de equidad y proporcionalidad que todo impuesto debe de cumplir⁶²

3.9 ANEXO CAPITULO IV. DISPOSICIONES APLICABLES

3.9.1 Disposición legal para determinar componente inflacionario como estuvo vigente hasta el año 2001:

ARTICULO 7-B

Las personas físicas que realicen actividades empresariales y las personas morales, determinaran por cada uno de los meses del ejercicio, los intereses y la ganancia o pérdidas inflacionarias, acumulables o deducibles, como sigue:

⁶² Para conocer el contenido completo de la tesis citada, consultarla al final del capítulo.

I.- De los intereses a favor, en los términos del artículo 7o-a de esta ley, devengados en cada uno de los meses del ejercicio, se restará el componente inflacionario de la totalidad de los créditos, inclusive los que no generen intereses. El resultado será el interés acumulable.

En el caso de que el componente inflacionario de los créditos sea superior a los intereses devengados a favor, el resultado será la pérdida inflacionaria deducible. Cuando los créditos no generen intereses a favor, el importe del componente inflacionario de dichos créditos será la pérdida inflacionaria deducible.

II.- De los intereses a cargo, en los términos del artículo 7o-a de esta ley, devengados en cada uno de los meses del ejercicio, se restará el componente inflacionario de la totalidad de las deudas, inclusive las que no generen intereses. El resultado será el interés deducible.

Cuando el componente inflacionario de las deudas sea superior a los intereses devengados a cargo, el resultado será la ganancia inflacionaria acumulable. Cuando las deudas no generen intereses a cargo, el importe del componente inflacionario de dichas deudas será la ganancia inflacionaria acumulable.

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

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

Para calcular el componente inflacionario, los créditos o deudas en moneda extranjera se valuaran a la paridad existente en el primer día del mes.

Para los efectos de esta fracción, se entenderá que el sistema financiero se compone de las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, de almacenes generales de deposito, administradoras de fondos para el retiro, arrendadoras financieras, sociedades de ahorro y préstamo, uniones de crédito, empresas de factoraje financiero, casas de bolsa, casas de cambio y sociedades financieras de objeto limitado, que sean residentes en México o en el extranjero.

IV.- para los efectos de la fracción III se consideraran créditos los siguientes:

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

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

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

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

2. a cargo de socios o accionistas que sean personas físicas o sociedades residentes en el extranjero, salvo que en este ultimo caso, estén denominadas en moneda extranjera y provengan de la exportación de bienes o servicios. Tampoco se consideran créditos, las cuentas y documentos por cobrar, a cargo de los asociantes o asociados en la asociación

en participación, o de los fideicomitentes o fideicomisarios en el fideicomiso por el que se realicen actividades empresarias.

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

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

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

6. cualquier cuenta o documento por cobrar cuya acumulación este condicionada a la percepción efectiva del ingreso.

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

c) (se deroga).

No se incluirá como crédito el efectivo en caja.

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

Las cuentas y documentos por cobrar que deriven de los ingresos acumulables disminuidos por el importe de descuentos y bonificaciones sobre los mismos, se consideraran como créditos para efectos de este artículo, a partir de la fecha en que los ingresos correspondientes se acumulen y hasta la fecha en que se cobren en efectivo, en bienes, en servicios o, hasta la fecha de su cancelación por incobrables. En el caso de la

cancelación de la operación que dio lugar al crédito, se cancelara su componente inflacionario, conforme a lo dispuesto en el reglamento de esta ley.

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

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

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

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

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

En el caso de cancelación de una operación de la cual deriva una deuda, se cancelara su componente inflacionario, en los términos que señale el reglamento de esta ley.

Tratándose de las inversiones en títulos de crédito a que se refiere la fracción IV, inciso a) de este artículo en las que el total o parte de los intereses se conocen hasta que se enajena, se amortiza o se redima el título de crédito, dicho monto se acumulara hasta que se conozca. El componente inflacionario de los créditos de los que derivan los intereses, se

calculara hasta el mes en que dichos intereses se conocen, multiplicando el valor de adquisición de dichos créditos por el factor de ajuste correspondiente al periodo en que se devengaron. El componente inflacionario que resulte se sumara al componente inflacionario de los demás créditos, correspondiente al del mes en que se conozcan los referidos intereses.

En las operaciones financieras derivadas de deuda, el componente inflacionario de los créditos o deudas originados por ellas se calculara hasta el mes en que se conozcan los intereses que resulten de las mismas.

el componente inflacionario de los créditos o deudas, de los que deriven intereses moratorios, de los créditos, prestamos o deudas, de los que deriven intereses, ganancia o perdida cambiaria, que se acumulen o deduzcan en los términos de los artículos 17, fracción X, segundo párrafo, 24, fracción VIII, tercer párrafo, 108, fracción IX, segundo párrafo y 134, segundo párrafo de esta ley, se calculara hasta el mes en que dichos intereses, ganancia o perdida cambiaria, se acumulen o deduzcan, multiplicando el monto de los créditos o deudas respectivos por el factor de ajuste correspondiente al periodo en que se causaron dichos intereses, o se obtuvo la ganancia o la perdida cambiaria. El componente inflacionario que resulte se sumara al componente inflacionario de los demás créditos o deudas, según se trate, correspondiente al del mes en que se acumulen o deduzcan los referidos intereses, ganancia o pérdida cambiaria.

Lo dispuesto en este articulo será aplicable a los contribuyentes a que se refiere el titulo IV de esta ley, en los casos en que dicho titulo lo señale expresamente.

3.9.2 Disposición legal que viene a reformar el artículo 7-b (componente inflacionario) y que esta vigente asta el año en curso.

CAPÍTULO III

Del Ajuste por Inflación

Artículo 46

Las personas morales determinarán, al cierre de cada ejercicio, el ajuste anual por inflación, como sigue:

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

El saldo promedio anual de los créditos o deudas será la suma de los saldos al último día de cada uno de los meses del ejercicio, dividida entre el número de meses del ejercicio. No se incluirán en el saldo del último día de cada mes los intereses que se devenguen en el mes.

II. Cuando el saldo promedio anual de las deudas sea mayor que el saldo promedio anual de los créditos, la diferencia se multiplicará por el factor de ajuste anual y el resultado será el ajuste anual por inflación acumulable.

Cuando el saldo promedio anual de los créditos sea mayor que el saldo promedio anual de las deudas, la diferencia se multiplicará por el factor de ajuste anual y el resultado será el ajuste anual por inflación deducible.

III. El factor de ajuste anual será el que se obtenga de restar la unidad al cociente que se obtenga de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del último mes del ejercicio de que se trate entre el citado índice del último mes del ejercicio inmediato anterior.

Cuando el ejercicio sea menor de 12 meses, el factor de ajuste anual será el que se obtenga de restar la unidad al cociente que se obtenga de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del último mes del ejercicio de que se trate entre el citado índice del mes inmediato anterior al del primer mes del ejercicio de que se trate.

Los créditos y las deudas, en moneda extranjera, se valuarán a la paridad existente al primer día del mes.

Artículo 47

Para los efectos del artículo anterior, se considerará crédito, el derecho que tiene una persona acreedora a recibir de otra deudora una cantidad en numerario, entre otros: los derechos de crédito que adquieran las empresas de factoraje financiero, las inversiones en acciones de sociedades de inversión en instrumentos de deuda y las operaciones financieras derivadas señaladas en la fracción IX del artículo 22 de esta Ley.

No se consideran créditos para los efectos del artículo anterior:

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

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

Tampoco se consideran créditos, los que la fiduciaria tenga a su favor con sus fideicomitentes o fideicomisarios en el fideicomiso por el que se realicen actividades empresariales, que sean personas físicas o sociedades residentes en el extranjero, salvo que en este último caso, estén denominadas en moneda extranjera y provengan de la exportación de bienes o servicios.

No será aplicable lo dispuesto en esta fracción, tratándose de créditos otorgados por las uniones de crédito a cargo de sus socios o accionistas, que operen únicamente con sus socios o accionistas.

III. Los que sean a cargo de funcionarios y empleados, así como los préstamos efectuados a terceros a que se refiere la fracción VIII del artículo 31 de esta Ley.

IV. Los pagos provisionales de impuestos, así como los estímulos fiscales.

V. Los derivados de las enajenaciones a plazo por las que se ejerza la opción prevista en el artículo 18 de esta Ley, de acumular como ingreso el cobrado en el ejercicio, a excepción de los derivados de los contratos de arrendamiento financiero. Así como cualquier ingreso cuya acumulación esté condicionada a su percepción efectiva.

VI. Las acciones, los certificados de participación no amortizables y los certificados de depósito de bienes y en general los títulos de crédito que representen la propiedad de bienes, las aportaciones a una asociación en participación, así como otros títulos valor cuyos rendimientos no se consideren interés en los términos del artículo 9o. de esta Ley.

VII. El efectivo en caja.

Los créditos que deriven de los ingresos acumulables, disminuidos por el importe de descuentos y bonificaciones sobre los mismos, se considerarán como créditos para los efectos de este artículo, a partir de la fecha en la que los ingresos correspondientes se acumulen y hasta la fecha en la que se cobren en efectivo, en bienes, en servicios o, hasta la fecha de su cancelación por incobrables. En el caso de la cancelación de la operación que dio lugar al crédito, se cancelará la parte del ajuste anual por inflación que le corresponda a dicho crédito, en los términos que establezca el Reglamento de esta Ley, siempre que se trate de créditos que se hubiesen considerado para dicho ajuste.

Para los efectos de este artículo, los saldos a favor por contribuciones únicamente se considerarán créditos a partir del día siguiente a aquél en el que se presente la declaración correspondiente y hasta la fecha en la que se compensen, se acrediten o se reciba su devolución, según se trate.

Artículo 48

Para los efectos del artículo 46 de esta Ley, se considerará deuda, cualquier obligación en numerario pendiente de cumplimiento, entre otras: las derivadas de contratos de arrendamiento financiero, de operaciones financieras derivadas a que se refiere la fracción IX del artículo 22 de la misma, las aportaciones para futuros aumentos

de capital y las contribuciones causadas desde el último día del periodo al que correspondan y hasta el día en el que deban pagarse.

También son deudas, los pasivos y las reservas del activo, pasivo o capital, que sean o hayan sido deducibles. Para estos efectos, se considera que las reservas se crean o incrementan mensualmente y en la proporción que representan los ingresos del mes del total de ingresos en el ejercicio.

En ningún caso se considerarán deudas las originadas por partidas no deducibles, en los términos de las fracciones I, VIII y IX del artículo 32 de esta Ley.

Para los efectos del artículo 46 de esta Ley, se considerará que se contraen deudas por la adquisición de bienes y servicios, por la obtención del uso o goce temporal de bienes o por capitales tomados en préstamo, cuando se dé cualquiera de los supuestos siguientes:

I. Tratándose de la adquisición de bienes o servicios, así como de la obtención del uso o goce temporal de bienes, cuando se dé alguno de los supuestos previstos en el artículo 18 de esta Ley y el precio o la contraprestación, se pague con posterioridad a la fecha en que ocurra el supuesto de que se trate.

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

En el caso de la cancelación de una operación de la cual deriva una deuda, se cancelará la parte del ajuste anual por inflación que le corresponda a dicha deuda, en los términos que establezca el Reglamento de esta Ley, siempre que se trate de deudas que se hubiesen considerado para dicho ajuste.

Reflexiones sobre algunas partidas controvertidas de créditos y deudas para efectos de componente inflacionario.

INTRODUCCIÓN

Un tema que consideramos de interés general en el ámbito fiscal, es el relacionado al cálculo del componente inflacionario, ya que a través de los once años en que este concepto ha estado en vigor en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), han surgido diversos puntos de controversia en su inclusión como créditos o deudas para tales efectos.

Los cambios en esta materia, de los conceptos que se consideran créditos y deudas, no han sido representativos, más bien lo que ha acontecido es que nuestros Tribunales han analizado y concluido sobre algunos de estos conceptos que pudieran incluirse o excluirse del cálculo del componente inflacionario; antecedentes que sugerimos se tengan presentes cuando se presente la disyuntiva de incluir o no cierta partida por no haber una disposición fiscal clara y contundente dentro de la LISR, pero que también los mismos sean tomados como una referencia y no como verdad absoluta, ya que en la materia fiscal es difícil llegar a una conclusión de esta naturaleza, y más aún por la falta de claridad de las disposiciones fiscales al respecto.

Por lo anterior, el objetivo de este trabajo fue hacer una investigación y actualización de las disposiciones fiscales en materia de aquellos créditos y deudas que han tenido cierta controversia para su inclusión en el cálculo del componente inflacionario, para tal efecto es importante abordar el tema desde los motivos que el Ejecutivo Federal expuso cuando se incorporó este régimen en nuestra legislación fiscal, los cambios en las disposiciones fiscales, el concepto de créditos y deudas desde el punto de vista legal, los conceptos que en materia contable se encuentran relacionados y que son una parte importante para algunas definiciones, ya que incluso las autoridades y los Tribunales los consideran en sus análisis para concluir respecto de ciertas partidas y adicionalmente transcribimos algunos precedentes de los Tribunales.

3.9.3.2 Antecedentes y exposición de motivos

En la iniciativa de decreto que reformó, adicionó y derogó diversas disposiciones de la LISR en vigor a partir de 1997, que el Ejecutivo Federal sometió a la consideración del Congreso de la Unión, se expusieron los siguientes motivos:

a) *"Debido a la gran importancia que tiene el sistema fiscal dentro de la política económica es necesario romper con el círculo vicioso que ha existido entre el proceso inflacionario y la caída de los ingresos tributarios. La inflación ha generado un deterioro en la recaudación tributario que tiende a perpetuar la situación deficitaria de las finanzas públicas y retroalimentar la inflación.*

b) *El hecho de que en la actualidad exista un ajuste asimétrico por la inflación en la base gravable de las empresas a través de la deducción de intereses nominales y pérdida cambiaria y que en época inflacionario lleva implícito una amortización del principal paralelo, a los ajustes parciales por inflación de los activos fijos de la empresa y algunos de los renglones de activo circulante, conduce a una reducción considerable de la base de gravamen y consecuentemente de los ingresos tributarios provenientes de este sector.*

c) *El ajuste más importante que se propone en la base del gravamen se efectúa mediante el límite de la deducción de intereses y pérdida cambiaria a su componente real. De manera análoga, la acumulación de interés y ganancia cambiaria se hará en caso de ser aprobada esta medida sólo en su parte real. No se acumula ni se deduce la pérdida o utilidad inflacionaria derivada de la posición de activos y pasivos financieros.*

En el dictamen de la Comisión de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se hicieron las siguientes precisiones:

a) *"En el cuerpo de la iniciativa se observa que se incluya en la determinación del impuesto por las empresas, conceptos nuevos para dicha LISR, pero que no lo son tanto para las empresas, ya que muchas de ellas los han venido utilizando con cierta regularidad en los últimos años para reexpresar sus estados financieros y poder determinar para efectos contables sus verdaderas utilidades o pérdidas, las cuales por las distorsiones señaladas, se habían venido alejando cada vez más de las determinadas para efectos fiscales.*

b) *Sin embargo como se señala en la propia iniciativa, no se debe calcular el componente inflacionario sobre todos los créditos a favor del contribuyente, ni sobre todas*

las deudas a su cargo, ya que en algunos casos pueden dar lugar a gravar o deducir un ingreso, sin que en contrapartida otro contribuyente recíprocamente lo deduzca o acumule, razonamiento con el cual coincide esta comisión, aun cuando por razón de precisión se reestructuró el artículo 7-B y se detallaron algunos conceptos para evitar confusiones o que pudieran darse interpretaciones equívocas".

Como puede observarse, pocos fueron los comentarios del Ejecutivo Federal y de la Comisión de la SHCP, pero que sin embargo permiten conocer algunas de las intenciones para el cambio tan trascendente que tuvieron gran parte de las disposiciones fiscales en el año de 1987.

En efecto, actualmente y desde dicho año, no todos los créditos y deudas se incluyen para el cálculo del componente inflacionario, situación que deja claramente establecido la comisión de la SHCP al comentar la reciprocidad que debe existir con otros contribuyentes que por su situación fiscal no determinan componente inflacionario; no obstante, como veremos a continuación los cambios en las disposiciones han venido distorsionando la intención de origen de reconocer el efecto de la inflación en las operaciones de ciertos contribuyentes.

3.9.3.3 Evolución de las disposiciones fiscales

Para los once años de existencia del componente inflacionario, pocas han sido sus modificaciones y más bien podemos decir que han sido precisiones y no cambios de fondo, ya que la finalidad del Ejecutivo Federal sigue siendo la misma. Por ser importante para el contenido de este trabajo, en el anexo 1 presentamos un cuadro que presenta las modificaciones que se han presentado respecto a los conceptos de créditos y deudas.

3.9.3.4 Definición de conceptos

De acuerdo a la LISR, para la determinación del componente inflacionario, se deben considerar las partidas denominadas créditos y deudas, por tal motivo es pertinente definir los conceptos que para efectos fiscales, jurídicos y contables contienen los ordenamientos aplicables para dichos efectos.

3.9.3.5 Créditos y deudas para efectos fiscales

Dentro de las disposiciones fiscales no existe una definición de créditos, y simplemente el legislador lista dentro de la fracción IV, aquellos conceptos que considera créditos para efectos fiscales, disponiendo, entre otros, que lo son las inversiones en títulos de crédito, y las cuentas y documentos por cobrar mencionando en este último caso diversas excepciones.

Por su parte, el artículo 7-B, fracción V, de la LIR, señala que se considerarán deudas, entre otras, las derivadas de contratos de arrendamiento financiero, de operaciones derivadas de deuda, las aportaciones para futuros aumentos de capital y los pasivos y reservas del activo, pasivo o capital que sean o hayan sido deducibles.

Ante tal indefinición, las disposiciones legales en forma supletoria, aportan mayores elementos para poder identificar estos conceptos, lo cual también ayuda para definir que partidas deben o no considerarse como créditos o deudas para efectos fiscales; aunque, como se verá más adelante en el análisis de casos especiales, parece que para nuestros tribunales estos elementos son ignorados.

3.9.3.6 Créditos y deudas para efectos jurídicos

No existe una definición específica, desde el punto de vista legal, de créditos y deudas; sin embargo, los mismos nacen de una obligación establecida entre un sujeto activo y uno pasivo.

Al no ser la intención de; presente trabajo hacer un análisis de todas las características y consecuencias de las obligaciones desde el punto de vista legal, nos permitimos tomar comentarios de otros autores especialistas en el ámbito legal de algunas definiciones y conclusiones que seguramente darán al lector una idea general al respecto.

El Lic. Manuel Bejarano Sánchez señala en su libro de Obligaciones Civiles que la obligación es: "la necesidad jurídica que tiene la persona llamada deudor, de conceder a otra llamada acreedor, una prestación de dar, hacer o de no hacer."

El Lic. Enrique Calvo Nicolau en su libro Tratado del Impuesto sobre la Renta, señala lo siguiente:

"En términos generales el derecho refiere el concepto "obligación", el cual se encuentra presente en todos los actos jurídicos si atendemos a que la principal función de las normas consiste en prescribir conductas. El concepto de obligación no cambia, ya sea que tenga un contenido de naturaleza civil, mercantil o fiscal, de manera que podemos decir que la obligación constituye el vínculo jurídico que constriñe al deudor a efectuar, en favor del acreedor, una prestación (de carácter civil, mercantil o fiscal).

"Todas las obligaciones tienen un "objeto Directo "que constituye su contenido, y un "objeto indirecto" representado por la materia concreta de ese contenido obligacional. El objeto directo consiste en: (i) la obligación de dar una determinada cosa; (II) la obligación de hacer, o sea la de desplegar una conducta determinada; (III) la obligación de no hacer, o sea la abstención de actuar en determinado sentido; y (IV) la obligación de tolerar o permitir que un tercero ejerza una determinada conducta."

"En el caso particular de las obligaciones de dar, el objeto Indirecto se refiere a la cosa que el obligado debe dar, pudiendo ser un determinado bien mueble o inmueble, o una cantidad de dinero previamente acordada. El objeto indirecto de la otras obligaciones se representa por la conducta que el obligado debe desplegar (e las de hacer); en la conducta de cuya ejecución se debe de abstener (en las de no hacer); o en los actos o conductas de; tercero que se deben permitir (en las de tolerar)." Continúa señalando el autor que el "concepto "crédito" se refiere al contenido obligacional, en tanto que el "derecho de crédito" que está presente en todas las obligaciones, es una noción temporal que refiere el cumplimiento diferido de cualquier obligación. Con base en ello podemos concluir que "crédito " se refiere al objeto indirecto en las obligaciones de dar, pero circunscrito a aquellas en que la cosa que se tiene que dar es una suma de dinero."

Esta última definición nos parece la más importante para el desarrollo de esta investigación, ya que como veremos más adelante, las autoridades fiscales y nuestros Tribunales han concluido que los créditos deben estar representados en numerario, para considerarse como créditos para efectos fiscales, aun cuando diversos especialistas en el

área legal opinen que son créditos; no obstante, que el objeto sean otros bienes y no necesariamente dinero.

3.9.3.7 Conceptos contables

En las regulaciones contables, no existe una definición de créditos; sin embargo, lo Boletines C-1 y C-3 de los Principios de Contabilidad Generalmente son los que se encuentran relacionados con las disposiciones fiscales particulares. Aunque existe el Boletín C-5 relativo a los pagos anticipados, que constituyen un bien incorpóreo, que implica un derecho o privilegio y que parecieran podrían considerarse como crédito para el componente inflacionario por representar derechos de crédito; sin embargo, derivado de su finalidad de ser capaces para generar beneficios o evitar desembolsos en el futuro, difícilmente justifican la pérdida del valor de dinero para que se incluyan como créditos para efectos fiscales.

El Boletín C-3 define como cuentas por cobrar los "derechos exigibles originados por ventas, servicios prestados, otorgamiento de préstamos o cualquier otro concepto análogo." Estas cuentas pueden ser a cargo de clientes u otros deudores, como por ejemplo: préstamos a accionistas, y a funcionarios y empleados, reclamaciones, ventas de activo fijo, impuestos pagados en exceso, etc.

Por lo que se refiere a las deudas, el boletín C-9 de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, establece que el pasivo comprende "obligaciones presentes provenientes de operaciones o transacciones pasadas tales como: la adquisición de mercancías o servicios, pérdidas o gastos en que se ha incurrido, o por la obtención de préstamos para el financiamiento de los bienes que constituyen el activo."

3.9.3.8 CASOS ESPECIALES

A continuación, analizaremos algunos casos de conceptos de créditos y deudas que en la práctica han generado controversia con respecto a su naturaleza fiscal.

3.9.3.9 Cuentas por cobrar a cargo de socios o accionistas

El punto 2. del inciso b) de la fracción IV del artículo 7-B de la LISR, establece que no se consideran créditos las cuentas por cobrar que sean a cargo de socios o accionistas que sean personas físicas o sociedades residentes en el extranjero, salvo que en este último caso, estén denominadas en moneda extranjera y provengan de la exportación de bienes o servicios. Esta exclusión se explica aunque no se justifica, por el hecho de que los deudores mencionados, no estarían obligados a reconocer un pasivo equivalente a la cuenta por cobrar, con lo cual no existiría una correspondencia en el efecto fiscal respectivo.

Sobre este particular, existen precedentes procesales que consideran que la aplicación de este inciso de la LISR, vulnera el principio de equidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 constitucional, sobre el cual debe sustentarse y apearse la propia LISR.

A continuación se transcribe una tesis sobre este particular:

RENDA, IMPUESTO SOBRE LA. EL INCISO A) DE LA FRACCIÓN IV DEL ARTICULO 72-B DE LA LEY RELATIVA, QUE PERMITE INCLUIR EN EL COMPONENTE INFLACIONARIO DE LOS CRÉDITOS AQUELLOS DENOMINADOS EN MONEDA EXTRANJERA, ÚNICAMENTE CUANDO SEAN NECESARIOS PARA REALIZAR LA IMPORTACIÓN DE BIENES O SERVICIOS, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 1989). - *Conforme a la jurisprudencia de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, el principio de equidad tributaria radica, medularmente, en la Igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que, en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera; lo que implica, en otras palabras, que a iguales supuestos de hecho se apliquen análogas consecuencias jurídicas. De ahí que al disponer el inciso a) de la fracción IV del artículo 79-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que para efectos del cálculo del componente inflacionario de los créditos, se podrán considerar los denominados en moneda extranjera, únicamente cuando sean necesarios para realizar la importación o exportación de bienes o servicios, se otorgan consecuencias jurídicas diversas a iguales presupuestos de hecho,*

provocando que el procedimiento para la determinación de la base gravable sea distinto para las sociedades mercantiles que se ubican en una misma hipótesis legal, pues no obstante tener un crédito en moneda extranjera, sí este no respalda importaciones o exportaciones de bienes o servicios, no será posible considerar el componente inflacionario de dichos créditos, dando lugar a un trato desigual a los iguales, distinción carente de una justificación objetiva y razonable que supere un juicio de equilibrio en sede constitucional, por lo que el citado precepto vulnera el principio de equidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

P.CLVI/97

Amparo en revisión 321/92. - Pyosa, S. A. de C. V. - 4 de junio de 1996. - Mayoría de ocho votos; unanimidad en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel - Secretario: Constancio Carrasco Daza.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el tres de noviembre en curso aprobó, con el número CLVI/ 997, la tesis aislada que antecede, y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial - México, Distrito Federal, a tres de noviembre de mil novecientos noventa y siete.

Desde nuestro punto de vista, este criterio es procedente y aplicable el contenido en esta tesis; aunque, cabe mencionar que, el mismo podría no ser compartido por la autoridad fiscal, particularmente porque, como antes se mencionó, no existiría la simetría fiscal que desde la exposición de motivos el Ejecutivo Federal manifestó.

3.9.3.10 IVA acreditable

En los términos del primer párrafo del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se entiende por IVA acreditable el monto total del impuesto que hubiere sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios.

De conformidad con lo establecido por el inciso b), fracción IV del artículo 7-B de la LISR, se consideran créditos las cuentas y documentos por cobrar, con excepción de los

pagos provisionales de impuestos y saldos a favor por contribuciones, así como estímulos fiscales.

El IVA acreditable generado en el transcurso de cada mes de calendario, es un crédito que de conformidad con la Ley del IVA (LIVA), no constituye un pago provisional de; citado gravamen, con excepción de aquel que hubiera sido pagado con motivo de la importación de bienes o servicios.

Es entonces procedente afirmar que el IVA acreditable es un crédito que no puede considerarse como un saldo a favor de contribuciones sino hasta el momento en que el mismo se haya acreditado contra el propio impuesto trasladado por el contribuyente por las actividades realizadas y siempre que resulte una diferencia mayor entre el acreditable y el trasladado.

De conformidad con lo antes expuesto, podría concluirse que el IVA acreditable constituye una cantidad que podrá ser abonada por el contribuyente contra el IVA trasladado por la misma, a través del acreditamiento previsto por el artículo 4 de la citada LIVA, consistente en restar el impuesto acreditable de la cantidad que resulte de aplicar a los valores de las actividades señaladas en la ley la tasa que corresponda.

En este orden de ideas, en el caso del IVA acreditable, el contribuyente es titular de un crédito a cargo del fisco y de acuerdo con lo manifestado anteriormente, puede concluirse que dicho impuesto acreditable es un crédito que debe calificarse como una cuenta por cobrar, aún antes de efectuar el acreditamiento, pues el hecho de que no resultara exigible o no implique la exigencia directa de una suma cierta de dinero, no condiciona la existencia del crédito a cargo del fisco federal.

Las reflexiones antes presentadas constituyen un aspecto ampliamente difundido y conocido en la práctica fiscal en México, por lo que desde luego, no es objeto de este boletín el realizar un análisis jurídico de mayor profundidad al respecto.

Dentro de; apartado 3.1 de la Compilación de Normatividad Sustantiva de Impuestos Internos del SAT, existe un criterio referente al tratamiento aplicable en el componente inflacionario al IVA acreditable, mismo que a continuación se transcribe:

"Ni el IVA acreditable, ni el saldo a favor del mismo impuesto deben considerarse en el cálculo del componente inflacionario.

De conformidad con el artículo 49 de la Ley del IVA, se entiende por impuesto acreditable el monto equivalente al del IVA que hubiera sido trasladado al contribuyente y el propio Impuesto que éste hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes o en el ejercicio al que corresponda.

La Ley del IVA, de acuerdo con los artículos 19., cuarto párrafo, y 49., sólo dan derecho a restar, comparar o acreditar el IVA acreditable contra el IVA que el mismo contribuyente hubiere trasladado, con el objeto de determinar periódicamente un saldo a favor o impuesto a pagar. Es decir, el IVA acreditable no es un concepto exigible a la autoridad fiscal y, por tanto, no constituye crédito o cuenta por cobrar.

Por ello, el IVA acreditable, al no ser un crédito no debe considerarse en la determinación del componente inflacionario.

De conformidad con el artículo 62. de la Ley del IVA, los contribuyentes si pueden acreditar los saldos a favor de IVA, contra el impuesto a su cargo que les corresponda en los meses siguientes, o bien, solicitar la devolución total del mencionado saldo a favor. No obstante, el saldo a favor, por la exclusión específica que hace el artículo 7-B, fracción IV, inciso b), subinciso 4 de la Ley del ISR, tampoco debe considerarse para los efectos de determinar el componente inflacionario. "

Como se podrá observar, las autoridades fiscales sostienen el criterio de que el IVA acreditable no constituye un crédito para efectos del componente inflacionario en virtud de que por sí solo, no representa un derecho de cobro sino hasta que se efectúa el acreditamiento y se obtiene un saldo a favor, el cual no se puede considerar como un crédito por disposición expresa de la Ley.

Tal como fue comentado en el numeral precedente, el hecho de que el IVA acreditable no resulte exigible o no implique la exigencia directa de una suma cierta de dinero a la autoridad fiscal, no desvirtúa la existencia del derecho de crédito del contribuyente.

En virtud de que existen opiniones encontradas entre las autoridades fiscales y los contribuyentes con relación a la inclusión del IVA acreditable en el cálculo del componente inflacionario, se ha recurrido a los Tribunales competentes con objeto de obtener una sentencia que señale expresamente la acción a seguir sobre este aspecto tan controvertido.

Es menester comentar que sobre el particular han existido diversas sentencias del Tribunal con fallos opuestos entre sí, aunque recientemente el Tribunal Fiscal de la Federación ha resuelto que el concepto en análisis no debe considerarse como un crédito sujeto al cálculo del componente inflacionario.

A continuación se presentan las tesis a que se hizo referencia en el párrafo anterior.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO ACREDITABLE.- NO ASUME EL CARÁCTER DE CUENTA POR COBRAR PARA EFECTOS DE DETERMINAR EL COMPONENTE INFLACIONARIO CONFORME A LO DISPUESTO POR EL INCISO B) FRACCION IV DEL ARTICULO 7-B DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. - *En aplicación a lo dispuesto por los artículos 1,2,5 y demás relativos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que le atribuyen a dicho tributo con el carácter de indirecto y calculado por ejercicios fiscales y sin que en ningún caso se establezca la existencia de un sujeto acreedor que tenga derecho a exigir el pago de una cosa o cantidad, o el cumplimiento de una obligación, y la existencia de un sujeto deudor que tenga la obligación de dar o hacer, ya que los contribuyentes no tienen el derecho de exigir al fisco la entrega de una cantidad determinada en dinero, no asume el carácter de cuenta por cobrar para efectos de determinar el componente inflacionario conforme a lo dispuesto por el inciso b) fracción IV del artículo 7-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta.*

Juicio de nulidad No. 16719411694194 Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 2 de abril de 1996, por mayoría de 3 votos a favor y 1 con los puntos resolutiveos. - Magistrado Ponente: Francisco Valdés Lizárraga.- Secretario: Lic. Juan Carlos Gómez Velásquez.

Tesis aprobada en sesión de 7 de mayo de 1996.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO ACREDITABLE. NO PROCEDE Su INCLUSION EN EL CALCULO DEL COMPONENTE INFLACIONARIO.- Aún cuando el Impuesto al Valor Agregado acreditable es un crédito en términos generales, tal situación no es suficiente para considerarlo en el cálculo del componente inflacionario a que se refiere el artículo 7-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que para que pueda tenerse como crédito exigible fiscalmente, para que se pueda cobrar a la autoridad fiscal se requiere atender el procedimiento que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado, consistente en restar del gravamen que corresponda por el total de actividades realizadas por el contribuyente en un periodo, el que sea acreditable y sólo en el caso de resultar saldo a favor del Particular podrá legalmente reclamarlo, de donde al ser necesario realizar el referido procedimiento para que el mencionado impuesto acreditable sea un crédito fiscalmente exigible, como saldo a favor del gobernado, el que como tal está expresamente exceptuado de las cuentas y documentos por cobrar en términos de la fracción IV, inciso b) punto 4 del citado artículo 7-8, luego entonces por disposición expresa de la ley no procede la inclusión del referido impuesto en el cálculo del componente inflacionario en comento.

Juicio de nulidad No. 100(14)128219511131195.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 21 de mayo de 1996, por mayoría de 4 votos a favor de la ponencia modificada y 1 en contra. Magistrado Ponente: Margarita Aguirre de Arriaga.- Secretaria: Lic. María del Carmen Cano Palomera.

Tesis aprobada en sesión privada de 14 de junio de 1996.

Como se podrá apreciar, los argumentos que se establecen en las tesis anteriores, coinciden con el criterio que sobre el particular se establece en la Compilación de Normatividad Sustantiva de Impuestos Internos del SAT, en el sentido de no considerar el IVA acreditable como un crédito para efectos del Componente Inflacionario.

Tomando en consideración que el IVA acreditable es un impuesto que grava el consumo, resulta de gran aplicación en el medio empresarial puesto que representa una parte importante del monto total de las transacciones mercantiles por lo que desde un punto de vista económico representa una lesión para el contribuyente el hecho de no incluirlo en el componente inflacionario como parte de los créditos.

Aun cuando sean válidos los elementos jurídicos y económicos que dan respaldo a la existencia de un crédito (IVA acreditable) a cargo del fisco federal, sujeto al cálculo del componente inflacionario, es evidente que de acuerdo a los recientes antecedentes de los tribunales antes analizados, resulta necesario evaluar la existencia de una contingencia fiscal por la inclusión de este concepto en el multicitado componente inflacionario.

3.9.3.11 Anticipo a proveedores

De conformidad con lo dispuesto por el boletín C-4 de los PCGA, los anticipos a proveedores representan los desembolsos efectuados por una entidad a sus proveedores a cuenta de pedidos que se refieran a artículos con ciertas características particulares o una alta demanda. Las empresas que tengan que efectuar desembolsos por este concepto, deberán registrarlos dentro del capítulo general de inventarías en una cuenta específica, siempre y cuando se refieran al tipo de artículos que aquí se mencionan. Esta operación de anticipo también puede ser con el agente aduanal.

No obstante que no existe una definición expresa sobre el concepto, puede decirse que cuando se otorga un anticipo a un proveedor derivado de una operación de compraventa, la persona moral que lo otorga está realizando una adquisición, en los términos de la fracción 11 del artículo 22 de la Ley del ISR, misma que establece lo siguiente:

"Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

11. Las adquisiciones de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos. "

En este sentido, el artículo 2248 del Código Civil para el Distrito Federal establece que habrá compraventa cuando uno de los contratantes se obliga a transferir la propiedad de un bien o de un derecho y el otro se obliga a pagar un precio cierto y en dinero.

Adicionalmente, el artículo 2249 del mismo ordenamiento establece que una venta es perfecta y obligatoria cuando las partes han convenido sobre la cosa y el precio, aunque la primera no haya sido entregada ni el segundo satisfecho. Así entonces, jurídicamente lo que da nacimiento a la operación de compraventa, es el acuerdo de voluntades sobre precio y cosa.

Por lo anterior, es procedente señalar que cuando se otorgue un anticipo en una operación de compraventa se tiene derecho a una deducción equivalente al monto total de la operación y no sólo por el importe de; anticipo otorgado, siempre y cuando exista un acuerdo de voluntades sobre precio y cosa y se cumplan con todos los requisitos a que hace referencia el artículo 24 de la citada Ley del ISR y demás disposiciones aplicables.

Por otro lado, en el caso de que se otorgue un anticipo a proveedores cuando exista acuerdo en la cosa pero aún no se haya definido el precio, dicho anticipo representa un derecho de crédito para la persona que lo otorga, ya que quien lo recibe se obliga a devolver la cantidad obtenida en caso de que la operación que motiva dicho anticipo no se llegue a realizar.

Una vez perfeccionada la operación que originó el anticipo, ya sea mediante la entrega física del bien o la prestación de; servicio y en consecuencia la fijación de; precio, los anticipos a proveedores tendrán el carácter de pagos parciales no siendo factible considerarlos como créditos.

En los términos del artículo 7-B fracción IV inciso b), se consideran créditos para efectos del componente inflacionario a las cuentas y documentos por cobrar en forma general.

Tomando en consideración lo apuntado en el apartado anterior, puede considerarse que los anticipos a proveedores constituyen una cuenta por cobrar susceptible de incluirse en el componente inflacionario, toda vez que representan un derecho de crédito para quien lo otorga, el cual se materializa en el caso de que la operación no se concrete.

Por otro lado, los pagos parciales formarán parte de una deducción de las mencionadas en la fracción 1 del artículo 22 de la LISR, por lo que no será procedente incluirlo como parte de los créditos sujetos al cálculo del componente inflacionario, ya que no constituyen una cuenta por cobrar.

El numeral 3.2.1 de la Resolución Miscelánea para 1998, establece lo siguiente:

"Para los efectos del artículo 7-B de la Ley del ISR, no se consideran créditos los anticipos a proveedores. Sin embargo, cuando el anticipo se haya pagado y no exista precio o contraprestación pactada, la cantidad cubierta sí se considerará crédito.

El criterio de la autoridad expresado en la Resolución Miscelánea resulta acertado, ya que como se analizó anteriormente, un anticipo otorgado a proveedores a cuenta de precio definido tendría el carácter de un pago parcial o pago a cuenta. Asimismo, el pago parcial origina una deducción por el total de la operación pactada, por lo que no sería válido calcular una pérdida inflacionaria sobre un concepto que de suyo ya generó una deducción fiscal.

Por otro lado, como ya fue mencionado anteriormente, el hecho de considerar como crédito un anticipo derivado de una operación en la cual no existe precio o contraprestación pactada es procedente ya que como se señaló anteriormente, genera un derecho de crédito para el otorgante.

Sobre el caso particular, existen criterios en ambos sentidos; es decir, tanto a favor como en contra de la inclusión del concepto de referencia en el componente inflacionario.

A continuación se transcriben dos tesis relativas al tratamiento aplicable de los anticipos a proveedores en el componente inflacionario:

ANTICIPOS A PROVEEDORES Y CONTRATISTAS. CONSTITUYEN CREDITOS PARA EFECTOS DE DETERMINAR EL COMPONENTE INFLACIONARIO A QUE SE REFIERE EL ARTICULO 7-B DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- *Las cantidades anticipadas a cuenta de facturas, adquisiciones de bienes o prestaciones de servicios, crean entre quien las eroga y quien las recibe,*

Obligaciones y derechos recíprocos, por lo que quien las otorga tiene un derecho de crédito a su favor, que debe considerarse como cuenta por cobrar, pues de otra forma se estaría en presencia de un derecho imperfecto. En consecuencia, si el Inciso b) de la fracción IV del artículo 7-8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta señala expresamente que pueden considerarse como créditos para efectos de determinar el componente inflacionario correspondiente, las cuentas por cobrar, las cantidades anticipadas a cuenta de bienes y servicios sí deben incluirse para la determinación del referido componente en la medida en que tienen esa naturaleza jurídica.

Revisión fiscal 604195. Resuelto por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. 9 de agosto de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Hilario Bárcenas Chávez. Secretario: Emilio Hassey Domínguez

ANTICIPOS A PROVEEDORES.- NO CONSTITUYEN CUENTAS POR COBRAR. *De conformidad con lo dispuesto por el artículo 7-B fracción IV, inciso b), de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor en 1990, en la determinación de la ganancia o pérdida inflacionario se toman en cuenta los créditos o deudas de las personas morales y de las personas físicas que realicen actividades empresariales. Ahora bien, dentro del concepto de créditos se encuentran las cuentas y documentos por cobrar, puesto que se trata de créditos en numerario constituidos a favor de la empresa, pero no así los anticipos a proveedores puesto que su naturaleza es diferente. En efecto, el "anticipo a proveedor" es la cantidad que entrega en forma anticipada el cliente a su proveedor y que recibe el proveedor de su cliente, dado que entre el cliente y el proveedor existe un acuerdo de*

voluntades para crear obligaciones recíprocas, siendo este acuerdo la entrega a futuro de una mercancía o la prestación de un servicio, en la cual el cliente se obliga a entregar un anticipo a fin de poder exigir la entrega de la mercancía o la prestación del servicio, y por su parte, el acreedor tiene la obligación de entregar la mercancía o prestar el servicio a cambio del pago de un precio, del que recibe una parte con anticipación. Entonces, resulta que la finalidad, de la entrega del anticipo no lo es la devolución de las cantidades adelantadas sino la obtención de un bien o servicio, de lo cual se sigue que dichos anticipos no crean directa e inmediatamente ningún adeudo en numerario. O, la que es característica esencial de una cuenta por cobrar. Por tanto, si no se genera para la empresa un ingreso en numerario susceptible de ser devaluado por el transcurso del tiempo, sino un bien o servicio, no representa un crédito a favor de la empresa, por lo que no tiene la naturaleza de cuenta por cobrar. Consecuentemente los anticipos a proveedores no forman parte del cálculo del componente inflacionario previsto en el artículo 7B fracción IV, inciso b) del ordenamiento mencionado.

Recurso de Apelación No. 1 OO(A)-1-867/96/16034195. - Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 25 de abril de 1997, por unanimidad de 4 votos a favor. - Magistrado Ponente: Luís Humberto Delgadillo Gutiérrez.- Secretaria: Lic. Guadalupe Camacho Serrano. (Tesis aprobada en sesión de 2 de octubre de 1997)

Si bien las tesis antes presentadas emiten resoluciones encontradas, dichas tesis no operan bajo los mismos elementos de consideración y análisis.

La última de las tesis transcritas podría ser parcialmente válida, puesto que en esencia el anticipo a proveedores no tiene por sí mismo como fin (a menos que la operación no se realice), la devolución en numerario de la cantidad anticipada sino un acuerdo económico mediante el cual el cliente solicita la entrega de los fondos necesarios para la entrega de la cosa o servicio encargados, o bien, para respetar el precio sobre el cual esta basada la operación.

Por lo tanto, cuando dicho anticipo es otorgado sin previo conocimiento y aceptación del precio o monto de la operación, sí existe una suma de dinero susceptible de

ser devaluada por el transcurso del tiempo, puesto que como ya se mencionó al no estar el precio fijo o definido, no existirán los elementos de perfeccionamiento de la compraventa para la deducción de mercancías adquiridas, ni tampoco se tendrá la seguridad económica de haber asegurado un precio específico para una operación. Así entonces, en este último caso si sería procedente su inclusión en el cálculo del componente inflacionario resultando verdaderamente sorprendente que en un criterio en el que las autoridades fiscales sustentan una opinión acertada y compartida en términos generales en la profesión, los tribunales emitan resoluciones en sentidos opuestos en perjuicio de los contribuyentes.

Derivado de lo anterior, se deberá analizar y evaluar la contingencia fiscal de cada operación particular.

3.9.3.12 Créditos a cargo de personas física

En materia de las cuentas y documentos por cobrar, no podrán incluirse las siguientes:

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

Como podrá observarse de la disposición de origen de 1987, se estableció que no eran cuentas por cobrar aquellas: "A plazo menor de un mes o cuando siendo a plazo mayor se paguen antes del mes, salvo que el deudor sea sociedad mercantil".

De acuerdo con lo anterior, se confirmaba la intención de reciprocidad del legislador de no incluir aquellas cuentas por cobrar a cargo de personas que en contrapartida no calculaban componente inflacionario; sin embargo, aun cuando se tratara de cuentas por cobrar a personas que no tuvieran la obligación de calcular el componente inflacionario, sí se incluían cuando el plazo fuera mayor a un mes y se pagaran después del mes en que se concertó la operación, reconociendo de esta manera la

pérdida de poder adquisitivo que sufría la cuenta por cobrar, aun cuando fuera a personas físicas.

A raíz de una Reforma en 1988, se hacen modificaciones que más que aclarar origina confusiones y diversas interpretaciones. Una de las modificaciones fue para corregir un error de la disposición de 1987, ya que se estaba eliminando la posibilidad de incluir las cuentas por cobrar a personas físicas con actividades empresariales, con las que sí existía reciprocidad en virtud de que éstas sí calculaban el componente inflacionario.

La modificación que es confusa, y que ha originado diversas interpretaciones, es que el legislador después de aclarar "que sean a cargo de personas físicas y no provengan de sus actividades empresariales", inmediatamente dispone: "cuando sean a la vista, a plazo menor de un mes o a plazo mayor si se cobran antes del mes; se considerará que son a plazo mayor de un mes, si el cobro se efectúa después de 30 días naturales contados a partir de aquél en que se concertó el crédito".

El cuestionamiento en esta disposición es si la referencia de los plazos es únicamente para las cuentas por cobrar a las personas físicas o inclusive a las cuentas a cargo de personas morales.

Considerando una interpretación basada en la intención del legislador de reciprocidad, nos llevaría a concluir que en ningún caso las cuentas por cobrar a personas físicas que no provengan de sus actividades empresariales deben considerarse créditos y en efecto las referencias de los plazos fueran aplicables tanto a personas morales como a personas físicas con actividades empresariales.

Sin embargo, el antecedente de la disposición de origen en 1987 que sí permitía incluir las cuentas por cobrar a cargo de las sociedades mercantiles, incluso cuando los plazos fueran menores a un mes o a plazo mayor cuando se cobren antes del mes, nos hace pensar que estas limitaciones no aplican a las personas morales y mas bien son aplicables a las personas físicas sin actividades empresariales. Es

Decir que no obstante que no se da la reciprocidad buscada por el legislador, sí se reconoce la pérdida de valor que tiene la cuenta por cobrar, intención principal del cálculo del componente inflacionario.

Lo anterior, se confirma con el siguiente criterio aislado de las Salas Regionales.

COMPONENTE INFLACIONARIO DE LOS CREDITOS.- PARA SU CALCULO HABRAN DE CONSIDERARSE LAS CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR A CARGO DE LAS PERSONAS MORALES Y QUE PROVENGAN DE ACTIVIDADES EMPRESARIALES.- *De conformidad con el artículo 7-B, fracciones III y IV, inciso b), punto 1, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el año de 1993, las personas físicas que realizan actividades empresariales y las personas morales determinarán por cada uno de los meses del ejercicio, los intereses y la ganancia o pérdida inflacionario, acumulable o deducible, utilizando para ello el componente inflacionario de los créditos o deudas, sin embargo, para el cálculo de los mismos, de acuerdo al procedimiento establecido en el propio dispositivo legal en estudio, no habrán de considerarse como créditos, las cuentas y documentos por cobrar a cargo de personas físicas que no provengan de sus actividades empresariales, cuando sean a la vista, a plazo menor de un mes o a plazo mayor si se cobran antes del mes, considerando que son a plazo mayor de un mes, si el cobro se efectúa después de los treinta días naturales contados a partir de aquel en que se concertó el crédito, de donde se tiene que si se trata de cuentas y documentos por cobrar a cargo de personas morales, y que provengan de sus actividades empresariales, aun y cuando sean a plazo menor de un mes habrán de tomarse en consideración para la determinación del componente inflacionario de los créditos, en virtud de que para que opere la excepción deben de cumplir con dos requisitos como lo son: a). - Que sean a cargo de personas físicas y no provengan de sus actividades empresariales y, b).- Que sean a la vista, a plazo menor de un mes o a plazo mayor sí se cobran antes del mes.*

Juicio No. 567/96. - Sentencia del 15 de abril de 1997, aprobada por unanimidad de votos. - Magistrada Instructora: Lucelia M. Villanueva Olvera.- Secretario: Lic. Ricardo Moreno Millanes.

3.9.3.13 Reservas del activo, pasivo o capital

Para el análisis respectivo, es importante conocer los motivos del legislador para incluir a las reservas como deudas. Para tal efecto, vale la pena mencionar algunos antecedentes que, en su oportunidad, se hicieron en las iniciativas de Reformas y en los dictámenes de la SHCP, para incorporar a las reservas como deudas, para efectos del componente inflacionario antes de la incorporación de estos conceptos.

En el dictamen de la Comisión de la SHCP de las Reformas de 1998, se hicieron los siguientes comentarios:

"En la misma fracción V del artículo 7-B a que nos hemos referido, se agregó un párrafo con cinco incisos en el que se definen las fechas en que se contraen las deudas. Esta comisión estima oportuna esta adición porque con ello se da un criterio uniforme para definir las deudas que participan en el cálculo de; componente inflacionario; sin embargo, se propone modificar la redacción de los supuestos considerados en sus diversos incisos y agrupar las hipótesis de los incisos a), b), c) y d) en uno solo, a fin de simplificar la redacción y evitar repeticiones, por lo que dichos incisos deberán quedar como un inciso a), y el inciso e) pasar a ser b), para quedar como sigue:

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

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

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

Como se desprende de lo anterior, la existencia de una deuda para efectos fiscales, entre otras cosas, puede darse cuando se presenten cualquiera de los supuestos previstos en el artículo 16 de la LISR, siendo éstos los siguientes:

"I. Tratándose de enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos, el que ocurra primero:

a) Se expida el comprobante que ampare el precio o la contraprestación pactada.

b) Se envíe o entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio.

c) Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipas.

II. Tratándose del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, cuando sean exigibles las contraprestaciones a favor de quien efectúe dicho otorgamiento.

III. Tratándose de la obtención de ingresos provenientes de contratos de arrendamiento financiero, así como de la prestación de servicios en la que se pacte que la contraprestación se devengue periódicamente, los contribuyentes podrán optar por considerar como ingreso obtenido en el ejercicio el total de; precio pactado, o bien, solamente la parte del precio exigible durante el mismo".

En la reforma de 1992, se hizo mención a las reservas antes mencionadas cuando el Ejecutivo Federal expuso lo siguiente:

"Por otra parte, se considera necesario dar mayor congruencia al esquema de; cálculo de intereses, ganancia o pérdida inflacionario, por lo que se incluyen, dentro de los conceptos por los cuales se calculará el componente inflacionario, las reservas que sean deducibles en el ISR, asimismo, se precisan los pasivos sobre los cuales se aplica dicho componente".

Dentro del Dictamen de la Comisión de la SHCP se hicieron los siguientes comentarios:

"Esta dictaminadora tiene presente la finalidad de otorgar mayor seguridad jurídica al contribuyente a través del desarrollo de los conceptos propuestos en la Iniciativa enviada por el Ejecutivo, tales como el de las reservas que sean o hayan sido deducibles para efectos de; propio impuesto, y considera que no resulta adecuado modificar el término "deuda" por el de "pasivo" dado que el primero es más preciso y se puede incluir el segundo sólo dando a éstos el mismo tratamiento que a las deudas. Asimismo se considera pertinente especificar en qué momento y proporción se crean o incrementan las reservas".

La redacción de la fracción V, quedo como sigue:

"V. Para los efectos de la fracción III se considerarán deudas, entre otras, las derivadas de contratos de arrendamiento financiero, el precio percibido en el caso de operaciones de cobertura cambiaría y las aportaciones para futuros aumentos de capital. También tendrán el tratamiento de deudas para efectos de este artículo los pasivos y las reservas del activo, pasivo o capital que sean o hayan sido deducibles. Para los efectos de este artículo, se considera que las reservas se crean o incrementan mensualmente y en la proporción que representen los ingresos del mes del total de ingresos en el ejercicio".

Como puede observarse, los motivos expuestos por el Ejecutivo Federal y los comentarios de la Comisión de la SHCP, no permiten identificar una intención objetiva del por qué se incluyen a las reservas de activo, pasivo o capital como deudas, por lo que un análisis basado en la intención del legislador pudiera ser inoperante. La razón que desprende de los comentarios anteriores para la inclusión de las reservas como parte del cálculo del componente inflacionario es que en diversos supuestos se permitía, y actualmente se permite, la deducción de algunas reservas, tal como es el caso de las reservas de gratificaciones y pensiones.

Con independencia de lo anterior, y debido a la falta de definiciones en la LISR, a continuación mencionamos algunos conceptos contables, que podrían sustentar qué tipo de reservas podrían incluirse como deudas para el cálculo del componente inflacionario.

De acuerdo con el Boletín C-9 de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, el pasivo comprende obligaciones presentes provenientes de operaciones o transacciones pasadas, tales como: la adquisición de mercancías o servicios, pérdidas o gastos en que se ha incurrido, o por la obtención de préstamos para el financiamiento de los bienes que constituyen el activo.

Para efectos de reglas de valuación, los pasivos provenientes de obligaciones contractuales o impositivas, comúnmente denominados pasivos acumulados (reservas), representan por lo general cargos a los resultados de operación por servicios o beneficios devengados a la fecha del balance, o por impuestos aplicables al período terminado en esa fecha. En aquellas situaciones en que no sea posible determinar con exactitud el importe del pasivo, deberán registrarse estimaciones, lo más certeras posibles, de estos pasivos. En esta situación pueden encontrarse los pasivos por gratificaciones, vacaciones, salarios, cuotas patronales del seguro social, garantías, incentivos, etc.

Por otra parte, existen contingencias y compromisos cuyo concepto es: "La condición, situación o conjunto de circunstancias que involucran un cierto grado de incertidumbre que puede resultar, a través de la consumación de un hecho futuro, en la adquisición o la pérdida de un activo o en el origen o cancelación de un pasivo y que generalmente trae como consecuencia una utilidad o una pérdida". Por lo que de acuerdo a los principios de período contable y realización, las empresas las reconocen en el ejercicio en que los ingresos las originan.

Para efecto de cuantificación, podemos clasificar las contingencias en los siguientes grandes grupos:

1. Las de carácter repetitivo, que son susceptibles de medición razonablemente aproximada en su conjunto, a través de la experiencia y/o de la probabilidad empírica o estadísticamente establecida de su ocurrencia.

Como ejemplos de estas contingencias podemos mencionar en forma enunciativa pero no limitativa, las siguientes:

a) Irrecuperabilidad de cuentas por cobrar.

b) Obsolescencia y lento movimiento de inventarios.

c) Garantías de servicio de productos.

d) Costo probable asignable a cada ejercicio de planes de pensiones, jubilaciones, indemnizaciones por separación, primas de antigüedad y otras prestaciones diferidas que se conceden al personal, sujetas al cumplimiento de una condición futura.

2. Las de carácter aislado en las que, en un momento dado existen elementos de juicio, estimación u opinión que permiten medir dentro de límites razonables su resultado probable.

Los ejemplos más comunes son los litigios, reclamaciones de impuestos y otros asuntos de naturaleza semejante.

De un análisis lógico y congruente entre las disposiciones contenidas en la Ley y los principios contables, que desde nuestro punto de vista, no pueden divorciarse por el hecho de que en dichas disposiciones se incluyen conceptos eminentemente contables, nuestras conclusiones al respecto son las siguientes:

Conforme a la fracción V, del artículo 7-B de la LISR, se consideran deudas, entre otras, las reservas de activo, pasivo o capital; sin embargo, si se consideran las reglas fiscales aplicables, al nacimiento de una deuda, este concepto surge cuando en la operación de que se trate se expide el comprobante que ampare el precio o la contraprestación pactada, se envíe o entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio; situaciones que no son compatibles con la creación de reservas, ya que, precisamente, cuando se generan esos supuestos, se desvirtúa la figura de la reserva, y surge una deuda real y definida. Debido a esta situación, sería cuestionable su inclusión como deuda para efectos fiscales porque ni siquiera existe en los términos del artículo 16 de la ley.

De acuerdo a lo anterior, cualquier reserva que una empresa registre en su contabilidad que no cumpla con estos supuestos, no tendría que incorporarse como deuda para el cálculo de; componente inflacionario; sin embargo, aun cuando lo anterior podría interpretarse, también cabe señalar que debido a la incongruencia que se presentaría bajo dicha interpretación, también sería factible aislar a las reservas de las regias a que se refiere el artículo 16 de la LISR, y considerar para su creación y cancelación la regia contenida en la fracción V del artículo 7-B de la misma Ley, que señala en forma específica que las reservas se crean o incrementan mensualmente, y en la proporción que representen los ingresos del mes del total de ingresos en el ejercicio.

Respecto de la especificación mencionada en el párrafo anterior, sobre el momento en que se crea o incremento una reserva, la cual se basa en la proporción que representen los ingresos del mes del total de ingresos en el ejercicio, en nuestra opinión, estas condiciones son claramente imprácticas, ya que el cálculo mensual de estas reservas no podría determinarse en forma definitiva, sino hasta el final del ejercicio, una vez que se conozca el ingreso total del ejercicio, lo cual implicaría que tuvieran que hacerse ajustes a los cálculos del componente inflacionario que se hubieran realizado mensualmente. Por otra parte, cabe destacar que la regia fiscal para determinar el pasivo por reservas, es incongruente con los criterios que se siguen para crear las reservas para efectos financieros, ya que dichos criterios no se basan en los ingresos para crear las reservas, sino que, como antes se mencionó, toman en cuenta la existencia de contingencias y compromisos con cierto grado de incertidumbre para su cuantificación, lo cual implica que deben llevarse cálculos por separado, para determinar las "reservas fiscales".

3.9.3.14 *Créditos y deudas que generan intereses moratorias*

A partir de 1996 entró en vigor un tratamiento fiscal específico para los intereses moratorias, el cual consiste en deducirlos hasta que sean pagados en efectivo, bienes o servicios, y acumularlos hasta que se expida el comprobante o se cobren en efectivo, bienes o servicios.

Paralelamente se adicionó al artículo 7-B de la LISR al antepenúltimo párrafo para disponer el momento en el que se puede calcular el componente inflacionario

correspondiente a las deudas o créditos que originen intereses moratorias, quedando como sigue:

"El componente inflacionario de los créditos o deudas, de los que deriven intereses moratorias, de los créditos, préstamos o deudas, de los que deriven intereses, ganancia o pérdida cambiaria, que se acumulen o deduzcan en los términos de los artículos 17, fracción X, segundo párrafo, 24, fracción VIII, tercer párrafo, 108, fracción IX, segundo párrafo y 134, segundo párrafo de esta ley, se calculará hasta el mes en que dichos intereses, ganancia o pérdida cambiaria, se acumulen o deduzcan, multiplicando el monto de los créditos o deudas respectivos por el factor de ajuste correspondiente al período en que se causaron dichos intereses, o se obtuvo la ganancia o la pérdida cambiaria. El componente inflacionario que resulte se sumará al componente inflacionario de los demás créditos o deudas, según se trate, correspondiente al del mes en que se acumulen o deduzcan los referidos intereses, ganancia o pérdida cambiaria".

Pareciera que no hay mucho que analizar de esta disposición; sin embargo, en la práctica puede haber repercusiones importantes si se considera la repercusión que, desde el punto de vista legal, pudieran tener los intereses moratorias.

El Licenciado Eduardo Díaz Guzmán en su artículo publicado en el mes de julio de 1986, en la revista de Contaduría Pública menciona que: "partiendo de la tesis consistente en que la acusación de los denominados moratorias se inicia a partir del momento en que se incumple la obligación", establece diferentes supuestos de cuándo se está en presencia de intereses moratorios; dichos supuestos se dan en los casos de:

a) "Obligaciones en las cuales no hubo pacto respecto de intereses ordinarios y moratorias. En este supuesto, a partir de la fecha que se establezca en las disposiciones aplicables al contrato de que se trate, se causarán intereses moratorias a la tasa legal que corresponda, conforme a la naturaleza civil o mercantil del mismo".

b) "Obligaciones en las cuales se pactó interés ordinario pero no interés moratoria. En estas circunstancias, también deberá atenderse a las disposiciones mencionadas,

debiendo considerarse que los intereses que en su caso se devenguen a partir del incumplimiento de la obligación, tendrán siempre el carácter de moratorias".

c) "Obligaciones en las que se convino un interés moratoria distinto del ordinario. Bajo este supuesto no habrá duda alguna que siempre tendrán el carácter de moratorias los intereses que se generen a partir del incumplimiento".

d) "Obligaciones en las que se convino además del interés ordinario un interés moratoria. Existen situaciones en las que se estipula que en caso de incumplimiento el crédito origina además del interés ordinario un interés moratoria. En opinión del autor, no obstante el pacto expreso de las partes no es factible considerar que pueden causarse ambos tipos de interés, puesto que la intención de las partes aunque escrita de otra manera, fue cuantificar por anticipado la indemnización por mora que el obligado incumplido debe pagar el acreedor".

Considerando lo anterior, y aplicando la disposición fiscal, mencionada al principio de este punto, los contribuyentes que se encuentren en alguno de los supuestos descritos, no deberían considerar sus cuentas por cobrar o por pagar como créditos o deudas respectivamente, en el cálculo del componente inflacionario, a partir de que la fecha de plazo para su cobro o pago se haya incumplido, por lo que deberán diferir el cálculo del componente inflacionario hasta en tanto los intereses moratorias hayan sido acumulados o deducidos.

3.9.3.15 Aportaciones para futuros aumentos de capital

De acuerdo con la fracción V, del artículo 7-B de la LISR, las aportaciones para futuros aumentos de capital son consideradas deudas.

El Boletín C-1 1 de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, señala que los conceptos que generalmente incluye el capital contable son el capital contribuido que se integra por el capital social y las aportaciones para futuros aumentos de capital; asimismo, dispone que los anticipos para futuros aumentos de capital, se presentarán en un renglón por separado dentro del capital contribuido, siempre y cuando exista resolución en

asamblea de socios o accionistas de que se aplicarán para aumentos de capital social en el futuro, pues de lo contrario estas cantidades deberán formar parte del pasivo a cargo de la entidad.

Para efectos jurídicos no existe una definición de estas aportaciones y únicamente se encuentra regulada dentro de los principios contables y en las leyes fiscales.

Considerando lo antes mencionado, si las aportaciones para futuros aumentos de capital generan una deuda, en contrapartida, y siguiendo el criterio de equidad fiscal, debería existir un crédito para quien hubiera efectuado dicha aportación; sin embargo, como se comenta a continuación, esa situación no se cumple necesariamente.

El Licenciado y C.P. Enrique Calvo Nicolau menciona en su libro "Tratado del impuesto sobre la renta" que: ". . . si la relación jurídica mediante la cual la sociedad recibe una aportación de sus accionistas le origina la obligación de reintegrarla en una fecha determinada o determinable se estará en presencia de una deuda. Este criterio, se confirma con lo que concluyó el Tribunal Fiscal de la Federación en la tesis que más adelante se menciona, el cual, incluso, ha sido respaldado por las autoridades fiscales, al manifestar que estas aportaciones no pueden considerarse como créditos. Al respecto, cabría preguntarse si en el caso de una sociedad que reciba una aportación sobre la que exista un acuerdo de la ' Asamblea de Socios, para que se capitalice en el futuro, podría no considerarse como deuda, no obstante, que la disposición fiscal señala expresamente que las multicitadas aportaciones deben considerarse deudas.

Veamos la transcripción de la tesis del Tribunal Fiscal de la Federación y algunos comentarios que las autoridades fiscales manifestaron.

LOS ANTICIPOS PARA FUTUROS AUMENTOS DE CAPITAL.- NO PUEDEN CONSIDERARSE COMO CUENTAS POR COBRAR, PARA EFECTOS DE DETERMINAR EL COMPONENTE INFLACIONARIO CONFORME A LO DISPUESTO POR EL ARTÍCULO 7-B, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE EN 1989. *Los anticipos entregados por Empresas Controladoras a Empresas Controladas para futuras adquisiciones de acciones de empresas controladas,*

cuando estas últimas decidan aumentar su capital social, no constituye un crédito en los términos que lo dispone el artículo 7-B, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 1989, y por lo consiguiente, no puede considerarse para efectos del cálculo del componente inflacionario que establece la fracción III, del propio, dispositivo, en razón de que no actualiza una cuenta por cobrar, entendía ésta en un derecho de crédito en los términos que lo considera la fracción IV, del dispositivo invocado y los anticipos erogados, sólo reportan en el ejercicio de que se trata, una futura adquisición de acciones, al actualizarse un posible aumento de capital social en el evento de que ello ocurra, mediante la asamblea extraordinaria de accionistas que celebre la sociedad controlada, conforme al artículo 182 fracción III, de la Ley General de Sociedades Mercantiles. (16)

Recurso de Apelación No. IOO(A)-II-300/96/16712/94. -Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión del 11 de noviembre de 1997, por unanimidad de 5 votos. - Magistrado Ponente: Francisco Valdés Lízarraga.- Secretario: Lic. Juan Carlos Gómez Velázquez.

(Tesis aprobada en sesión de 24 de febrero de 1998)

Respecto al contenido de esta Tesis, entre los argumentos que la autoridad fiscal expuso para considerar que los citados anticipos no deben incluirse como créditos para el cálculo del componente inflacionario, destacan los siguientes:

"Los anticipos para los aumentos de capital, representan las cantidades adelantadas que la contribuyente otorga a otra, para que cuando se celebre una asamblea general extraordinaria de accionistas y se apruebe en la orden del día que se aumenta el capital social de la empresa que recibió el anticipo, la contribuyente recibirá a cambio acciones, y las cuentas por cobrar según el Boletín C-3 emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, S. C., representan derechos exigibles originados por ventas, prestación de servicios, otorgamiento de préstamos o cualquier otro concepto análogo."

Continúa diciendo la autoridad que: " en virtud de que no hay acuerdo de voluntades entre el que lo otorga como el que lo recibe, sino que es un acto unilateral de voluntad, ya que no puede obligar a la sociedad para celebrar una asamblea general

extraordinaria de accionistas, y aún suponiendo sin conceder que se celebrara dicha asamblea, invariablemente por sus aportaciones recibiría acciones, lo que caería dentro de la excepción prevista en el inciso a), fracción IV, del artículo 7-B de la LISR"; es decir, que mas bien se trataría de una inversión en acciones que no se incluye en el cálculo del componente inflacionario.

Conforme a lo antes mencionado, es claro que la autoridad fiscal en todo caso considera que una aportación para futuros aumentos de capital, es un pasivo para quien la reciba, y no es un crédito para quien la efectúa, desconociendo con esto el hecho de que efectivamente puede haber casos en los que dichas aportaciones no representen un pasivo por existir una manifestación y aprobación expresa de la Asamblea de Accionistas del compromiso de emitir acciones a cambio de dicha aportación, lo cual puede generar controversias en la práctica, que conlleven alguna contingencia fiscal en caso de no apegarse al criterio de la autoridad fiscal.

CAPÍTULO IV. ANALISIS DE LA LEY DE CONCURSOS MERCANTILES.

4.1 Introducción.

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

SUSPENSION DE PAGOS

La Suspensión de Pagos⁶³, constituyó durante 70 años, el proceso para evitar o prevenir la constitución del estado jurídico de quiebra. Esta figura constituye un verdadero beneficio para el comerciante deudor, considerado así incluso por la propia Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos, puesto que impide la constitución del estado de quiebra.

CONCEPTO DE SUSPENSIÓN DE PAGOS

Rodríguez Rodríguez considera que la suspensión de pagos es una institución para concursal que permite al suspenso reajustar su economía mediante la propuesta de un

⁶³ Existen diversos antecedentes del concurso; los gremios y las ordenanzas que organizaban la conducta de sus agremiados son los antecedentes más claros y de cierta forma vigentes, del actual derecho de quiebras. La tercera de las siete partidas es la primera legislación que organiza en detalle la institución de la quiebra, y ejerce gran influencia en las posteriores leyes italianas en la materia. En 1737, en España, las ordenanzas de Bilbao establecen las primeras reglas sancionadoras de sentido social. En 1807 se publica una de las siete leyes, que en conjunto se conocen bajo el nombre de Código de Napoleón: Código de comercio; este código absorbe las más importantes reglas concursales en este momento, que en términos generales eran uniformes en cuanto a la pena de encarcelamiento, la venta inmediata y la *capitis finitio* para el quebrado. La ley francesa de mayo de 1838, en vigor casi un siglo pero con las importantes modificaciones de 1889, previó expresamente la posibilidad de una conciliación ante el juez y la el convenio de pago a acreedores, pero continuaba la pena corporal y la venta inmediata en ausencia de arreglo; así mismo, en Francia, con la creación de un decreto ley denominado “Liquidación y Pago Judicial” se suprimió del texto de la ley de las sanciones penales, constituyendo el claro antecedente de la suspensión de pagos. En el Código de Comercio Español de 1829 y de 1885 encontramos establecida una suspensión de pagos que se caracteriza por la exigencia de que el comerciante que quería acogerse a ella debía tener un activo superior al pasivo. La guerra mundial de 1914-1918, al provocar un grave colapso económico, obligó a diversos gobiernos a introducir la suspensión de pagos como institución preventiva de la quiebra, sin exigirse que el activo fuese superior al pasivo, si bien establecieron como requisitos la honradez del comerciante que se acoge a este beneficio y la necesaria conclusión de un convenio entre el mismo y sus acreedores. Este tipo de suspensión de pagos se introdujo en Italia, Austria, Hungría y Alemania. Por su parte, en México, la quiebra fue regulada desde finales del s. XVIII e incluso, después de la independencia y hasta el primer código de comercio de 1884, por las ordenanzas de Bilbao. El Código de 1884 reglamentó la vida mercantil mexicana sólo por 5 años por que fue derogado por el artículo 4to. Transitorio de un segundo Código de Comercio, publicado el 7 de octubre de 1889 en el DOF. El 1ero. De enero de 1890 entró en vigor dicho Código el cual en 92 artículos (del 945 al 1037), ya derogados, organizó durante medio siglo, toda la institución sustantiva y procesal en el título primero de su Libro “De las quiebras”. En 1938 se advierte la tendencia sobre la existencia del convenio preventivo en el Proyecto de Ley sobre el convenio preventivo. En 1939 se inician los trabajos de estudio para una Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos; la cual fue publicada en el DOF el 20 de abril de 1943 y entrando en vigor el 20 de julio siguiente; esta ley ya consideraba a la quiebra como un asunto de interés social y público. La LQSP reguló durante casi 70 años los procedimientos de quiebra y suspensión de pagos en nuestro país; sin embargo debido a los cambios en la práctica de comercio en México y en el mundo, fue necesario crear una nueva normatividad, y es así como el 12 de mayo del 2000 fue publicada en el DOF la actual Ley de Concursos Mercantiles. Vid. Carlos Felipe Dávalos. “Títulos y Contratos de Crédito, Quiebras. Tomo III: Quiebra y suspensión de pagos” Editorial Harla: México, 1991. Pp. 17-21 y Joaquín Rodríguez R. “Derecho Mercantil”. Editorial Porrúa: México, 2001. P. 981

arreglo definitivo que impida la quiebra y permita la continuación de la empresa del comerciante así como la gestión del mismo al frente de su empresa⁶⁴.

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

Estado jurídico en el que una resolución judicial coloca a un comerciante, con el que se beneficia, por así convenir a los intereses de la sociedad, de los acreedores y del propio comerciante, de un perdón temporal al incumplimiento de sus obligaciones comerciales, por habersele reconocido su imposibilidad, sin culpa, de hacerlo en la forma originalmente pactada.⁶⁵

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

NATURALEZA JURÍDICA DE LA SUSPENSION DE PAGOS

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

PRESUPUESTOS DE LA SUSPENSION

⁶⁴ Joaquín Rodríguez R. Op. Cit. P. 984.

⁶⁵ Carlos Felipe Dávalos. Op. Cit. P. 86

J. Rodríguez señala que en el contexto de la Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos, la Suspensión de Pagos es una institución de líneas absolutamente paralelas en cuanto a su estructura económica y jurídica a la de la quiebra, esto en virtud de que son comunes en cuanto a sus supuestos y consecuencias; en cuanto a los presupuestos coinciden en los referentes a: que debe ser dictada por un juez, debe tratarse de un comerciante, debe existir cesación de pagos, así como concurrencia de acreedores; difiriendo la suspensión de pagos al incluir los supuestos de honradez del comerciante y la forzosa presentación de una propuesta de convenio.⁶⁶

El convenio que se presente debe ser congruente y convincente para que los acreedores acepten detener el cobro de sus créditos de forma temporal, para permitir al deudor que cumpla con el pago en el tiempo y la forma en que se ofrezca, se acepte y se contrate de conformidad con dicho convenio; en este convenio, que la ley denomina “preventivo”, el comerciante redacta en forma muy detallada información tal como su situación financiera y contable, el monte y tipo de deudas por vencer, los motivos por los que no está en posibilidades de cumplir con sus obligaciones, y principalmente detalla la forma y época en que ofrece cumplir con las mismas. Este convenio preventivo tiene una doble función, primero es una función económica la cual permite al comerciante continuar con las operaciones de sus empresas y al frente de la misma, y por otra parte tiene una función procesal al poner término al juicio.

ELEMENTOS PARTICIPANTES DE LA SUSPENSION DE PAGOS

Las partes del proceso de suspensión de pagos son:

- Comerciantes deudor o solicitante
- Junta de acreedores
- Juez
- Intervención

⁶⁶ Joaquín Rodríguez. Op. Cit. Pp. 982-983.

- Síndico
- Ministerio Público

4.1.1 Objeto (art. 1)

En la presente Ley dentro de su título primero encontramos lo que es el objeto y nos menciona lo siguiente:

La presente Ley es de interés público y tiene por objeto regular el concurso mercantil.

Es de interés público conservar las empresas y evitar que el incumplimiento generalizado de las obligaciones de pago ponga en riesgo la viabilidad de las mismas y de las demás con las que mantenga una relación de negocios.

4.1.2 Conceptos básicos de la Ley de Concursos Mercantiles (art. 4)

I. Acreedores Reconocidos, a aquéllos que adquieran tal carácter por virtud de la sentencia de reconocimiento, graduación y prelación de créditos;

II. Comerciante, a la persona física o moral que tenga ese carácter conforme al Código de Comercio. Este concepto comprende al patrimonio fideicomitido cuando se afecte a la realización de actividades empresariales. Igualmente, comprende a las sociedades mercantiles controladoras o controladas a que se refiere el artículo 15 de esta Ley;

III. Domicilio, el domicilio social y en caso de irrealidad de éste, el lugar donde tenga la administración principal la empresa. En caso de sucursales de empresas extranjeras será el lugar donde se encuentre su establecimiento principal en la República Mexicana. Tratándose de Comerciante persona física, el establecimiento principal de su empresa y, en su defecto, en donde tenga su domicilio;

IV. Instituto, al Instituto Federal de Especialistas de Concursos Mercantiles;

V. Masa, a la porción del patrimonio del Comerciante declarado en concurso mercantil integrada por sus bienes y derechos, con excepción de los expresamente excluidos en términos de esta Ley, sobre la cual los Acreedores Reconocidos y los demás que tengan derecho, pueden hacer efectivos sus créditos, y

VI. UDIs, a las Unidades de Inversión a las que se refiere el decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del 1o. de abril de 1995.

VII. CONCURSO MERCANTIL⁶⁷, El Concurso Mercantil es un procedimiento jurisdiccional al que se somete un comerciante cuando incumple generalizadamente con el pago de sus obligaciones, que tiene por objeto lograr la conservación de la empresa del comerciante, mediante el convenio que éste suscriba con sus acreedores reconocidos o, en su defecto, vender la empresa, sus unidades productivas o bienes que la integran para pagar a los acreedores.

La Ley de Concursos Mercantiles, al regular la figura del concurso mercantil, se inspira en dos principios fundamentales: I) principio del interés público y II) principio de la conservación de la empresa. El primer principio tiene su apoyo en el artículo 1º de la Ley de Concursos Mercantiles donde establece que “es de interés público el conservar las empresas y evitar que el incumplimiento generalizado de las obligaciones de pago ponga en riesgo la viabilidad de las mismas; de igual forma desde la Exposición de Motivos se estableció que “La situación de una empresa que enfrenta problemas económicos o financieros que amenacen su supervivencia se constituye en un objeto de interés público”.

Por su parte el segundo principio se refiere a que el objetivo central de concurso mercantil es el conservar la empresa, como se puede apreciar en la Exposición de Motivos

⁶⁷ La palabra “concurso” proviene de la voz latina concursus, que significa ayuda, concurrencia, similitud, oposición de méritos, de conocimientos para otorgar un puesto, un premio o un beneficio. La palabra “mercantil” es un adjetivo que hace referencia al mercader, a la mercancía o al comercio. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Diccionario Jurídico Mexicano. Tomos I y V. Editorial Porrúa/UNAM: México, 1995.

donde se identifica que “el objetivo central del derecho concursal es proporcionar la normatividad pertinente para maximizar el valor de una empresa en crisis mediante su conservación, con lo cual se protege el empleo de sus elementos humanos, se evita la repercusión económica negativa a la sociedad, producida por la pérdida de una empresa que le proporciona bienes o servicios, y se recupera el esfuerzo empresarial que dicha empresa representó para tu titular”

4.1.3 Legislación supletoria, aplicable a la Ley de Concursos Mercantiles. (art. 8)

I. El Código de Comercio;

II. La legislación mercantil;

III. Los usos mercantiles especiales y generales;

IV. El Código Federal de Procedimientos Civiles, y

V. El Código Civil en materia federal.

4.1.4 Computo de los plazos para el concurso mercantil. (art. 6)

Cuando en esta Ley se señale un número de días para la celebración de una audiencia, la práctica de alguna diligencia o acto, o el ejercicio de algún derecho, sin hacer referencia alguna al tipo de días, se entenderá que se trata de días hábiles. En los casos en que se haga referencia expresa a un plazo, si éste vence en un día inhábil se entenderá concluido el primer día hábil siguiente.

4.1.5 Quienes pueden someterse al concurso mercantil. (art. 20, 5 y 16)

El Comerciante que considere que ha incurrido en el incumplimiento generalizado de sus obligaciones en términos de cualquiera de los dos supuestos establecidos en el artículo 10 de esta Ley, podrá solicitar que se le declare en concurso mercantil.

Los pequeños comerciantes sólo podrán ser declarados en concurso mercantil, cuando acepten someterse voluntariamente y por escrito a la aplicación de la presente Ley. Para efectos de esta Ley se entenderá como pequeño comerciante al Comerciante cuyas obligaciones vigentes y vencidas, en conjunto, no excedan el equivalente de 400 mil UDIs al momento de la solicitud o demanda.

Las empresas de participación estatal constituidas como sociedades mercantiles podrán ser declaradas en concurso mercantil.

Las sucursales de empresas extranjeras podrán ser declaradas en concurso mercantil. La declaración sólo comprenderá a los bienes y derechos localizados y exigibles, según sea el caso, en el territorio nacional y a los acreedores por operaciones realizadas con dichas sucursales.

4.1.6 Etapas en las que se divide el concurso mercantil (art. 2)

Así mismo comenta la mencionada Ley, que el concurso mercantil consta de dos etapas que son:

La conciliación y quiebra.

La primera tiene como finalidad lograr la conservación de la empresa del Comerciante mediante el convenio que suscriba con sus Acreedores Reconocidos; y la segunda etapa tiene como finalidad la venta de la empresa del Comerciante, de sus unidades productivas o de los bienes que la integran para el pago a los Acreedores Reconocidos.

4.2 De los supuestos del concurso mercantil. (art. 9)

El artículo 9 de la Ley de Concursos Mercantiles señala como presupuestos para la declaración del concurso mercantil la calidad de comerciante y el incumplimiento generalizado de pagos. Por lo que respecta al primer presupuesto, debemos hacer notar que al ser Concurso Mercantil una institución típica y exclusivamente mercantil, las únicas personas que pueden ser declaradas en concurso son los comerciantes; la Ley de Concursos Mercantiles en su artículo 4 fracción II define al “comerciante” como la persona física o moral que tenga ese carácter conforme al Código de Comercio, por lo que es necesario remitirnos a dicho código el cual en su artículo 3 dispone que tiene calidad de comerciantes, las personas físicas con capacidad legal para realizar, de manera habitual y profesional, actos de comercio con el fin de obtener un lucro; también son comerciantes las sociedades mercantiles constituidas con arreglo a las leyes mercantiles, así como las sociedades extranjeras o las agencias o sucursales de éstas que dentro del territorio nacional ejerzan actos de comercio. Adicionalmente, la Ley de Concursos Mercantiles equipara a la figura de comerciante a los fideicomisos con actividades empresariales y a las sucursales de sociedades extranjeras.

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

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

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

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

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

- 1 Inexistencia o insuficiencia de bienes en que trabar ejecución al practicarse un embargo por el incumplimiento de una obligación o al pretender ejecutar una sentencia en su contra con autoridad de cosa juzgada;
- 2 Incumplimiento en el pago de obligaciones a dos o más acreedores distintos;
- 3 Ocultación o ausencia, sin dejar al frente de la administración u operación de su empresa a alguien que pueda cumplir con sus obligaciones.
- 4 En iguales circunstancias que en el caso anterior, el cierre de los locales de su empresa;
- 5 Acudir a prácticas ruinosas, fraudulentas o ficticias para atender o dejar de cumplir sus obligaciones;
- 6 Incumplimiento de obligaciones pecuniarias contenidas en un convenio celebrado en términos del Título Quinto de la Ley Concursal; y
- 7 Cualesquiera otros casos de naturaleza análoga.

4.2.1 Casos en que la sucesión del comerciante podrá ser declarado en concurso mercantil.

I. Continúe en operación, o

II. Suspendidas sus operaciones, no hayan prescrito las acciones de los acreedores.

En estos casos, las obligaciones que se atribuyan al Comerciante, serán a cargo de su sucesión, representada por su albacea. Cuando ya se hubiere dispuesto del caudal hereditario, será a cargo de los herederos y legatarios, en términos de lo previsto por la legislación aplicable. Tratándose de obligaciones que se atribuyan al Comerciante, serán responsabilidad de los herederos y legatarios a beneficio de inventario y hasta donde alcance el caudal hereditario.

4.2.2 Contra quien se podrá iniciar el concurso mercantil. (artículo 14-15)

La declaración de concurso mercantil de una sociedad determina que los socios ilimitadamente responsables sean considerados para todos los efectos en concurso mercantil. La circunstancia de que los socios demuestren individualmente que pueden hacer frente al pago de las obligaciones de la sociedad no los eximirá de la declaración de concurso, a menos que tales socios, con medios propios, paguen las obligaciones vencidas de la sociedad.

El procedimiento se podrá iniciar conjuntamente en contra de la sociedad y en contra de los socios. Los procedimientos relativos a los socios se acumularán al de la sociedad, pero se llevarán por cuerda separada.

La declaración de concurso mercantil de uno o más socios ilimitadamente responsables, en lo individual, no producirá por sí sola la de la sociedad.

El concurso mercantil de una sociedad irregular provocará el de los socios ilimitadamente responsables y el de aquéllos contra los que se pruebe que sin fundamento objetivo se tenían por limitadamente responsables.

No se acumularán los procedimientos de concurso mercantil de dos o más Comerciantes, salvo lo previsto en el párrafo siguiente.

Se acumularán, pero se llevarán por cuerda separada, los procedimientos de concurso mercantil de:

I. Las sociedades controladoras y sus controladas, y

II. Dos o más sociedades controladas por una misma controladora.

Para los efectos de esta Ley, se entenderá por sociedades mercantiles controladoras las que reúnan los siguientes requisitos:

I. Que se trate de una sociedad residente en México;

II. Que sean propietarias de más del cincuenta por ciento de las acciones con derecho a voto de otra u otras sociedades controladas, inclusive cuando dicha propiedad se tenga por conducto de otras sociedades que a su vez sean controladas por la misma controladora, y

III. Que en ningún caso más de cincuenta por ciento de sus acciones con derecho a voto sean propiedad de otra u otras sociedades.

Se considerarán acciones con derecho a voto, aquéllas que lo tengan limitado y las que en los términos de la legislación mercantil se denominen acciones de goce; tratándose de sociedades que no sean por acciones se considerará el valor de las partes sociales.

Se considerarán sociedades controladas aquéllas en las cuales más del cincuenta por ciento de sus acciones con derecho a voto sean propiedad, ya sea en forma directa, indirecta o de ambas formas, de una sociedad controladora. Para ello la tenencia indirecta a que se refiere este párrafo será aquélla que tenga la controladora por conducto de otra u otras sociedades que a su vez sean controladas por la misma controladora.

4.2.3 Iniciar el concurso mercantil.

La declaración de concurso mercantil de una sociedad determina que los socios ilimitadamente responsables sean considerados para todos los efectos en concurso mercantil. La circunstancia de que los socios demuestren individualmente que pueden hacer frente al pago de las obligaciones de la sociedad no los eximirá de la declaración de concurso, a menos que tales socios, con medios propios, paguen las obligaciones vencidas de la sociedad.

El procedimiento se podrá iniciar conjuntamente en contra de la sociedad y en contra de los socios. Los procedimientos relativos a los socios se acumularán al de la sociedad, pero se llevarán por cuerda separada.

La declaración de concurso mercantil de uno o más socios ilimitadamente responsables, en lo individual, no producirá por sí sola la de la sociedad.

El concurso mercantil de una sociedad irregular provocará el de los socios ilimitadamente responsables y el de aquéllos contra los que se pruebe que sin fundamento objetivo se tenían por limitadamente responsables.

No se acumularán los procedimientos de concurso mercantil de dos o más Comerciantes, salvo lo previsto en el párrafo siguiente.

Se acumularán, pero se llevarán por cuerda separada, los procedimientos de concurso mercantil de:

I. Las sociedades controladoras y sus controladas, y

II. Dos o más sociedades controladas por una misma controladora.

Para los efectos de esta Ley, se entenderá por sociedades mercantiles controladoras las que reúnan los siguientes requisitos:

I. Que se trate de una sociedad residente en México;

II. Que sean propietarias de más del cincuenta por ciento de las acciones con derecho a voto de otra u otras sociedades controladas, inclusive cuando dicha propiedad se tenga por conducto de otras sociedades que a su vez sean controladas por la misma controladora, y

III. Que en ningún caso más de cincuenta por ciento de sus acciones con derecho a voto sean propiedad de otra u otras sociedades.

Se considerarán acciones con derecho a voto, aquéllas que lo tengan limitado y las que en los términos de la legislación mercantil se denominen acciones de goce; tratándose de sociedades que no sean por acciones se considerará el valor de las partes sociales.

Se considerarán sociedades controladas aquéllas en las cuales más del cincuenta por ciento de sus acciones con derecho a voto sean propiedad, ya sea en forma directa, indirecta o de ambas formas, de una sociedad controladora. Para ello la tenencia indirecta a que se refiere este párrafo será aquélla que tenga la controladora por conducto de otra u otras sociedades que a su vez sean controladas por la misma controladora.

4.2.4 Sujetos participantes en el concurso mercantil

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

I. Comerciante

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

II. Acreedor

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

III. Juez de Distrito

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

IV. Ministerio Público Federal

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

V. Especialistas de concursos mercantiles

Con la Ley de Concursos Mercantiles se dio la creación del Instituto Federal de Especialistas de Concursos Mercantiles el cual es un órgano auxiliar del Consejo de la

Judicatura Federal, que cuenta con autonomía técnica y operativa; asimismo se introdujeron dos figuras auxiliares del juez que son el visitador y el conciliador, por su parte, se reformó lo concerniente al síndico, dejando así tres figuras como especialistas, con el propósito de auxiliar al juez en materias de administración, contable, económica, financiera e industrial.

a) Visitador

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

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

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

b) Conciliador

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

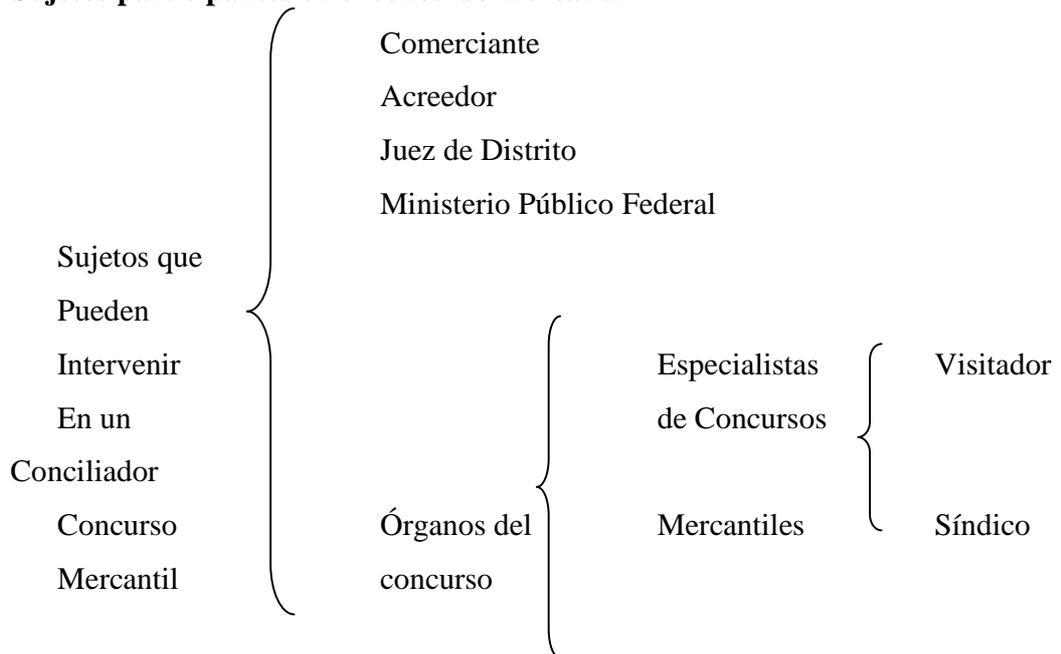
c) Síndico

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

VI. Interventor

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

4.2.4.1 Sujetos participantes en el concurso mercantil



4.3 Del procedimiento para la declaración de concurso mercantil. (art. 17 a 28)

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

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

4.3.1 De la competencia para conocer del concurso mercantil y las excepciones de la naturaleza procesal. (art. 17 a 19)

Es competente para conocer del concurso mercantil de un Comerciante, el Juez de Distrito con jurisdicción en el lugar en donde el Comerciante tenga su Domicilio.

Las excepciones de naturaleza procesal, incluyendo las de incompetencia del juez y de falta de personalidad, no suspenderán el procedimiento. Tampoco se suspenderá el procedimiento de declaración de concurso mercantil por la interposición y trámite de recursos en contra de las resoluciones que al efecto dicte el juez.

El juez deberá desechar de plano las excepciones notoriamente improcedentes y podrá resolver las excepciones procesales en una o varias sentencias interlocutorias o en la definitiva.

Si se declara procedente la excepción de falta de personalidad del actor o la objeción que se haya hecho a la personalidad de quien se haya ostentado como

representante del Comerciante, el juez concederá un plazo no mayor de diez días para que se subsane, si los defectos del documento presentado por el representante fueren subsanables. De no subsanarse, cuando se trate de la legitimación al proceso del Comerciante, se continuará el juicio en rebeldía de éste. Si no se subsanara la del actor, el juez de inmediato sobreseerá el juicio.

4.3.2 Etapa previa

4.3.2.1 Inicio del procedimiento, contenido y documentación que se deberá anexar al concurso mercantil. (art. 20)

La solicitud de declaración de concurso mercantil presentada por el propio Comerciante deberá contener el nombre completo, denominación o razón social del Comerciante, el domicilio que señale para oír y recibir notificaciones, así como en su caso el domicilio social, el de sus diversas oficinas y establecimientos, incluyendo plantas, almacenes o bodegas, especificando en caso necesario en dónde tiene la administración principal de su empresa o en caso de ser una persona física, el domicilio donde vive y además, a ella deberán acompañarse los anexos siguientes:

I. Los estados financieros del Comerciante, de los últimos tres años, los cuales deberán estar auditados cuando exista esta obligación en términos de ley;

II. Una memoria en la que razone acerca de las causas que lo llevaron al estado de incumplimiento en que se encuentra;

III. Una relación de sus acreedores y deudores que indique sus nombres y domicilios, la fecha de vencimiento del crédito o créditos de cada uno de ellos, el grado con que estima se les debe reconocer, indicando las características particulares de dichos créditos, así como de las garantías, reales o personales, que haya otorgado para garantizar deudas propias y de terceros, y

IV. Un inventario de todos sus bienes inmuebles y muebles, títulos, valores, géneros de comercio y derechos de cualquier otra especie.

La solicitud deberá tramitarse conforme a las disposiciones subsiguientes relativas a la demanda.

4.3.3 Quien podrá demandar la declaración del concurso mercantil, su contenido y documentación que se deberá anexar. (art. 21 a 28)

Podrán demandar la declaración de concurso mercantil cualquier acreedor del Comerciante o el Ministerio Público.

Si un juez, durante la tramitación de un juicio mercantil, advierte que un Comerciante se ubica en cualquiera de los supuestos de los artículos 10 u 11, procederá de oficio a hacerlo del conocimiento de las autoridades fiscales competentes y del Ministerio Público para que, en su caso, este último demande la declaración de concurso mercantil. Las autoridades fiscales sólo procederán a demandar el concurso mercantil de un Comerciante en su carácter de acreedores.

La demanda de concurso mercantil deberá ser firmada por quien la promueva y contener:

I. El nombre del tribunal ante el cual se promueva;

II. El nombre completo y domicilio del demandante;

III. El nombre, denominación o razón social y el Domicilio del Comerciante demandado incluyendo, cuando se conozcan, el de sus diversas oficinas, plantas fabriles, almacenes o bodegas;

IV. Los hechos que motiven la petición, narrándolos brevemente con claridad y precisión;

V. Los fundamentos de derecho, y

VI. La solicitud de que se declare al Comerciante en concurso mercantil.

La demanda que presente un acreedor, deberá acompañarse de:

I. Prueba documental que demuestre que tiene tal calidad;

II. El documento en que conste de manera fehaciente que se ha otorgado la garantía a la que se refiere el siguiente artículo, y

III. Los documentos originales o copias certificadas que el demandante tenga en su poder y que hayan de servir como pruebas de su parte.

Los documentos que presentare después no le serán admitidos, salvo tratándose de los que sirvan de prueba contra las excepciones alegadas por el Comerciante, los que fueren posteriores a la presentación de la demanda y aquéllos que, aunque fueren anteriores, manifieste el demandante, bajo protesta de decir verdad, que no tenía conocimiento de ellos al presentar la demanda.

Si el demandante no tuviera a su disposición los documentos a que se refiere este artículo, deberá designar el archivo o lugar en que se encuentran los originales, para que, antes de darle trámite a la demanda, a costa del demandante, el juez mande expedir copia de ellos.

Si el Juez no encuentra motivo de improcedencia o defecto en el escrito de solicitud o demanda de concurso mercantil, o si fueren subsanadas las deficiencias, admitirá aquélla. El auto admisorio de la solicitud o demanda dejará de surtir sus efectos si el actor no

garantiza los honorarios del visitador, por un monto equivalente a mil quinientos días de salario mínimo vigente en el Distrito Federal, dentro de los tres días siguientes a la fecha en que se le notifique el auto admisorio.

La garantía se liberará a favor del actor si el juez desecha la solicitud o demanda o dicta sentencia que declare el concurso mercantil.

En caso de que la demanda la presente el Ministerio Público no se requerirá la garantía a la que se refiere este artículo.

El acreedor que demande la declaración de concurso mercantil de un Comerciante, podrá solicitar al juez la adopción de providencias precautorias o, en su caso, la modificación de las que se hubieren adoptado. La constitución, modificación o levantamiento de dichas providencias se regirán por lo dispuesto al efecto en el Código de Comercio.

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

Admitida la demanda de concurso mercantil, el juez mandará citar al Comerciante, concediéndole un término de nueve días para contestar. El Comerciante deberá ofrecer, en el escrito de contestación, las pruebas que esta Ley le autoriza.

El juez, a solicitud del Comerciante, o de oficio, dictará las providencias precautorias que considere necesarias a fin de evitar que se ponga en riesgo la viabilidad de la empresa con motivo de la demanda o de otras que se presenten durante la visita, o que se agrave dicho riesgo, para lograr salvaguardar el interés público previsto en el artículo primero de la presente Ley.

Al día siguiente de que el juez reciba la contestación dará vista de ella al demandante para que dentro de un término de tres días manifieste lo que a su derecho convenga y, en su caso, adicione su ofrecimiento de pruebas.

Al día siguiente de que venza el plazo a que se refiere el primer párrafo de este artículo sin que el Comerciante haya presentado su contestación, el juez deberá certificar este hecho declarando precluido el derecho del Comerciante para contestar y se continuará con el procedimiento. La falta de contestación en tiempo hará presumir, salvo prueba en contrario, como ciertos los hechos contenidos en la demanda que sean determinantes para la declaración de concurso mercantil. El juez deberá dictar sentencia declarando el concurso mercantil dentro de los cinco días siguientes.

Con la contestación de la demanda se admitirán la prueba documental y la opinión de expertos cuando se presente por escrito. Quien presente la opinión de expertos deberá acompañar dicho escrito de la información y documentos que acrediten la experiencia y conocimientos técnicos del experto que corresponda. Por ningún motivo se citará a los expertos para ser interrogados.

Con la contestación de la demanda, el Comerciante podrá ofrecer en adición a las pruebas a que se refiere el párrafo anterior, aquéllas que directamente puedan desvirtuar el supuesto del artículo 10 de esta Ley; y el juez podrá ordenar el desahogo de pruebas adicionales que estime convenientes, pero el desahogo de todas ellas no podrá exceder de un término de treinta días.

El Comerciante que haya solicitado su declaración de concurso mercantil o, en su caso, los acreedores que lo hayan demandado, podrán desistir de su solicitud o demanda, siempre que exista el consentimiento expreso de todos ellos. El Comerciante o los acreedores demandantes sufragarán los gastos del proceso, entre otros, los honorarios del visitador y, en su caso, del conciliador.

4.3.4 De la visita de verificación. (Artículo 29 a 41)

A) Al día siguiente de que el juez admita la demanda, deberá remitir copia de la misma al Instituto, ordenándole que designe un visitador dentro de los

cinco días siguientes a que reciba dicha comunicación. De igual forma y en el mismo plazo deberá hacerlo del conocimiento de las autoridades fiscales competentes para los efectos que resulten procedentes, girándose de inmediato los oficios respectivos. Y a más tardar al día siguiente de la designación del visitador, el Instituto lo deberá informar al juez y al visitador designado. El visitador, dentro de los cinco días que sigan al de su designación, comunicará al juez el nombre de las personas de las que se auxiliará para el desempeño de sus funciones sin que persona alguna no designada pueda actuar en la visita. Al día siguiente de que conozca de dichas designaciones, el juez dictará acuerdo dándolas a conocer a los interesados.

B) Al día siguiente de que el juez reciba la designación del visitador por el Instituto, ordenará la visita y el visitador deberá presentarse en el Domicilio del Comerciante dentro de los cinco días siguientes a aquel en que se dicte la orden de visita. Si transcurrido este plazo, el visitador no se hubiere presentado a realizarla por cualquier causa, el juez de oficio o los acreedores que hayan demandado al Comerciante, por conducto del juez, podrán solicitar al Instituto la designación de un visitador sustituto. Una vez nombrado el visitador sustituto el Instituto lo hará saber al juez para que modifique la orden de visita.

C) . El auto correspondiente deberá expresar además, lo siguiente:

I. El nombre del visitador y el de sus auxiliares;

II. El lugar o los lugares donde deba efectuarse la visita correspondiente, y

III. Los libros, registros y demás documentos del Comerciante sobre los cuales versará la visita, así como el periodo que abarque la misma.

El auto que ordene la visita tendrá efectos de mandamiento al Comerciante para que permita la realización de la visita; y si al presentarse el visitador en el lugar donde deba

verificarse la visita, no estuviere el Comerciante o su representante, dejará citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que lo espere a hora determinada del día siguiente para darse por enterado del contenido de la orden de visita; a falta de persona con quien se entienda la visita, el visitador deberá solicitar al juez que, previa inspección que practique el secretario de acuerdos del juzgado concursal, se prevenga al Comerciante para que, de insistir en su omisión, se proceda a declarar el concurso mercantil.

En caso de que a juicio del visitador sea necesaria la designación de lugares adicionales para el desahogo de la visita, deberá solicitarlo al juez para que éste acuerde lo conducente.

D) El visitador deberá acreditar su nombramiento con la orden respectiva. Tanto el visitador como sus auxiliares deberán identificarse con el Comerciante antes de proceder a la visita.

E) El visitador y sus auxiliares tendrán acceso a los libros de contabilidad, registros y estados financieros del Comerciante, así como a cualquier otro documento o medio electrónico de almacenamiento de datos en los que conste la situación financiera y contable de la empresa del Comerciante y que estén relacionados con el objeto de la visita. Asimismo, podrán llevar a cabo verificaciones directas de bienes y mercancías, de las operaciones, así como entrevistas con el personal directivo, gerencial y administrativo del Comerciante, incluyendo a sus asesores externos financieros, contables o legales; para lo cual Comerciante y su personal estarán obligados a colaborar con el visitador y sus auxiliares. En caso de que no colaboren, bastara con la petición del visitador al juez para que este ordene las medidas de apremio que considere pertinentes.

F) La visita al Comerciante tendrá por objeto que el visitador:

1. Dictamine si el Comerciante incurrió en los supuestos previstos en el artículo 10 de esta Ley, así como la fecha de vencimiento de los créditos relacionados con esos hechos, y

2. Que el juez sugiera las providencias precautorias que estime necesarias para la protección de la Masa y los derechos de los acreedores, o bien podrán ser solicitadas dichas providencias al juez por el visitador y consistirán en:

I. La prohibición de hacer pagos de obligaciones vencidas con anterioridad a la fecha de admisión de la solicitud o demanda de concurso mercantil;

II. La suspensión de todo procedimiento de ejecución contra los bienes y derechos del Comerciante;

III. La prohibición al Comerciante de realizar operaciones de enajenación o gravamen de los bienes principales de su empresa;

IV. El aseguramiento de bienes;

V. La intervención de la caja;

VI. La prohibición de realizar transferencias de recursos o valores a favor de terceros;

VII. La orden de arraigar al Comerciante, para el solo efecto de que no pueda separarse del lugar de su Domicilio sin dejar, mediante mandato, apoderado suficientemente instruido y expensado. Cuando quien haya sido arraigado demuestre haber dado cumplimiento a lo anterior, el juez levantará el arraigo, y

VIII. Cualesquiera otras de naturaleza análoga.

Estas providencias precautorias subsistirán hasta que el juez ordene su levantamiento.

G) Al término de la visita el visitador levantará acta en la que se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por el visitador y sus auxiliares relativos al objeto de la visita; así como también las manifestaciones del Comerciante relativas a la existencia de documentos probatorios que no se encuentren en su posesión, deberán consignarse en el acta de visita.

El acta de visita deberá levantarse ante dos testigos nombrados por el Comerciante, para lo cual el visitador debe comunicarle por escrito con veinticuatro horas de anticipación, el día y hora en que levantará el acta; en caso de negativa del Comerciante a efectuar el nombramiento de los testigos, el acta se levantará ante el secretario de acuerdos del juzgado concursal. El Comerciante y los testigos deberán firmar el acta; si se rehúsan a hacerlo, deberá asentarse dicha circunstancia en el acta, sin que por ello se vea afectada su validez.

El visitador y sus auxiliares podrán reproducir por cualquier medio documentación para que, previo cotejo, sea anexada al acta de visita. El visitador podrá acreditar los hechos conocidos relativos a la visita por medio de fedatario público, sin que se requiera la expedición de exhortos ni la habilitación de días y horas para los efectos de la visita.

H) El visitador, con base en la información que conste en el acta de visita, deberá rendir al juez, dentro de un plazo de quince días naturales contados a partir de la fecha de inicio de la visita; un dictamen razonado y circunstanciado tomando en consideración los hechos planteados en la demanda y en la contestación, anexando al mismo, el acta de visita. El dictamen deberá ser presentado en los formatos que al efecto dará a conocer el Instituto. Dicho plazo podrá ampliarse por un periodo igual mediante causa justificada.

I) El juez al día siguiente de aquel en que reciba el dictamen del visitador lo pondrá a la vista del Comerciante, de sus acreedores y del Ministerio Público para que dentro de un plazo común de diez días presenten sus alegatos por escrito, y para los demás efectos previstos en esta Ley.

4.3.5 De la sentencia del concurso mercantil y su contenido. (art. 42 a 48)

Sin necesidad de citación, el juez dictará la sentencia que corresponda dentro de los cinco días siguientes al vencimiento del plazo para la formulación de alegatos; considerando lo manifestado, probado y alegado por las partes además del dictamen del visitador. El juez deberá razonar las pruebas aportadas por las partes, incluyendo el dictamen del visitador.

La sentencia de declaración de concurso mercantil, contendrá:

I. Nombre, denominación o razón social y Domicilio del Comerciante y, en su caso, el nombre completo y domicilios de los socios ilimitadamente responsables;

II. La fecha en que se dicte;

III. La fundamentación de la sentencia en términos de lo establecido en el artículo 10 de esta Ley, así como, en su caso, una lista de los acreedores que el visitador hubiese identificado en la contabilidad del Comerciante, señalando el monto de los adeudos con cada uno de ellos, sin que ello agote el procedimiento de reconocimiento, graduación y prelación de créditos a que se refiere el Título Cuarto de esta Ley;

IV. La orden al Instituto para que designe al conciliador a través del mecanismo aleatorio previamente establecido, junto con la determinación de que, entretanto, el Comerciante, sus administradores, gerentes y dependientes tendrán las obligaciones que la ley atribuye a los depositarios;

V. La declaración de apertura de la etapa de conciliación, salvo que el Comerciante haya solicitado su quiebra;

VI. La orden al Comerciante de poner de inmediato a disposición del conciliador los libros, registros y demás documentos de su empresa, así como los recursos necesarios para sufragar las publicaciones previstas en la presente Ley;

VII. El mandamiento al Comerciante para que permita al conciliador y a los interventores, la realización de las actividades propias de sus cargos;

VIII. La orden al Comerciante de suspender el pago de los adeudos contraídos con anterioridad a la fecha en que comience a surtir sus efectos la sentencia de concurso mercantil; salvo los que sean indispensables para la operación ordinaria de la empresa, respecto de los cuales deberá informar al juez dentro de las veinticuatro horas siguientes de efectuados;

IX. La orden de suspender durante la etapa de conciliación, todo mandamiento de embargo o ejecución contra los bienes y derechos del Comerciante, con las excepciones previstas en el artículo 65;

X. La fecha de retroacción;

XI. La orden al conciliador de que se publique un extracto de la sentencia en los términos del artículo 45 de esta Ley;

XII. La orden al conciliador de inscribir la sentencia en el registro público de comercio que corresponda al Domicilio del Comerciante y en todos aquellos lugares en donde tenga una agencia, sucursal o bienes sujetos a inscripción en algún registro público;

XIII. La orden al conciliador de iniciar el procedimiento de reconocimiento de créditos;

XIV. El aviso a los acreedores para que aquéllos que así lo deseen soliciten el reconocimiento de sus créditos, y

XV. La orden de que se expida, a costa de quien lo solicite, copia certificada de la sentencia.

Al día siguiente de que se dicte sentencia que declare el concurso mercantil, el juez deberá notificarla personalmente al Comerciante, al Instituto, al visitador, a los acreedores cuyos domicilios se conozcan y a las autoridades fiscales competentes, por correo certificado o por cualquier otro medio establecido en las leyes aplicables. Al Ministerio Público se le notificará por oficio. Igualmente, deberá notificarse por oficio al representante sindical y, en su defecto, al Procurador de la Defensa del Trabajo.

Dentro de los cinco días siguientes a su designación, el conciliador procederá a solicitar la inscripción de la sentencia de concurso mercantil en los registros públicos que correspondan y hará publicar un extracto de la misma, por dos veces consecutivas, en el Diario Oficial de la Federación y en uno de los diarios de mayor circulación en la localidad donde se siga el juicio.

Transcurridos cinco días contados a partir del vencimiento del plazo para la publicación de la sentencia sin haberse publicado, cualquier acreedor o interventor podrá solicitar al juez que se le entreguen los documentos necesarios para hacer las publicaciones. El juez proporcionará los documentos a quien primero se los solicite. Los gastos correspondientes serán créditos contra la Masa.

La sentencia producirá los efectos del arraigo del Comerciante y, tratándose de personas morales quien o quienes sean responsables de la administración, para el solo efecto de que no puedan separarse del lugar de su Domicilio sin dejar, mediante mandato,

apoderado suficientemente instruido y expensado. Cuando quien haya sido arraigado demuestre haber dado cumplimiento a lo anterior, el juez levantará el arraigo.

La sentencia que declare que no es procedente el concurso mercantil, ordenará que las cosas vuelvan al estado que tenían con anterioridad a la misma, y el levantamiento de las providencias precautorias que se hubieren impuesto o la liberación de las garantías que se hayan constituido para evitar su imposición. La sentencia deberá ser notificada personalmente al Comerciante y, en su caso, a los acreedores que lo hubieren demandado. Al Ministerio Público se le notificará por oficio.

En todos los casos deberán respetarse los actos de administración legalmente realizados, así como los derechos adquiridos por terceros de buena fe.

El juez condenará al demandante a pagar los gastos y costas judiciales, incluidos los honorarios y gastos del visitador.

4.3.6 De la apelación de la sentencia de concurso mercantil, procedimiento y forma en la que deberá de hacerse. (art. 49 a 51)

Contra la sentencia que niegue el concurso mercantil, procede el recurso de apelación en ambos efectos, contra la que lo declare, procede únicamente en el efecto devolutivo.

Podrán interponer el recurso de apelación el Comerciante, el visitador, los acreedores demandantes y el Ministerio Público.

La apelación deberá interponerse por escrito, dentro de los nueve días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación de la sentencia y en el mismo escrito el recurrente deberá expresar los agravios que ésta le cause, ofrecer pruebas y, en su caso, señalar constancias para integrar el testimonio de apelación.

El juez, en el auto que admita la interposición del recurso, dará vista a la parte contraria para que en el término de nueve días conteste los agravios, ofrezca pruebas y, en su caso, señale constancias para adicionar al testimonio. El juez ordenará que se asiente constancia en autos de la interposición del recurso y de la remisión del cuaderno de apelación correspondiente al tribunal de alzada dentro de un plazo de tres días, si fueren autos originales y de cinco si se tratare de testimonio.

En los escritos de expresión de agravios y contestación, el Comerciante podrá ofrecer las pruebas que esta Ley autoriza especificando los puntos sobre los que éstas deban versar.

El tribunal de alzada, dentro de los dos días siguientes al que haya recibido, según sea el caso, el testimonio o los autos, dictará auto en el que deberá admitir o desechar la apelación, y resolverá sobre las pruebas ofrecidas y, en su caso, abrirá un plazo de quince días para su desahogo. El tribunal de alzada podrá extender este último plazo por quince días adicionales, cuando no se haya podido desahogar una prueba por causas no imputables a la parte oferente.

Si no fuere necesario desahogar prueba alguna, o desahogadas las que hayan sido admitidas, se concederá un término de diez días para presentar alegatos, primero al apelante y luego a las otras partes. El tribunal de alzada dentro de los cinco días siguientes al vencimiento de dichos plazos deberá dictar, sin más trámite, la sentencia correspondiente.

La sentencia que revoque el concurso mercantil deberá inscribirse en el mismo registro público de comercio en el que aparezca inscrita la que lo declaró y se comunicará a los registros públicos para que procedan a la cancelación de las inscripciones correspondientes.

4.4 De los órganos del concurso mercantil.

4.4.1 De las obligaciones, nombramiento e impugnación del nombramiento. (art. 54 a 61)

Los órganos del concurso mercantil tendrán las obligaciones que esta ley les confiere.

Los visitadores, conciliadores y síndicos podrán contratar, con autorización del juez, a los auxiliares que consideren necesarios para el ejercicio de sus funciones lo que no implicará, en ningún caso, la delegación de sus respectivas responsabilidades.

El nombramiento de estos tres órganos del concurso mercantil podrá ser impugnado ante el juez por el Comerciante, y por cualquiera de los acreedores dentro de los tres días siguientes a la fecha en que la designación se les hubiere hecho de su conocimiento conforme a lo establecido en los artículos 31, 149 o 172. La impugnación sólo se admitirá cuando se verifique alguno de los supuestos a que se refiere el artículo 328 de esta Ley. La impugnación se ventilará en la vía incidental.

El juez podrá rechazar la designación que haga el Instituto cuando se dé alguno de los supuestos del artículo 328 de esta Ley, debiendo notificarlo al Instituto para que realice una nueva designación.

La impugnación del nombramiento del visitador, conciliador o síndico no impedirá su entrada en funciones, ni suspenderá la continuación de la visita, la conciliación o la quiebra.

Cuando la presente Ley no determine un plazo para el cumplimiento de las obligaciones del visitador, del conciliador o del síndico, se entenderá que deberán llevarlas a cabo en un plazo de treinta días naturales salvo que, a petición del visitador, conciliador o síndico, el juez autorice un plazo mayor, el cual no podrá exceder de treinta días naturales más.

El síndico y, en su caso, el conciliador, deberán rendir bimestralmente ante el juez un informe de las labores que realicen en la empresa del Comerciante y deberán presentar un informe final sobre su gestión. Todos los informes serán puestos a la vista del Comerciante, de los acreedores y de los interventores por conducto del juez.

El Comerciante, los interventores y los propios acreedores, de manera individual, podrán denunciar ante el juez los actos u omisiones del visitador, del conciliador y del síndico que no se apeguen a lo dispuesto por esta Ley. El juez dictará las medidas de apremio que estime convenientes y, en su caso, podrá solicitar al Instituto la sustitución del visitador, conciliador o síndico a fin de evitar daños a la Masa.

Cuando por sentencia firme se condene a algún visitador, conciliador o síndico al pago de daños y perjuicios, el juez deberá enviar copia de la misma al Instituto para efectos de lo previsto en la fracción VI del artículo 337 de este ordenamiento.

El visitador, el conciliador y el síndico serán responsables ante el Comerciante y ante los acreedores, por los actos propios y de sus auxiliares, respecto de los daños y perjuicios que causen en el desempeño de sus funciones, por incumplimiento de sus obligaciones y por la revelación de los datos confidenciales que conozcan en virtud del desempeño de su cargo.

4.4.2 Del nombramiento, facultades y remoción de los interventores. (art. 62 a 64)

Los interventores representarán los intereses de los acreedores y tendrán a su cargo la vigilancia de la actuación del conciliador y del síndico así como de los actos realizados por el Comerciante en la administración de su empresa.

Cualquier acreedor o grupo de acreedores que representen por lo menos el diez por ciento del monto de los créditos a cargo del Comerciante, de conformidad con la lista provisional de créditos, tendrán derecho a solicitar al juez el nombramiento de un

interventor, cuyos honorarios serán a costa de quien o quienes lo soliciten. Para ser interventor no se requiere ser acreedor.

El acreedor o grupo de acreedores deberán dirigir sus solicitudes al juez a efecto de que éste haga el nombramiento correspondiente. Los interventores podrán ser sustituidos o removidos por quienes los hayan designado, cumpliendo con lo dispuesto en este párrafo.

Los interventores tendrán las facultades siguientes:

I. Gestionar la notificación y publicación de la sentencia de concurso mercantil;

II. Solicitar al conciliador o al síndico el examen de algún libro, o documento, así como cualquier otro medio de almacenamiento de datos del Comerciante sujeto a concurso mercantil, respecto de las cuestiones que a su juicio puedan afectar los intereses de los acreedores;

III. Solicitar al conciliador o al síndico información por escrito sobre las cuestiones relativas a la administración de la Masa, que a su juicio puedan afectar los intereses de los acreedores, así como los informes que se mencionan en el artículo 59 de esta Ley, y

IV. Las demás que se establecen en esta Ley.

4.5 De los efectos de la sentencia de concurso mercantil. (art. 65 a 69)

A) Desde que se dicte la sentencia de concurso mercantil y hasta que termine la etapa de conciliación, no podrá ejecutarse ningún mandamiento de embargo o ejecución contra los bienes y derechos del Comerciante; es decir se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución, salvo cuando el mandamiento del mandamiento de embargo o ejecución sea de carácter laboral, en cuyo caso, la suspensión no surtirá efectos respecto de lo dispuesto en la fracción XXIII, del apartado A, del artículo 123 constitucional y sus disposiciones

reglamentarias, considerando los salarios de los dos años anteriores al concurso mercantil; cuando sea de carácter fiscal, se estará a lo dispuesto en el artículo 69 de este ordenamiento.

B) La sentencia de concurso mercantil no será causa para interrumpir el pago de las obligaciones laborales ordinarias del Comerciante y en caso de que las autoridades laborales ordenen el embargo de bienes del Comerciante, para asegurar créditos a favor de los trabajadores por salarios y sueldos devengados en los dos años inmediatos anteriores o por indemnizaciones, quien en términos de esta Ley esté a cargo de la administración de la empresa del Comerciante será el depositario de los bienes embargados; así mismo tan pronto como la persona que se encuentre a cargo de la administración de la empresa del Comerciante cubra o garantice a satisfacción de las autoridades laborales dichos créditos, el embargo deberá ser levantado. Dicha administración de la empresa, en términos regulares queda al comerciante mismo salvo lo dispuesto en el artículo 81, que establece que podrá ser removido este último para garantizar la conservación de la integridad de las masas; quedando como sustituto el conciliador.

C) A partir de la sentencia de concurso mercantil, los créditos fiscales continuarán causando las actualizaciones, multas y accesorios que correspondan conforme a las disposiciones aplicables y solo en caso de alcanzarse un convenio en términos del Título Quinto de esta Ley, se cancelarán las multas y accesorios que se hayan causado durante la etapa de conciliación.

D) La sentencia de concurso mercantil no será causa para interrumpir el pago de las contribuciones fiscales o de seguridad social ordinarias del Comerciante, por ser indispensables para la operación ordinaria de la empresa.

E) A partir de la sentencia de concurso mercantil y hasta la terminación del plazo para la etapa de conciliación, se suspenderán los procedimientos administrativos de ejecución de los créditos fiscales. Las autoridades fiscales

competentes podrán continuar los actos necesarios para la determinación y aseguramiento de los créditos fiscales a cargo del Comerciante.

4.6 Etapa de la conciliación. (art. 145 a 166)

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

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

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

4.6.1 Duración de la etapa de conciliación.

La etapa de conciliación tendrá una duración de ciento ochenta y cinco días naturales, contados a partir del día en que se haga la última publicación en el Diario Oficial de la Federación de la sentencia de concurso mercantil.

El conciliador o los Acreedores Reconocidos que representen por lo menos las dos terceras partes del monto total de los créditos reconocidos, podrán solicitar al juez una prórroga de hasta noventa días naturales contados a partir de la fecha en que concluya el plazo señalado en el párrafo anterior, cuando consideren que la celebración de un convenio esté próxima a ocurrir.

El Comerciante y el noventa por ciento de los Acreedores Reconocidos podrán solicitar al Juez una ampliación de hasta por noventa días más de la prórroga a que se refiere el párrafo anterior.

En ningún caso el plazo de la etapa de conciliación y su prórroga podrá exceder de trescientos sesenta y cinco días naturales contados a partir de la fecha en que se hubiese realizado la última publicación de la sentencia de concurso mercantil en el Diario Oficial de la Federación.

4.6.2 Plazo para designar un conciliador y casos en que podrá ser sustituido el mismo.

Dentro de los cinco días siguientes a que reciba la notificación de la sentencia de concurso mercantil, el Instituto deberá designar, conforme al procedimiento aleatorio previamente establecido, un conciliador para el desempeño de las funciones previstas en esta Ley.

El conciliador designado en términos de lo dispuesto en el artículo anterior podrá ser sustituido cuando:

I. El Comerciante y los Acreedores Reconocidos que representen al menos la mitad del monto total reconocido, soliciten al Instituto por conducto del juez, la sustitución del conciliador por aquél que ellos propongan en forma razonada de entre los registrados ante el Instituto.

El Instituto deberá proceder al nombramiento del nuevo conciliador propuesto siempre que el juez le certifique la existencia de la mayoría requerida de los Acreedores Reconocidos y el consentimiento del Comerciante, o

II. El Comerciante y un grupo de Acreedores Reconocidos que representen al menos el 75% del monto total reconocido designen de común acuerdo a persona física o moral que no figure en el registro del Instituto y que deseen que funja como conciliador, en cuyo caso deberán convenir con él sus honorarios.

En tal supuesto, el Juez lo hará del conocimiento del Instituto al día siguiente quedando sin efecto la designación hecha por el Instituto. El conciliador así designado asumirá todos los derechos y las obligaciones que esta Ley atribuye a los conciliadores del Instituto.

En caso de sustitución del conciliador, el sustituido deberá prestar al sustituto todo el apoyo necesario para que tome posesión de su encargo, y le entregará un reporte del estado que guarda la conciliación, así como toda la información sobre el Comerciante que haya obtenido en el ejercicio de sus funciones.

El conciliador procurará que el Comerciante y sus Acreedores Reconocidos lleguen a un convenio en los términos de esta Ley.

El conciliador dentro de los tres días siguientes a su designación deberá hacer del conocimiento de los acreedores su nombramiento y señalar un domicilio, dentro de la jurisdicción del juez que conozca del concurso mercantil, para el cumplimiento de las obligaciones que le impone esta Ley.

El conciliador podrá reunirse con el Comerciante y con los acreedores que estime convenientes y con aquellos que así se lo soliciten, ya sea conjunta o separadamente y comunicarse con ellos de cualquier forma.

El Comerciante estará obligado a colaborar con el conciliador y a proporcionarle la información que éste considere necesaria para el desempeño de sus funciones.

El conciliador podrá solicitar al juez la terminación anticipada de la etapa de conciliación cuando considere la falta de disposición del Comerciante o de sus acreedores para suscribir un convenio en términos de esta Ley o la imposibilidad de hacerlo. El conciliador tomará en consideración si el Comerciante incumplió un convenio que haya dado por terminado un concurso mercantil anterior. La solicitud del conciliador se substanciará en la vía incidental y deberá razonar las causas que la motivaron.

El conciliador recomendará la realización de los estudios y avalúos que considere necesarios para la consecución de un convenio, poniéndolos, por conducto del juez, a disposición de los acreedores y del Comerciante con excepción de aquella información que tenga el carácter de confidencial en términos de las disposiciones aplicables.

El Comerciante podrá celebrar convenios con los trabajadores siempre que no agraven los términos de las obligaciones a cargo del Comerciante, o solicitar a las autoridades fiscales condonaciones o autorizaciones en los términos de las disposiciones aplicables.

Los términos de los convenios con los trabajadores y de las resoluciones de autorizaciones o condonaciones relativas al pago de las obligaciones fiscales deberán incluirse en el convenio que, en su caso, se celebre con arreglo a este Título.

El convenio deberá considerar el pago de los créditos previstos en el artículo 224 de esta Ley, de los créditos singularmente privilegiados, y de lo que corresponda, conforme a sus respectivas garantías y privilegios, a los créditos con garantía real y con privilegio especial que no hubieren suscrito el convenio.

El convenio deberá prever reservas suficientes para el pago de las diferencias que puedan resultar de las impugnaciones que se encuentren pendientes de resolver y de los créditos fiscales por determinar.

Tratándose de obligaciones fiscales, el convenio deberá incluir el pago de dichas obligaciones en los términos de las disposiciones aplicables; su incumplimiento dará lugar al procedimiento administrativo de ejecución que corresponda.

Serán nulos los convenios particulares entre el Comerciante y cualesquiera de sus acreedores celebrados a partir de la declaración de concurso mercantil. El acreedor que los celebre perderá sus derechos en el concurso mercantil.

En caso de que en la propuesta de convenio se pacte un aumento de capital social, el conciliador deberá informarlo al juez para que lo notifique a los socios con el propósito de que éstos puedan ejercer su derecho de preferencia dentro de los quince días naturales siguientes a su notificación. Si este derecho no es ejercido dentro del plazo señalado, el juez podrá autorizar el aumento de capital social en los términos del convenio que hubiere propuesto el conciliador.

4.6.3 Quienes no podrán suscribir convenios y requisitos para suscribirlo.

Podrán suscribir el convenio todos los Acreedores Reconocidos con excepción de los acreedores por créditos fiscales y los laborales en relación con lo dispuesto en la fracción XXIII del apartado A del artículo 123 constitucional y en esta Ley.

Para suscribir el convenio, no será necesario que los acreedores se reúnan a votar.

Para ser eficaz, el convenio deberá ser suscrito por el Comerciante y sus Acreedores Reconocidos que representen más del cincuenta por ciento de la suma de:

I. El monto reconocido a la totalidad de los Acreedores Reconocidos comunes, y

II. El monto reconocido a aquellos Acreedores Reconocidos con garantía real o privilegio especial que suscriban el convenio.

El convenio se considerará suscrito por todos aquellos Acreedores Reconocidos comunes, sin que se admita manifestación alguna por su parte, cuando el convenio prevea con respecto de sus créditos lo siguiente:

I. El pago del adeudo que era exigible a la fecha en que surtió efectos la sentencia de concurso mercantil, convertido a UDIs al valor del día de la sentencia de concurso mercantil;

II. El pago de todas las cantidades y accesorios que se hubieran hecho exigibles conforme al contrato vigente, desde la fecha de la sentencia de declaración de concurso mercantil, hasta la de aprobación del convenio, de no haberse declarado el concurso mercantil y suponiendo que el monto referido en la fracción anterior se hubiera pagado el día de la sentencia de concurso mercantil. Estas cantidades se convertirán en UDIs al valor de la fecha en que se hubiera hecho exigible cada pago, y

III. El pago, en las fechas, por los montos y en la denominación convenidos, de las obligaciones que, conforme al contrato respectivo, se hagan exigibles a partir de la aprobación del convenio, suponiendo que el monto referido en la fracción I se hubiera pagado el día de la sentencia de concurso mercantil y que los pagos referidos en la fracción II se hubieran realizado en el momento en que resultaran exigibles.

Los pagos a que hacen referencia las fracciones I y II de este artículo se deberán hacer dentro de los treinta días hábiles siguientes a la aprobación del convenio, considerando el valor de las UDIs del día en que se efectúe el pago.

El convenio sólo podrá estipular para los Acreedores Reconocidos comunes que no lo hubieran suscrito lo siguiente:

I. Una espera, con capitalización de intereses ordinarios, con una duración máxima igual a la menor que asuman los Acreedores Reconocidos comunes que hayan suscrito el convenio y que representen al menos el treinta por ciento del monto reconocido que corresponda a dicho grado;

II. Una quita de saldo principal e intereses devengados no pagados, igual a la menor que asuman los Acreedores Reconocidos comunes que hayan suscrito el convenio y que representen al menos el treinta por ciento del monto reconocido que corresponda a dicho grado, o

III. Una combinación de quita y espera, siempre que los términos sean idénticos a los aceptados por al menos el treinta por ciento del monto reconocido a los Acreedores Reconocidos comunes que suscribieron el convenio.

En el convenio se podrá estipular que los créditos se mantengan en la moneda, unidad de valor o denominación, en que fueron originalmente pactados.

Aquellos Acreedores Reconocidos con garantía real que no hayan participado en el convenio que se suscriba, podrán iniciar o continuar con la ejecución de sus garantías, a menos que el convenio contemple el pago de sus créditos en los términos del artículo 158 de esta Ley, o el pago del valor de sus garantías. En este último caso, cualquier excedente del adeudo reconocido con respecto al valor de la garantía, será considerado como crédito común y estará sujeto a lo establecido en el artículo anterior.

El conciliador, una vez que considere que cuenta con la opinión favorable del Comerciante y de la mayoría de Acreedores Reconocidos necesaria para la aprobación de la propuesta de convenio, la pondrá a la vista de los Acreedores Reconocidos por un plazo de diez días para que opinen sobre ésta y, en su caso, suscriban el convenio.

El conciliador deberá adjuntar a la propuesta de convenio, un resumen del mismo, que contenga sus características principales expresadas de manera clara y ordenada. Tanto la propuesta de convenio, como su resumen, deberán exhibirse en los formatos que dé a conocer el Instituto.

Transcurrido un plazo de siete días contados a partir de que venza el plazo previsto en el primer párrafo de este artículo, el conciliador presentará al juez el convenio debidamente suscrito por el Comerciante y al menos la mayoría requerida de Acreedores Reconocidos. La presentación se hará en los términos establecidos en el párrafo anterior.

El juez al día siguiente de que le sea presentado el convenio y su resumen para su aprobación, deberá ponerlos a la vista de los Acreedores Reconocidos por el término de cinco días, a fin de que, en su caso:

I. Presenten las objeciones que consideren pertinentes, respecto de la autenticidad de la expresión de su consentimiento, y

II. Se ejerza el derecho de veto a que se refiere el artículo siguiente.

4.6.4 Quienes podrán vetar el convenio.

El convenio podrá ser vetado por una mayoría simple de Acreedores Reconocidos comunes, o bien por cualquier número de éstos, cuyos créditos reconocidos representen conjuntamente al menos el cincuenta por ciento del monto total de los créditos reconocidos a dichos acreedores.

No podrán ejercer el veto los Acreedores Reconocidos comunes que no hayan suscrito el convenio si en éste se prevé el pago de sus créditos en los términos del artículo 158 de este ordenamiento.

Transcurrido el plazo a que se hace referencia en el artículo 162 de esta Ley, el juez verificará que la propuesta de convenio reúna todos los requisitos previstos en el presente Capítulo y no contravenga disposiciones de orden público. En este caso el juez dictará la resolución que apruebe el convenio.

4.6.5 A quienes obligara el convenio aprobado por un juez.

I. Al Comerciante;

II. A todos los Acreedores Reconocidos comunes;

III. A los Acreedores Reconocidos con garantía real o privilegio especial que lo hayan suscrito, y

IV. A los Acreedores Reconocidos con garantía real o privilegio especial para los cuales el convenio haya previsto el pago de sus créditos en los términos del artículo 158 de esta Ley.

La suscripción del convenio por parte de los Acreedores Reconocidos con garantía real o con privilegio especial, no implica la renuncia a sus garantías o privilegios, por lo que subsistirán para garantizar el pago de los créditos a su favor en los términos del convenio.

4.6.6 Momento en que termina el concurso mercantil en la etapa de conciliación.

Con la sentencia de aprobación del convenio, se dará por terminado el concurso mercantil y cesarán en sus funciones los órganos del mismo. Al efecto, el juez ordenará al conciliador la cancelación de las inscripciones que con motivo del concurso mercantil se hayan realizado en los registros públicos.

4.7 ETAPA DE LA DECLARACIÓN DE QUIEBRA.

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

J. Rodríguez ha dicho que la quiebra hace posible exigir el cumplimiento del deber que tiene el deudor de responder con todo su patrimonio frente a todos sus acreedores.⁶⁸ Es decir, que la finalidad de la quiebra es vender la empresa, sus unidades productivas o los bienes que la integran a fin de dar cumplimiento al pago de las obligaciones que se tienen con los acreedores reconocidos.

4.7.1 Cuando será declarado en quiebra el Comerciante sujeto a un concurso mercantil. (art. 167 a 168)

I. El propio Comerciante así lo solicite;

II. Transcurra el término para la conciliación y sus prórrogas si se hubieren concedido, sin que se someta al juez, para su aprobación, un convenio en términos de lo previsto en esta Ley, o;

III. El conciliador solicite la declaración de quiebra y el juez la conceda en los términos previstos en el artículo 150 de esta Ley.

En el caso de las fracciones I y II del artículo anterior, la sentencia de declaración de quiebra se dictará de plano. En el caso de la fracción III, el procedimiento se substanciará incidentalmente.

4.7.2 Contenido de la sentencia de declaración de quiebra: (art. 169)

⁶⁸ Joaquín Rodríguez, Op. Cit. P. 987

I. La declaración de que se suspende la capacidad de ejercicio del Comerciante sobre los bienes y derechos que integran la Masa, salvo que esta suspensión se haya decretado con anterioridad;

II. La orden al Comerciante, sus administradores, gerentes y dependientes de entregar al síndico la posesión y administración de los bienes y derechos que integran la Masa, con excepción de los inalienables, inembargables e imprescriptibles;

III. La orden a las personas que tengan en su posesión bienes del Comerciante, salvo los que estén afectos a ejecución de una sentencia ejecutoria para el cumplimiento de obligaciones anteriores al concurso mercantil, de entregarlos al síndico;

IV. La prohibición a los deudores del Comerciante de pagarle o entregarle bienes sin autorización del síndico, con apercibimiento de doble pago en caso de desobediencia, y

V. La orden al Instituto para que designe al conciliador como síndico, en un plazo de cinco días, o en caso contrario designe síndico; entre tanto, quien se encuentre a cargo de la administración de la empresa del Comerciante tendrá las obligaciones de los depositarios respecto de los bienes y derechos que integran la Masa.

La sentencia de quiebra deberá contener, además de las menciones a que se refiere este artículo, las señaladas en las fracciones I, II y XV del artículo 43 de esta Ley.

4.7.3 Procedimiento al momento y después de la declaración de quiebra. (art. 170 a 175)

1) Al momento de declararse la quiebra el juez ordenará al Instituto que, en un plazo de cinco días ratifique al conciliador como síndico o, en caso contrario y de conformidad con las disposiciones generales que al efecto emita, lo designe.

Al día siguiente de la designación del síndico, el Instituto lo hará del conocimiento del juez.

2) El síndico deberá comunicar al juez, dentro de los cinco días siguientes a su designación, el nombre de las personas de las que se auxiliará para el desempeño de sus funciones, sin perjuicio de que desde su designación inicie inmediatamente su encargo; además el síndico deberá inscribir la sentencia de quiebra y publicar un extracto de la misma en términos de lo previsto en el artículo 45 de este ordenamiento.

3) El síndico deberá hacer del conocimiento de los acreedores su nombramiento y señalar un domicilio, dentro de la jurisdicción del juez que conozca del concurso mercantil, para el cumplimiento de las obligaciones que esta Ley le impone.

4) El síndico designado en términos de lo dispuesto en el artículo anterior podrá ser sustituido cuando:

I. El Comerciante y los Acreedores Reconocidos que representen al menos la mitad del monto total reconocido, soliciten al Instituto por conducto del juez, la sustitución del síndico por aquel que ellos propongan en forma razonada de entre los registrados ante el Instituto, o

II. El Comerciante y un grupo de Acreedores Reconocidos que representen al menos el 75% del monto total reconocido designen de común acuerdo a persona física o moral que no figure en el registro del Instituto y que deseen que funja como síndico, en cuyo caso deberán convenir con él sus honorarios.

En tal supuesto, el Juez lo hará del conocimiento del Instituto al día siguiente quedando sin efecto la designación hecha por el Instituto. El síndico así designado asumirá todos los derechos y las obligaciones que esta Ley atribuye a los síndicos.

5) La sentencia de quiebra será apelable por el Comerciante, cualquier Acreedor Reconocido, así como por el conciliador en los mismos términos que la sentencia de concurso mercantil. Cuando el Comerciante apele la sentencia y ésta se haya dictado por los supuestos de las fracciones I y III del artículo 167, se admitirá en ambos efectos; en los demás casos, la apelación se admitirá en el efecto devolutivo.

4.7.4 De los efectos particulares de la sentencia de quiebra. (176 a 196)

Sujeto a lo que se establece en este Capítulo, las disposiciones sobre los efectos de la sentencia de concurso mercantil son aplicables a la sentencia de quiebra.

Las facultades y obligaciones atribuidas por esta Ley al conciliador, distintas a las necesarias para la consecución de un convenio y el reconocimiento de créditos, se entenderán atribuidas al síndico a partir de su designación. Cuando la etapa de conciliación termine anticipadamente debido a que el Comerciante hubiere solicitado su declaración de quiebra y el juez la hubiere concedido, la persona que hubiere iniciado el reconocimiento de créditos permanecerá en su encargo hasta concluir esa labor.

La sentencia que declare la quiebra implicará la remoción de plano, sin necesidad de mandamiento judicial adicional, del Comerciante en la administración de su empresa, en la que será sustituido por el síndico.

Para el desempeño de sus funciones y sujeto a lo previsto en esta Ley, el síndico contará con las más amplias facultades de dominio que en derecho procedan.

El Comerciante conservará la disposición y la administración de aquellos bienes y derechos de su propiedad que sean legalmente inalienables, inembargables e imprescriptibles.

El síndico deberá iniciar las diligencias de ocupación a partir de su designación, debiendo tomar posesión de los bienes y locales que se encuentren en posesión del

Comerciante e iniciar su administración. Para ello el juez deberá tomar las medidas pertinentes al caso y dictar cuantas resoluciones sean necesarias para la inmediata ocupación de los libros, papeles, documentos, medios electrónicos de almacenamiento y proceso de información y todos los bienes que se encuentren en posesión del Comerciante.

El secretario de acuerdos del juzgado, hará constar los actos relativos a la toma de posesión del síndico.

Para la práctica de las diligencias de ocupación se tendrán siempre por formalmente habilitados los días y horas inhábiles.

La ocupación de los bienes, documentos y papeles del Comerciante, se llevará a cabo de conformidad con las reglas siguientes:

I. Entre tanto no entre en funciones el síndico designado por el Instituto, el conciliador continuará desempeñando las funciones de supervisión y vigilancia que hubiere tenido encomendadas;

II. Tan pronto como entre en funciones el síndico se le entregarán mediante inventario, los bienes, la existencia en caja, los libros, los títulos valor y demás documentos del Comerciante, y

III. Se ordenará a los depositarios de los bienes que hubiesen sido embargados, así como a los que hubiere nombrado el juez del concurso mercantil al decretar medidas cautelares, que los entreguen inmediatamente al síndico.

A las diligencias de ocupación podrán asistir los interventores, si ya hubieren asumido sus cargos, y el Comerciante o su representante legal.

El síndico, al entrar en posesión de los bienes que integran la empresa del Comerciante, tomará inmediatamente las medidas necesarias para su seguridad y conservación.

Durante el tiempo en que el síndico continúe la operación de la empresa del Comerciante, las ventas de mercancías o servicios relativos a la actividad propia de la empresa se harán conforme a la marcha regular de sus negocios.

Los bienes que por su naturaleza requieran ser enajenados rápidamente y los títulos valor que estén próximos a su vencimiento, o que por cualquier otra causa hayan de ser exhibidos para la conservación de los derechos que les son inherentes, se relacionarán y entregarán al síndico, para la oportuna realización de los actos que fuesen necesarios. El dinero se entregará al síndico para su depósito.

En caso de que las personas depositarias de los bienes que integran la Masa se nieguen a entregar su posesión o pongan obstáculos al síndico, a petición de este último, el juez decretará las medidas de apremio que sean necesarias para tal efecto.

Se presumirá que los bienes que el cónyuge, si el matrimonio se contrajo bajo el régimen de separación de bienes, la concubina o el concubinario del Comerciante hubiere adquirido durante el matrimonio o concubinato en los dos años anteriores a la fecha de retroacción de la sentencia de concurso mercantil, pertenecen al Comerciante.

Para poder tomar posesión de esos bienes, el síndico deberá promover la cuestión en la vía incidental en contra del cónyuge, la concubina o el concubinario del Comerciante, en donde bastará que pruebe la existencia del matrimonio o concubinato dentro de dicho periodo y la adquisición de los bienes durante el mismo. El cónyuge, la concubina o el concubinario podrán oponerse demostrando que dichos bienes fueron adquiridos con medios de su exclusiva pertenencia.

Todos los bienes adquiridos por la sociedad conyugal en los dos años anteriores a la fecha de retroacción de la sentencia de concurso mercantil estarán comprendidos en la

Masa. Esta disposición comprende exclusivamente los productos de los bienes cuando la sociedad conyugal sólo fuere sobre dichos productos.

Si el cónyuge del Comerciante ejerce el derecho de pedir la terminación de la sociedad conyugal, podrá reivindicar los bienes y derechos que le correspondan en los términos de las disposiciones que resulten aplicables.

El síndico en el desempeño de la administración de la empresa del Comerciante deberá obrar siempre como un administrador diligente en negocio propio, siendo responsable de las pérdidas o menoscabos que la empresa sufra por su culpa o negligencia.

Para la contratación de nuevos créditos y la constitución o sustitución de garantías, se deberá observar en lo conducente lo dispuesto en los artículos 75, 76 y 77 de esta Ley.

Dentro de un plazo de sesenta días contados a partir de la fecha en que el síndico tome posesión de la empresa del Comerciante, deberá entregar al juez:

- I. Un dictamen sobre el estado de la contabilidad del Comerciante;
- II. Un inventario de la empresa del Comerciante, y
- III. Un balance, a la fecha en que asuma la administración de la empresa.

Estas obligaciones deberán cumplirse en los formatos que al efecto establezca el Instituto.

Una vez que reciba los documentos señalados en las fracciones anteriores, el juez deberá ponerlos a la vista de cualquier interesado.

El inventario se hará mediante relación y descripción de todos los bienes muebles o inmuebles, títulos valores de todas clases, géneros de comercio y derechos a favor del Comerciante.

El síndico entrará en posesión de los bienes y derechos que integran la Masa conforme se vaya practicando o verificando el inventario de los mismos. A estos efectos, su situación será la de un depositario judicial.

Serán nulos los actos que el Comerciante y sus representantes realicen, sin autorización del síndico, a partir de la declaración de quiebra, salvo los que realicen respecto de aquellos bienes cuya disposición conserve el Comerciante. Dicha autorización deberá constar por escrito y podrá ser general o particular.

En caso de que con anterioridad a la declaración de quiebra se hubiera removido al Comerciante de la administración de su empresa o se hubieran limitado sus facultades en relación con algunos de sus bienes, respecto de los terceros que se demuestre que conocían esa situación, serán nulos los actos realizados en contravención a la orden de remoción del Comerciante o limitación de sus facultades.

Si el tercero había comparecido al concurso mercantil se presumirá que tenía conocimiento de la situación descrita en el párrafo anterior, sin que se admita prueba en contrario.

No procederá la declaración de nulidad cuando la Masa se aproveche de las contraprestaciones obtenidas por el Comerciante.

Los pagos realizados al Comerciante con posterioridad a la declaración de quiebra, con conocimiento de que se había declarado la quiebra, no producirán efecto liberatorio. Si el pago se hizo con posterioridad a la última publicación de la declaración de quiebra en el Diario Oficial de la Federación, o si la persona que pagó se había apersonado en el

expediente del concurso mercantil, se presumirá sin que se admita prueba en contrario, que el pago se hizo con conocimiento de la declaración de quiebra.

Para efectos de esta Ley, se presumirá que toda la correspondencia que llega al domicilio de la empresa del Comerciante es relativa a las operaciones de la misma por lo que el síndico, o en su caso el conciliador, una vez que esté a cargo de la administración, podrá recibirla y abrirla sin que para ello se requiera la presencia o autorización expresa del Comerciante.

Siempre que sea requerido por el síndico, el Comerciante deberá presentarse ante aquél. Tomando en cuenta la naturaleza de la información que el síndico necesite, podrá requerir al Comerciante para que se presente en persona y no por medio de apoderado; o le indicará cuál o cuáles de sus administradores, gerentes, empleados o dependientes deben comparecer.

Para el ejercicio de la facultad a que se refiere el párrafo anterior, el síndico podrá solicitar el auxilio del juez, quien dictará las medidas de apremio que estime convenientes.

Tratándose de personas morales, las disposiciones relativas a las obligaciones del Comerciante, serán a cargo de quienes, de acuerdo con la ley, los estatutos vigentes o su acta constitutiva, tengan la representación legal de la persona moral.

4.7.5 Remate de bienes

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

mediante el procedimiento de subasta pública dispuestos por la Ley de Concursos Mercantiles.

4.8 De la terminación del concurso mercantil.

4.8.1 De la terminación del concurso y quien podrá solicitarla. (art. 262, 263, 265 y 266)

El juez declarará concluido el concurso mercantil en los siguientes casos:

I. Cuando se apruebe un convenio en términos del Título Quinto de esta Ley;

II. Si se hubiere efectuado el pago íntegro a los Acreedores Reconocidos;

III. Si se hubiere efectuado pago a los Acreedores Reconocidos mediante cuota concursal de las obligaciones del Comerciante, y no quedaran más bienes por realizarse;

IV. Si se demuestra que la Masa es insuficiente, aun para cubrir los créditos a que se refiere el artículo 224 de esta Ley, o

V. En cualquier momento en que lo soliciten el Comerciante y la totalidad de los Acreedores Reconocidos.

Podrán solicitar al juez la terminación del concurso mercantil por las causales a que se refieren las fracciones III y IV del artículo anterior el conciliador, el síndico, cualquier Acreedor Reconocido o cualquier interventor.

La sentencia de terminación del concurso mercantil se notificará a través del Boletín Judicial o por los estrados del juzgado.

La sentencia de terminación del concurso mercantil será apelable por el Comerciante, cualquier Acreedor Reconocido, y el Ministerio Público así como por el visitador, el conciliador o el síndico en los mismos términos que la sentencia de concurso mercantil.

4.8.2 Reapertura del concurso mercantil. (art. 264)

Si se dio por terminado el concurso mercantil por las causales señaladas en las fracciones III o IV del artículo 262 de esta Ley, cualquier Acreedor Reconocido que dentro de los dos años siguientes a su terminación, pruebe la existencia de bienes por lo menos suficientes para cubrir los créditos a que se refiere el artículo 224 de esta Ley, podrá obtener la reapertura del concurso mercantil.

El concurso mercantil se continuará en el punto en que se hubiere interrumpido.

CAPÍTULO V. SISTEMA JURÍDICO MEXICANO

5.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Como se desprende de los capítulos precedentes, podemos observar que es irónico que una empresa que se encuentra en el estado legal de concurso mercantil, debido a la imposibilidad financiera de cumplir con sus obligaciones líquidas y vencidas, se encuentre obligada a acumular para efectos del Impuesto Sobre la Renta lo concerniente al ajuste anual por inflación, al caer en el hecho imponible del mismo, toda vez que al comparar el Saldo Promedio Anual de las Deudas este resulta mayor al de los Créditos; esto ocasiona que dos ordenamientos jurídicos tengan finalidades muy distantes dentro del sistema jurídico mexicano puesto que no obstante el beneficio que otorga la Ley de Concursos Mercantiles de que con el concurso se deja de pagar a la totalidad de los acreedores, la Ley

del Impuesto Sobre la Renta obliga a cumplir con el pago del impuesto por un ingreso inexistente, ficto, que no mejora la liquidez o capacidad de pago del sujeto pasivo, con lo que se viola el Principio de capacidad contributiva y por ende, el principio de proporcionalidad establecido en el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna.

Lo anterior significa que la empresa en concurso mercantil, en virtud del artículo 88, fracción I Ley de Concursos Mercantiles obtiene el beneficio de que sus deudas se dan por vencidas en forma anticipada lo cual deriva en un perdón temporal al incumplimiento de dichas obligaciones por habersele reconocido la imposibilidad de hacerlo en forma originalmente pactada; sin embargo, en virtud de esto, el comerciante cae en el hecho imponible del artículo 46, fracción II Ley del Impuesto Sobre la Renta, pues al comparar las deudas a cargo del comerciante con los créditos, estas son mayores por lo que se configura el supuesto del ajuste anual por inflación acumulable.

Estos artículos disponen lo siguiente:

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

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

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

I. Determinarán el saldo promedio anual de sus deudas y el saldo promedio anual de sus créditos. El saldo promedio anual de los créditos o deudas será la suma de los saldos al último día de cada uno de los meses del ejercicio, dividida entre el número de meses del ejercicio. No se incluirán en el saldo del último día de cada mes los intereses que se devenguen en el mes.

II. Cuando el saldo promedio anual de las deudas sea mayor que el saldo promedio anual de los créditos, la diferencia se multiplicará por el factor de ajuste anual y el resultado será el ajuste anual por inflación acumulable.

Esto se puede ejemplificar de la siguiente manera:

Saldo Promedio > Saldo Promedio Anual = Ajuste Anual por Inflación Acumulable

Anual de las Deudas Anual de los Créditos Acumulable

1,000 > 500 = 500 Ingreso Acumulable

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

Dicha situación queda ejemplificada de la siguiente manera:

Componente Inflacionario de las deudas > Intereses devengados a cargo = Ganancia Inflacionario

700 > 0 = Ingreso Acumulable

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

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

En efecto, las deudas en suspenso a cargo de la empresa dejan de devengar intereses por disposición expresa del artículo 128, fracción II, de la LQSP. Sin embargo, las deudas en suspenso al no generar intereses, materializan la hipótesis contemplada en la fracción II del artículo 7-B de la LISR, generando la “ganancia inflacionaria” como un ingreso acumulable que debe pagar el Impuesto Sobre la Renta.⁶⁹

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

En efecto, se está en presencia de dos ordenamientos jurídicos uno de carácter fiscal y otro concursal, en los que tienen finalidades y objetos distintos, por un lado, la norma fiscal grava una figura como el ajuste anual por inflación a los contribuyentes que obtengan una diferencia positiva por ser las deudas mayores a los créditos, presupuesto de hecho que

⁶⁹ Miguel de Jesús Alvarado Esquivel. “El concepto de Ingreso en la LISR: Análisis exclusivamente constitucional” Nuevo consultorio Fiscal. Número 223: México. 1999. P. 63

hace precisamente que un comerciante que se encuentra en el estado jurídico de concurso mercantil, al dar por vencidas anticipadamente todas sus deudas, éstas sean consideradas para el cálculo del ajuste anual por inflación, provocándose que el comerciante, no obstante se encuentra beneficiado por la declaración de concurso, tenga, sin embargo, que pagar ISR derivado del ingreso acumulable del ajuste anual por inflación.

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

5.2. ANÁLISIS DOCTRINARIO

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

Es decir, el sujeto pasivo efectivamente puede tener una modificación financiera, económica en su patrimonio, pero eso no significa que haya capacidad contributiva, toda vez que el ajuste anual por inflación no tiene un objeto cierto, real, sino que su objeto es ficto con lo cual se aparta del principio de capacidad contributiva y por ende del principio

de proporcionalidad, con lo que se viola lo dispuesto por el artículo 31 fracción IV constitucional.

Derivado de lo anterior, podemos decir que nos encontramos frente a una inconsistencia dentro del sistema jurídico mexicano pues una de las normas permite mientras que la otra obliga. En otras palabras, estamos en presencia de dos normas dentro de un mismo sistema jurídico, que tienen prescripciones distintas y distantes, esto en virtud de que la norma fiscal obliga al pago del impuesto y la norma concursal permite dejar de cumplir con las obligaciones temporalmente, a fin de evitar la quiebra, lo que constituye una “antinomia”.⁷⁰

Dentro de un Ordenamiento Jurídico, entendiéndolo como una unidad, debería haber coherencia entre sus normas, por lo que la teoría general del derecho, intenta eliminar estas situaciones de inconsistencia, contradicción, conocidas como antinomias; para lo cual, estudiaremos lo propuesto por Norberto Bobbio en su libro Teoría General de Derecho Tributario.⁷¹

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

- Relación entre obligatorio y prohibido
- Relación entre obligatorio y permiso negativo
- Relación entre prohibición y permiso positivo
- Relación entre obligatorio y permiso positivo

⁷⁰ La antinomia, es la situación en la que se encuentran dos normas incompatibles entre sí, que pertenecen a un mismo ordenamiento, en el mismo ámbito de validez; dicha incompatibilidad se da cuando una de ellas obliga y la otra prohíbe, o cuando una obliga y la otra permite, o cuando una prohíbe y la otra permite un mismo comportamiento. Vid. Norberto Bobbio “Teoría General del Derecho Tributario”. Editorial Temis: Colombia, 1992

⁷¹ Ídem. Pp. 184 y 185

- Relación entre prohibido y permiso negativo
- Relación entre permiso positivo y permiso negativo.

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

Para solucionar las antinomias, existen tres criterios fundamentales: criterio cronológico, cuando se trata de dos normas incompatibles sucesivas, de las cuales prevalece la norma posterior; el criterio jerárquico, cuando dos normas incompatibles están en diferente nivel, de la cual prevalece la norma jerárquicamente superior, y el criterio de especialidad en el conflicto de una norma general con una especial, donde, la ley especial es la que deroga a la ley más general. Sin embargo, existen conflictos que no se pueden resolver mediante alguno de los mencionados criterios, para lo que existe un cuarto criterio que permite resolver las antinomias cuando la incompatibilidad es en cuanto a su forma, como es el caso en especie, que es el Criterio de las Formas de la Norma.

La solución propuesta por este criterio consiste en establecer un grado de prelación de las normas jurídicas, que según su forma pueden ser imperativas, prohibitivas y permisivas, por lo que este criterio es aplicable cuando dos normas son incompatibles en cuanto a su forma, lo que sucede en la especie, puesto que estamos en presencia de una norma imperativa y una norma permisiva, y de acuerdo a este Criterio de la Forma de la Norma, la norma que debe prevalecer es la permisiva⁷². Esto quiere decir, que la norma que debe prevalecer es la que le otorga facultades a los sujetos y no la que les impone obligaciones: por lo que en el caso en estudio debería de prevalecer el beneficio otorgado por la Ley Concursal, y desaparecer la imposición tributaria de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

⁷² Ídem. Pp. 196-197

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

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

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

5.3. ANÁLISIS JURÍDICO.

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

anual por inflación, el cual constituye un ingreso ficto que aparece como consecuencia de la inflación.

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

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

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

Así mismo, es pertinente reproducir el argumento expresado por Augusto Fernández Sagardi, quien manifiesta que la ganancia inflacionaria “es un ingreso ficto, irreal, que no genera capacidad de pago”⁷³

Lo anterior sirve para reforzar nuestro argumento acerca de que el ajuste anual por inflación es un ingreso, ficto, irreal, incierto, que no grava la manifestación de riqueza. En este sentido, y, como se ha dicho, este ingreso acumulable se vuelve mas evidente para los contribuyentes sujetos al estado legal de concursos mercantil, puesto que, r un lado la Ley de Concursos Mercantiles les otorga el beneficio de dejar pagar temporalmente a la totalidad de sus acreedores, mediante un convenio, y por otra parte debido a esto, se cae en el hecho imponible del ajuste Anual por Inflación, el cual es un ingreso ficto, que vulnera la capacidad contributiva de los sujetos pasivos al no haber una adecuada valoración de su riqueza, lo que a su vez violenta el principio de proporcionalidad tributaria, que al ser un principio constitucional, traduce dicho ingreso ficto en inconstitucional. Por lo que, es aberrante, irónico, que una empresa en concurso mercantil tenga que soportar dicho gravamen, cuando precisamente esta obteniendo un beneficio derivado del concurso, en virtud de su imposibilidad económica de cumplir con sus obligaciones liquidas y exigibles, esto se traduce en que dicho contribuyente no obtiene una verdadera renta, por lo que esta en presencia de un ingreso ficto, que en consecuencia es violatorio de la capacidad contributiva del comerciante y, como dijimos, este tipo de ingresos fictos, deben ser eliminados de nuestros sistemas tributario.

Con relación a los ingresos fictos, se tuvo el mismo problema con el artículo 78-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta referente al ingreso en servicios, lo cual fue resultado por la Suprema corte de justicia en el sentido de declararlo violatorio del principio de proporcionalidad al gravar un ingreso ficto. Lo anterior sirve por analogía al caso que nos ocupa; Dicho precepto trasgrede el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Federal, en razón de que describe como hecho imponible del tributo la recepción por el contribuyente de un servicio de

⁷³ Augusto Fernández Sagardi, “Breves reflexiones para una Reforma del ISR”, Revista El Mercado de Valores, año LIX. México, 1999. p. 27

financiamiento al que incorrectamente conceptualizamos como ingreso, cuando en realidad no constituye la incorporación de una renta real y disponible para el sujeto pasivo, resultando ficto ya que no modifica su patrimonio, no tiene existencia verdadera y objetiva para el contribuyente y, por consiguiente, no es indicativo de capacidad contributiva; este criterio lo podemos consultar mas a detalle al final en el anexo a este capítulo.

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

5.3.1 Reforma a la ley del impuesto sobre la renta.

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

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

Derivado de lo anterior, al señalar con claridad el objeto de la LISR, desaparecen ingresos que no revelan capacidad contributiva. Así mismo, debe desaparecer la mención de ingresos de cualquier otro tipo, consignada en el artículo 17 de la referida ley, que, como recordamos, es violatorio del principio de legalidad tributaria señalado en el artículo 31

fracción IV constitucional, para que así no tuviesen justificación ingresos tales como el ajuste anual por inflación, el que a su vez viola el principio de capacidad contributiva de los sujetos pasivos y por ende, el principio de proporcionalidad tributaria.

5.3.2 Medios de impugnación.

Otra posible solución, como medio para solucionar la injusticia es buscar la declaración de inconstitucionalidad de ajuste anual por inflación, para esto existen dos caminos, el primero es el juicio de amparo contra la norma regulatoria del ajuste anual por inflación, es decir buscar que se declare vía amparo, la inconstitucionalidad de la normas regulatorias de dicho ingreso.

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

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

5.4 ANEXO CAPITULO V, CRITERIO JURISPRUDENCIAL

5.4.1 Renta el articulo 78-a de la ley del impuesto relativo, viola el principio de proporcionalidad tributaria al gravar un ingreso ficto.

Dicho precepto al establecer. “Para los efectos de este capítulo los ingresos en servicios por prestamos obtenidos por lo trabajadores con motivo de la prestación de un servicio personal subordinado, se determinaran aplicando al importe de dichos prestamos una tasa equivalente a la diferencia entre la tasa pactada y la tasa que se establezca anualmente en la Ley de Ingresos de la Federación. Los ingresos a que se refiere este articulo se consideran obtenidos mensualmente y se determinarán aplicando al total del préstamo, disminuido con la parte que del mismo se haya reembolsado, la tasa que resulte conforme al párrafo anterior en la parte que corresponda al mes de que se trate”, transgrede el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 1 fracción IV, de la Constitución Federal, en razón de que describe como hecho imponible del tributo la recepción por el contribuyente de un servicio de financiamiento al que incorrectamente conceptúa como ingreso, cuando en realidad no constituye la incorporación de una renta real y disponible para el sujeto pasivo, resultando ficticio ya que no modifica su patrimonio, no tiene existencia verdadera y objetiva para el contribuyente y, por consiguiente, no es indicativo de capacidad contributiva

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

6. CONCLUSIONES

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

2. Los conceptos de renta e ingreso no son sinónimos puesto que ingreso es todo aquello que entra al patrimonio de una persona, mientras que la renta son aquellos ingresos que se traducen en un incremento positivo en dicho patrimonio, por lo que, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, debe ser reformada a fin

de señalar su objeto de gravamen, entendiendo que es la renta, para que de esa forma graven los ingresos reales y no se de cabida a los ingresos fictos e irreales.

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

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

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

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

7. El ajuste anual por inflación es un ingreso acumulable en términos de los artículos 17, 20 y 46 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Esta figura es la

misma que antes era conocida como Ganancia Inflacionaria, puesto que conservan la misma definición y la misma naturaleza, solo con cambios significativos en el cálculo de la misma.

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

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

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

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

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

13. El primer efecto del concurso mercantil es que, de conformidad con el artículo 88 fracción I de la Ley de Concursos Mercantiles, al momento de la declaración de concurso, se tienen por vencidas anticipadamente las deudas del comerciante, con lo cual se cae en el hecho imponible del juste anual por inflación, toda vez que dichas deudas se toman para el cálculo del saldo promedio anual de las deudas, que al ser mayor que el saldo promedio anual de los créditos, se traduce en un ingreso acumulable.

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

15. Doctrinariamente, la solución para la antinomia en especie, se hace de acuerdo al criterio de la Forma de la Norma el cual considera que al ser una contradicción entre una norma imperativa, que es la ley fiscal, y una norma permisiva, como es la ley concursal, entonces la que debe prevalecer es la norma concursal.

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

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

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

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

Alvarado Esquivel Miguel. “El concepto de ingresos en la LISR: Análisis Exclusivamente constitucional”, Nuevo Consultorio fiscal: México, 1999.

Armienta Calderón Gustavo. “Nuevo Consultorio Fiscal: México, 1999.

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

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

Calderón Daniel Mario. "Algunas Consideraciones respecto al concepto de ingresos y su acumulación para efectos del Impuesto Sobre la Renta" Instituto Mexicano de Contadores Públicos: México, 1999.

Calvo Nicolau Enrique. "Tratamiento del Impuesto Sobre la Renta". Tomo I. Editorial Themis: México, 1999.

Calvo Nicolau Enrique. "Tratamiento del Impuesto Sobre la Renta". Tomo II-A. Editorial Themis: México, 1999.

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

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

Código de Comercio. Editorial Porrúa: México, 2002.

Código Fiscal de Federación. Editorial Fiscales ISEF: México, 2003.

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

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

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

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

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

De la Garza Sergio F. “Evolución de los Conceptos de Renta y de Ganancias de Capital en la doctrina y en la Legislación Mexicana durante el periodo de 1921-1980”. Tribunal Fiscal de la Federación: México.

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

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

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

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

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

Instituto de investigaciones Jurídicas. “Diccionario Mexicano”. Editorial Porrúa, UNAM: México, 1995.

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

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

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

Ley de Concursos Mercantiles, 2000.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

PAGINAS WEB

<http://www.impuestum.com>

<http://www.scjn.gob.mx>