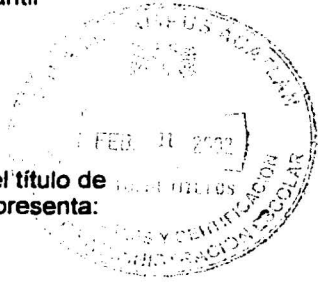


UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES

A C A T L Á N

“La ganancia inflacionaria de las empresas
en concurso mercantil”



Tesis que para obtener el título de
Licenciado en Derecho presenta:

YANNELY SEVERIANO MANCIO

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

Asesora: Lic. María Eugenia Perado García Villalobos.



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

ADDENDA

Con fecha 12 de febrero de 2001 se registró el tema materia de la presente tesis ante la Jefatura del programa de Derecho de la Escuela Nacional de Estudios Profesionales Acatlán y demás autoridades correspondientes; y con fecha 3 de octubre de 2001, se notificó a las mismas, la terminación de este trabajo. Posteriormente la Directora de esa Escuela designó mediante oficio que recibí hasta el día 19 de noviembre de 2001 a los cinco sinodales que conforman el jurado para mi examen profesional.

Inmediatamente se procedió a entregar a cada uno de los sinodales designados por la Directora de la escuela mencionada el trabajo escrito, el cual se sirvieron revisar y finalmente los cinco sinodales tuvieron a bien conceder su voto aprobatorio conforme a la propuesta que les fue entregada.

Ahora bien, nos parece pertinente aclarar que con fecha 1 de enero de 2002, fue abrogada la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 30 de diciembre de 1980, ordenamiento del cual surge la figura jurídica que es materia de estudio en la presente tesis, pero que subsiste con todas sus características en las disposiciones de la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, sólo que se le ha asignado un nuevo nombre. Anteriormente se denominó ganancia inflacionaria y se regulaba en el artículo 7-B fracción II de la ley anterior, actualmente se llama ajuste inflacionario y se reglamenta en el artículo 46 del ordenamiento en vigencia .

Se aclara que en las nuevas disposiciones legales, subsiste la violación al principio de proporcionalidad y equidad que se analizó esta tesis, en virtud de que la intención del legislador continúa siendo la misma: que la empresa afectada por un proceso de concurso mercantil, pague impuesto sobre la renta por concepto de

ajuste inflacionario. Esto quiere decir que continúa inspirando al legislador la teoría económica que afirma que una persona con deudas en tiempos de inflación, obtiene un beneficio económico que tiene lugar al pago de su deuda, ya que las unidades monetarias que entregan a su acreedor tienen un poder adquisitivo menor que el que tenían cuando la contrajeron, motivo por el cual se considera que han obtenido un ingreso.

Como el concepto jurídico de ingreso nos dice que se trata de la ganancia que entra en poder de uno ya sea en bienes o en efectivo y en el caso que nos ocupa no se incorpora al patrimonio del contribuyente ni bienes ni efectivo, se afirma que estamos en presencia de un ingreso virtual que ante las autoridades fiscales hace que la capacidad contributiva se vea aumentada y que por esta situación se deba pagar un impuesto. De esta manera en las nuevas disposiciones se configura una vez más la violación al principio de proporcionalidad y equidad.

Se señala también que el cálculo del nuevo ajuste inflacionario, es distinto al de la ganancia inflacionaria. En la ley anterior se establecía que la ganancia inflacionaria se debía determinar de forma mensual, y que dicha operación se realizaría tomando en cuenta los intereses devengados por las deudas. En las nuevas disposiciones el cálculo se realizará en forma anual, pero ahora se tomarán en cuenta únicamente los saldos de dichas deudas.

Por último se reitera, que la reforma del 1 de enero de 2002 no altera el planteamiento jurídico de esta tesis y que subsiste completamente en la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta.

DEDICATORIAS

Dedico este trabajo a mi hija y a mi esposo.
quienes con su infinito amor, me alientan
a llevar a cabo todos mis proyectos.

También dedico este trabajo a mi mamá
quien con su amor, apoyo y buen ejemplo
me ha enseñado que sí es posible
lograr todos los objetivos que me proponga.

AGRADECIMIENTOS

Agradezco a mi familia, quien ha contribuido
de todas las maneras posibles, para
llevar a cabo este trabajo.

Agradezco a mi asesora Lic. Peredo,
que me haya apoyado en la realización de este trabajo
ya que sin su apoyo y paciencia, no me hubiera
sido posible concluirlo.

Agradezco a todos mis profesores de la escuela,
ya que en sus clases diarias me transmitieron
el amor por esta carrera.

ÍNDICE

PÁGS.

Introducción.

CAPÍTULO I. LAS FINANZAS PÚBLICAS.

1.1	La importancia de las finanzas públicas.	1
1.2	El concepto de la actividad financiera del Estado.	9
1.3	El poder tributario del Estado.	12
	1.3.1 La potestad y la competencia tributarias del Estado.	12
	1.3.2 Los límites al poder tributario del Estado.	15
1.4	Los ingresos del Estado.	23
	1.4.1 Concepto y clasificación de los ingresos estatales.	23
	1.4.2 Los ingresos en el Código Fiscal de la Federación.	25
	1.4.3 Concepto de impuesto.	29
	1.4.4 Los principios rectores de los impuestos.	35

CAPÍTULO II. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

2.1	Evolución histórica del impuesto sobre la renta.	39
2.2	Concepto del impuesto sobre la renta.	50
2.3	Caracteres del impuesto sobre la renta en México.	53
2.4	La regulación del impuesto sobre la renta en México.	55
	2.4.1 La reforma de 1987 que incorporó en la base gravable el efecto que la inflación produce en las operaciones del contribuyente.	59
	2.4.2 Concepto de ganancia inflacionaria.	62
	2.4.3 La determinación de los intereses y de la ganancia inflacionaria que se establece en el artículo 7-B de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.	64

CAPÍTULO III. LAS SOCIEDADES MERCANTILES.

3.1	Características de las sociedades mercantiles.	66
3.2	Las sociedades mercantiles y el crédito.	74
3.3	El papel de las sociedades mercantiles en la economía.	79

CAPÍTULO IV. LA QUIEBRA.

4.1	Conceptos de crédito y de insolvencia.	82
-----	--	----

4.2	Reseña histórica de la insolvencia en Europa.	85
4.2.1	En el Derecho Romano.	86
4.2.2	En el Derecho Medieval.	88
4.2.3	En el Derecho Moderno.	89
4.2.4	En el Derecho Contemporáneo.	90
4.3	Reseña histórica de la insolvencia en México.	91
4.3.1	En la Etapa Prehispánica y Colonial.	91
4.3.2	En la Etapa Independiente.	94
4.3.3	En la Etapa Posrevolucionaria.	94
4.4	Regulación del concurso mercantil.	95
4.4.1	Los principios y presupuestos del concurso mercantil	95
4.4.2	Los efectos jurídicos del concurso mercantil	100

CAPÍTULO V. LA GANANCIA INFLACIONARIA DE LAS EMPRESAS EN CONCURSO MERCANTIL.

5.1	Problemática general de las empresas en concurso mercantil.	104
5.2	El pago del impuesto sobre la renta de las empresas en concurso mercantil.	108
5.3	Violación que al principio de proporcionalidad y equidad causa el pago del impuesto sobre la renta de las empresas en concurso mercantil.	111
5.4	Propuesta de solución al problema planteado.	116

CONCLUSIONES. 122

BIBLIOGRAFÍA. 121

LEGISLACIÓN 124

INTRODUCCIÓN

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos con sus múltiples reformas, ha configurado la base jurídica sobre la que descansa la organización y actividad del Estado Mexicano cuya labor debe orientarse a lograr el desarrollo y bienestar de toda su población. Como este objetivo justifica la creación del ente estatal, son las disposiciones de la propia Constitución las que regulan las formas de su actividad, las tareas que debe llevar a cabo para conseguir tal fin y las facultades que se le otorgan para realizarlas.

Así pues, le corresponde al poder público mexicano la instrumentación de los mecanismos necesarios para satisfacer las necesidades públicas, que son las que comparte la sociedad y cuya satisfacción beneficia a todos sus miembros. Para estar en posibilidad de cumplir con todas sus responsabilidades, nuestra Carta Magna le otorga al fisco la facultad de allegarse de los ingresos necesarios para poder cumplirlas.

Entre las percepciones del Estado Mexicano se incluyen los impuestos, que son los ingresos que de forma coactiva el fisco obtiene de los gobernados con fundamento en una ley para cubrir los gastos públicos.

Es una condición de validez de los impuestos que se establezcan de conformidad con los principios de proporcionalidad y equidad consagrados en el artículo 31 fracción IV constitucional. En virtud del principio de proporcionalidad se exige que los impuestos se ajusten a la capacidad contributiva de los gobernados, es decir, que el tributo que se deba pagar no resulte desproporcionado con la riqueza del sujeto pasivo y también que la comparación de dicha capacidad contributiva sea entre sujetos pertenecientes a una misma categoría jurídica o económica. El principio de equidad significa que debe tratarse en forma igual a todos los obligados

por el impuesto en lo que se refiere a las hipótesis de causación, deducciones, plazos y formas de pago y acumulación de ingresos, debiendo variar sólo en lo que se refiere a las tarifas tributarias que se aplican de conformidad con la capacidad económica de los gobernados para respetar el principio de proporcionalidad que comentamos. Cabe mencionar que es necesario, además, que el ordenamiento impositivo determine con claridad a los sujetos del impuesto, toda vez que esta circunstancia permite apreciar si el mencionado ordenamiento otorga a éstos trato igual o no.

El cabal cumplimiento de estos principios conduce a la justicia tributaria, en la que se consideran las circunstancias económicas del sujeto pasivo en forma individual para efectos de pago; por otra parte, el razonable monto de los gravámenes permite a los particulares cumplir, sin que signifique un perjuicio, sus obligaciones fiscales ya que el pago de éstas no los priva de sus ganancias por sus labores ni limita los recursos que destina a su actividad.

Es obligación del Estado Mexicano vigilar que todos los tributos que nazcan a la vida jurídica se adecuen a la capacidad contributiva de los gobernados con la finalidad de que no sean un obstáculo en el ejercicio de sus actividades; de ser así, los contribuyentes podrían abandonar los sectores económicos en los que tuvieran que pagar impuestos excesivos y esta situación perjudicaría el desarrollo nacional.

Es conveniente precisar que esta obligación estatal debe acentuarse en períodos de crisis económica, como el que actualmente atraviesa nuestro país, ya que si bien es cierto que el gobierno necesita recursos para desarrollar sus actividades, también lo es que los bienes y negocios de los particulares se ven disminuidos económicamente por las adversas circunstancias, y en consecuencia, su capacidad contributiva también se reduce.

A partir de que surgen las primeras sociedades humanas, se hace necesario que sus miembros ejerzan una actividad determinada para subsistir, y es así que se

desarrollan la agricultura y la ganadería; florecen las artesanías. mejora el conocimiento de las ciencias y se practica el comercio, entre otras labores.

El ejercicio del comercio, es decir el tráfico de mercancías, la elaboración de productos y la prestación de servicios es de suma importancia en el desarrollo de los países y constituye una de las principales actividades económicas. toda vez que las empresas ponen en circulación bienes, servicios y el dinero de las personas que los adquieren. Además, por sus labores continuas necesitan capital para desarrollarlas, por lo que en muchas ocasiones tienen que recurrir al crédito para obtenerlo y al pagar los intereses respectivos, producen ingresos para quienes otorgaron el préstamo.

Cuando un comerciante aplica con inteligencia sus recursos y coloca con éxito sus productos y servicios en el mercado, obtiene ganancias suficientes para gozar de cierto bienestar económico y al mismo tiempo está en condiciones de continuar con su actividad; pero en ocasiones por causas fortuitas o mala administración la empresa se vuelve incapaz de cumplir con las obligaciones a su cargo es decir, deviene en insolvencia.

Esta situación afecta no sólo al comerciante y a sus acreedores, sino que también perjudica el proceso de circulación de mercancías y la estabilidad laboral de los trabajadores a su servicio. Por esto las consecuencias que derivan de la falta de pago de las obligaciones de una empresa no son aisladas sino que repercuten en varios sectores, esa es la razón por la que se ha considerado de interés público su debida reglamentación.

A lo largo de la historia mundial se han puesto en práctica diversos métodos y procedimientos jurídicos para evitar la crisis en los establecimientos mercantiles y para regular el incumplimiento de las empresas. El 12 de mayo de 2000 se expidió una nueva ley que regula la insolvencia empresarial: la Ley de Concursos Mercantiles que abrogó la Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos que fue

publicada el 20 de abril de 1943; todo lo anterior en un intento de proteger los intereses de acreedores y comerciantes y de que las empresas mercantiles cumplan con sus obligaciones y continúen en operación.

La nueva ley divide al concurso mercantil en dos etapas: la de conciliación, en la que se pretende que los acreedores y el comerciante en crisis lleguen a un convenio, mediante el cual sean satisfechas todas y cada una de las deudas de la empresa. La segunda etapa, la de la quiebra, tiene como finalidad la venta de la empresa, de sus unidades productivas y de sus bienes, a fin de cubrir todas sus deudas, por lo que se puede afirmar que la quiebra es la irreversible solución al problema de la insolvencia.

Los principios fundamentales que orientan esta ley son el interés público, la organización colectiva de los acreedores, la igualdad de trato a los acreedores, la singularidad del patrimonio de la empresa y la generalidad del proceso del concurso mercantil. Los mencionados principios regían la anterior Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos, pero continúan vigentes en los mandamientos de la nueva legislación del concurso mercantil.

Entre otros efectos, a partir de la sentencia en la que se declare el concurso mercantil, las deudas insolutas dejan de devengar intereses y su monto, en el que se deberán considerar tanto el capital como los accesorios financieros, será convertido a Unidades de Inversión conocidas como UDIS. Este efecto es uno de los beneficios que se les proporciona a las empresas insolventes, ya que permite a los negocios que celebran un convenio en la etapa conciliatoria del concurso mercantil cubrir sus adeudos y, en el mejor de los casos poder continuar con el funcionamiento del establecimiento mercantil.

Por otra parte, habíamos mencionado que para cumplir con sus obligaciones y actividades es necesario que el Estado cuente con los ingresos suficientes para solventar el gasto público y entre las percepciones a su favor están los impuestos.

Uno de los impuestos vigentes en México es el impuesto sobre la renta, que es el gravamen sobre los ingresos percibidos de fuentes de riqueza ubicadas en el territorio nacional, entre otros supuestos.

En 1987 se modificó la Ley del Impuesto Sobre la Renta para establecer preceptos nuevos relacionados con la forma de calcular la cantidad neta sobre la que se causa este impuesto, es decir la base gravable. Estas reformas consistieron básicamente en incorporar a esta base el efecto que produce la inflación en los actos económicos del particular. Es así como surgen los conceptos de ganancia y pérdida inflacionarias.

Esta ley dispone en su texto vigente que el contribuyente debe acumular todos sus ingresos para efectos de pago del impuesto y entre esos ingresos acumulables se encuentra la ganancia inflacionaria, la que debe calcularse de conformidad con el procedimiento contenido en el artículo 7-B de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. En la última parte de la fracción II del citado artículo, se menciona que cuando las deudas no generen intereses a cargo, el componente inflacionario de dichas deudas será la ganancia inflacionaria acumulable. El componente inflacionario es un procedimiento matemático contable que aplicado a las deudas a cargo da como resultado la ganancia inflacionaria, que según la ley es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución de sus adeudos, ingreso que como señalamos debe acumularse a las demás deudas para efectos de pago del impuesto sobre la renta.

Del análisis a los razonamientos anteriores, podemos obtener las siguientes conclusiones: dado que el párrafo segundo de la fracción II del artículo 7-B no especifica las condiciones particulares de los obligados, es posible concluir que pueden colocarse en esta hipótesis tanto empresas insolventes como empresas solventes, por lo que al obligar por igual al pago de este tributo a personas con diferente capacidad contributiva, se viola el principio de proporcionalidad contenido en el artículo 31 fracción IV constitucional, así como también el principio de equidad

contenido en el mismo precepto, en virtud de que el artículo 7-B invocado no especifica con claridad quiénes causan este impuesto, por lo que se da un tratamiento fiscal igualitario a personas con condiciones desiguales: todo esto tiene como consecuencia un daño a los negocios en bancarota ya que sus recursos económicos son notablemente inferiores a los de las empresas que no lo están.

Por lo tanto, el objetivo de la presente tesis es demostrar que la obligación de pago de la ganancia inflacionaria de las empresas en concurso mercantil por mandato del artículo 7-B de la Ley del Impuesto Sobre la Renta es violatoria de los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad.

Para lograr este objetivo, en el primer capítulo de esta tesis expondremos el sustento jurídico del poder tributario del Estado Mexicano, la forma en que desarrolla su actividad financiera, y los límites que en el desempeño de la misma le señala nuestra Carta Magna. Es preciso además, indicar el tipo de ingresos que el fisco obtiene de los contribuyentes, para por último resaltar la importancia que para el presente trabajo tiene el impuesto y los principios que lo rigen.

En el segundo capítulo detallaremos en primer lugar, la evolución histórica del impuesto sobre la renta, el concepto actual del mismo y las características que tal tributo tiene en nuestro país. Al final nos ocuparemos de exponer la importante reforma que en 1987 sufrió la ley de la materia, incluyendo el análisis de conceptos básicos tales como la ganancia inflacionaria.

En el tercer capítulo analizaremos los aspectos generales de las sociedades mercantiles, el papel que el crédito desempeña en sus actividades cotidianas, así como la trascendencia de las mismas en la vida económica nacional.

En la cuarta parte se estudiará el crédito y la insolvencia, así como la reseña histórica de la quiebra tanto el Derecho Europeo como en el mexicano, con la finalidad de obtener una visión general de los procedimientos jurídicos que se han

desarrollado al respecto de este problema. Asimismo, se expone la forma en que se tutela a las empresas mexicanas a través de la nueva Ley de Concursos Mercantiles y el modo en que se desarrollan los procesos jurídicos relativos al proceso del concurso mercantil.

En el último capítulo se demostrará que la problemática económica de las empresas en concurso mercantil y el pago que deben hacer de la ganancia inflacionaria, por mandato del artículo 7-B de la Ley del Impuesto Sobre la Renta viola los principios de proporcionalidad y equidad establecidos en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y se propondrá una solución al problema.

CAPÍTULO I.- LAS FINANZAS PÚBLICAS.

1.1 La importancia de las finanzas públicas.

Para estar en posibilidad de comprender mejor el desempeño de cualquier actividad, es necesario referirse en primer término al sujeto que la lleva a cabo; por tanto, antes de examinar la actividad financiera pública, nos vamos a referir al ente que la realiza y que es el Estado.

Según la teoría de Aristóteles, es inherente al ser humano la necesidad de asociación, en virtud de la cual los hombres forman grupos de convivencia social. Los hombres primitivos, al percibir su notoria debilidad frente a las fuerzas naturales y ante el gran número de necesidades que debían satisfacer para sobrevivir, se dieron cuenta de que era más fácil hacerles frente y obtenían mayores beneficios si unían sus esfuerzos a los de otros individuos. De esta manera encuentran el medio más seguro de conservación y superación, que es el de asociarse con sus semejantes.

Surgen así grupos sociales y conforme se vuelven más numerosos se hace más evidente la necesidad de estructurar y organizar al conjunto, por lo que sus miembros se dan a sí mismos normas de conducta, y al perfeccionarlas y darles determinados fines, se concretiza poco a poco el ente estatal.

El Estado, según Serra Rojas es *...un orden de convivencia de la sociedad políticamente organizada en un ente público superior, soberano y coactivo. Se integra con una población - elemento humano, o grupo social sedentario permanente y unificado - asentada sobre un territorio determinado provisto de un poder público, que*

se caracteriza por ser soberano y se justifica por los fines sociales que tiene a su cargo.¹

Por su parte, Miguel Acosta Romero considera que el Estado es la organización política soberana de una sociedad humana establecida en un territorio determinado bajo un régimen jurídico, con independencia y autodeterminación con órganos de gobierno y de administración que persiguen determinados fines mediante actividades concretas.²

Asimismo, Porrúa Pérez opina que: *El Estado es una sociedad humana, establecida en el territorio que le corresponde, estructurada y regida por un orden jurídico, creado, aplicado y sancionado por un poder soberano para obtener el bien público temporal.*³

A partir de las opiniones anteriores, podemos concluir que el Estado es una sociedad humana asentada definitivamente en un territorio determinado, organizada bajo un orden jurídico que es soberano, y que tiene finalidades concretas.

Como acabamos de apuntar, constituido un Estado como tal, adopta determinados fines, y la importancia de los mismos se hace evidente cuando comprendemos que son ellos los que orientan la totalidad de la actividad estatal. Lo anterior es así, ya que una vez que el mencionado ente delimita las finalidades que pretende lograr, sus órganos deben instrumentar los medios necesarios para conseguirlos, ya sea mediante la realización de ciertas tareas, la adopción de determinadas formas de actuación, la delimitación de atribuciones o políticas de actuación.

Según algunos doctrinarios, los fines del Estado son la justicia, la seguridad

¹ Andrés Serra Rojas. *Teoría del Estado*. Porrúa. 11ª Edición. México. 1990. Pág. 167.

² Miguel Acosta Romero. *Teoría General del Derecho Administrativo*. Porrúa. 8ª Edición. México. 1988. Pág. 60.

³ Francisco Porrúa Pérez. *Teoría del Estado*. Porrúa. 9ª Edición. México. 1976. Pág. 2.

pública y el bien común.

En cuanto al concepto de justicia, Preciado Hernández la define como *el criterio ético que nos obliga a dar al prójimo lo que se le debe conforme a las exigencias ontológicas de su naturaleza, en orden a su subsistencia y perfeccionamiento individual y social.*⁴

A juicio del autor que acabamos de mencionar, la justicia tiene dos aspectos, el primero de ellos individualiza a los miembros de la población estatal reconociendo los derechos y obligaciones de cada uno de ellos; por otro lado tenemos la justicia social, que se traduce en la concordia de las relaciones entre los individuos que conforman el Estado es decir, la coordinación de sus actividades para lograr el orden social.

A fin de explicar la seguridad pública como fin estatal, se mencionará que para alcanzarla en su totalidad el Estado debe cubrir sus dos aspectos, seguridad pública interior, es decir dentro del territorio que le corresponde, y seguridad pública exterior haciendo respetar el orden jurídico nacional ante Estados y autoridades extranjeras.

Nuestra Suprema Corte de Justicia ha mencionado en tesis jurisprudenciales que mediante la consecución de la seguridad pública se pretende prevenir, remediar y eliminar, o al menos disminuir significativamente, situaciones de violencia que como hechos notorios se ejercen en contra de las personas en su vida, libertad, posesiones, propiedades y derechos.

Por lo que se refiere al bien común, es de mencionarse que el término bien se identifica de manera general con la idea de bienestar de la naturaleza humana, y si por común se entiende aquello que es general, entonces podemos concluir que el bien común es la satisfacción general de necesidades colectivas, y que así como este contexto aprovecha a todos los miembros de la colectividad, también precisa el

⁴ Rafael Preciado Hernández. *Lecciones de Filosofía del Derecho*. Jus. 8ª Edición. México. 1976. Pág. 217.

esfuerzo de todos ellos para conseguirlo.

El bien común es la meta ideal a la que deben tender tanto el Estado como sus miembros y consiste en propiciar las condiciones adecuadas para que quienes lo conforman estén en la mejor oportunidad de lograr la satisfacción de sus necesidades materiales y espirituales; de igual forma el ente estatal debe ayudar a la conservación y perfeccionamiento de las potencialidades de los individuos que lo conforman. Al respecto, el maestro García Máynez menciona que *El bien común se alcanza cuando todos los miembros de una sociedad disponen de los medios indispensables para la satisfacción de sus necesidades materiales y espirituales, lo mismo que para el desarrollo y perfeccionamiento de sus aptitudes.*⁵

Por otra parte, el maestro Sayagués Laso manifiesta que los cometidos del Estado son las tareas que debe llevar a cabo. Los cometidos fundamentales estatales son la regulación de la actividad privada, los de carácter esencial, la prestación de los servicios públicos, los servicios sociales, la actuación en el campo de la actividad de los particulares y la impartición de justicia.⁶

La regulación de la actividad privada - y la pública también -, la efectúa el ente estatal a través de la función legislativa mediante la emisión de normas jurídicas. El cometido que se refiere a la impartición de justicia la lleva a cabo el Estado mediante la función jurisdiccional. Los cometidos esenciales a los que se refiere el maestro Sayagués Laso, son las actividades que el Estado debe realizar para subsistir como tal y que en consecuencia, no pueden realizarlas los particulares, tal es el caso de la defensa nacional y la policía. La prestación de los servicios públicos es la tarea que realiza el Estado para satisfacer las necesidades de la población en una forma uniforme, regular y continua, por ejemplo los servicios de luz y el agua. Los servicios

⁵ Eduardo García Máynez. *Filosofía del Derecho*. Porrúa, 5ª Edición. México, 1986. Pág. 488.

⁶ Citado por Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez. *Elementos de Derecho Administrativo*. Porrúa, 2a. Edición. México, 1996. Pág. 35.

sociales son los que presta el Estado con el fin de mejorar las condiciones de las clases sociales más necesitadas. aquí mencionaremos la *previsión social* y la *asistencia pública*. Por último, los cometidos que se refieren a la actuación en el campo de la actividad de los particulares, son las actividades que el ente estatal realiza en razón de estrategias económicas. Por lo que se refiere a la realización de los cometidos esenciales, la prestación de los servicios públicos y sociales así como la actuación en el campo de la actividad de los particulares, el Estado los lleva a cabo a través de su función ejecutiva.

Las atribuciones o facultades del Estado implican la posibilidad de actuación que le otorgan las leyes en favor de sus *órganos* a fin de *delimitar con precisión el alcance de la actividad estatal*.

Las funciones estatales son la forma en la que actúa el Estado y ejerce sus atribuciones; toda su actividad se concentra en tres formas básicas: legislativa, ejecutiva y jurisdiccional. Mediante la función legislativa, el ente estatal emite las normas jurídicas que rigen a sus *órganos* y a los particulares; la función ejecutiva, es aquella por la cual se ejecutan las normas jurídicas, y se prestan los servicios públicos a los miembros de la sociedad. Por último, a través de la función jurisdiccional, el Estado resuelve los conflictos de intereses que surgen entre los particulares y entre éstos y el Estado.

Hasta aquí estudiamos a grandes rasgos el conjunto de tareas y actividades que el cuerpo estatal desarrolla para conseguir sus metas, y de esta manera apreciamos que tiene a su cargo objetivos de gran importancia; pues bien, para realizar todos ellos es necesario que el Estado cuente con los medios económicos suficientes para desarrollarlas adecuadamente, ya que en su desempeño le es necesario hacer uso de recursos económicos, materiales y humanos.

Los antecedentes de la necesidad de riqueza del Estado los podemos encontrar desde que empezó la vida social, pues con la vida en sociedad surgen necesidades

colectivas o bien, se agudizaron las necesidades individuales de los miembros de la sociedad. Ante la imposibilidad de los particulares para satisfacerlas, los órganos de gobierno tomaron la decisión de hacerlo, y fue entonces cuando se hizo inevitable obtener de los particulares recursos económicos.

Conforme evolucionaron las ideas referentes al Estado, a la actividad económica estatal ya no se consideró únicamente como el medio para asegurar la cobertura de los gastos públicos y los de administración, sino también como una forma de intervenir en la vida socio-política nacional, ya que las medidas financieras constituyen una forma de injerencia en la vida social, como se verá más adelante.

En virtud de lo anterior, nos permitiremos concluir que el ente estatal realiza actividades de naturaleza económica para obtener y gastar los fondos públicos, y de tal manera estar en aptitud de desarrollar eficientemente las tareas que se le asignan; a ese conjunto de actividades se le conoce como finanzas públicas.

La palabra finanzas proviene del vocablo latino *finer*, que significa terminar, pagar; por lo que debemos entender por la palabra finanzas el tema referente a los recursos económicos; y, cuando el sujeto que realiza la actividad económica es el Estado, nos referiremos a las finanzas públicas. Esta actividad influye de manera importante en diferentes aspectos de la vida estatal, tales como el económico, el político, el social y el jurídico.

La importancia económica de las finanzas públicas deviene del hecho de que las necesidades financieras estatales han aumentado considerablemente, principalmente porque el Estado contemporáneo tiene atribuciones que le exigen participar de manera constante en actividades sociales y de fomento, que repercuten en todos los aspectos de la vida nacional.

Consideramos que en el plano económico la actividad financiera del Estado persigue importantes objetivos, que son los siguientes:

a) Una óptima asignación de recursos. Las políticas y los criterios que adopte el Estado en cuanto al aprovechamiento de los recursos nacionales, deben fomentar la mejor administración de los mismos para obtener un amplio rendimiento, para estar en posibilidad de satisfacer las necesidades sociales imperantes; en el entendimiento de que el orientar indebidamente tales riquezas, traería como consecuencia su menoscabo dañando, en consecuencia, el tesoro nacional.

b) La distribución de los recursos. Durante su desempeño económico, el Estado debe adoptar las políticas a seguir, pero siempre procurando disminuir las diferencias existentes en la distribución de la riqueza, mediante la implementación de lineamientos que, por un lado supriman la concentración elevada de bienes en pocos individuos y por otro, que estimulen la formación de un patrimonio en quienes están desfavorecidos económicamente.

c) La estabilización y el crecimiento nacional. El ente estatal debe realizar las gestiones que sean necesarias para lograr estabilizar las fuerzas económicas que actúan en el sistema nacional, ya que esto traerá como consecuencia el beneficio económico de sus miembros. De igual manera debe propiciar el desarrollo general con la finalidad de obtener un crecimiento continuado de la economía nacional.

El manejo estatal en el aspecto económico de la actividad de las finanzas públicas es de tal importancia, que con una gestión óptima es posible nivelar los ciclos de depresión y provocar el desarrollo económico del sistema; o por el contrario, si las políticas y objetivos planteados por el Estado son equivocados, se puede ocasionar una recesión económica, frenar el crecimiento interno del país, o hacer que las diferencias entre las clases sociales se acentúen.

Ahora bien, es de afirmarse que la actividad financiera del Estado repercute enormemente en el aspecto político. Lo anterior es así en virtud de que son consideraciones de esa índole las que deben realizar antes de fijar los objetivos económicos nacionales a corto y largo plazos y escoger los medios que han de servir a

su consecución. Por otra parte, durante el período de discusión en el proceso legislativo, los órganos encargados de la creación de normas jurídicas, llevan a cabo juicios de naturaleza política a fin de apreciar si efectivamente las iniciativas de leyes que estudian están orientadas a fomentar de la mejor forma la actividad económica nacional. Los criterios orientadores deberán expresarse en la exposición de motivos de las leyes que se emitan, a manera de sustento jurídico-social de tales preceptos.

En efecto, los órganos encargados de la creación del Derecho hacen política financiera, cuando realizan las consideraciones de repercusión social previas a la sanción de normas. Se hacen valoraciones financieras cuando se fijan los objetivos económicos nacionales a corto y largo plazos y se escogen los medios que se han de valer para su consecución.

La relevancia social de las finanzas públicas en la actividad nacional se hace patente ya que el establecimiento del sistema tributario y de los gastos públicos, tiene serias consecuencias en todos los grupos sociales; lo anterior se afirma en virtud de que con el establecimiento de impuestos y demás políticas fiscales el Estado pretende satisfacer los ideales de determinadas clases y grupos políticos que actúan en la sociedad; de aquí que los órganos estatales deben preocuparse también del efecto social de la actuación económica que se implante.

La importancia jurídica de la actividad financiera del Estado puede apreciarse al explicar que toda actividad que pretenda efectuar el Estado, debe estar reconocida y autorizada en los ordenamientos legales vigentes; ya que se trata de dinero sustraído de los particulares, obtenido de la explotación del patrimonio público, o por la solicitud de préstamos otorgados por nacionales o extranjeros; pero en todos los casos mencionados se entiende que esa riqueza ha pasado a formar parte del tesoro nacional, y que se le destinó a satisfacer las necesidades colectivas. De tal forma, es necesario que se proteja mediante leyes, el interés general de que la gestión de los fondos públicos se realice con apego a las normas y de acuerdo a los lineamientos políticos, sociales y económicos aprobados con anterioridad.

En líneas anteriores se mencionó que el Estado debe trabajar para lograr importantes fines, y se explicó que *desarrolla innumerables actividades a efecto de dar satisfacción a las necesidades generales de la mejor manera posible. Para estar en posibilidad de conseguir lo anterior, el Estado necesita en primer lugar, recursos económicos para realizar las inversiones que considere necesarias, por ejemplo mediante la construcción de infraestructura, o la compra de maquinaria; de igual forma es preciso que se organice mediante la estructuración de órganos especializados para realizar determinadas funciones; asimismo, debe contar con personal -y en la mayor parte de los casos personal especializado- que le permita ejecutar sus atribuciones públicas; y por último, necesita contar con los medios técnicos que le faciliten el desempeño de sus actividades. Como puede apreciarse, dada la magnitud de labores que el ente estatal tiene a su cargo, se hace necesaria una suficiente cantidad de recursos económicos para sostener la fuerte erogación que implica para el Estado cumplir con sus tareas.*

Es así que el Estado se ve en la necesidad de buscar medios para obtener la riqueza que necesita en forma constante, por ello es necesario que efectúe una actividad económica de importantes magnitudes para que pueda procurarse los medios económicos que tan urgentemente necesita, y que se denomina actividad financiera del Estado.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

1.2 El concepto de la actividad financiera del Estado.

Al respecto de la actividad financiera del Estado, el maestro Jacinto Faya Viesca, menciona que *...es propio de esta actividad todo lo relativo a los ingresos públicos, ya sea que provengan de impuestos, productos, aprovechamientos, por el cobro de los servicios públicos o por la venta de bienes producidos por el Estado. También aquí podemos incluir los créditos obtenidos internamente y los obtenidos de otros países... En segundo término señalamos que la actividad financiera incluye además todo tipo de*

gasto que realiza el Estado siendo indistinto que sea una erogación para el sostenimiento de la Administración y de los servicios públicos, o una inversión física o financiera. ...es propio de la actividad financiera tanto la conservación de los bienes como los ingresos y los gastos.⁷

Joaquín B. Ortega menciona que esta actividad ...la desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines.⁸

Asimismo, Gregorio Sánchez León menciona que se trata de la actividad referente a la obtención, administración, inversión y erogación de los medios económicos que necesita el Estado y los entes públicos para el cumplimiento de sus funciones y de los servicios públicos que deben realizar....⁹

Es indudable que el ente estatal debe contar con recursos materiales suficientes para estar en posibilidad de satisfacer todas las necesidades que surgen en el desarrollo de sus tareas, y el ejercicio de la actividad financiera le permite allegarse de los medios económicos que necesita para realizar sus tareas. Es así que la actividad financiera estatal tiene una función instrumental, ya que por sí misma no tiende a satisfacer las necesidades generales, sino que es la premisa principal para que el ente estatal pueda desarrollar sus demás tareas.

El cuerpo estatal desempeña esta actividad en tres importantes momentos, que son:

a) La obtención de recursos. El Estado ha creado diferentes medios para poder hacerse de los bienes que necesita. De tal forma, tenemos que cuenta con ingresos de

⁷ Francisco Faya Viesca. *Finanzas Públicas*. Porrúa, 2ª Edición, México, 1986. México. Pág. 2.

⁸ Citado por Sergio Francisco De La Garza. *Derecho Financiero Mexicano*. Porrúa, 13a. Edición, México, 1994. Pág. 31.

⁹ Gregorio Sánchez León. *Derecho Fiscal*. Cárdenas, 6ª Edición, México 1983. Pág. 31.

tributarios, e ingresos no tributarios —dentro de éstos es conveniente distinguir los ingresos patrimoniales y los crediticios—.

Son ingresos tributarios los que establece el Estado en virtud del poder soberano que le permite obtener de manera unilateral recursos de los particulares; dentro de esta categoría se incluyen los impuestos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos, atendiendo a las características que a tales contribuciones les señala nuestro Código Fiscal de la Federación.

Por otro lado, tenemos los ingresos no tributarios, como los patrimoniales, que son los que recibe el Estado a manera de contraprestación por los servicios que presta, y que no corresponden a sus funciones de derecho público, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de sus bienes de dominio privado, y que nuestro Código Tributario denomina productos. También se incluyen los ingresos crediticios, que son las cantidades que obtiene el Estado en carácter de empréstito, ya sea que provengan de particulares nacionales, o bien de particulares o instituciones extranjeras. Tales ingresos tienen la particularidad de que constituyen la deuda pública.

b) La administración de fondos, es el segundo momento en el que se desarrolla la actividad financiera del Estado. Una vez recaudados los recursos, pasarán a formar parte del patrimonio nacional, y deben ser administrados en forma prudente y efectiva, tratando de obtener de ellos los máximos beneficios.

El patrimonio nacional comprende la suma de bienes en virtud de los cuales el cuerpo estatal realiza las actividades necesarias para lograr sus fines. Se integra por un aspecto positivo, sus bienes —ya sean muebles o inmuebles—, los derechos que su titularidad le causan, los ingresos que consigue de manera obligatoria y unilateral de los particulares, así como de los recursos que por vía de empréstitos obtiene; este patrimonio, se compone también por un aspecto negativo que se trata de sus adeudos y créditos a su cargo, es decir la deuda pública.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

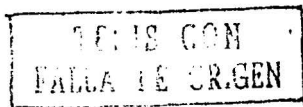
c) La erogación de los recursos, para satisfacer las necesidades generales, para la prestación de los servicios públicos y en general para desarrollar todas las actividades a su cargo. Los gastos públicos deben planearse en forma anual, y serán plasmados en un documento legal denominado Presupuesto de Egresos.

En este documento se asignan a cada órgano estatal las cantidades que puede erogar durante un ejercicio fiscal -un año-, y las actividades que se deben desarrollar. Tal asignación de partidas presupuestales debe hacerse en forma detallada y concreta para que pueda considerarse que se realiza una efectiva administración de los recursos públicos. Las cantidades que se asignan a cada órgano público son de suma importancia, ya que forman parte del patrimonio nacional, por ello debe verificarse que cada gasto que se realice corresponda efectivamente a la tarea a la que se destinó.

En resumen, la actividad financiera del Estado se desarrolla en tres etapas que son: la obtención de recursos, la administración de los mismos y su erogación.

A partir de lo anterior, podemos definir la actividad financiera del Estado como la actividad que desempeña el ente estatal, con el propósito de allegarse los medios económicos necesarios para lograr la satisfacción de las necesidades públicas y para el desarrollo de sus fines; esta actividad incluye también la equilibrada administración que de sus fondos debe hacer, así como su prudente erogación en el desempeño de las tareas a su cargo.

1.3 El poder tributario del Estado.



1.3.1 La potestad y la competencia tributarias del Estado.

Hemos mencionado que desde que el hombre se asocia para vivir en comunidad, las exigencias propias de la vida en sociedad se hacen más numerosas y complejas:

además, en el seno de la comunidad surgen necesidades nuevas que se denominan sociales, y que son aquellas que comparten todos los miembros del grupo y cuya satisfacción beneficia a todos ellos.

También se indicó que para lograr beneficios comunes es necesaria la colaboración de todos los integrantes de la sociedad en el esfuerzo por satisfacerlas. Para conseguir lo anterior, el Estado ha estructurado diversas formas para lograr que quienes participan de las ventajas que aporta la vida en comunidad, colaboren en la satisfacción de los gastos públicos, en la medida de su capacidad económica.

La potestad financiera otorga al Estado la facultad de actuar en el campo económico para allegarse los medios para satisfacer los gastos públicos, y se desarrolla en las fases siguientes: obtención, administración y erogación de recursos. La potestad financiera es el origen y al manifestarse en cada uno de esos pasos, surgen la potestad tributaria, la potestad administrativa y la potestad presupuestaria del Estado.

Ahora bien, dado que la autoridad sólo puede realizar lo que la ley le permite en forma expresa, es preciso que primero se dicten normas que regulen cada uno de los momentos aludidos, para poder llevar a cabo tales preceptos. Es así que la potestad tributaria se subdivide en: potestad tributaria en estricto sentido, que otorga la facultad de elaborar leyes para percibir ingresos, y en competencia tributaria, que le permite aplicar tales normas. La potestad administrativa se divide en potestad administrativa en estricto sentido, que consiste en que el Estado va a emitir preceptos relacionados con la administración de recursos, y competencia administrativa que se refiere a la ejecución de tales leyes. Y por último la potestad presupuestaria, que se divide en potestad presupuestaria en estricto sentido y que autoriza a sancionar normas relativas a la erogación de las cantidades resultantes de la administración, y en competencia presupuestaria que permite llevarlas a la práctica.

Analizada la potestad financiera del Estado, resultará más sencillo comprender el concepto y caracteres de la potestad tributaria estatal en amplio sentido. Al respecto,

Sáinz de Bujanda —quien también distingue entre la potestad financiera de la tributaria—, nos dice que *...el poder o soberanía tributaria se refiere a la facultad propia del Estado para crear tributos.*¹⁰

Según De la Garza, *...el Poder Tributario (es) la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas.*¹¹

Como corresponde al ente estatal efectuar la promoción y el desarrollo del bien general, precisa de una gran cantidad de recursos, la gran mayoría de los cuales proviene de los patrimonios particulares. Tal exacción de bienes tiene lugar mediante el establecimiento de determinadas contraprestaciones que los contribuyentes deben pagar en atención a cierto servicio o bien, a través del establecimiento de tributos —o impuestos—, términos que por sí mismos denotan la autoridad soberana de quien los crea.

El cuerpo estatal ejerce su poder tributario cuando, a través de sus órganos legislativos, elabora leyes que determinan las situaciones que al producirse en la realidad, crean en el particular la obligación de pagar algún impuesto.

El poder tributario puede ser originario o delegado. es originario cuando se recibe de la Constitución directamente y por tanto, no se recibió de ninguna entidad; en el caso de nuestro sistema tanto la Federación como los estados lo tienen en forma originaria. Es delegado cuando una entidad quien tiene el poder tributario originario lo traslada a otra.

Una vez elaborados los cuerpos legales que establecen las hipótesis legales que al realizarse provocarán la obligación de pago en los particulares, le corresponde a los órganos ejecutivos estatales llevar a la práctica tales normas, lo cual se consigue

¹⁰ Citado por Sergio Francisco de la Garza. Op. Cit. Pág. 207.

¹¹ *Ibidem*. Pág. 207.

mediante la determinación de que se han actualizado las hipótesis normativas, a través de la cuantificación del monto de los pagos, y al verificar que el importe de los pagos de los particulares se realizaron correctamente.

Esta facultad de poder recaudar los tributos se denomina competencia tributaria; en el caso concreto de nuestro país se atribuye al Poder Ejecutivo.

El fundamento constitucional de la potestad tributaria en estricto sentido, es decir la facultad de establecer tributos, se encuentra establecida en el artículo 73 fracciones VII y XXIX-A de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, cuando se permite al Congreso de la Unión el determinar las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, y al señalar una serie de rubros que limita a la Federación el establecimiento de impuestos; por su parte, la competencia tributaria encuentra su sustento legal en el artículo 89 fracción I de nuestra Carta Magna.

En nuestro sistema jurídico sólo la Federación y los estados tienen poder tributario; pero, en lo que se refiere a la competencia tributaria la tienen además, los municipios ya que pueden recaudar algunos impuestos que legislan las entidades a las que pertenecen.

1.3.2. Los límites al poder tributario del Estado.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

En el apartado anterior estudiamos que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, otorga a la Federación y a las entidades federativas, un poder tributario que los faculta para establecer mediante normas generales la obligación a cargo de los particulares de aportar parte de su riqueza al erario público, ya que para lograr la satisfacción de las necesidades generales es necesaria la participación de los miembros del ente estatal.

Ahora bien, tal facultad tributaria deben ejercerla la Federación y las entidades políticas, con estricto apego a las garantías individuales que se consagran a favor de

los particulares en la primera parte de la Constitución —denominada parte dogmática—. Tales derechos se crearon con la finalidad de limitar la actuación de los órganos del Estado en favor de los gobernados, y de tal forma hacer que las autoridades respeten los derechos fundamentales de cada individuo. Cabe aclarar que aun cuando la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes está consagrada en el artículo 31 constitucional, numeral que queda fuera del capítulo relativo a las garantías individuales, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido, mediante jurisprudencia, que este principio jurídico también constituye una garantía individual, ya que su lesión vulnera las disposiciones establecidas en los artículos 14 y 16 constitucionales.

Es así que el poder tributario no es absoluto, ya que en su ejercicio, el Estado y sus órganos están obligados a respetar a cada particular con quien se relacionen, esos derechos constitucionales que constituyen límites a tal potestad.

Según el maestro De la Garza, las limitaciones a que nos referimos son: la garantía o principio de legalidad, la garantía tributaria de proporcionalidad y equidad, y el destino de los gastos públicos, todas éstas consagradas en el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución: los principios de igualdad y prohibición de leyes privativas, establecidos en el artículo 13 constitucional; la prohibición de impuestos que limitan el libre ejercicio del derecho al trabajo y a ejercer actividades comerciales lícitas, que está plasmada en el artículo 5° de nuestra Carta Magna; la prohibición a la retroactividad, y la garantía de audiencia, derechos contenidos en el artículo 14 del mismo cuerpo legal; el derecho de petición establecido en el artículo 8° constitucional; la prohibición de la confiscación de bienes, garantía instituida en el numeral 22 de nuestro máximo ordenamiento legal; la autorización de pago de tributos especiales durante una guerra según lo dispone la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 26; la prohibición de exenciones de impuestos y libre competencia tal y como se menciona en el artículo 28 del mismo cuerpo normativo; y la prohibición de aduanas interiores y de restricciones a la libre circulación y tránsito de las mercancías, derecho contenido en el numeral 117 de nuestro Código Político.

Para efectos de la presente tesis, sólo nos abocaremos al estudio de los principios de *proporcionalidad* y *equidad*, en virtud de que sólo éstos tienen relación directa con el tema de que se trata.

La proporcionalidad y equidad en los impuestos.

Estos principios han sido considerados como una condición de validez constitucional de los tributos por el Poder Judicial federal; están establecidos en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, cuando se dispone que la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos se hará en la forma proporcional y equitativa según lo dispongan las leyes expedidas el efecto.

A fin de desentrañar el sentido jurídico del principio jurídico de proporcionalidad y equidad, mencionaremos en forma breve sus antecedentes históricos.

A juicio del exministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación José Rivera Pérez Campos, el precedente más remoto del principio constitucional de que se trata, lo encontramos en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa, que en su numeral 13 dispuso que era necesaria una contribución de todos los ciudadanos para el sostenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración; tal contribución debía ser repartida entre los particulares en razón de sus facultades.¹²

Algunos doctrinarios como Flores Zavala, opinan que los autores de la mencionada Declaración, tomaron como base para su enunciación los razonamientos proclamados por Adam Smith en su libro Estudio sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las Naciones, en el cual formula los cuatro principios que según su opinión debían regir a la tributación. Uno de los principios se refiere a la justicia de los

¹² José Rivera Pérez Campos. *Equidad y Proporcionalidad en los impuestos*, versión de la conferencia sustentada en el programa de preparación de los abogados del fisco; contenida en "Tribunal Fiscal de la Federación. 45 años al servicio de México". Tomo I, 1982, México. Pág. 473.

impuestos y afirma que cada miembro del Estado debe contribuir al sostenimiento del gobierno y a *cubrir los gastos públicos, en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades.*

Por otro lado, en el artículo 339 de la Constitución de Cádiz se estableció que las contribuciones debían repartirse entre todos los españoles en proporción de sus facultades, sin excepciones o privilegios. En el Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano del 10 de enero de 1822, se dispuso que los habitantes del imperio debían contribuir a cubrir los gastos oficiales en razón de sus proporciones.

En el texto de la Constitución de 1857, se dijo que es obligación de todo mexicano contribuir para los gastos públicos, tanto de la Federación como del Estado o municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Los antecedentes históricos a que nos hemos referido, hacen evidente que desde hace mucho tiempo ha prevalecido el interés en que el Estado establezca tributos justos, esto es, que se apliquen a todos sin excepción y que el monto se ajuste a la capacidad económica de cada sujeto obligado, que no excedan su posibilidad de pago y que no acaben con la fuente de la riqueza de donde se origina el impuesto.

A finales del siglo XIX, el entonces ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación Ignacio L. Vallarta, concluyó que *los impuestos exorbitantes, que son los que atentan contra el principio de proporcionalidad y equidad, sólo podían ser combatidos mediante la elección popular de representantes en el Congreso que legislaran impuestos con criterios justos.*

Es hasta el año de 1925, cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación cambia este criterio y reconoce que el Poder Judicial Federal sí tiene capacidad para revisar actos del Poder Legislativo cuando se trate de un impuesto exorbitante y ruinoso, ya que de no ser así se haría nugatoria la disposición contenida en el artículo

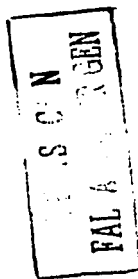
103 fracción I constitucional, que establece el amparo contra leyes que violan las garantías constitucionales. No obstante lo anterior, la Suprema Corte no aclara cuándo debemos entender que un impuesto es exorbitante y ruinoso, ni define los elementos que integran el principio de proporcionalidad y equidad.

Por lo que se refiere a la interpretación doctrinaria del principio de proporcionalidad y equidad, podemos mencionar que hay opiniones encontradas entre los tratadistas; algunos opinan que se trata de términos redundantes, como Flores Zavala y Servando Garza, y que tal principio tiene como único fin explicar que el impuesto debe ser justo; otros autores señalan que se trata de expresiones distintas, si bien complementarias.

Nosotros pensamos que la proporcionalidad y la equidad son los dos aspectos de la justicia en los impuestos, por una parte la generalidad en la obligación de contribuir y por otra la obligación de pagar los impuestos de manera proporcional.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, también ha considerado que se trata de términos diferentes, y en el año de 1985 emitió una jurisprudencia en la que formuló la definición de cada una de las palabras.

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos, deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y 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 cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este



*principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas 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.*¹³

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Con la tesis jurisprudencial transcrita, se han dado los conceptos jurídicos de la proporcionalidad y equidad tributarias, y enseguida se analizarán por separado.

El principio de proporcionalidad.

En virtud de este principio, es necesario que los impuestos sean establecidos de

¹³ Semanario Judicial de la Federación. Séptima Época. 199-204 Primera Parte. Tesis N° 5. Pág. 144.

forma tal, que se consideren las condiciones particulares de cada sujeto obligado para que se exija de cada uno de ellos, una aportación tributaria que implique igual sacrificio para todos. Lo anterior dará como resultado que los contribuyentes aporten a los gastos públicos, la cantidad justa a la medida de sus posibilidades.

Muchos autores han coincidido en que para respetar el término proporcionalidad se debe atender a la capacidad contributiva; por lo tanto, los impuestos establecidos a la luz del principio jurídico en comento, deben tomar en cuenta la posibilidad de pago de cada contribuyente, es decir, se debe considerar el bienestar económico del sujeto pasivo que depende tanto de sus ingresos como de los bienes que posea.

La forma idónea para dar cumplimiento al principio jurídico de proporcionalidad, es mediante el establecimiento de tarifas progresivas, ya que con ellas se consigue que quienes gozan de mayor beneficio económico paguen por el impuesto una suma superior a la de los contribuyentes que tienen ingresos menores; con lo anterior se establece una diferencia congruente entre los ciudadanos con diferente nivel de ingresos.

Con todo lo apuntado, es posible concluir que esta garantía constitucional tiene como finalidad lograr que la aportación que los particulares hagan a los fondos públicos, sea justa y adecuada a sus ingresos y que la carga tributaria no resulte desmesurada en relación a la riqueza del sujeto, esta situación protege la fuente de riqueza de donde provienen esos ingresos. Si la cuantía de los impuestos se estableciera en un monto elevado, pudiera resultar que fueran tan excesivos, que llevaran a la ruina al contribuyente; por otra parte, acabar con la fuente de imposición fiscal equivaldría a que el ente estatal se aniquilara a sí mismo y al sistema tributario nacional.

El principio de equidad.

Para analizar el principio de equidad tributaria, nos apoyaremos en las interpretaciones que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido mediante

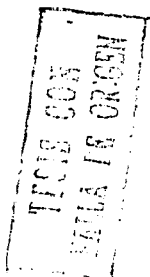
diversas tesis y jurisprudencias al referido término.

A través de los diversos análisis que del término equidad han hecho eminentes tratadistas, se ha llegado a la conclusión de que coincide con el de igualdad; por lo tanto, a través de las normas tributarias se debe dar un trato igual a los iguales y uno desigual a los desiguales. Es decir, que todos los causantes tienen derecho a ser tratados en forma idéntica sin privilegios ni favores, si es que se encuentran en situaciones de hecho similares; pero, si por el contrario se tratara de personas con casos distintos, tienen derecho de recibir un trato adecuado a sus circunstancias.

Es así que los obligados por un tributo deben recibir un tratamiento idéntico en lo que se refiere a hipótesis de causación, acumulación de ingresos y deducciones; variando únicamente las tarifas, que se deben aplicar de acuerdo con la capacidad económica de cada causante para respetar el principio de proporcionalidad.

Ahora bien, la conservación de ese principio no significa que las leyes tributarias deban considerar a todos los particulares en forma idéntica, sino que es permitible que el Poder Legislativo establezca diversas categorías de contribuyentes, hipótesis normativas y consecuencias jurídicas en las normas tributarias; claro está, justificando lógicamente y jurídicamente el tratamiento distinto entre unas y otras, a fin de que no se tengan por arbitrarias o caprichosas. Por lo tanto, no toda desigualdad de trato supone una trasgresión al requisito de equidad tributaria, sino sólo en el caso en que tal diferencia exista sin justificaciones objetivas y razonables. Se cita a fin de ilustrar las afirmaciones anteriores la siguiente tesis jurisprudencial:

EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES. El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de



*nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los Poderes Públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegios ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.*¹⁴

ESTADOS UNIDOS MEXICANOS
SECRETARÍA DE JUSTICIA Y FALSA
DE ORIGEN

1.4 Los ingresos del Estado.

1.4.1 Concepto y clasificación de los ingresos estatales.

Según Miguel Acosta Romero, son ingresos estatales *los recursos pecuniarios*

¹⁴ Semanario Judicial de la Federación. Novena Epoca. Tomo V. Junio de 1997. Tesis P/J. 42/97. Pág. 36.

que el Estado ha menester para la satisfacción de las necesidades públicas mediante el gasto público ¹⁵. Por su parte Gerardo Gil Valdivia opina que los ingresos públicos son ...el conjunto de medios financieros... que el sector público requiere para el cumplimiento de las funciones que le atribuye el orden jurídico. ¹⁶

Por otra parte, en el vocabulario común se entiende por ingreso, todo caudal o riqueza que pasa a formar parte del patrimonio personal, o en general, toda entrada pecuniaria percibida por un individuo.

Dadas las mencionadas definiciones, podemos concluir que son ingresos del Estado, todas aquellas riquezas que en dinero o en especie pasan a formar parte del patrimonio nacional, con la finalidad de aportar al ente estatal los recursos económico-materiales que precisa, para solventar las necesidades públicas.

Los ingresos públicos representan el punto financiero más importante de la vida económica de la Nación, ya que sólo mediante la captación de recursos, el ente estatal puede llevar a cabo las importantes metas y finalidades que le han sido encomendadas.

Los ingresos estatales han sido clasificados de muy diversas maneras, las más importantes son las siguientes:

a) **Originarios y derivados.** Son originarios los ingresos que obtiene el Estado a través del aprovechamiento de su hacienda, ya sea que tal gestión la realice de forma directa o indirecta. Se llaman ingresos derivados los que obtiene el cuerpo estatal de los particulares.

b) **Ordinarios y extraordinarios.** Para Flores Zavala son ordinarios los

¹⁵ Miguel Acosta Romero. Op. Cit. Pág. 516.

¹⁶ Gerardo Gil Valdivia. Ingresos del Estado. En *Diccionario Jurídico Mexicano*. Porrúa-Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM. México. 1996. Págs. 1718-1719.

ingresos que recibe el Estado en forma habitual y que se repiten año con año, para cubrir los gastos públicos acostumbrados. Serán ingresos extraordinarios aquellos que se recauden en forma irregular y con la finalidad de solventar gastos suscitados por situaciones inusuales que colocan al Estado en necesidades imprevistas.

c) De Derecho público y de Derecho privado. Según De la Garza, son ingresos de Derecho público los impuestos, los derechos, las contribuciones especiales, los monopolios fiscales y la expropiación por causa de utilidad pública. Se consideran ingresos de Derecho privado aquellos en los que no se manifiesta la soberanía estatal

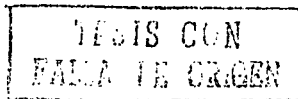
d) Tributarios y no tributarios. Según Delgadillo Gutiérrez, son ingresos tributarios aquellos que provienen del ejercicio del poder tributario estatal; es decir, que son los que el cuerpo estatal obtiene de fuentes de riqueza particular de manera unilateral, en virtud de su potestad de imperio, con la finalidad de atender los gastos públicos y para cumplir con sus fines políticos, económicos y sociales. Dentro de esta categoría, y siguiendo la clasificación de ingresos que establece nuestro Código Fiscal en vigencia, podemos incluir a los impuestos, a las aportaciones de seguridad social, a las contribuciones de mejoras, a los derechos, y a los accesorios de las contribuciones.

Por otro lado, tenemos los ingresos no tributarios, que son los que derivan de la explotación y administración de los bienes y recursos que integran el patrimonio del Estado; o de las cantidades que en calidad de empréstitos obtiene de personas nacionales o extranjeros a fin de integrar su presupuesto; estas entradas tienen la característica peculiar de que deberán ser reintegrados en su oportunidad.

1.4.2 Los ingresos en el Código Fiscal de la Federación.

Según nuestro Código Tributario, en su artículo 2º, las contribuciones se clasifican de la manera siguiente: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos. En el numeral 3º se menciona que los aprovechamientos y productos son ingresos que también el Estado puede recibir.

Los impuestos.



En virtud de que el concepto y los principios rectores del impuesto se analizarán en los subcapítulos siguientes, en este apartado sólo se anotarán las características esenciales de estos ingresos estatales.

En primer lugar debemos resaltar que los impuestos tienen un carácter obligatorio, ya que *para solicitar su pago deben estar establecidos en una ley*, por lo tanto la autoridad tiene la facultad de exigir su pago por la vía coactiva. Otra característica es que el Estado no otorga al particular que paga un impuesto alguna contraprestación directa e identificable, ya que aquí opera el principio que menciona que todos los impuestos recaudados se dirigirán a la satisfacción de los gastos generales del cuerpo estatal. Por otra parte, tenemos que quien paga algún impuesto lo hace a título definitivo, es decir se cubre sin la posibilidad de recuperarlo en el futuro y sin esperar contraprestaciones determinadas.

Nuestro Código Fiscal vigente, señala en la fracción I de su artículo 1° que los impuestos son las contribuciones establecidas en la ley y que sean de naturaleza diferente a las establecidas en las fracciones II, III y IV del mismo numeral, que se refieren a las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos. De lo anterior podemos apreciar que en el precepto legal mencionado no se establece en forma concreta lo que debe entenderse por impuesto sino que por eliminación, toda contribución que no se trate de las enumeradas en las fracciones del artículo en comento tendrá la naturaleza de impuesto.

Las aportaciones de seguridad social.

En el Estado Mexicano el costo que requiere prestar la seguridad social en beneficio de los trabajadores requiere que sea cubierto en forma tripartita; esto es que su monto se cubre por el trabajador, por el patrón y por el Estado. Esto significa que cada una de las partes mencionadas está obligada a enterar su participación

correspondiente para que se pueda prestar tal servicio —ya sea a través del Instituto Mexicano del Seguro Social, del Instituto de Seguridad Social al Servicio de los Trabajadores del Estado, del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores e Instituto de Seguridad Social de las Fuerzas Armadas Mexicanas—. Tales obligaciones están determinadas en las leyes de la materia, y de ellas emana la obligación legal de pagar tales cuotas; por lo que, quien se coloque en las hipótesis normativas previstas al efecto estarán obligados al pago de aportaciones de seguridad social

En cuanto a la naturaleza de las aportaciones de seguridad social, tenemos que los autores les han atribuido diversa índole; unos han opinado que se trata de impuestos, como Flores Zavala, pues argumentan que las establece el Estado en forma unilateral y con el carácter de obligatorias, aun cuando se destinen a un fin especial. Otros sostienen que se trata de derechos, en virtud de que al pago de las cuotas de seguridad social existe una contraprestación por parte del Estado con carácter determinable. Existe también la opinión de que son contribuciones especiales toda vez que son establecidas en forma unilateral y obligatoria por el ente estatal, pero además tiene la característica de que su importe se destinará a cubrir gastos que benefician directamente a los particulares.

Pero, el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación define las aportaciones de seguridad social diciendo que son las contribuciones a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones de seguridad social o a cargo de las personas beneficiadas por la seguridad social prestada por el Estado.

De lo anterior se entiende que el derecho fiscal positivo otorga a tales aportaciones el carácter de contribución y que por tanto, deben sujetarse al régimen general de las contribuciones, aun cuando en su tratamiento se tengan que hacer ciertas adaptaciones.



Las contribuciones de mejoras.

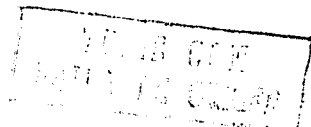
Las contribuciones de mejoras pertenecen según la doctrina, al género de las contribuciones especiales, las que, según Sergio Francisco De la Garza consisten en la *prestación en dinero legalmente obligatoria a cargo de aquellas personas que reciben un beneficio particular producido por la ejecución de una obra pública o que provocan un gasto público especial con motivo de la realización de una actividad determinada, generalmente económica.* ¹⁷

Según la doctrina, existen tres tipos de contribuciones especiales que se denominan contribuciones por gasto, de seguridad social y las de mejoras. Las primeras surgen cuando el Estado a través de la Administración Pública, efectúa actividades provocado por algún particular y que impliquen un gasto público: las de seguridad social, como se dijo en el punto anterior, tienen el carácter de cuotas obligatorias que se usan en *beneficio directo de los particulares* y, las contribuciones de mejoras son aquellas que debe pagar el particular cuando el valor de sus inmuebles se incrementa en razón de que se haya realizado alguna obra pública.

Los elementos que caracterizan a las contribuciones de mejoras son, en principio, que se trata de una prestación en dinero, ya que el Estado requiere de liquidez para costear las obras que realiza; la obligación de pago proviene de la ley a raíz del incremento de valor de las propiedades particulares por la ejecución de una obra pública por parte de la Administración Pública. Los recursos recaudados por concepto de *tales contribuciones serán destinados a la realización de una obra concreta*, además el ingreso total no debe exceder el costo de la obra.

Por su parte, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2° fracción III, las contribuciones en comento se definen como aquellas que establecen las leyes a cargo de las personas beneficiadas directamente por las obras públicas.

¹⁷ Sergio Francisco De la Garza. Op Cit. Pág. 344.



Los derechos.

La idea de exigir al particular que es beneficiado por la prestación de un servicio del Estado en forma directa, cierta cantidad como contraprestación al beneficio obtenido, surge de la modalidad de satisfacción de algunas necesidades públicas a través de la asistencia directa a los particulares, es decir, existen algunos servicios públicos que tienen lugar mediante el cumplimiento de prestaciones directas a los usuarios. Ante tal situación, *Giannini en su obra Instituciones de Derecho Tributario*, opina que es justo que el gobernado favorecido por alguna actividad del Estado cubra, al menos en una parte, los gastos que se erogan para prestar el servicio.¹⁸

Los derechos, o tasas -como se les denominan en los países sudamericanos. España e Italia-, presentan en nuestro sistema tributario las siguientes características: en primer lugar son contraprestaciones que se pagan en dinero o en especie, obligatorias y establecidas por las leyes a cargo de quienes obtengan servicios propios del Estado; su monto debe destinarse a sufragar los gastos necesarios para la prestación del servicio relativo.

La fracción IV del Código Fiscal de la Federación, distingue entre dos clases de derechos, aquellas cuya hipótesis consiste en recibir servicios prestados por el ente estatal en sus funciones de Derecho público, y aquellas cuyo presupuesto de hecho consiste en el aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación.

1.4.3 Concepto de impuesto.

A lo largo del presente estudio, se ha visto que la principal, aunque no única fuente del ingresos estatales son los ingresos tributarios, es decir, aquellos que en virtud de su poder de imperio, el Estado establece a cargo de los particulares.

A cada clase de ingresos tributarios corresponde cierto criterio de uso y

¹⁸ Citado por Sergio Francisco De la Garza. Op. Cit. Pág. 320.

aplicación. El criterio que corresponde a los impuestos surge de la convicción de que es imposible pedir a cada gobernado que pague el costo real de cada uno de los servicios públicos de los que se beneficia, ya que son aprovechados por la comunidad entera considerada como unidad. En consecuencia, se considera que el Estado tiene la legítima posibilidad de repartir el monto de las erogaciones realizadas por tales servicios, con base en la capacidad contributiva de cada particular; esto significa que cada uno participará con la cantidad que esté en posibilidad de aportar.

Por otro lado, se menciona que el Estado en virtud de su poder de imperio, puede legítimamente exigir a cada particular que contribuya en la medida de sus posibilidades, a integrar las reservas económicas necesarias para cubrir el gasto público, aun cuando no le ocasione a cada particular obligado un beneficio directo o determinado.

Para Gastón Jéze, el impuesto es la *prestación pecuniaria requerida a los particulares por vía de autoridad, a título definitivo y sin contrapartida, con el fin de cubrir las obligaciones públicas.*¹⁹

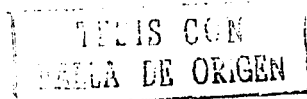
El impuesto es, para José Luis Pérez de Ayala *aquella prestación pecuniaria requerida a los particulares por vía de autoridad y que además no está condicionada ni determinada por una prestación administrativa particular y concreta, sino que, por el contrario, se ingresa siempre a título definitivo, a fin de atender a las necesidades públicas generales.*²⁰

Para Giannini, es la *prestación pecuniaria que el Estado u otro ente público tiene el derecho de exigir en virtud de su potestad de imperio originaria o derivada, en los casos, en la medida y en el modo establecido por la ley con el fin de conseguir una entrada.*²¹

¹⁹ Citado por Jacinto Faya Viesca, Op. Cit. Pág. 129.

²⁰ Ibidem. Pág. 130.

²¹ Citado por Sergio Francisco De la Garza, Op. Cit. Pág. 372.



Según Héctor Villegas, *es el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos impositivos, siendo estos hechos impositivos ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado.*²²

Sergio Francisco De la Garza ha concluido que *el impuesto es una prestación en dinero o en especie de naturaleza tributaria ex lege, cuyo presupuesto es un hecho o una situación jurídica que no constituye una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos.*²³

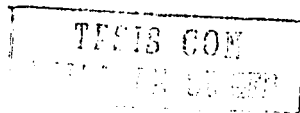
A partir de las definiciones transcritas, es posible construir la nuestra de la manera siguiente: *el impuesto es una prestación en dinero o en especie, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio a los particulares que se encuentren en las situaciones previstas por la ley; a tal prestación no corresponde una contraprestación determinada y su pago se exige a título definitivo, a efecto de obtener ingresos para satisfacer las necesidades generales.*

Cabe señalar que esta clase de tributo tiene su origen en la ley, lo que significa que todo impuesto que el Estado pretenda cobrar a los particulares debe estar previsto en las leyes debiendo mencionarse en tales ordenamientos su objeto, la cuantía, la cuota, la forma y época de pago. De aquí emana su naturaleza obligatoria, en virtud de la cual su pago puede ser exigido por la vía económico-coactiva a los particulares, para el caso de que se muestren renuentes para pagar.

El impuesto es una prestación pecuniaria que se exige a los particulares y que *constituye extracción de bienes que el Estado hace a las riquezas privadas, a fin de transmitir tales bienes a los fondos públicos.* Tal prestación tributaria tiene un carácter definitivo, es decir que quien la pague no podrá en el futuro solicitar su reembolso al ente estatal.

²² Ibidem. Pág. 372.

²³ Ibidem. Pág. 377.



El Estado no tiene ninguna obligación de corresponder a la entrega de bienes particulares, con una compensación o beneficio directo y determinado a favor del contribuyente. Cabe explicar que con la afirmación anterior, se quiere decir que las cantidades que por concepto de impuestos ingresan al erario público, se integran a un fondo común, y que su monto no se destina a ningún gasto específico sino a la satisfacción de los gastos generales de la Nación.

Con lo anterior es posible concluir que si bien no se da una contraprestación determinable, el Estado sí beneficia al particular que paga sus impuestos mediante la prestación de los servicios públicos, ya que la finalidad de esta clase de ingresos tributarios es precisamente la de atender a las necesidades públicas, conforme a lo establecido en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución Política.

A lo largo de la evolución del Derecho Fiscal, se han elaborado varias clasificaciones de la rama de ingresos tributarios que se estudia.

La primera forma de clasificación que mencionaremos, agrupa a los impuestos en directos e indirectos según diversos criterios.

Según el principio de la incidencia del impuesto, serán directos los impuestos que recaen en el patrimonio del sujeto pasivo y que no le es posible trasladar a otro. Son indirectos aquellos que, de alguna manera le es posible trasladar a otras personas, por lo que el impacto económico del impuesto no lo sufrirá su patrimonio.

Según el criterio administrativo, los impuestos directos son los que recaen periódicamente sobre situaciones que se presentan con cierta continuidad, y que permiten a la autoridad recaudadora elaborar ciertos registros de contribuyentes. Serán indirectos los que incidan sobre sucesos aislados o que no se realizan periódicamente.

El criterio de la capacidad contributiva permite clasificar como impuestos directos a aquellos que gravan las exteriorizaciones directas de bienestar económico, y los

indirectos los que se cobran sobre hechos o situaciones aislados que sólo hacen presumir la riqueza

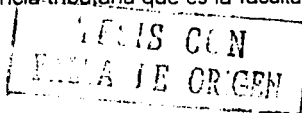
Otra opinión para realizar la clasificación de impuestos, es aquella que los agrupa en reales y personales. Los denominados reales son aquellos que se establecen sin tomar en consideración las condiciones individuales del obligado; por el contrario, el impuesto personal es aquel que se establece atendiendo a las circunstancias personales y económicas del contribuyente obligado por la ley a pagarlo.

Existe otra opinión que ordena a los impuestos en objetivos y subjetivos. Los primeros son los que no mencionan qué sujeto estará obligado a cubrir tal tributo, sino que sólo especifican cuál es la materia imponible; los segundos serán los que señalen con detalle quién debe ser el sujeto pasivo de tal hipótesis legal.

Los elementos del impuesto son, el sujeto activo, el sujeto pasivo, el objeto material del impuesto, la base gravable, la tasa o la tarifa, el tiempo y la forma de pago, las exenciones y las sanciones.

El sujeto activo del impuesto es el titular del crédito fiscal, y que está facultado para exigir su cobro —incluso de manera coactiva—. Es necesario aclarar que el sujeto activo del impuesto, que tiene la calidad de acreedor, es distinto de aquel quien ejerce la potestad tributaria y que está facultado a establecer impuestos mediante leyes. En el último caso se trata de los poderes legislativos, sean federales o locales, y en cuanto a los municipios, debemos recordar que por mandato del artículo 155 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos son los Congresos locales quienes se encargan de establecer las contribuciones municipales.

Los sujetos facultados para exigir los adeudos tributarios son órganos administrativos federales, estatales e incluso municipales en virtud de que todos estos órganos administrativos, están dotados de competencia tributaria que es la facultad de poder recaudar tributos.



También cabe mencionar que pueden ser sujetos activos de los adeudos fiscales los organismos fiscales autónomos, como es el caso del Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, y que están facultados para exigir el pago de los créditos a su favor.

Otro de los elementos del impuesto es el sujeto pasivo, que es la persona física o moral que se coloque en el supuesto que la ley indica como generador de una obligación tributaria.

El objeto del impuesto constituye otro de sus elementos y se traduce en ...*la situación jurídica o de hecho gravada por la ley fiscal, o sea, el supuesto jurídico previsto en la norma fiscal como generador de la obligación tributaria cuando el causante se coloca dentro del mismo.*²⁴

Por lo que se refiere a la base gravable, tenemos que se trata de *la traducción cuantitativa, evaluación en dinero, del objeto del impuesto*²⁵; es decir el monto económico sobre el cual se determina el impuesto que debe pagar un sujeto.

La tasa es el porcentaje que al ser aplicado a la base gravable, determina la cantidad de dinero que se debe pagar por concepto de impuesto.

La tarifa es una lista de *tipos impositivos*²⁶, cuya aplicación a la base gravable dará como resultado la prestación económica que se ha de pagar.

El tiempo y forma de pago se refieren a la época en que se deberá pagarse el impuesto, bien sea en forma anual, semestral o de cualquier tipo; y a la manera en que deberá cubrirse el tributo de que se trate, ya sea en dinero o en especie.

²⁴ Gregorio Sánchez León. Op. Cit. Pág. 281.

²⁵ Jacinto Faya Viesca. Op. Cit. Pág. 139.

²⁶ Ibidem.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Se entiende por exención, cuando por razones y circunstancias especiales se considera pertinente relevar total o parcialmente del pago del impuesto que se tiene obligación de pagar a categorías determinadas de sujetos.

Por último, son sanciones los medios represivos que prevé la ley para el caso de incumplimiento a las obligaciones que al sujeto pasivo se atribuyen con el nacimiento de la relación tributaria.

1.4.4 Los principios rectores de los impuestos.



Importantes tratadistas a lo largo de la historia, se han dado a la tarea de elaborar ciertos criterios con base en los cuales, los órganos encargados de la elaboración de leyes tributarias en cada nación, se deben apoyar para establecer los impuestos que hagan recaer sobre los causantes. Algunas categorías de principios han trascendido por su vigencia y acierto; tal es el caso de los formulados por Adam Smith y Adolfo Wagner entre otros autores.

Principios de Adam Smith.

En el libro V de su obra *Investigación sobre la naturaleza y causa de la Riqueza de las Naciones*, enuncia cuatro principios que a su parecer deben regir la tributación, a los que denominó: de justicia, de certidumbre, de comodidad y de economía.

Al respecto del principio de justicia, nos dice que *los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus capacidades económicas. De la observancia o inobservancia de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición.*²⁷

Para tener por satisfecha la justicia tributaria es necesario que se observen tanto las generalidad como la uniformidad. La primera de ellas consiste en que los impuestos

²⁷ Adam Smith. *Investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones*. Fondo de Cultura Económica. México. 1997. Pág. 728.

deben incluir en su esfera de aplicación, a todas las personas cuyas circunstancias concretas correspondan a las descritas en los supuestos generadores de créditos fiscales. La uniformidad pretende la igualdad de todas las personas frente al impuesto. Esto quiere decir que los particulares deben tributar de acuerdo a como se los permita su capacidad contributiva.

En el artículo 34 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se plasma el principio de justicia tributaria creado por Smith, ya que el principio de generalidad coincide con el que nuestra Constitución denomina de equidad: asimismo el criterio de uniformidad de Smith, corresponde con el de proporcionalidad en nuestro sistema tributario.

Por la certidumbre de los impuestos, se debe entender que todo tributo que se intente hacer efectivo debe estar previsto en una ley; debiéndose especificar además, el sujeto, el objeto, la tasa, el tiempo y forma de pago, las obligaciones, y todas las demás peculiaridades del mismo. Lo anterior con la finalidad de que quede muy clara la obligación del particular, y que tales elementos no queden al arbitrio de la autoridad hacendaria. En las propias palabras de Smith *...Cuando esto no ocurre todos los que están sujetos al impuesto se encuentran más o menos a merced del recaudador, que puede recargar al contribuyente que a él le molesta o arrancarle por miedo a tal recargo algún regalo o propina.*²⁸

En cuanto a la comodidad de los impuestos, Smith se refería a que los órganos facultados para establecer los impuestos lo hicieran de forma tal, que su cobro resultara lo menos molesto a los contribuyentes. Incluso se menciona que el impuesto debe cobrarse en la época y de la manera que resulten más cómodas para el contribuyente a fin de lograr recaudar la mayor cantidad posible de impuesto y evitar que los causantes lo evadan.

²⁸ Ibidem . Pág. 726.

Cuando Adam Smith menciona la economía del impuesto se refiere a la economía estatal y no a la privada, por lo que en base a este criterio debe entenderse que la recolección de un impuesto debe resultar lo menos onerosa posible a las autoridades fiscales, y que la cantidad que se recaude siempre debe ser mucho mayor a los gastos de la gestión de cobro, administración y erogación. Smith nos dice que las siguientes circunstancias resultan en contra de la economicidad de los impuestos: *Primera: el cobro del impuesto puede exigir un gran número de funcionarios, cuyos salarios pueden consumir la mayor parte del producto de aquél...*, *Segunda: puede constituir un obstáculo para las actividades de la población y desalentar a ésta para que se dedique a determinadas ramas del negocio...*, *Tercera: los embargos y demás castigos en que incurrir los individuos que intentan sin éxito esquivar el impuesto, puede constituir con frecuencia la ruina de los mismos, acabando de ese modo con el beneficio que podría producir a la comunidad la inversión de sus capitales...*, *Cuarta: al someter a las gentes a visitas frecuentes y a los registros odiosos de los recaudadores de impuestos, pueden exponerlas a molestias, vejaciones y tiranías innecesarias.*²⁹

Principios de Adolfo Wagner.

Por su parte, Adolfo Wagner, en su libro titulado *Traité de la Science des Finances*, formula cuatro categorías de principios que deben regir la tributación.

Primero tenemos los principios de política financiera, en los que se incluyen la suficiencia de la imposición, y la elasticidad. La primera de ellas consiste en que los ingresos previstos deben permitir cubrir las necesidades públicas con suficiencia para un período determinado. La elasticidad de la imposición implica que los tributos que se establezcan deben tener la propiedad de adaptarse a las variaciones económicas del Estado.

En el segundo grupo se encuentran los principios de economía pública. El primero de ellos manifiesta que se debe hacer una sensata elección entre las siguientes

²⁹ Ibidem. p. 727.

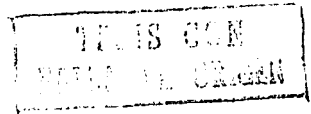
fuentes de impuestos que son el capital, la renta y los medios de consumo; el segundo principio se refiere a la elección de las clases de impuestos, teniendo en cuenta los efectos de la imposición y de las diferentes clases de impuestos sobre aquellos que en realidad los pagan, y examen general de lo que se ha llamado la repercusión de los impuestos.³⁰

En la tercera clasificación, mencionaremos los principios de equidad o de repartición equitativa de los impuestos. El primero es el de generalidad y el segundo el de uniformidad. Al respecto se menciona que todo impuesto debe ser proporcional y debe obligar a todas las personas sin conceder el mínimo de exención y sin el empleo de cuotas progresivas.

Por último señalan los principios de administración fiscal o de lógica en materia de imposición; los más importantes son: propiciar la profesionalidad y honestidad de quienes tienen a su cargo la administración de los impuestos; el sistema impositivo debe organizarse en la manera más simple que sea posible; las leyes tributarias deben ser lo más específicas y detalladas, indicando la fecha y lugar de pago del adeudo, así como las especies liberatorias que sean admitidas, mediante el empleo de un lenguaje tan claro y sencillo como sea posible al legislador.

TESIS CON
PARA EL CREGM

³⁰ Ernesto Flores Zavala. *Elementos de finanzas Públicas Mexicanas*. Porrúa. 25ª Edición. México. 1984. Pág. 146.



CAPÍTULO II. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

2.1 Evolución histórica del Impuesto Sobre la Renta.

Se ha mencionado que para el cumplimiento de sus elevados fines, el Estado moderno se allega de recursos materiales mediante el desarrollo de la actividad financiera. Al efecto, se han creado diferentes formas para obtener esos fondos, y una de ellas es el establecimiento de impuestos, rubro que en la actualidad es una de las principales fuentes de ingresos para el Estado mexicano.

Conforme han evolucionado los distintos sistemas tributarios, se han elegido distintos hechos y situaciones como susceptibles de ser gravados; esto es, que según la situación política y económica de cada país, se han escogido nuevas y diferentes circunstancias para establecerlas como hechos que generan a cargo del particular que las reúna, la obligación de pagar al fisco nacional determinada cantidad, ya sea en dinero o en especie en calidad de tributo; todo esto a fin de proporcionar al ente estatal los medios que necesita para el desarrollo de sus múltiples actividades.

De tal manera algunos estados antiguos establecieron gravámenes, por el hecho de pertenecer a ellos y recibir su protección, por permitir el tránsito de mercancías extranjeras en su territorio, por el número de hijos de cada familia entre otras muchas situaciones, a las que se sumaron luego de evolucionar las ideas político-económicas dominantes el hecho de poseer algún bien inmueble, la venta y producción de determinados productos, la percepción de una herencia u obsequio o la celebración de determinado acto jurídico.

Es así como se llegó a considerar que la renta, entendida como el conjunto de ingresos obtenidos por los particulares, puede ser gravada para proporcionar al Estado una fuente de recursos, y de esta idea surge la creación y aplicación del impuesto sobre la renta.

Este impuesto constituye en la actualidad uno de los tributos de mayor importancia y además puede ser aplicado con finalidades extrafiscales de naturaleza económica, ya que aun cuando en sus inicios se implementó únicamente con fines recaudatorios, en el presente es una herramienta económica para el país que lo establece, tal y como se estudiará más adelante.

El antecedente más remoto de este impuesto lo encontramos en Inglaterra en el año de 1798, cuando a propuesta de William Pitt se creó el llamado *income tax*, a fin de obtener los medios necesarios para cubrir los gastos que suscitó *contrarrestar las pretensiones imperialistas de Napoleón Bonaparte*³¹, lo anterior ya que en aquel entonces, los ingresos de la hacienda inglesa provenían básicamente de derechos aduaneros y tributos sobre el te, la sal, las sucesiones, así como el impuesto sobre la propiedad raíz; pero estos gravámenes resultaron insuficientes para cubrir las erogaciones que precisaba una tarea de tal importancia.

Para recaudar el impuesto que se comenta, se pidió a los contribuyentes que declararan sus rentas globales y el tributo se calculó sobre una relación entre el consumo y la renta de cada individuo al 10%.

Este impuesto se abrogó al firmarse la paz de Amiens en el año 1802. En 1803 se reanudó la guerra con Napoleón y en consecuencia, el sucesor de Pitt, el ministro Addington, estableció de nuevo el *income tax*, pero bajo supuestos diferentes. En esta ocasión se organizó a los contribuyentes en cuatro categorías: la primera incluía los industriales, comerciantes, sueldos de los empleados, propietarios de terrenos y casas:

³¹ Enrique Flores. *El Impuesto Sobre la Renta y lo contencioso administrativo* Universitaria Centroamericana Educa. Costa Rica, 1973. Pág. 67

en la segunda se encontraban los arrendatarios y cultivadores directos de los terrenos; en la tercera categoría se comprendían a los perceptores de rentas profesionales, del comercio, industria y trabajo, así como algún ingreso distinto a los enumerados; en la última categoría se encontraban los ingresos derivados de cargos y empleos públicos.

Con el advenimiento de la paz hacia 1806, se estableció que se causaría por tres años más bajo el nombre de *Property and income tax*. Se implanta en forma definitiva en el año de 1842, interviniendo en el proyecto los ministros Peel, Gladstone, Asquith y Lloyd George, mismo que cambió la naturaleza del impuesto, incorporando una tasa progresiva.

Por lo que se refiere a Francia, durante el reinado del rey Luis XIV, se intentó establecer por vez primera un impuesto sobre la renta, ya que en esa época ya se conocían los principios teóricos de los impuestos. Tal proyecto no se llevó a cabo ya que la clase alta consideró que su implantación los rebajaría a la condición de esclavos. La renovación fiscal se inicia con la revolución francesa de 1848, hasta ese entonces la hacienda francesa se sustentaba de impuestos indirectos ... *las fuentes impositivas principales eran la propiedad raíz con mejoras o sin ellas; sobre el comercio, de modo particular sobre patentes y licencias; sobre la actividad profesional; sobre los bienes muebles y el anacrónico impuesto sobre puertas y ventanas*³². El proyecto para establecer el impuesto de que se trata, es presentado ante el parlamento francés por Poincaré, y en 1895 entra en vigor una forma específica del impuesto sobre la renta. Sin embargo, el gravamen con ese nombre se establece hasta el 15 de julio de 1914; en esta ley se empleó el sistema cédular, pero se gravó la renta en forma global sin atender al origen del ingreso, por lo que este sistema era mixto.

Hacia los últimos treinta años del siglo pasado, ya se habían establecido en Alemania una serie de impuestos sobre la renta en algunas regiones de ese país, como son Prusia, Baviera y Baden, con mejores características a las establecidas en Inglaterra. A manera de ejemplo podemos mencionar que se establecía una relación

³² Armando Porras y López, *Derecho Fiscal*. Textos Universitarios, Mexico, 1967. Pág. 210.

entre la fuente y las utilidades entregadas a los accionistas: se permitía a las empresas deducir de sus ingresos las erogaciones por concepto de depreciaciones y amortizaciones; y por lo que se refiere al impuesto pagado por las personas físicas se les autorizaba a deducir gastos similares a los denominados cargas de familia en nuestro país.

*El primer antecedente de un impuesto norteamericano sobre la renta es el gravamen de 3% sobre ingresos personales de 1861, que entró en vigor en 1862 aplicable a los ingresos que excedieran de US \$700.00 y de 5% a los mayores de US \$10,00.00.*³³ Se calculaba sobre salarios, dividendos e intereses a fin de recaudar los medios económicos necesarios para financiar la guerra de Secesión y se estableció con la naturaleza de un derecho, no como un impuesto. Lo anterior en virtud de que la constitución vigente disponía que para establecer un impuesto federal 'directo' era absolutamente necesario que se distribuyera proporcionalmente entre las distintas entidades federativas de acuerdo con su respectiva población.

En 1894 se legisló un impuesto personal llamado directo, sin que se diera cumplimiento al requisito constitucional mencionado. Esta situación dio como resultado que la Suprema Corte declarara nulo tal gravamen por considerarlo contrario al texto de la Constitución. En consecuencia de lo anterior, en 1909 se propuso una enmienda constitucional que permitiera al Congreso establecer un impuesto sobre la renta, sin la necesidad de satisfacer algún requisito, el texto de la reforma aprobada fue el siguiente: *El congreso tendrá facultad para establecer y recaudar impuestos sobre los ingresos, cualquiera que fuere la fuente de donde provengan, sin división en porciones entre los diversos estados, y sin tener en cuenta ningún censo o enumeración.*³⁴

En 1913 y con apoyo en la reforma mencionada, el congreso estadounidense estableció un impuesto sobre ingresos personales que contemplaba como sujetos pasivos a los propietarios de bienes inmuebles, los fideicomisos y las sociedades

³³ Alfonso Cortina. *Curso de política de Finanzas públicas de México*. Porrúa, México, 1977. Pág. 113.

³⁴ Harold M. Groves. *Finanzas Públicas*. Trillas, México, 1989. Pág. 223

mercantiles, con las características básicas que aún se conservan en el tributo vigente en aquél país.

Ahora comentaremos en forma general las leyes de impuesto sobre la renta que se han implantado en México.

Cabe señalar en principio, que la doctrina en nuestro país ha considerado que hasta antes de la segunda década del siglo XX, no es posible hablar de una legislación que gravara la renta de los contribuyentes ya que hasta fines del siglo XIX y principios del XX, se mantuvo en México un sistema tributario basado en impuestos indirectos, principalmente mineros y arancelarios. Es así que sólo se mencionarán las leyes que se considera han gravado la renta en México y que van de la ley del 20 de julio de 1921 hasta la del 30 de diciembre de 1964.

El primer impuesto sobre ingresos en México fue el establecido en la denominada "Ley del Centenario" publicada el 20 de julio de 1921, mediante la que se creó un impuesto federal extraordinario, mismo que se pagaría por una vez sobre los ingresos y ganancias personales.

Eran sujetos de este impuesto los mexicanos y extranjeros -sin importar su domicilio- que tuvieran su fuente de ingresos en el territorio nacional; se les clasificó en cuatro cédulas que eran: 1) comercio e industria, 2) ejercicio de una profesión liberal, literaria, artística o innominada, 3) trabajo a sueldo o salario, 4) colocación de dinero o valores a rédito, participación o dividendos. A cada cédula se le asignó tarifa distinta, con tres o cuatro categorías distintas.

Según Alfonso Cortina el objeto de este tributo fue financiar los gastos de la celebración del primer centenario de la Independencia de nuestro país.

El 21 de febrero de 1924 se legisló la Ley para la Recaudación de los Impuestos Establecidos en la Ley de Ingresos vigente Sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos.

Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas. Tal ordenamiento gravó los ingresos de las personas físicas por su trabajo, ya fuera sueldos, salarios, honorarios o emolumentos, además de las utilidades que obtuvieran las sociedades y empresas sin establecer diferencias entre el giro que tuvieran.

La tasa aplicable al trabajo personal iba del 1% al 2%; y la tasa que se aplicaba a las empresas y sociedades iba del 2% al 4%.

Durante la vigencia de esta ley se permitió realizar a los contribuyentes ciertas deducciones por ejemplo el costo de las materias primas, el costo del transporte, el arrendamiento de locales y los demás gastos propios del negocio. Cabe aclarar que tales deducciones se incluyeron en el reglamento de la ley.

Este impuesto se pagaba por medio de estampillas y existía obligación de formular declaraciones de ingresos, que serían revisadas por las Juntas Calificadoras, y cuyo dictamen podía ser combatido en caso de inconformidad.

Se estableció el término de 5 años para que prescribiera el derecho del Estado para cobrar impuestos y multas.

Con fecha 18 de marzo de 1925 se promulgó la primera ley que se denominó Ley del Impuesto Sobre la Renta. Este impuesto se podía cubrir con timbres, en efectivo, o en cualquier otra forma que estableciera el reglamento de este nuevo ordenamiento jurídico.

Se agrupó a los contribuyentes en siete cédulas que eran: 1) comercio, 2) industria, 3) agricultura, 4) Imposición de capitales, 5) explotación del subsuelo o concesiones otorgadas por el Estado, 6) sueldos y 7) honorarios de profesionistas.

Cabe comentar por su importancia, la forma de determinar el monto a pagar que fue establecida la cédula VI referente a sueldos. Se contenían dos tarifas: La tarifa "A"

gravaba los ingresos obtenidos por causante en todas partes de la república excepto por los particulares con domicilio en el Distrito Federal, regiones fronterizas a los Estados Unidos de América y en ciudades en que el costo de vida era mucho mayor que en las demás regiones nacionales; la tarifa "B" se refería a los contribuyentes que no se incluyeran en la tarifa anterior.

Se autorizaron deducciones por gastos familiares según el número de personas que incluyera la familia del causante. A las cédulas correspondientes al comercio e industria se les impusieron la misma tasa que iba del 2% al 8%, eximiendo las utilidades hasta por la cantidad de \$2,500.

El reglamento a la ley que se comenta se publicó el 22 de abril de 1925, y en su texto se permitió a las empresas y sociedades con personalidad diferente pero que tuvieran relaciones estrechas en sus operaciones, a fusionar su contabilidad y presentar sus declaraciones con datos consolidados.

Una vez más se incluyeron en el reglamento las deducciones autorizadas, como el costo de las mercancías vendidas, cierta cantidad por depreciación de bienes, los sueldos y otros gastos propios del sostenimiento del negocio.

En reformas posteriores al mismo reglamento, se permitió a los contribuyentes auxiliarse de una certificación de inventarios o balances realizadas por un contador público al que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público le hubiera extendido un certificado facultándolo para tal efecto; este hecho es considerado como el antecedente más remoto de los actuales dictámenes fiscales.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta sobre el Superprovecho, fue publicada el 27 de diciembre de 1939, ante *la necesidad que tenía el Estado de obtener recursos para satisfacer las necesidades apremiantes que tenía la nación, originadas principalmente por el estado de guerra existente en esa época...*³⁵

³⁵ Enrique Calvo Nicolau y Enrique Vargas Aguilar. Estudio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Thomas, México, 1989. Pág. 11

El propósito de esta ley fue que el fisco obtuviera una parte de las utilidades excedentes que percibieran los causantes con ingresos anuales superiores a los \$100,000.00; el monto establecido como utilidad excedente sería cuando se superasara el 15% del capital contable o el 20% de los ingresos cuando aquél no existiera.

El argumento que se utilizó para suprimir el impuesto al superprovecho fue que las utilidades resultaban sumamente importantes a las empresas para la inversión y crecimiento. Sin embargo, a fin de restituir al Estado las cantidades que obtenía con la ley de 1939, el 31 de diciembre de 1941 se creó una nueva ley en la que se aumentaron las tasas aplicables.

El nuevo ordenamiento legal de que se trata, clasificó en cinco cédulas a los causantes, 1) comercio, industria y agricultura, 2) intereses, premios, regalías, explotación de juegos de azar y arrendamiento comercial, 3) participaciones procedentes de concesiones otorgadas por el gobierno federal, entidades o municipios, 4) sueldos y 5) desempeño de toda clase de profesiones, artes, oficios, deportes y espectáculos.

La Cédula I eximia a quienes obtuvieran hasta \$ 2000 anuales de utilidad. la progresión de la tarifa impuesta era del 3.3%, hasta el 20% para utilidades que excedieran de \$ 500,000.00. La Cédula II consideró un interés presunto del 6% en aquellas operaciones en que no se pactara ningún rendimiento o bien que fuera menor al mencionado. Las tasas que estableció la Cédula III gravaba con el 16.3% los ingresos de hasta \$2,400 anuales, disponiendo un máximo del 33% para aquellos ingresos superiores a \$500,000.00.

El 30 de diciembre de 1953 se publicó una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, que clasificó a los contribuyentes en siete cédulas: 1) comercio, 2) industria, 3) agricultura, ganadería y pesca, 4) remuneración del trabajo personal, 5) honorarios de profesionistas, técnicos, artesanos y artistas, 5) imposición de capitales y 6) regalías y

enajenación de concesiones.

A diferencia de los ordenamientos anteriores, en esta ocasión sí se incluyeron en el texto de la ley las deducciones que podían hacer los contribuyentes; recordemos que anteriormente se enumeraban en el reglamento.

Es de resaltar que en la iniciativa de ley se incluía una cédula complementaria que tendría como objetivo cambiar la naturaleza del impuesto sobre la renta de un impuesto personal a uno global; esta propuesta no fue aceptada por los legisladores, ya que tenían el temor de desalentar la inversión privada, por lo que en la discusión de la ley se desechó ese planteamiento y a cambio, el impuesto sobre ganancias distribuibles se incrementó del 10% al 15%.

Hacia 1956 se aumentó notablemente la tarifa que gravaba las Cédulas I y II en los niveles de utilidad más altos. Posteriormente, en 1961 se aumentaron dos cédulas a esta ley: en la cédula VII se incluyó el impuesto sobre ganancias distribuibles, la Cédula VIII se refería al arrendamiento, subarrendamiento y regalías entre particulares y la Cédula IX incluía los ingresos provenientes de la enajenación de concesiones otorgadas por el Estado y las regalías que se relacionaran.

El ordenamiento legal que sustituyó a la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1953 fue la publicada el 30 de diciembre de 1964. Por primera vez se legistó el cambio del sistema cédular al global, mediante la supresión de cédulas y la creación de dos Títulos en la ley, uno dedicado al ingreso global de las empresas y otro llamado impuesto al ingreso de las personas físicas. *...No se logró la globalización del impuesto, en virtud de que dejaban de acumularse a los demás ingresos que obtenía el contribuyente persona física, los intereses que percibía de ciertos valores de rendimiento fijo, así como los que percibiera por concepto de dividendos, y los ingresos que derivaban de actividades empresariales.*³⁶

³⁶ Ibidem. Pág. 20.

En el texto legal se incluyeron como sujetos de este impuesto. las asociaciones y sociedades civiles que obtuvieran ingresos por realizar actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca: mencionando además a las unidades económicas que no tuvieran personalidad jurídica. Se mencionaron las deducciones que los causantes podían hacer para determinar su base gravable. Se estableció que no constituiría un ingreso gravable el Impuesto al Valor Agregado que fuera trasladado a los contribuyentes en forma legal.

Por lo que se refiere al costo de ventas, por primera vez se consideraron las técnicas de contabilidad, pues se permitió deducir el costo de las mercancías o de los productos vendidos eligiendo entre los siguientes métodos contables: 1) costos identificados, 2) costos promedio, 3) primeras entradas primeras salidas, 4) últimas entradas primeras salidas y 5) detallistas.

Otra innovación consistió en permitir al causante que hiciera la deducción del costo de las pérdidas sufridas en los cinco ejercicios fiscales anteriores, ya que se reconoció que los contribuyentes realmente son afectados por las pérdidas de ejercicios pasados. Las tarifas aplicables iniciaban en un 5% aplicable a quienes obtuvieran más de \$2,000.00 de utilidad, y aumentaban hasta 42% en el caso de contar con más de \$500,000.00 de utilidad.

En cuanto a las normas que regían a las personas físicas, se mencionaba que quienes tuvieran ingresos por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles podían optar por realizar las deducciones de los gastos necesarios para su obtención, o bien por deducir el 30% de los ingresos obtenidos.

Se incorporaron en calidad de ingresos gravables, los obtenidos por concepto de adquisición de bienes, ya fuera por donación, por tesoros, por adquisición por prescripción, por ingresos en caso de accesión en bienes del causante y por la adquisición de bienes en un precio inferior al establecido por avalúo, gravándose en tal caso las diferencias mayores del 10%.

Es de destacarse que hacia el año de 1973, se *...marcó el inicio de una nueva era desde el punto de vista económico: la era del petróleo... que se caracterizó por un crecimiento vertiginoso de los precios del energético...*³⁷ y al trastornar este hecho las economías mundiales, se sentaron las bases de la inflación que nos ha abrumado hasta la actualidad. En esa temporada, economías extranjeras como la de Estados Unidos, aplicaron los impuestos con finalidades extrafiscales, a efecto de regular la economía nacional; en nuestro país en cambio, los impuestos sólo se aplicaban con fines recaudatorios, es por ello que no se implementó ninguna medida que pudiera adaptar nuestro sistema económico a la realidad inflacionaria que se vivía. Lo anterior propició que se incrementara la carga fiscal, sobre todo en el régimen de las personas físicas, ya que las tarifas progresivas que se empleaban, gravaron con mayor intensidad los aumentos nominales de los ingresos.

En 1978 se adicionó al cuerpo legal en comento el Título II Bis, que se llamó "De la tasa complementaria sobre Utilidades Brutas Extraordinarias" y que sólo estuvo en vigor un año; en la exposición de motivos se dijo que se proponía tal adición *...con el propósito de captar a favor del fisco aquellas utilidades extraordinarias resultantes de movimientos anormales de los precios, y que alteran significativamente el equilibrio que habrá de mantenerse entre las utilidades y los salarios.*³⁸

Esta reforma originó que pagaran esta tasa, empresas no beneficiadas por movimientos en sus precios; y que no la pagaran empresas que sí habían incrementado sus costos aprovechando la inflación que imperaba en el país.

Según Alberto Navarro, en 1979 se reconocieron ciertos efectos inflacionarios en el sistema tributario, tales como: a) *Considerar sólo las tasas de inflación del año anterior, para aplicarlas el año en curso,* b) *Los índices de inflación aplicables deben aprobarlos el Congreso de la Unión y quedar plasmados en disposiciones legales,* c) *El*

³⁷ Alberto Navarro Rodríguez. *Análisis del impuesto sobre la renta en Financiamiento del Gasto Público.* Colegio Nacional de Profesores e Investigadores de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas. Compilador. Trillas, México, 1988. Pág. 131.

³⁸ Enrique Calvo Nicolau. Op. Cit. Pág. 27.

*reconocimiento de los efectos de la inflación no se efectúa totalmente. por lo cual sólo se determinaron los que incidían a favor del contribuyente.*³⁹

La última Ley del Impuesto Sobre la Renta que se ha expedido y que está actualmente en vigor es la publicada el año de 1980, con ella se abrogó la expedida el 30 de diciembre de 1964 y la Ley Federal del Impuesto sobre lotería, rifas, sorteos y juegos permitidos del 30 de diciembre de 1947, con la publicación de este nuevo ordenamiento legal evolucionaron las ideas que predominaban sobre temas como sujetos y acumulación de ingresos. En este apartado sólo encontraremos esta pequeñísima mención de la ley de 1980, ya que la estructura y características del cuerpo legal mencionado se analizarán con más detalle en una parte posterior del presente capítulo.

2.2 Concepto de Impuesto Sobre la Renta.

En este apartado estudiaremos el concepto y la naturaleza del impuesto sobre la renta. En primer lugar nos ocuparemos de definir qué es renta, ya que sobre ella recae el gravamen.

La palabra renta deriva del latín *reddita*, que significaba utilidad o beneficio que rinde una cosa o lo que de ella se cobra; actualmente se entiende por ese término ganancia, utilidad o rendimiento. Como en algunas ocasiones la palabra renta se usa como sinónimo de ingreso, resulta necesario hacer notar la diferencia; ingreso significa en términos muy generales toda cantidad que entra en poder de uno; aumento al patrimonio por ganancia o producto; derecho que entra a formar parte del patrimonio. El término renta, por su parte significa *la suma de ingresos de una persona*⁴⁰, y está

³⁹ Alberto Navarro Rodríguez. Op. Cit. Pág. 133.

⁴⁰ Gerardo Gil Valdivia. *Diccionario Jurídico Mexicano*. Porrúa-UNAM. Tomo IV. 9ª Edición. México. 1996. Pág. 2785.

*constituida esencialmente por los ingresos en moneda o en especie, que provengan del patrimonio personal o de las actividades propias del contribuyente, o de la combinación de ambos... Tiene los siguientes caracteres: 1° Es susceptible de renovarse, porque proviene de una fuente normalmente productora...; 2° Se encuentra económica y jurídicamente a disposición del beneficiario....*⁴¹

Podemos concluir que el término renta significa el conjunto de ingresos de una persona, en dinero o especie que proviene del capital, del trabajo o de la combinación de ambos.

En torno al impuesto que se estudia, Enrique Flores nos dice que la ley del impuesto sobre la renta vigente en 1973 en Costa Rica descansa en el principio de la habilidad o capacidad de pago del contribuyente. *La habilidad o capacidad de pago del contribuyente es sinónimo de la capacidad económica del mismo que se mide por medio del ingreso percibido en dinero, en crédito, en valores, en derechos, en especie o en cualquiera otra forma, siempre que se pueda medir objetivamente, en términos monetarios, durante el periodo o año imponible.*⁴²

Armando Porras menciona que tal impuesto *grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito, que modifique el patrimonio del contribuyente, provenientes de productos o rendimientos, del capital, del trabajo o de la combinación de ambos.*⁴³

Al definir el impuesto que nos ocupa, Leopoldo R. Arreola menciona que se trata de la *contribución impuesta por la ley fiscal del mismo nombre sobre los ingresos percibidos por las personas físicas y morales residentes en el extranjero cuando la fuente de la riqueza de los ingresos mencionados se encuentra en territorio nacional.*⁴⁴

Según Eduardo Johnson, el impuesto sobre la renta se puede definir como el

⁴¹ Ernesto Flores Zavala, Op. Cit. Pág. 130.

⁴² Enrique Flores. Op. Cit. Pág. 1645.

⁴³ Armando Porras y López. Op. Cit. Pág. 213.

⁴⁴ Leopoldo Rolando Arreola. *Diccionario Jurídico Mexicano*. Porrúa- Universidad Nacional Autónoma de México. Tomo III. 9ª Edición. México. 1996. Pág. 1645.

gravamen que tiene el Estado sobre el incremento patrimonial del individuo medido en ingresos y percibido en un período determinado. ⁴⁵

Es de resaltar que la mayoría de los tratadistas han conceptualizado el impuesto sobre la renta apoyándose en la legislación vigente en su país, y en consecuencia realizan cambios sobre los mismos conforme evolucionan las leyes fiscales, por lo que no es posible tomar tales definiciones como válidas y permanentes: es así que nos permitiremos tomar el concepto de Johnson como universal desde el punto de vista teórico.

Creemos importante resaltar que al establecer un impuesto sobre la renta en el sistema tributario de un país, deben tomarse en cuenta tres factores a fin de que el impuesto sea lo más completo posible: tales factores son los siguientes:

a) El Estado debe allegarse de los recursos materiales que precisa para desarrollar sus actividades; este es uno de los principios que mueven a la creación de impuestos: que también entran en vigencia como herramienta económica que ayude a realizar la redistribución de la riqueza y controlar la inflación.

b) Justicia fiscal; hay que lograr que la incidencia de los impuestos sea adecuada a la capacidad contributiva de los contribuyentes a los que se dirige, mediante la exención de un mínimo de subsistencia, el establecimiento de tarifas progresivas y en dar un tratamiento fiscal a los que son iguales y uno desigual a quienes se encuentran en condiciones de desigualdad.

c) Efectos en el crecimiento y desarrollo del país; *el impacto que produce una ley de impuesto sobre la renta se verá reflejado de inmediato en el área económica del país*

⁴⁵ Eduardo A. Jonson Okynsen. *Impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Humanitas. 3ª Edición. 1984. Pág. 20.

*en que se implemente...*⁴⁶ ya sea motivando inversiones en el sector de que se trate. o bien desviando recursos hacia áreas más necesitadas de fomento. Será el impuesto un costo real que el contribuyente tendrá que pagar por habitar o invertir en el país. es por esto que el impuesto sobre la renta es considerado como un impuesto regulador de la economía.

2.3 Caracteres del impuesto sobre la renta en México.

Cabe señalar que no obstante que los doctrinarios han omitido realizar una definición general del impuesto sobre la renta, sí han unificado sus criterios para establecer las características distintivas del tributo en comento, que son las siguientes:

a) Se trata de un impuesto directo, toda vez que al sujeto pasivo le resulta imposible trasladar el pago del impuesto a una tercera persona. ya que la ley respectiva le señala como causante del mismo; en consecuencia sólo su patrimonio personal se verá afectado con el pago del mismo.

b) Se trata de un impuesto personal, en virtud de que las disposiciones legales permiten dar al obligado un tratamiento acorde a su situación contributiva. Al respecto Escorza Ledesma nos dice que *... la actual Ley del Impuesto Sobre la Renta tiene un marcado carácter personal, desde el momento en que obliga a las personas a acumular la totalidad de sus ingresos sin importar virtualmente la fuente de donde provengan, a los que se aplicará una sola tarifa.*⁴⁷

c) Se trata de un impuesto progresivo. ya que con él se pretende hacer tributar a las personas de conformidad con su capacidad económica a fin de que su aporte no sea desproporcionado a la riqueza de cada individuo, de tal manera se han establecido

⁴⁶ Ibidem

⁴⁷ Juan Escorza Ledesma. *Tratado práctico de la Ley del Impuesto Sobre la Renta*. Cárdenas. México. 1971. Pág. 62.

tarifas progresivas que aumentan conforme el ingreso gravable se eleva. Con esta medida se pretende recoger el principio jurídico de justicia que consiste en tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

d) Se trata de un impuesto elástico, puesto que se pretende que se adapte con facilidad a las fluctuaciones económicas y financieras de los países, incluso en situaciones verdaderamente críticas. Lo anterior se logra mediante el cambio de tarifas para no provocar trastornos económico-sociales entre los contribuyentes, y a la vez proporcionar al Estado los recursos materiales que necesita.

Según Alfonso Cortina todo gravamen sobre la renta necesita *Primero: ser susceptible de renovación periódica. Segundo: no agotar la fuente de ella.*⁴⁸ Lo anterior es así, ya que una de las características de la renta es que debe ser susceptible de renovación, rasgo que denota su periodicidad y la permanencia de la fuente de la cual deriva, ya que de no ser así estaríamos hablando de *un producto, que es la parte de una riqueza que se obtiene agotándola.*⁴⁹

No es por demás mencionar que a lo largo de su devenir histórico, el impuesto sobre la renta ha pasado por tres etapas: cédular o analítico, mixto y sintético o global. Durante el tiempo en que el impuesto sobre la renta se gravó en nuestro país por medio de cédulas, se tomó muy en cuenta la fuente de donde provienen los ingresos, es decir, se atendieron las actividades desarrolladas por el contribuyente mediante la creación de tantas cédulas como ocupaciones existieran para generar una utilidad.

Por lo que se refiere al tratamiento global, tenemos que se pretende crear una ley que grave la suma total de ingresos del contribuyente independientemente de las actividades que den origen a los ingresos, ya que la Ley del Impuesto Sobre la Renta

⁴⁸ Alfonso Cortina. Ciencia Financiera y Derecho Tributario. 6ª. Conferencia. Examen doctrinal y legislativo del impuesto sobre la renta. Examen doctrinal y legislativo de los impuestos sobre transmisión hereditaria y sobre donaciones. Examen económico y legislativo del impuesto sobre exportación de capitales. Tribunal Fiscal de la Federación. 1939. Pág. 2.

⁴⁹ Ibidem. Pág. 1.

*grava el ingreso, no las actividades*⁵⁰.

El sistema mixto es aquel en el que se crean tantas cédulas según la diversidad de fuentes de donde pueda lograrse un ingreso, pero al final se grava la renta en forma global.

2.4. La regulación del impuesto sobre la renta en México.

Iniciaremos recordando que la Ley del Impuesto Sobre la Renta que actualmente nos rige es la publicada el 30 de diciembre de 1980 y que entró en vigor el 1° de enero de 1981. Este cuerpo normativo implanta en nuestro país el sistema global a fin de que el contribuyente totalice sus ingresos y pague su impuesto tomando en cuenta todos ellos.

Como sabemos, año con año se promueven diversas reformas a las leyes fiscales incluyendo la del impuesto sobre la renta, que ha sido reformada cada año desde su publicación, siendo la reforma más trascendente la de 1987, misma que por su importancia trataremos más adelante.

En los siguientes párrafos nos ocuparemos de cada uno de los elementos de este impuesto, que son sujetos, objeto, base gravable, tasa, tarifa, tiempo y modo de determinación y sanciones.

En cuanto a los sujetos tenemos en primer lugar al sujeto activo, es decir quien está facultado legalmente para exigir del sujeto obligado cierta cantidad, sea en dinero o en especie, se trata del Estado mexicano. El sujeto pasivo, o sea el obligado al pago del impuesto de que se trata, según la ley de la materia en su artículo 1° puede ser la persona física o moral residente en México respecto de todos sus ingresos, y los residentes en el extranjero respecto de los ingresos que provengan de un

⁵⁰ Eduardo Jonson. Op. Cit. Pág. 20.

establecimiento permanente o base fija en el país y de cualquier fuente de riqueza situada en territorio nacional. Por tanto, adquirirá el carácter de sujeto pasivo de este tributo cualquier persona física o moral que obtenga ingresos en las circunstancias anteriores.

El objeto del impuesto sobre la renta, que también es denominado por algunos doctrinarios, como José María Abascal, el 'hecho que se puede gravar' o 'apto para gravarse', es el presupuesto de hecho previsto en la ley que al realizarse hace surgir la obligación de pago del tributo.⁵¹ en consecuencia podemos concluir afirmando que el objeto de esta ley son los ingresos *...éstos pueden provenir fundamentalmente de dos fuentes del trabajo personal y los derivados del rendimiento del capital... además existen los que derivan de la combinación del capital invertido y del trabajo. Independientemente de lo anterior existen ingresos que derivan de otras fuentes y que también son gravados por este impuesto, como lo son: las donaciones, los tesoros, la enajenación de inmuebles, y en general cualquier tipo de ingresos que incrementen el patrimonio del contribuyente....*⁵²

Por lo que se refiere a la base gravable de este impuesto, y que es la cantidad neta sobre la que se causa y paga el impuesto, tenemos que la ley del impuesto sobre la renta prevé dos formas de cálculo, uno para las personas morales y otro para las físicas.

Las personas morales calcularán el impuesto sobre la renta sobre el resultado fiscal; las personas físicas que se dediquen a las actividades empresariales calcularán el impuesto a pagar sobre la utilidad fiscal empresarial, y las que se dediquen a otras actividades sobre sus ingresos acumulables.

La tasa que en función de este impuesto deben pagar las personas morales y las personas físicas con actividades empresariales, según el primer párrafo del artículo 10

⁵¹ José María Abascal Zamora *El estudio jurídico del impuesto sobre la renta: reflexiones metodológicas y observaciones preliminares*, en *Estudios jurídicos en memoria de Roberto L. Mantilla Molina*, Porrúa, México, 1984, Pág. 809.

⁵² Leopoldo Rolando Arteola *Diccionario Jurídico Mexicano*, Tomo II, Porrúa, 9ª Edición, México, 1996, Pág. 1647.

de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es del 35%; por lo que se refiere a las personas físicas con ingresos distintos a los provenientes de tales actividades, deben aplicar la tarifa del artículo 80 del citado cuerpo legal para efectuar sus pagos provisionales y la contenida en el artículo 141 para realizar la declaración anual.

La forma para determinar este impuesto es la siguiente:

a) Personas físicas. El sujeto obligado debe en primer lugar, acumular todos los ingresos que hubiere obtenido y que estén señalados en la ley en un ejercicio fiscal; con excepción de aquellos que por disposición expresa no deban acumularse. Cabe señalar que a cada rubro de ingresos se pueden restar las deducciones que se autoricen por la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Al monto total resultante de la suma de los ingresos así obtenidos, denominado ingreso global gravable se pueden restar las deducciones genéricas que autoriza la ley.

Al resultado o base gravable se le aplicará la tasa contenida en el artículo 10 de la ley de la materia (35%) para el caso de que el contribuyente desempeñe actividades empresariales.

Por el contrario, si se trata de un sujeto pasivo con actividades distintas a las empresariales la forma de cálculo es la siguiente: la base gravable se debe ubicar en el renglón de la tarifa del artículo 80 ó 141, según sea el caso, cuyo límite inferior sea menor que ella, pero que no exceda del máximo previsto, hecho lo anterior se pagará por la cantidad indicada como límite inferior la cuota fija que se establezca en el mismo renglón. Luego, a la base gravable se le restará el límite inferior, y al monto resultante se aplicará el porcentaje indicado en el mismo renglón de la tarifa, de tal manera que el impuesto a pagar será la cuota fija indicada y el porcentaje al que acabamos de hacer referencia.

b) Personas morales. En este caso, el cálculo del impuesto a cubrir inicia

mediante la resta de las deducciones autorizadas a la suma del conjunto de ingresos obtenidos en el ejercicio. el resultado recibe el nombre de utilidad fiscal, a la que se le deberán restar, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de amortizar; con ello se obtendrá el resultado fiscal sobre el cual el contribuyente deberá aplicar la tasa del 35%, para conocer el monto del impuesto a pagar.

Por lo que se refiere al tiempo de pago del impuesto, se expone lo siguiente:

a) Por lo que se refiere al caso de las personas físicas, tenemos que para cada tipo de ingreso se establece la obligación de efectuar pagos provisionales mensuales o trimestrales según la fuente de donde provengan los ingresos obtenidos. El pago del impuesto anual se realiza mediante una declaración anual que se presenta en el mes de abril del año siguiente al ejercicio que se pague. Si la suma de los pagos provisionales realizados fuera mayor al monto del impuesto anual, entonces el contribuyente podrá solicitar su devolución; pero si al contrario, el impuesto que se debe es mayor a la suma de las cantidades erogadas por concepto de pagos provisionales, entonces se deberá cubrir la diferencia.

b) En el caso de las personas morales, tenemos que la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece en su artículo 12 cómo y cuándo se deben efectuar los pagos provisionales. La regla general es que se efectuarán pagos provisionales mensuales, sin embargo existen reglas particulares previstas para ciertos casos especiales:

La declaración anual será aquella en la que se realice el pago del impuesto causado en el ejercicio, y se presentará en el mes de marzo del año siguiente a aquel en que se haya causado el impuesto.

Por último mencionaremos que el tema de las sanciones, está regulado en el Título IV del Código Fiscal de la Federación, para el caso de incumplimiento a las disposiciones legales correspondientes, previéndose como tales, la sanción pecuniaria cuyo monto lo debe establecer la autoridad hacendaria competente en relación con la

infracción cometida y la privación de la libertad impuesta por el tribunal en materia penal que tramite y resuelva el asunto.

2.4.1 La reforma de 1987 que incorporó en la base gravable el efecto que la inflación produce en las operaciones del contribuyente.

Hemos estudiado la forma en que está regulado el impuesto sobre la renta en México, ahora procederemos al análisis de la reforma que en 1987 sufrió esta ley, ya que como se mencionó en líneas atrás, consideramos que es una de las más importantes que se han hecho a este cuerpo normativo, ya que según palabras de la propia autoridad *...resultaba imprescindible transformar el contenido de la propia ley e introducir medidas que permitieran el reconocimiento de los efectos inflacionarios para fines del impuesto sobre la renta.*⁵³

Para lograr un mejor entendimiento de los antecedentes de esta reforma, cabe recordar en primer lugar, que hacia 1973 se produce un efecto inflacionario a nivel mundial debido al surgimiento de la era del petróleo, que tuvo como principal característica un aumento constante de los precios de este energético, lo que provocó un desajuste en las economías de muchísimos países; este proceso inflacionario también afectó a nuestro país.

A fines de 1986, nuestro país no estaba en posibilidad de generar las divisas extranjeras suficientes para financiar el crecimiento económico y para pagar la deuda exterior, por ello tuvo que renegociar su deuda con sus acreedores, quienes aceptaron hacerlo ya que el Fondo Monetario Internacional le dio su recomendación. Sin embargo, para conseguir tal recomendación, México tuvo que prometer al mencionado organismo lograr un crecimiento económico y fortalecer las finanzas públicas del país.

Como consecuencia de lo anterior, nuestro gobierno promovió algunas medidas

⁵³ Ma. Antonieta Martín Granados. *Impuesto sobre la renta. Personas Morales. Curso Introductorio*. SHCP Administración General de Auditoría Fiscal Federal- UNAM. México, 1996. Pág. 2.

con miras a lograr ese crecimiento económico moderando los efectos negativos de la inflación. lo cual sólo se logró en forma parcial puesto que no se realizó una reforma integral para adecuar la Ley del Impuesto Sobre la Renta al régimen inflacionario; como ejemplo de las medidas que se pusieron en práctica mencionaremos: ...*el ajuste a la tarifa de gravamen aplicable a personas físicas, la deducción adicional de inversiones, la valuación de inventarios con el método 'últimas entradas primeras salidas', la deducción de la tasa nominal de interés y de la pérdida cambiaria.*⁵⁴, entre otras medidas de tipo económico. en las que se encuentran también la reducción en la emisión de dinero. la racionalización del gasto público y el aumento de los ingresos federales.

Sin embargo, tales medidas no fueron suficientes y hacia 1987 las autoridades competentes se vieron obligadas a promover una reforma fiscal de fondo. sus argumentos se apoyaron en el hecho de que la inflación no cedía. no obstante los esfuerzos realizados para lograr el saneamiento de las finanzas públicas y la disminución del déficit en los ingresos que el Estado recaudaba. La inflación de que se habla se debía principalmente a las siguientes causas:

a) El constante aumento en las tasas de interés, a fin de que fueran tasas de interés reales positivas para el ahorrador. lo que se tradujo en mayores erogaciones del gobierno y mayores costos para las empresas.

b) El 'desliz cambiario' que perjudicó las operaciones de costo y gasto, tanto de las empresas como del sector público, que se produjo con objeto de mantener la competitividad de la economía nacional.

c) Se alteran las expectativas empresariales en lo que se refiere a los costos de producción y aumento de precios de sus productos y servicios en el mercado, esto los orilla a realizar ajustes desordenados a los precios de sus productos.

⁵⁴ Alberto Navarro Rodríguez. Op Cit. Pág. 133.

d) Se reducen los ingresos tributarios, debido principalmente a que hay una reducción en la base gravable de las empresas y a que los impuestos percibidos van perdiendo su valor real.

Tal vez sea esta la razón más importante de la reforma de que se trata, y se hace necesario mencionar las prácticas que los contribuyentes realizaban al amparo de las disposiciones de la ley del impuesto sobre la renta vigente hasta diciembre de 1986. Tal ordenamiento permitía a las empresas que hicieran la deducción de los intereses nominales en la operación de préstamos garantizados ... *en los cuales las personas físicas accionistas de las sociedades mercantiles respaldaban con las inversiones en renta fija los créditos que otras empresas o instituciones les otorgaban a aquellas sociedades. Con ello se logra que las sociedades deduzcan el monto de los intereses a tasa nominal para efectos no sólo del impuesto sobre la renta, sino también de la participación de utilidades a trabajadores, ya que en algunos casos se llega a anular la utilidad gravable de la empresa....*⁵⁵

Cabe señalar que también se permitía la deducción de la pérdida cambiaria y como en esos años se tuvo una elevadísima tasa de devaluación del peso, la base gravable de las empresas disminuyó aún más.

Tal situación dio como resultado una constante reducción de los ingresos tributarios, por lo que aumentaba el déficit que generaba más presión sobre la inflación.

Todos los trastornos económicos mencionados son generados por la inflación y traen como consecuencia que la misma se agrave; se produce de tal forma un círculo vicioso al cual es preciso encontrar una solución.

Es así que se genera la reforma fiscal de 1987, en un intento del Estado mexicano para fortalecer las finanzas públicas. El objeto de esta reforma era el aumento en la recaudación de los ingresos tributarios no petroleros mediante ajustes a la base

⁵⁵ Idem. Pág. 135.

gravable de las empresas y el combate a la evasión fiscal.

Por último, mencionaremos que para llevar a cabo tal reforma se incluyó en la iniciativa de ley un mecanismo de transición que se ubicó el Título VIII de la ley de que se trata, el cual se aplicaría de 1987 a 1990 a fin de no causar un impacto negativo en las empresas. Este sistema de transición consistía en pagar el impuesto sobre la renta mediante la determinación de la base gravable aplicando tanto las disposiciones anteriores como las que entraban en vigor; esto es, coexistirían los dos sistemas por cuatro años, ya que la determinación de la base nueva inició su vigencia desde 1987, mas no así la nueva tasa del impuesto, que se estableció que se aplicaría a partir de un 7% hasta alcanzar su aplicación definitiva a los cuatro años, mientras que la tarifa de la base tradicional disminuiría proporcionalmente.

No obstante lo anterior, el mecanismo transitorio sólo estuvo vigente durante dos años, y en 1989 se anticipó la eliminación de tal sistema para aplicar totalmente la base nueva, que es la que actualmente nos rige.

2.4.2. Concepto de ganancia inflacionaria.

Antes de ocuparnos de definir la ganancia inflacionaria, nos parece conveniente delimitar el marco dentro del cual está ubicado tal concepto en el sistema de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Como se expresó en líneas anteriores, el objeto de la reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1987 fue el de adecuar el sistema fiscal al contexto inflacionario que imperaba, mediante el establecimiento de una forma diferente para la determinación de la base gravable de las empresas y de las personas físicas con actividades empresariales.

Este nuevo método para realizar la determinación de la base gravable consistió en reexpresar los ingresos y las deducciones a fin de obtener cifras reales, que

reflejaran el efecto inflacionario, y no en cifras nominales. que según la autoridad fiscal eran ajenas a la inflación.

El anterior tratamiento fiscal basaba sus operaciones en el valor histórico original, es decir, que las cifras contables estaban expresadas en términos del número de unidades monetarias erogadas. El nuevo sistema toma en cuenta que en una época inflacionaria esos términos pierden veracidad con el transcurso del tiempo, ya que el valor del dinero se determina por la cantidad de bienes y servicios que puedan adquirirse con una cantidad monetaria determinada.

Al efecto se implementó un sistema de contabilidad que se ajustara a los niveles generales de precios esto es, un método de índices que hace reflejar en sus cantidades el poder de compra actual.

Para llevar a cabo la actualización de cantidades históricas a cifras de poder adquisitivo que se desee reexpresar, la reforma de 1987 creó una serie de factores de ajuste que tienen como elemento primordial el uso del índice nacional de precios al consumidor, que es una medida estadística que se usa en economía para expresar el cambio porcentual en los precios de un producto en tiempos distintos. Los mencionados factores de ajuste son los siguientes:

- a) El factor de ajuste mensual, que sirve para calcular el cambio en el valor de los bienes y operaciones en un período de un mes.
- b) El factor de ajuste de un período, que se utiliza en el cálculo de las modificaciones del valor de los bienes y operaciones en un período mayor de un mes.
- c) El factor de actualización, que se utiliza para determinar el valor de una operación o bien al término de un período.

Son varios los conceptos que según la ley de que se trata deben actualizarse.

entre ellos los promedios mensuales de los créditos y deudas, cuya función es la de determinar el componente inflacionario de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7-B del ordenamiento aludido.

Dentro de la aplicación práctica de este componente encontramos: el interés real deducible o acumulable o la ganancia o pérdida inflacionaria.

La ganancia inflacionaria según dispone la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es el ingreso que obtiene el contribuyente por la disminución real de sus deudas; al contrario, pérdida inflacionaria es la disminución que obtiene el contribuyente por la pérdida del poder adquisitivo de sus créditos o activos.

2.4.3. La determinación de intereses y de la ganancia inflacionaria que se establece en el artículo 7-B de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El régimen que establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 7-B para los intereses, tiene como consecuencia que se aumenten o disminuyan los ingresos o deducciones de las personas físicas y morales en la determinación de la base gravable del contribuyente.

Según lo establecido en el texto legal mencionado, se tomarán en cuenta tanto los intereses a favor como los intereses a cargo en el cálculo del impuesto a pagar.

Se denominan intereses a los rendimientos de créditos de cualquier clase, independientemente del nombre con que sean designados. Se llaman intereses a favor del contribuyente, cuando provienen de créditos, y se consideran a cargo cuando provienen de deudas.

De conformidad con lo estipulado en la ley de la materia, tanto los intereses y la ganancia o pérdida inflacionaria acumulables o deducibles se deberán determinar mensualmente de la manera que a continuación se explica.

Por lo que se refiere a los intereses a favor, el ordenamiento legal de que se trata establece que se deberá restar el componente inflacionario a la totalidad de los créditos, inclusive los que no generan intereses. Si el total del interés del mes es mayor a su componente inflacionario el resultado será un interés acumulable; pero si el interés del mes es menor a su componente inflacionario resultará una pérdida inflacionaria que podrá ser deducida para efectos de determinación de la base gravable.

En cuanto a los intereses a cargo, se les deberá restar el componente inflacionario del total de las deudas, incluyendo las que no generen intereses. Si el total del interés a cargo es mayor que su componente inflacionario el resultado será un interés deducible; si por el contrario, la totalidad del interés es menor que el componente inflacionario, tendremos una ganancia inflacionaria, misma que de conformidad con el artículo 15 del ordenamiento legal mencionado, debe considerarse como un ingreso que se deberá acumular para la determinación de la base gravable.

CAPÍTULO III.- LAS SOCIEDADES MERCANTILES.

3.1. Características de las sociedades mercantiles.

Mencionamos en capítulos anteriores que el hombre posee una tendencia social que lo lleva a reunirse con sus semejantes para unir sus esfuerzos contra la naturaleza y de tal forma aprovechar mejor los recursos que el medio ambiente ofrece para subsistir. Por esta razón desde la vida primitiva, el ser humano ha creado diversas formas de organización para poner sus esfuerzos en común.

Conforme han evolucionado la sociedad y la convivencia humana, se ha hecho necesario que el hombre se coordine de diversas maneras para aprovechar mejor los medios materiales y humanos a su alcance; como resultado, ha conseguido disponer de mejor forma tanto de los medios materiales como del trabajo en la producción y distribución de satisfactores.

De esta manera se han integrado conjuntos de distinta magnitud y alcance; como primer ejemplo mencionaremos al Estado, que es una importante concentración de individuos considerado como la agrupación humana de mayor evolución.

Por otro lado, dentro del ente estatal se han configurado conjuntos menos amplios que persiguen fines más concretos, aquí podemos referirnos a las entidades políticas sujetas al orden jurídico nacional, a las instituciones gubernamentales, a los

partidos políticos, a los sindicatos y a las sociedades mercantiles. por mencionar algunos.

Cada uno de los agrupamientos que acabamos de mencionar reúne a un conjunto de individuos que mediante el desempeño de ciertas actividades preestablecidas, pretenden alcanzar un fin determinado, por ese motivo se hace necesario el establecimiento de un conjunto de reglas internas, para distribuir las tareas que deben realizar los miembros y asignar los beneficios que se obtengan con el desarrollo de las tareas dispuestas.

En el presente capítulo realizaremos un breve estudio de las características de la sociedad mercantil, instrumento jurídico que ha sido creado por el hombre para ejercer la actividad comercial de la manera más eficiente posible.

El antecedente más remoto de las sociedades mercantiles lo encontramos en el contrato de comenda: institución que fue inventada por los comerciantes italianos marítimos hacia el siglo XII. Por medio del contrato de comenda, el encomendante entregaba al encomendatario, dinero o mercancías para la travesía en el mar y ambos socios compartían las ganancias, si las había. Este contrato fue evolucionando hasta que en el siglo XIII, se convierte en la sociedad en comandita, entidad con nombre propio y personalidad jurídica distinta a la de los socios.

Es así que surge uno de las más importantes instituciones jurídicas que ha creado el hombre. En sus inicios las sociedades mercantiles se organizaron temporalmente, ya que *se constituyen para la realización de un fin concreto y determinado, que debe realizarse en un plazo breve.*⁵⁶

Conforme fue pasando el tiempo y las necesidades de la actividad comercial fueron cambiando, se hizo obligatorio ajustar las características de las sociedades a

⁵⁶ Joaquín Rodríguez y Rodríguez. *Tratado de sociedades mercantiles*. Tomo I Porrúa. 5ª Edición, México 1977. Pág. 2.

las nuevas exigencias. De tal manera, aparecen las sociedades de tipo permanente en dos modalidades: la sociedad colectiva y la sociedad en comandita.

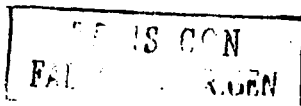
Las sociedades que funcionan con base en un capital surgen y se perfeccionan entre los siglos XVIII y XIX. La última etapa en la evolución histórica de las sociedades mercantiles se da en el siglo XX. *las formas económicas y jurídicas de las empresas mercantiles sufren grandes alteraciones en su concepción tradicional, como consecuencia de un doble fenómeno: la aparición de sociedades de economía mixta, como formas de la actuación del Estado en el campo de las actividades mercantiles, y las grandes concentraciones industriales.*⁵⁷

Las sociedades de capitales son de origen italiano, las primeras que surgieron agrupaban acreedores del Estado, sus deudas constaban en documentos que representaban porciones iguales del crédito.

Por lo que se refiere a nuestro país, es la Ley General de Sociedades Mercantiles la legislación que regula la actividad de las sociedades mercantiles. Esta legislación considera las siguientes categorías de sociedades: la sociedad en nombre colectivo, la sociedad en comandita simple, la sociedad de responsabilidad limitada, la sociedad en comandita por acciones, la sociedad anónima y la sociedad cooperativa.

Por lo que se refiere a las sociedades cooperativas, se ha creado una ley especial para su regulación, por tratarse de una sociedad mercantil acapitalista, esto es, que el capital no otorga el derecho de recibir las utilidades que se originen de la actividad empresarial, sino únicamente un interés en relación directa al valor de ese capital. Las utilidades se reparten en función a las actividades realizadas y a la cantidad y calidad del trabajo desempeñado en bien de la sociedad.

⁵⁷ Ibidem Pág. 3.



Los otras sociedades que enumera la Ley General de Sociedades Mercantiles se clasifican de la siguiente manera: sociedades de personas, sociedades de capitales, sociedades mixtas y sociedades elásticas.

Las sociedades de personas son aquellas que se constituyen con especial atención en las calidades personales de los socios; podemos mencionar como ejemplo la sociedad en nombre colectivo. En este caso los socios responden con su patrimonio de las actividades realizadas por la sociedad.

Las sociedades de capitales son las que se constituyen sin tomar en consideración las calidades personales de los socios, ya que lo más importante para aceptarlo como miembro de la sociedad será su aportación pecuniaria al capital total que será destinado a la ejecución del objeto de la sociedad, por lo tanto, los socios no responden con su patrimonio personal de las deudas de la sociedad. En este caso se mencionará a la sociedad anónima como ejemplo.

Las sociedades mixtas son las que en su constitución incluyen socios capitalistas y socios personalistas, como lo es la sociedad en comandita. En el caso de las sociedades elásticas los socios pueden organizarse con socios personalistas, capitalistas o ambos, según las exigencias de cada caso.

Los diferentes tipos de sociedades previstos en la Ley General de Sociedades Mercantiles fueron creados para responder a distintos tipos de necesidades, pero algunos de ellos han caído en desuso, ya que no tienen cabida en la realidad económica nacional, nos referimos a las sociedades que proponen la responsabilidad ilimitada de sus socios; esto significa que los miembros de la sociedad responderán de las deudas de la misma hasta con su propio patrimonio. Este tipo de sociedades mercantiles han caído en desuso ya que en estos tiempos ya nadie está dispuesto a exponer su fortuna en una arriesgada actividad mercantil.

REVISADO
POR EL ORGEN

No obstante lo anterior, las sociedades de responsabilidad ilimitada comparten con el resto del grupo de sociedades mercantiles algunas semejanzas. Es así, que las características generales de las sociedades mercantiles son las siguientes:

a) En el acto mediante el cual se constituye una sociedad mercantil prevalece una finalidad básica entre los socios, que es la creación de una nueva persona jurídica. Esto significa que los participantes del acto constitutivo de una sociedad comparten la intención de constituir una nueva persona.

b) Toda sociedad tiene una personalidad jurídica propia que es diferente a la de los socios que la componen. lo anterior con la finalidad de involucrar lo menos posible el patrimonio de los socios en los azares de la actividad comercial que se decida desempeñar. *Nuestro derecho (artículo 25 fracción III Código Civil para el Distrito Federal), atribuye personalidad a toda clase de sociedades civiles y comerciales; sin embargo, respecto de éstas, la atribución de la personalidad se da en función de su inscripción en el Registro de Comercio (artículo 2º. párrafo I. Ley General de Sociedades Mercantiles).⁵⁸*

c) Cada sociedad mercantil debe contar un nombre propio, que lo distinga de las demás sociedades a fin de que sus clientes puedan identificarla.

El nombre de una sociedad puede ser una razón social o denominación. Será una razón social cuando aparezca el nombre completo o el apellido de uno o más socios. Se llama denominación cuando en el nombre de la sociedad no se hace referencia a los apellidos de los socios. En este caso puede hacerse referencia al objeto social o a cualquier otra expresión.

Según algunos autores, la razón social es propia de las sociedades personalistas, y la denominación social de las sociedades capitalistas.

⁵⁸ Jorge Barrera Graf *Introducción al Derecho Mexicano* Tomo II Universidad Nacional Autónoma de México La gran enciclopedia mexicana, 2ª Edición, México 1983. Pág. 827.

d) El fin perseguido por este tipo de sociedades es mercantil. lo que significa que cada sociedad pretende obtener un lucro mediante la especulación comercial.

e) Toda sociedad mercantil surge en la vida jurídica con un objeto determinado que es de manera general, *la explotación de una empresa*⁵⁹. que es considerada como *el organismo que une y coordina los diversos elementos de la producción y los dirige a efectuar la fabricación de determinados bienes o la prestación de determinados servicios, requeridos por la sociedad.*⁶⁰; de lo anterior tenemos que como cada sociedad mercantil combina precisamente trabajo y capital, que son los elementos de producción para elaborar bienes y prestar servicios. es así que cada sociedad nace a la vida jurídica para llevar a cabo la realización de una empresa.

Se atribuye la naturaleza mercantil a la actividad de la empresa en virtud de que a través de la organización empresarial las sociedades realizan todas las operaciones de producción y tráfico de bienes y servicios que son consideradas de carácter mercantil por la ley de la materia; por otra parte, en la actividad que realizan las empresas desde su nacimiento hasta su desaparición tienen lugar innumerables actos calificados como mercantiles.

f) Toda sociedad mercantil debe contar con un capital; esto es, un conjunto de bienes materiales que organizados con eficiencia desempeñarán un importante papel en el desarrollo y cumplimiento del objeto social.

En todo tipo de sociedades, el capital se forma con la suma de las aportaciones realizadas por los socios estimadas en dinero, ya que se pueden realizar contribuciones en dinero o en especie, incluso, es permitido que los socios hagan aportaciones *de industria o trabajo (del socio)*. Es así que la aportación de cada socio *puede consistir en un dar, o sea, transmitir la propiedad, el uso o el goce*

⁵⁹ José Manuel Lastra Lastra. *Fundamentos de Derecho*. Mc Graw Hill. México 1994. Pág. 147.

⁶⁰ Idem.

de bienes o derechos (aportaciones de capital), o bien, en un hacer, es decir, de prestar servicios a la sociedad (aportaciones de industria).⁶¹

En las sociedades de tipo personalista, como lo es la sociedad en nombre colectivo, el capital se divide en partes sociales, y la responsabilidad de los socios es ilimitada.

En las sociedades mixtas, el capital también es aportado por todos los socios y se divide en dos porciones, la que proporcionan los socios personalistas y que adquieren una responsabilidad ilimitada, y la que dan los socios capitalistas, que la única cantidad que arriesgan en la empresa es la proporcionada a la sociedad inicialmente: como ejemplo mencionaremos a la sociedad en comandita simple y por acciones.

En las sociedades capitalistas como la sociedad anónima, el capital se divide en acciones de igual valor, que dan a su tenedor el carácter de socio, y que otorgarán las preferencias que se establezcan en el acta constitutiva de la sociedad.

g) Para que la sociedad mercantil pueda lograr con eficacia los objetivos que se ha planteado, se hace necesario que sus miembros establezcan una organización interna por medio de la cual se establezcan los derechos y las obligaciones de los socios; es decir que se determinen las actividades que cada persona involucrada con la sociedad debe realizar, así como las facultades que como miembro de la empresa se tienen.

El estatuto orgánico de la sociedad es el documento en donde se deben plasmar con detalle los derechos y obligaciones de cada socio, así como la manera en que se han de llevar a cabo.

⁶¹ Jorge Barrera Graff Op. Cit. Pág. 826.

Para que los socios tengan un mejor control de las actividades que se desarrollen en la sociedad, la Ley General de Sociedades Mercantiles establece que se deben reunir en asamblea cada cierto tiempo para tratar los asuntos más trascendentales. De igual forma, la ley de la materia ordena que en el seno de toda sociedad mercantil se deben instituir órganos de administración que rindan cuentas a la asamblea de socios y también un órgano que vigile todas las labores que se desempeñen.

En la ley en comento también se ordena que, salvo que se disponga otra cosa en los estatutos sociales, las decisiones se tomarán mediante el voto de las propuestas que en asamblea se hagan: el valor del voto de cada socio será proporcional a la cantidad que haya aportado al capital social, es decir que el voto que se emita tendrá mayor valor si se realizó una aportación cuantiosa al patrimonio de la sociedad, en cambio si la cantidad proporcionada al capital de la empresa fue pequeña el alcance del voto será menor.

h) Se mencionó que el fin de este tipo de sociedades es mercantil, lo que significa que se pretende obtener una ganancia económica mediante el tráfico de mercancías. Las utilidades obtenidas pertenecen a los socios, ya que la gestión del capital es la que permite obtener beneficios monetarios, por lo que cada socio tiene derecho a la distribución de las utilidades que serán repartidas en proporción al capital aportado; a mayor aportación mejores utilidades, a menor aporte menor participación de ganancias. Cabe señalar que el destino de los frutos obtenidos tendrán las variaciones que se establezcan en los estatutos sociales.

i) Por último mencionaremos como otra característica general, la importancia que las sociedades mercantiles en la economía actual, ya que constituyen una fuente importantísima de empleos, juegan un relevante papel en la producción de bienes. con su intermediación llevan bienes y servicios a todo el territorio nacional, y favorecen la circulación de capital nacional. El importante papel económico de las empresas se analizará con mayor amplitud más adelante.

3.2. Las sociedades mercantiles y el crédito.

En el apartado anterior estudiamos de manera general las características de las sociedades mercantiles de conformidad a lo establecido en Ley General de Sociedades Mercantiles, por lo que ahora sabemos que tales entidades jurídicas tienen por objeto habitual la ejecución de una empresa mercantil, que puede consistir en la producción o tráfico de bienes y servicios.

Desde sus inicios históricos, las sociedades mercantiles se vieron en la necesidad de allegarse de las cantidades de dinero suficientes para comprar las mercancías que comerciaban, ya que siempre ha sido el tráfico de mercaderías su principal razón de ser. Pero en la vida del comerciante las necesidades de tener bienes y productos para comerciar aparecen siempre antes de que tenga los medios para solventarlas; es decir, que para poder vender mercancía es necesario adquirirla antes, pero para esto primero hay que vender. En torno a este círculo que en materia contable se denomina capital de trabajo Dávalos Mejía opina que *en el comercio, los ingresos no coinciden en tiempo, con las necesidades; generalmente primero son éstas y luego aquellos. Esta situación, de carácter persistente la experimentaban —y experimentan— todos. Entonces, surge espontáneamente la solución, también colectiva, de darle oportunidad al que todavía no tiene los ingresos suficientes, de que se le entregue la mercancía para que la pague en el futuro.*⁶²

Según nuestra legislación mercantil, en el momento en el que nace a la vida jurídica una nueva sociedad mercantil, las personas que participan en el acto constitutivo realizan una aportación pecuniaria para integrar el capital social, que es el conjunto de bienes económicos con los que contará para la ejecución las

⁶² Carlos Felipe Dávalos Mejía. *Titulos y contratos de credito, quiebras* Harla. 2ª Edición México 1983. Pág. 12.

actividades propias de su empresa, que como vimos en el párrafo anterior, consiste básicamente en adquirir mercancías para venderlas después, aunque en la actualidad las sociedades mercantiles realizan también otras actividades, como la prestación de servicios o la producción de bienes.

Con la cantidad total de dinero que se reúna para integrar el capital social, la recién formada empresa estará en posibilidad de allegarse de los bienes elementales para poner a funcionar el negocio, pero a medida en que la sociedad se desenvuelva, mejore la calidad de sus productos y se dé a conocer en el mercado, se hará sumamente necesario inyectar sumas extras de dinero que sostengan el desarrollo y aseguren la expansión que le dará un lugar privilegiado en la competencia, esto significa que para toda empresa será imprescindible tener la posibilidad constante de obtener dinero.

Lo anterior es así, ya que cuando un grupo de empresarios ponen en marcha un negocio bajo las normas que regulan las sociedades mercantiles, lo hacen con la finalidad de lograr el crecimiento de su sociedad así como su permanencia en el mercado nacional; mercado en el cual nuestra legislación permite la libre competencia de empresas, y que incluso permite la entrada de productos extranjeros de la mejor calidad.

Para estar en posibilidad de competir con éxito con productos de primerísima calidad tanto nacionales como de procedencia extranjera, a toda nueva empresa le será indispensable realizar una producción de bienes y prestación de servicios del mejor nivel, por lo que resulta lógico pensar que para lograrlo será necesario contar con materias primas de excelente calidad y con tecnología avanzada mediante la cual se pueda optimizar el tiempo y con la que además se obtenga el mejor procesamiento de los materiales. Contando con lo anterior, será indispensable también contar con un personal calificado que posea los conocimientos adecuados para hacer trabajar la empresa de la mejor manera posible; y por último, la empresa deberá costear constantes investigaciones que le permitan estar al día en conocimientos técnicos y científicos aplicables en su área.

En vista de que toda sociedad con deseos de expansión debe financiar todo lo anterior, es fácil comprender que se hace necesario hacer grandes inversiones de dinero, pero la inmensa mayoría de las empresas se encuentran en una insuficiencia patrimonial para satisfacer todas las actividades que debe realizar para sobrevivir, es por ello que *las empresas acuden al crédito, para solicitar los medios para financiar sus inversiones...*⁶³. Al encontrarnos en un sistema capitalista en el cual el principal apoyo de los negocios mercantiles es la posibilidad de recibir un bien o un servicio sin pagarlo de contado, para costear sus actividades, concluiremos que todas las empresas necesitan, solicitan y otorgan créditos.

Toda industria para poder producir, necesita materias primas para ensamblar y terminar sus productos, también necesita equipo técnico, de oficina y de reparto; a fin de incrementar su eficiencia. Además de lo anterior, la fábrica tiene gastos fijos como renta, servicios, y el pago de salarios a sus empleados. La mayor parte de los bienes, productos y servicios que necesita la empresa no los puede adquirir de contado, sino mediante el crédito por la confianza que le tienen sus proveedores. Lo anterior es así, ya que es prácticamente imposible pagar todas los gastos que la actividad mercantil exige sin que la caja de tesorería de la sociedad de que se trate quedara agotada y se viera en serios problemas de liquidez.

Por otra parte, los clientes seguramente tampoco podrán pagar de contado todos los bienes adquiridos o servicios prestados, sino que también se verán en la necesidad de solicitar un crédito, para poder hacer uso de las mercancías ahora y pagarlas después. De lo anterior se tiene que aunque una sociedad tenga buenas ventas, eso no garantiza que esté en posibilidad de obtener el dinero por concepto de cobro inmediatamente después de cerrado el negocio, por lo que tendrá que esperar cierto tiempo para recibir el importe de las operaciones comerciales realizadas; pero mientras eso sucede, no tendrá la liquidez necesaria para cubrir sus adeudos; esto significa que, unas empresas a otras se otorgan créditos para subsistir.

⁶³ José María Tobar. *El Crédito y los Bancos*. Deusto Bilbao España. 3ª Edición, 1968. Pág. 137

Mediante el ejercicio del crédito, es decir solicitándolo y a la vez otorgándolo a sus clientes, las empresas han podido aumentar sus ventas y prosperar, ya que no tienen otra opción. *La falta de pago —el defecto del crédito por excelencia— no era sino otro de los riesgos que el comerciante debía asumir al acometer su negocio.* ⁶⁴

La figura por medio de la cual se obtiene un bien y se paga su precio después, y que se llama crédito, da sustento a la actividad de las empresas, ya que sin su apoyo una sociedad de reciente creación jamás podría competir con los inmensos conjuntos comerciales que se han establecido con anterioridad. *La gran industria de nuestros días requiere una enorme y vasta concentración de capital y de energía de trabajo.* ⁶⁵

Como vemos, el término crédito entraña la idea de permitir el uso de fondos o bienes que tendrán que devolverse más tarde, es decir, que esta operación implica un pago a futuro, por lo que algunos tratadistas han sostenido que la confianza es la base de toda concesión de crédito, ya que si quien lo otorga no confiara en que el prestatario le devolverá la cantidad facilitada, no lo concedería. Otros doctrinarios añaden que la capacidad de pago es base también del otorgamiento del crédito.

La importancia de la figura del crédito queda de manifiesto cuando nos percatamos de que tal figura está presente en todos los ámbitos de la vida económica nacional *el crédito permite a los gobiernos hacerse de fondos que les capacitan para atender ciertas necesidades... Permite también que los individuos superen dificultades transitorias. Por ejemplo facilita la adquisición de géneros de consumo hasta que se reciban los ingresos que se esperan; en general hace posible la adquisición de una cosa antes de que se posea todo el dinero para pagar el precio... El crédito permite que hombres honrados y capaces sin capital obtengan los fondos necesarios para crear una industria moderna....* ⁶⁶

⁶⁴ Carlos Felipe Dávalos Mejía, Op. Cit. Pág. 13.

⁶⁵ Joaquín Rodríguez, Op. Cit. Pág. I

⁶⁶ Harold G. Moulton, Op. Cit. Pág. 148.

Los principales procesos económicos en los que la figura crediticia tiene gran relevancia son los siguientes:

1.- La producción o creación de satisfactores, que se considera como *el acto de incorporar utilidad a las cosas, y por tanto hacerlas capaces de satisfacer una necesidad.*⁶⁷

2.- Circulación o traslado de bienes, ya sea entre productor y consumidos, y entre productor y distribuidor.

3.- Distribución o reparto de satisfactores.

4- Consumo, que es el acto por el cual los usuarios hacen uso de los bienes para satisfacer sus necesidades.

En torno a la importancia del crédito en los principales procedimientos económicos Manuel Sánchez ha afirmado que *El crédito para fines productivos, entendido en su acepción más general, puede comprender el destinado al comercio, a la habilitación de la producción y al financiamiento de las inversiones.*⁶⁸

Con todo lo apuntado nos es posible concluir que a través del crédito se proporcionan a las empresas los medios que necesitan para desarrollar todo tipo de actividades económicas: la figura del crédito ha hecho posible el desarrollo de las grandes empresas, y como consecuencia de la gran industria moderna.

⁶⁷ Armando Olvera Hernandez. *La Banca y el crédito vistos por dentro y por fuera.* Universidad Autónoma de Chiapas, México, 1998. Pág. 20.

⁶⁸ Manuel Sánchez Cien. *El crédito a largo plazo en México.* Banco Nacional Hipotecario Urbano y de Obras Públicas. S. A. Gráfica Panamericana, México, 1958. Pág. 9.

3.3 El papel de las sociedades mercantiles en la economía.

Se ha dicho en líneas anteriores que una sociedad mercantil tiene por objeto primordial el desarrollo de una empresa, esto es, la realización habitual de actividades comerciales entre las cuales se incluye la producción, distribución y circulación de satisfactores que toda comunidad necesita para subsistir.

En el mundo contemporáneo la ciudad y el campo están claramente delimitados territorialmente, y también es notorio que cada uno desarrolla actividades distintas: es decir que al campo se le han asignado las tareas de siembra y cultivo de alimentos, así como la cría de animales de consumo humano. En la ciudad se lleva a cabo la transformación industrial de los alimentos, se producen todo tipo de bienes domésticos, se prestan servicios de tecnología avanzada entre otras cosas.

Por lo tanto, tenemos que los habitantes del campo y de la ciudad dependen totalmente unos de otros, ya que sin la producción de un lugar no se podría continuar la actividad del otro. Lo anterior es así, ya que desde hace mucho tiempo se superó la etapa en la que la mayoría de los bienes indispensables para sobrevivir que se producían en forma doméstica y en el seno de una comunidad autosuficiente. Ahora no es posible que una comunidad produzca por sí misma lo necesario para sobrevivir, la vida económica y social hace que los bienes se produzcan en gran escala por sociedades mercantiles que distribuyen sus productos a nivel regional, nacional e incluso internacional, de tal manera los productos llegan al consumidor final sin necesidad de que tenga de desplazarse para obtenerlos, pues llegan a él sin mayor esfuerzo.

Como vemos, sin el trabajo de las sociedades mercantiles sería imposible que la mayoría de las necesidades humanas estuvieran satisfechas, por lo que ocupan un destacado lugar en la producción y tráfico de bienes.

Por otro lado, es importante señalar que las sociedades mercantiles constituyen el marco habitual en donde viven los asalariados. Esto significa que las empresas ofrecen un importante número de empleos, tanto a nivel técnico como profesional; por lo que cada sociedad mercantil que nazca trae consigo el beneficio social del empleo, y toda industria que desaparezca deja sin trabajo a muchísima gente que no tendrá medios para que su familia subsista.

Todo sistema tributario se beneficia de la actividad empresarial, ya que la legislación fiscal ha creado una serie de impuestos que deben pagar las empresas. Esto significa que cada industria representa un ingreso constante a la hacienda nacional. Por otro lado, si el Estado promueve las condiciones sociales y económicas óptimas para el buen funcionamiento de las empresas, mayor captación de recursos tributarios obtendrá.

Según autores como Dávalos Mejía, las sociedades mercantiles realizan un importante labor en la moderación de la oferta y la demanda del mercado nacional. Lo anterior se afirma en virtud de que como realizan sus actividades en una economía relativamente libre, elaboran los productos más necesarios y que más demanda tienen; y mientras más ventas realizan, mayor interés tendrán las industrias en fabricarlos. Por lo que se refiere a los bienes y servicios de poca demanda, las empresas no los producirán a fin de no saturar las bodegas con los mismos.

Se ha afirmado en apartados anteriores que toda empresa necesita acudir al crédito para obtener los fondos que precisa para crecer. El crédito se puede obtener del préstamo bancario, del préstamo de personas que poseen capital y que consideran que invirtiendo su dinero a través de la compra de acciones de tal empresa podrán obtener ganancias, entre otras formas. Mediante las prácticas anteriores las empresas realizan una captación de recursos económicos, capital que proviene de ahorradores, es así que la actividad desarrollada por las sociedades mercantiles contribuye a hacer productivo el capital privado.

Por último, resaltaremos que las mejores innovaciones tecnológicas se han realizado a través de investigaciones científicas desarrolladas y financiadas por las empresas. Como todas las industrias están en competencia unas con otras, deben promover una constante innovación tecnológica que les permita ofrecer los mejores productos para obtener la supremacía en las ventas y una excelente reputación en el mercado. Además, *la innovación tecnológica no sólo mejora la situación de la empresa sino que tiende a mejorar el estándar cultural y consecuentemente económico de la población.*⁶⁹

⁶⁹ Carlos Felipe Dávalos Mejía. *Quebra y Suspensión de pagos*. Tomo III. Haría, 2ª Edición, México, 1991. Pág. 16.

CAPÍTULO IV. LA QUIEBRA.

4.1 Conceptos de crédito e insolvencia.

En el capítulo anterior se explicó que la institución jurídica y comercial que es el crédito tiene una gran importancia en el desarrollo de las actividades comerciales propias de las sociedades mercantiles, toda vez que proporciona a las empresas el capital necesario para desarrollar las actividades que le permitirán en primer lugar subsistir y después lograr la expansión en el mercado.

Se indicó además, que el término crédito entraña la idea de permitir a una persona sea física o colectiva el uso de fondos que tendrán que ser devueltos más tarde, lo que significa que esta institución involucra la idea de un pago a futuro: por otro lado, se mencionó que algunos tratadistas sostienen que la confianza es la base de toda autorización de crédito.

En el presente capítulo procederemos a elaborar una definición propia de los términos crédito e insolvencia, ya que el tener en claro el significado de ambos nos ayudará en mucho a comprender el fondo del tema del presente trabajo.

Para cumplir con nuestro propósito, nos auxiliaremos de conceptos que eminentes tratadistas ya han concebido con anterioridad; tal es el caso de Harold G. Moulton, para quien *el crédito significa meramente tomar dinero ahora para pagarlo luego. Es sinónimo de préstamo, pues el elemento esencial de las operaciones de crédito ha consistido siempre en posponer el pago de algo que se*

había recibido... 70

Por su parte Apodaca nos dice que el crédito es *un cambio de bienes presentes por bienes futuros, ya que la base de todo acto de crédito es siempre la expectativa de un bien futuro en poder de aquel a quien se otorga el crédito.* 71

Para Manuel Sánchez Cien es *el cambio de un bien presente por la promesa de un bien futuro.* 72

Por último, el jurista mexicano Miguel Acosta Romero sostiene que la institución jurídico-comercial que nos ocupa es *la transferencia de bienes que se hace en un momento dado por una persona a otra para ser devuelta a futuro, en un plazo señalado, y generalmente con el pago de una cantidad por el uso de los mismos.* 73

Por lo anteriormente expresado, podemos elaborar nuestro propio concepto de crédito, en los siguientes términos: se trata de una institución jurídico-comercial en virtud de la cual se transfieren bienes a una persona física o colectiva, a cambio de la promesa de la entrega de bienes futuros, entrega que habitualmente se realiza añadiendo a la suerte principal, las utilidades o beneficios que el otorgante del crédito espera recibir. Cabe señalar que en el modelo económico que impera en nuestro país, la generalidad de las personas que otorgan algún tipo de préstamo a otras, lo hacen con el objetivo de obtener ciertos beneficios en tal operación.

⁷⁰ Harold G. Moulton, *La organización financiera y el sistema económico*. Sudamericana. Argentina, 1944. Págs. 142-143.

⁷¹ Apodaca, citado por José A. Ramírez, *La Quebra*. Bosch Casa Editorial Barcelona España, 1959. Pág. 46.

⁷² Manuel Sánchez Cien, *Op. Cit.* Pág. 9.

⁷³ Miguel Acosta Romero, *Diccionario Jurídico Mexicano*. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Tomo I Porrúa Universidad Nacional Autónoma de México. México, 1996. Pág. 772.

Ahora nos ocuparemos de elaborar nuestro concepto de insolvencia. Para el tratadista Miguel Ángel Hartasánchez la insolvencia es la incapacidad de un patrimonio para satisfacer las deudas que sobre él pesan.⁷⁴

Salvador Ochoa en una de sus obras, hace referencia a Rodríguez y Rodríguez y apunta que ese tratadista afirma que *la insolvencia es un fenómeno económico único que siempre consiste en la producción, en una determinada economía individual, de un desequilibrio entre el conjunto de valores realizados de un momento y el conjunto de elementos del pasivo vencidos que pesa sobre ella.*⁷⁵ Ochoa distingue entre insolvencia provisional y definitiva, la primera se da cuando el pasivo no supera al activo y de momento sólo hay una impotencia en el pago que llama iliquidez; la insolvencia será definitiva cuando el pasivo resulta irremediabilmente superior al activo.

Según González Pascual, la insolvencia es *la situación de hecho donde el pasivo exigible supera al activo real; situación que presupone... la impotencia del empresario para hacer frente a todas las deudas contraídas.*⁷⁶

Bonelli nos indica que *la insolvencia es aquel estado del patrimonio de una persona, por el que ésta se revela impotente a hacer frente a las deudas que lo gravan.*⁷⁷

A partir de las definiciones apuntadas, podemos enunciar nuestra propia definición de la situación jurídico-comercial de la que se trata, en los términos siguientes: la insolvencia es el estado del patrimonio de una persona en la que el pasivo supera al activo, razón por la cual el comerciante está imposibilitado para

⁷⁴ Miguel Hartasánchez Noguera. *La suspensión de pagos*. Un instituto legal para la conservación de la empresa. Porrúa, México, 1998. Pág. 54.

⁷⁵ Salvador Ochoa Olivera. *Quebras y Suspensión de Pagos. Notas sustantivas y procesales*. Mundo Nuevo, México, 1992. Pág. 80.

⁷⁶ Julián González Pascual. *Suspensión de pagos y Quebras*. Centro de estudios financieros. 3ª Edición. Barcelona, 1996. Pág. 135

⁷⁷ Bonelli, citado por Jose A. Ramírez. *La quebra*. Bashi. Casa Editorial. Barcelona, 1959. Pág. 47.

satisfacer sus obligaciones.

4.2 Reseña histórica de la insolvencia en Europa.

En el presente apartado nos ocuparemos del desenvolvimiento que la institución jurídica de la insolvencia ha tenido desde su aparición en el Derecho Romano, hasta nuestros días; lo anterior con la finalidad de poner en evidencia la importancia que las leyes le han ido asignando a la situación de inestabilidad económica que en ciertas ocasiones sufren los comerciantes.

Desde el momento en que surgió el comercio existieron deudores y, algunos de ellos con bienes insuficientes para cubrir sus deudas, también en todas las épocas han existido acreedores que intentan cobrar sus créditos a toda costa. Como las legislaciones de los pueblos no se pueden quedar al margen de esta situación, se han creado al paso del tiempo toda clase de procedimientos a fin de lograr que el deudor cubra su deuda, algunos más y otros menos eficientes.

Algunos tratadistas como José A. Ramírez, afirman que existen registros de legislaciones anteriores al Derecho Romano que se ocuparon de la situación que estudiamos, es decir, la insolvencia; este es el caso del imperio de Mesopotamia, en donde *tales disposiciones en general, no distinguen entre deudor comerciante y no comerciante, y consagran el principio de que el deudor responde con su persona, y con su patrimonio, del pago de sus deudas. Si el deudor no paga, es vendido como esclavo, y, frente al mismo, se ensayan y utilizan los mayores castigos.*⁷⁸

⁷⁸ José A. Ramírez. Op. Cit. Págs. 119-120.

4.2.1 En el Derecho Romano.

En la vida de la Roma antigua se desarrollaban las más variadas ocupaciones para ganarse la vida, y una de ellas era el comercio; actividad en la cual los mercaderes arriesgaban bienes, a fin de conseguir beneficios de tipo económico. Como en toda ocupación, siempre ha existido el riesgo de hacer uno o más negocios que no produzcan las utilidades esperadas, y más aún que conduzcan a adquirir deudas que sean tan considerables que pongan en riesgo la estabilidad económica de quien ejerce esta profesión.

Es así que las leyes romanas no pudieron quedarse al margen de esas realidades económicas, que afectaban a todo un sector de su población, y por ello, crearon procedimientos encaminados a resolver tales situaciones.

Al principio, todas las actuaciones jurídicas creadas para la tutela de los acreedores insatisfechos, tendían a coaccionar la voluntad del deudor, obrando sobre su persona: la primera de las *legis actiones* creadas al efecto fue la *manus iniectio* este procedimiento tenía como base la idea de que las obligaciones entre los particulares no sólo afectaban al patrimonio del deudor sino principalmente a SU PERSONA.⁷⁹

El trámite a seguir era el siguiente: al deudor que hubiera confesado una deuda o que se le condenara a pagarla, se le concedían treinta días para realizar el pago de la misma. Si se vencía este plazo, y el deudor no cumplía, el acreedor podía ejecutar la *manus iniectio*, lo conducía ante el pretor y pronunciaba una fórmula sacramental combinada con algunos gestos. Si el actor cumplía correctamente las formalidades inherentes a su papel, el pretor pronunciaba la palabra *addico* (te lo atribuyo), después de lo cual el acreedor podía llevar al

⁷⁹ Eduardo Pallares. *Tratado de las quebras*. Porrúa e hijos. México, 1937. Págs. 12.

deudor a su cárcel privada. Durante sesenta días, el acreedor exhibía luego al acreedor en el mercado, una vez cada veinte días, y si nadie se presentaba a liquidar la deuda en cuestión, el acreedor podía vender al deudor trans Tiberim,... o matarlo. En caso de haber varios acreedores, cada uno tenía derecho a una parte proporcional...⁸⁰

La Lex Poetelia en el año 441 de Roma, atenuó la dureza de este procedimiento y abrió el camino para la ejecución contra los bienes del deudor; en virtud de sus mandatos el procedimiento ejecutivo romano propició la igualdad de trato entre los acreedores, y la actuación colectiva de los mismos ante el común deudor.

Surgen entonces dos procedimientos en el derecho pretoriano: el llamado *missio in possessionem*, al que se debía acudir en caso en que el deudor estuviera ausente, hubiera huido o en cualquier situación análoga, según las disposiciones aplicables, el pretor ponía al o a los acreedores en posesión del patrimonio del deudor, pero sin que ello significara una ejecución general del patrimonio: más tarde este procedimiento se extendió a los casos del deudor confeso o juzgado que no cumplía.

Un paso más se da cuando el actor del juicio, luego de obtener la custodia de los bienes del deudor, convocaba a los demás acreedores mediante anuncios públicos; después se debía nombrar un *magister*, quien debía hacer un inventario de estos bienes, listas de créditos y de las deudas del deudor y averiguar si había alguna posibilidad de recuperar para el patrimonio del quebrado algunos valores perdidos, ejerciendo con este fin la *in integrum restitutio* —si el quebrado había sido víctima de determinadas prácticas antijurídicas— o la *actio pauliana* (en caso de ciertos contratos, celebrados por el quebrado con terceros).⁸¹ Después de un plazo

⁸⁰ Guillermo Flons Margadant. *Derecho Privado Romano*. Esfinge 8ª Edición. México 1978. Pág. 150.

⁸¹ Op. Cit. Pág. 172.

determinado se hacía una adjudicación de bienes al *bonorum emptor*, quien adquiría el patrimonio en una subasta pública, y prometía a los acreedores el pago de cierto porcentaje de sus créditos. Por tanto, *el adquirente (bonorum emptor) se convertía así en un sucesor a título universal del deudor, gracias a una ficción de muerte, que le atribuía la calidad de heredero.*⁸² Esta ficción de muerte implicaba para el deudor la infamia por la gran disminución moral y jurídica a la que se hacía merecedor.

La Lex Julia en el año 737 de Roma, introduce la institución de la *cesio bonorum*, que era más benigna: *Este procedimiento se aplicaba a deudores quebrados sin su culpa, que hacían voluntariamente cesión de su patrimonio a sus acreedores.*⁸³ En virtud del procedimiento mencionado, se concedía a los acreedores el derecho de promover la venta de los bienes del quebrado, y el importe total de la venta se repartía a prorrata de sus respectivos créditos.

Según Floris Margadant en el sistema procesal romano extraordinario, se desarrolló después una tercera manera de ejecutar a los insolventes y era la denominada *distractio bonorum*, y mediante su aplicación se instituía un curador autorizado a vender los bienes del deudor en forma singular y no en bloque, con lo que se podía obtener, en conjunto, una mayor suma para liquidar las deudas. Según escribe Pallares, *la distractio bonorum no extinguía en su totalidad los créditos a cargo del deudor, sino tan sólo hasta la cantidad en que hubiesen sido pagados. Sólo se concedían los beneficios de la distractio bonorum a las personas enimentes... como a los senadores o sus parientes.*⁸⁴

4 2.2. En el Derecho Medieval.

Durante el período de la Edad Media surgen dos tratamientos jurídicos distintos en torno a la situación legal de los deudores insolventes: el primero se

⁸² Antonio Brunetti. *Tratado de Quiebras*. Porrúa Hnos. México, 1945. Pág. 16.

⁸³ Guillelmo Floris Margadant. *Op. Cit.* Pág. 173.

⁸⁴ Pallares. *Op. Cit.* Pág. 27.

presenta como seguidor del Derecho Romano y se denominó corriente privatística: en este sistema al juez sólo se le asigna la tarea de atender las peticiones que le hacen los acreedores quienes tienen en sí el control del procedimiento. La otra modalidad denominada pública es aquella en la que el juez dirige a los acreedores en el ejercicio de sus derechos. *En esta segunda corriente, se parte del doble supuesto de que el quebrado es un defraudador y al Estado incumbe o corresponde la represión de la quiebra como hecho ilícito, surgiendo así el carácter o naturaleza pública del procedimiento, frente al carácter privado que tuvo siempre en el derecho romano.*⁸⁵

Los autores coinciden en afirmar que es muy importante mencionar en el apartado correspondiente al período medieval los estatutos de las ciudades italianas, ya que todas las ciudades que tenían como principal actividad el comercio, establecieron penas muy severas para proteger a los acreedores: además estos estatutos fueron base para las legislaciones de Francia, Inglaterra y los Países Bajos.

En tales estatutos se autorizaba el tormento como medida de apremio para constreñir a los insolventes a liquidar sus deudas y se establecía la infamia pública, la pérdida de la ciudadanía, así como incapacidades de toda índole. En la ciudad de Brescia además, se estableció una solidaridad pasiva entre el insolvente y su familia, a efecto de que la misma pagara las deudas de aquél.

4.2.3. En el Derecho Moderno.

En el derecho alemán ejerció una influencia enorme el libro titulado *Labyrinthus creditorum concurrentium*, del jurista español Francisco Salgado de Somoza, publicado en la segunda mitad del siglo XVII; gracias a la publicación de la obra mencionada se desarrolló la concepción publicística, de la quiebra que había surgido a fines de la Edad Media, y en virtud de tal tendencia, se consideró

⁸⁵ Jose A. Ramirez. Op. Cit. Pág. 131.

como atribución fundamental de los tribunales la de dirigir, vigilar y decidir el procedimiento de quiebra.

Cabe aclarar que, no obstante el desarrollo de la idea de que el Estado debía tener cabida en la quiebra, en algunos países la noción de que el proceso de quiebra sólo interesaba a los acreedores siguió imperando: de tal manera *en Lyon, aparece el primer texto legal orgánico en materia de quiebras (año 1667), en donde al lado de la igualdad entre los acreedores se encuentra la organización del periodo de sospecha, la inhabilitación del fallido, etc.*⁸⁶, tales disposiciones son modificadas por la Ordenanza de 1673. Tiempo después llega el Código Napoleónico en 1807, en cuyo libro III, se reglamenta la institución de quiebra, en este apartado *es relevante precisar que continúa la pena de muerte como posible sanción para el quebrado fraudulento, pero también... previene que para ello no es suficiente el hecho simple de quebrar sino que es necesario comprobar jurídicamente el ánimo delictivo.*⁸⁷

4.2.4. En el derecho Contemporáneo.

Actualmente siguen privando las dos formas de tratamiento jurídico de la insolvencia, es decir que en algunos países se asigna a tal proceso la naturaleza publicística y en otros la privatística. En otras naciones sólo se aplica el procedimiento de quiebra a los comerciantes y en otras a toda clase de deudores sin importar que se dediquen o no al comercio.

Autores como José A. Ramírez y Joaquín Rodríguez y Rodríguez, clasifican las legislaciones vigentes de la quiebra, en tres grupos: 1) legislaciones que aplican el procedimiento de quiebra exclusivamente a los comerciantes; algunos países con este tipo de leyes son : Francia, Egipto, Luxemburgo y Grecia; 2) legislaciones que aceptan los dos sistemas: el de la quiebra para los comerciantes

⁸⁶ Mario A. Bonfanti y Jose A. Garrone. *Concursos y Quiebra*. Abeledo-Perrot. 3ª Edición. Buenos Aires. 1983. Pág. 16

⁸⁷ Carlos Felipe Dávalos Mejía. Op. Cit. Pág. 19.

y el llamado concurso de acreedores para los no comerciantes; algunos países con este tipo de normatividad son: España y México, y 3) legislaciones que aplican el mismo procedimiento para todos los deudores, sean o no comerciantes, países con este tipo de leyes son: Alemania, Inglaterra, Estados Unidos, Holanda, Suecia, Suiza y Turquía.

4.3 Reseña histórica de la insolvencia en México.

En el presente apartado nos ocuparemos de describir, a grandes rasgos, el tratamiento jurídico que se ha dado a los deudores en insolvencia a lo largo de la historia de nuestro país. Iniciaremos nuestra reseña con los pueblos prehispánicos que contaban con un sistema de gobierno tan avanzado, que ya reglamentaban el procedimiento jurídico a seguir en el problema económico de insolvencia que estamos examinando en este capítulo

4.3.1 En la etapa prehispánica y Colonial.

Por tratarse del grupo indígena que alcanzó el mayor esplendor y trascendencia de todos los pueblos prehispánicos, nos referiremos al Derecho azteca en esta sección.

En el imperio azteca coexistían diversas clases sociales; en primer lugar se encontraba la nobleza y tal status era hereditario, aunque por hazañas de tipo militar, un miembro de una clase social inferior podía subir al rango de noble; en segundo sitio se encuentran los sacerdotes, ellos intervenían en algunas decisiones de tipo político, se dedicaban al culto y también tenían entre sus tareas la de impartir la educación.

En tercer lugar se encontraban los comerciantes o *pochtecas*, que también eran una clase social hereditaria, con rasgos militares y caracteres secundarios de embajadores y espías.

En cuarta posición tenemos a los artesanos, calidad que era aprendida y controlada por otro artesano de prestigio. Bajando un escalón más encontramos a los agricultores ordinarios, llamados *macehuallis*, quienes en su respectivo *calpulli* gozaban de una parcela y del derecho de usar las tierras comunes. Después encontramos a los *mayeques*, y por último a los esclavos.

De todas las clases sociales mencionadas, nos referiremos a la clase comerciante, es decir a los *pochtecas*. Es de resaltar que existía un tribunal de comercio, integrado por 10 o 12 jueces, el cual conocía de las causas relacionadas con la actividad mercantil; podía juzgar toda clase de infracciones a los reglamentos de comercio, el arreglo de transacciones, las deudas comerciales y las quiebras de los comerciantes. Ese tribunal *tenía sus propias prisiones y plena facultad para ejecutar sus sentencias, pudiendo aplicar hasta la pena de muerte*.⁸⁸

En el sistema jurídico azteca era permitido que una persona en insolvencia, pudiera autovenderse y ser reducida a la calidad de esclavo para pagar sus deudas, como dación en pago, *ante cuatro testigos de cada parte, en cuyo caso la esclavitud del paterfamilias no afectaba la libertad de su familia, y tampoco causaba un traslado del patrimonio doméstico al adquirente*.⁸⁹

La persona que asumiera por deudas la condición de esclavo, podía liberarse de tal condición mediante el pago de sus adeudos. Esto era posible gracias al hecho de que el patrimonio del esclavo no era absorbido por el del amo

⁸⁸ Ignacio Romerovargas Iruvide. *Esplendor del México Antiguo*. Centro de investigaciones antropológicas de México. México, 1959. Pág. 749.

⁸⁹ Guillermo Floris Margadant S. *Introducción a la historia del Derecho Mexicano*. Textos Universitarios. Instituto de Investigaciones Jurídicas. México, 1971. Pág. 25.

y esta situación permitía que el esclavo recibiera dinero propio, ya sea por herencia, préstamo y donación entre otras circunstancias con el que podía alcanzar su libertad.

Las características del procedimiento jurídico azteca para la situación de los comerciantes con deudas de tal magnitud que ponían en peligro su situación legal, eran las siguientes:

- 1.- Existía un tribunal especializado para su conocimiento.
- 2.- Se permitía a los deudores practicar su autoventa con el fin de liquidar sus pasivos por medio de su trabajo.
- 3.- El patrimonio del deudor que se vendía como esclavo no era asimilado al del amo, por la que podía recibir algún bien de terceros que le permitiera su liberación.

En la etapa colonial se aplicaron las Ordenanzas de Bilbao redactadas en 1732; este ordenamiento jurídico se ocupó ampliamente de la quiebra en sus títulos 2, 3 y 4 del capítulo XVII y *establece el concepto de quiebra refiriéndose a los negociantes que no pueden o no quieren cumplir con los pagos a su cargo.*⁹⁰ Tales negociantes son divididos en tres clases: la primera se refería a los deudores que tenían bienes suficientes para pagar pero que por alguna razón están imposibilitados para ello; en la segunda estaban aquellos que por algunas adversidades hubieran quedado en la miseria y en consecuencia, no podían liquidar sus deudas; en la tercera clase se encontraban los comerciantes fraudulentos.

⁹⁰ Joaquín Rodríguez y Rodríguez. *Curso de Derecho Mercantil*. Tomo II. Porrúa. 6ª Edición. México 1966. Pág. 294.

En las Ordenanzas, se establecen las condiciones que deben cumplirse para ser declarado en quiebra y se señalan minuciosamente las normas para la ocupación e intervención de bienes.⁹¹

4.3.2 En la Etapa Independiente.

Después de las Ordenanzas de Bilbao se aplicaron tres Códigos de Comercio en nuestro país, el de 1854, el de 1883 y el de 1889.

El código de 1854 fue redactado con influencias española y francesa: la intervención de los tribunales era muy pequeña. En la ley de 1883, aumentó el influjo de las disposiciones españolas, se estableció el perjuicio público de las quiebras y la distinción entre síndico provisional y definitivo entre otras novedades. En el ordenamiento de 1889, *se regula de mejor manera el régimen de los bienes comprendidos en la masa... se establecen normas sobre revocación y sobre prelación de acreedores...*⁹²

El jurista Roberto Mantilla Molina hace referencia a una ley sobre bancarrotas del 31 de mayo de 1853 que hacía alusión a otra ley anterior publicada en 1843.

4.3.3 En la Etapa Posrevolucionaria.

Antes de que la Ley Concursos Mercantiles que recientemente entró en vigor, la materia de quiebras estuvo regulada por el Código de Comercio de 1889, por la Ley de Instituciones de Crédito, y por otras disposiciones dispersas en la Ley de Instituciones de Seguros, en el Código de Comercio, en el Código Civil del Distrito Federal y en la Ley de Títulos y Operaciones de Crédito. Con la publicación el 20 de abril de 1943 de la Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos.

⁹¹ Ibidem.

⁹² Idem Pág. 295

se crea por primera vez en nuestro sistema jurídico un instrumento legal exclusivo para dar solución al problema de insolvencia en los comerciantes.

La mencionada Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 20 de abril de 1943, y entró en vigor el 20 de julio de 1944. Esta ley fue producto del trabajo de una comisión creada al efecto, fue presidida por un eminente jurista español refugiado en nuestro país, Joaquín Rodríguez y Rodríguez. El trabajo terminado se envió a la Secretaría de la Economía Nacional, a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al Tribunal Superior de Justicia del Distrito Federal, a la Procuraduría General, a diferentes asociaciones de abogados que entonces funcionaban, para que emitieran su opinión. *La orientación general de este documento legal se deduce de la propia Exposición de Motivos, en la que se establece que el proyecto recoge la más moderna corriente, de origen español, al considerar la quiebra como un asunto de interés social y público....*⁹³

4.4. Regulación del concurso mercantil.

4.4.1 Los principios y presupuestos del concurso mercantil.

La insolvencia como hemos visto, es un asunto de interés público y uno de los instrumentos jurídicos que se han creado con el objetivo de asegurar a los acreedores que los créditos a su favor serán pagados de la mejor manera posible. es el proceso del concurso mercantil; otra finalidad que persigue este proceso es evitar que el ejercicio del comercio, que por su naturaleza de especulación es una actividad muy riesgosa, arruine económica y moralmente a quienes lo han hecho su forma de ganarse la vida, toda vez que se pretende por todas formas la conservación de la empresa en insolvencia.

⁹³ Idem. Pág. 296.

El concurso mercantil es el proceso creado por la Ley de Concursos Mercantiles para regular la insolvencia de los comerciantes y se divide en dos etapas, que son la conciliación y la quiebra.

Por medio de la primera etapa es decir, la de la conciliación, se pretende lograr que el comerciante en crisis firme un convenio con sus acreedores en el cual debe garantizar el pago de todos sus adeudos. Cabe mencionar que en este punto, se lesionan los intereses del insolvente y se limita enormemente la posibilidad de que supere sus problemas económicos, en virtud de que al momento de ser declarado el concurso mercantil el monto de los adeudos, además de dejar de causar intereses, es convertido a UDIS. Esto quiere decir que en vez de mantener el adeudo en moneda nacional, su monto se actualiza según las variaciones de la inflación, lo que significa que con esta medida sólo se beneficiará a los acreedores quienes recibirán el pago según el poder adquisitivo de la moneda al momento de que sea reembolsado el crédito que otorgó.

La segunda etapa del concurso mercantil es la de la quiebra, y su objetivo es el de vender todos los bienes del comerciante insolvente y de esta manera estar en posibilidad de reunir los recursos necesarios para pagar a sus acreedores con el producto de tal venta; en consecuencia, la empresa mercantil se extingue.

Dicho lo anterior, nos ocuparemos de enumerar los principios que orientan el proceso del concurso mercantil, los cuales son enunciados por el jurista Raúl Cervantes Ahumada para la quiebra regulada por la Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos que estuvo vigente hasta la entrada en vigor de la nueva Ley de Concursos Mercantiles, que también son aplicables al concurso mercantil. Los principios son los siguientes: el interés público, la organización colectiva de los acreedores, la igualdad de trato de los acreedores, la unicidad e integridad del patrimonio de la empresa, y la unicidad y generalidad del procedimiento.

El primer principio que orienta la legislación relativa al trato legal de la insolvencia de los comerciantes es el del interés público. Tal principio está enunciado en el artículo primero de la Ley de Concursos Mercantiles en donde se menciona con claridad que tal ordenamiento legal es de interés público, toda vez que en el mantenimiento de la empresa están interesados tanto el empresario, en su calidad de creador y organizador, como el personal en su más amplio sentido, cuyo trabajo incorporado a la empresa la dota de un especial valor, y el Estado como tutor de los intereses generales.

El proceso de quiebra ha sido creado con el afán de proteger no sólo en interés de los acreedores, sino en el interés del propio insolvente y de la población en general a la que atañe directamente la conservación de las empresas como fuentes generadores de empleos.

El segundo principio es la organización colectiva de los acreedores, ya que el proceso de concurso mercantil, del que hemos estado hablando, es un procedimiento colectivo que debe agrupar colectivamente a los acreedores a fin de darles un trato igualitario. Como el artículo 1º de la Ley de Concursos Mercantiles nos habla del incumplimiento generalizado de las obligaciones de pago, podemos concluir que para que proceda el trámite de un concurso mercantil es requisito indispensable que existan más de dos acreedores. Por lo que en su caso, un solo acreedor tendría que reclamar sus derechos por la vía civil, sin el aparato administrativo que el concurso mercantil requiere.

El tercer principio se refiere a la igualdad de trato que en todo proceso de concurso mercantil se debe otorgar a los acreedores; en este caso se atenderá a los iguales como iguales, y a los desiguales como tales. Lo anterior significa que en el concurso mercantil no se puede desconocer que hay créditos que deben pagarse antes que ningún otro, como son los créditos a favor de los trabajadores; los que resulten de la administración y conservación de los bienes de la masa, incluyendo los gastos derivados de las diligencias judiciales realizadas en

beneficio de la misma; después serán pagados los gastos de enfermedad y en su caso, de entierro del comerciante en concurso mercantil; después serán pagados los acreedores con garantía real, posteriormente aquellos que tengan algún privilegio especial, y por último a los acreedores comunes.

La unidad e integridad del patrimonio de la empresa quebrada es el cuarto principio orientador de la quiebra. Debemos recordar que el patrimonio de la empresa en concurso es uno, y será sometido íntegramente al proceso de quiebra; para hacer posible lo anterior la Ley de Concursos Mercantiles prevé que puedan ser restituidos a la masa algunos bienes que por actos fraudulentos del comerciante hayan sido separados del patrimonio de la empresa en perjuicio de los acreedores. A fin de evitar que bienes de terceros sean integrados al patrimonio de la empresa en concurso, también ellos podrán ejercitar las acciones necesarias para demostrar la propiedad de los bienes que no pertenezcan a la empresa insolvente.

El quinto principio que rige la quiebra es el de unidad y generalidad del procedimiento; la unidad significa que en contra de una empresa presuntamente en estado de insolvencia, sólo se podrá instaurar una sola demanda de que sea declarada en concurso mercantil; y la generalidad alude a que deben formar parte de la masa activa todos los bienes de la empresa, y formarán la masa pasiva todas las deudas de la misma.

Ahora bien, aunque el maestro Raúl Cervantes Ahumada afirma que el principio de conservación de las empresas también rege a la Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos; a nuestro parecer ese principio no se logra en la nueva Ley de Concursos Mercantiles, ya que no facilita de manera alguna la conservación de las empresas, en virtud de que el mencionado ordenamiento jurídico sólo prevé el pago total de las deudas del comerciante insolvente, pero no se establece ni una sola forma de apoyo para la subsistencia y resurgimiento económico de la empresa. lo anterior se afirma aun cuando el objetivo de la primera etapa del

concurso. según el texto de la ley, sea el de la conservación, pues el único medio establecido al efecto es el de la suscripción de un convenio en el cual se paguen en su totalidad las deudas contraídas.

Es ilógico pretender que una empresa en una crisis financiera tal, que inicie el proceso del concurso mercantil, realice el pago de todas sus deudas para poder superar la etapa de conciliación, sin ser declarado en quiebra que como dijimos, es la fatalidad total de toda empresa; y después de realizar semejante desembolso de dinero, o de haber contratado nuevos créditos inicie el despegue económico de su empresa sin ningún contratiempo.

Por otra parte, han sido enunciados ciertos requisitos o presupuestos que deben actualizarse para estar en condiciones de solicitar o demandar que una empresa sea declarada en concurso mercantil.

El primer requisito que debe satisfacerse consiste en que la empresa que inicie el trámite del proceso de concurso mercantil o bien, que sea demandada, debe ostentar la calidad de comerciante, ya sea que se trate de una persona física o de una persona moral. En el caso de que el comerciante sea una persona física, se deberá poner en evidencia que ejerce el comercio de manera habitual, y para el caso de las personas morales, bastará con comprobar que la empresa de que se trate se exterioriza en el mercado como si hubiera sido creada según lo establecido en las leyes mercantiles para que su naturaleza mercantil quede plenamente comprobada.

El segundo presupuesto para el concurso mercantil es que el comerciante de que se trate debe haber cesado generalizadamente en el cumplimiento de sus obligaciones. Según lo establecido en el nuevo ordenamiento legal que regula la insolvencia, se entenderá que un comerciante incumplió generalizadamente en el pago de sus obligaciones cuando cese en el pago de sus deudas a dos o más acreedores distintos, y se presenten las siguientes condiciones: que esas deudas

vencidas por lo menos por treinta días representen siquiera el treinta y cinco por ciento de todas las obligaciones a cargo del comerciante de que se trate, y que éste no cuente con activos para hacer frente a por lo menos el ochenta por ciento de sus obligaciones vencidas; esto último sólo en el caso de que sean los acreedores los que demanden la declaración del concurso mercantil.

El tercer presupuesto para la declaración del concurso mercantil indica que los acreedores del comerciante insolvente deben ser más de uno, ya que en caso de tratarse de un solo acreedor, el concurso no podrá continuar, por lo que el demandante tendrá que reclamar sus derechos en la vía civil; toda vez que no hay lugar a la protección social que presupone el concurso mercantil.

El último presupuesto del concurso mercantil es que deberá ser declarado por un juez competente para ello.

4.4.2 Los efectos jurídicos del concurso mercantil.

La declaración del concurso mercantil trae para un comerciante un cúmulo de consecuencias jurídicas, las que mencionaremos en el presente apartado; primero las que corresponden a la etapa de conciliación, y después las que se refieren a la etapa de la quiebra:

Efectos jurídicos de la etapa de conciliación.

1.- Durante esta etapa no podrán ser ejecutados los bienes y derechos del comerciante, a menos de que se trate de ejecuciones de naturaleza laboral derivadas de lo dispuesto en la fracción XXIII del apartado A del artículo 123 constitucional.

2.- El comerciante que sea declarado en concurso mercantil, queda arraigado en el lugar en el cual se está llevando a cabo el juicio, y tratándose de

personas morales serán arraigadas aquellos quienes sean responsables de la administración; para el efecto de que no puedan dejar el lugar, sin dejar mediante mandato a un apoderado.

3.- En el caso de que acreedores y comerciantes lleguen a firmar un convenio en términos de lo que dispone el Título V de la Ley de Concursos Mercantiles, todos los accesorios de carácter fiscal serán cancelados.

Por otra parte y con fundamento en el artículo 69 de la Ley de Concursos Mercantiles, serán suspendidos los procedimientos administrativos de ejecución de créditos fiscales, pero las autoridades podrán llevar a cabo las actuaciones necesarias para la determinación y aseguramiento de tales créditos.

4.- Para el caso de que haya bienes de terceros en posesión del comerciante que es declarado en concurso mercantil, luego de declarada la sentencia, podrán promover las acciones de separación que correspondan.

5.- No serán acumulados al concurso mercantil, las acciones y juicios promovidos por el comerciante ni los que hayan sido promovidos contra él; además, el comerciante podrá continuar actuando en esos juicios pero bajo la vigilancia del conciliador, al cual deberá informar de la existencia de tales juicios desde que es notificado de la designación del conciliador; pero en el caso de que éste considere que es perjudicial para la conservación de los bienes que integran la masa que el comerciante continúe con esos trámites legales, podrá solicitar al juez que le sea autorizado sustituirlo en todos ellos.

6.- Con motivo de la declaración del concurso mercantil, el conciliador que haya sido colocado al frente de la administración de la empresa, deberá realizar todas las gestiones necesarias a fin de identificar y recuperar bienes propiedad del comerciante que se encuentren en posesión de terceros.

7 - Por lo que se refiere a los efectos de la declaración del concurso mercantil sobre las obligaciones del comerciante, sólo mencionaremos las siguientes por tratarse de las más importantes para el desarrollo de la presente tesis. En primer lugar, se tendrán por no puestas aquellas estipulaciones contractuales que establezcan modificaciones en las cláusulas que agraven para el comerciante los términos de los contratos pendientes de cumplir, con motivo de la solicitud o demanda del concurso mercantil.

A efecto de determinar la cuantía de los créditos del comerciante, se tendrán por vencidas las obligaciones pendientes.

Y a partir de que se dicte la sentencia del concurso mercantil el capital y los accesorios de los créditos sin garantía real y en moneda nacional dejarán de causar intereses y serán convertidos a UDIS.

Efectos jurídicos de la quiebra

1.- En primer lugar tenemos que el comerciante que es declarado en quiebra será removido totalmente de su empresa y será sustituido por el síndico; el comerciante sólo conservará la disposición y administración de aquellos derechos que por su naturaleza sean legalmente inalienables, inembargables e imprescriptibles.

2.- A fin de realizar un justo pago de los créditos, serán clasificados según su naturaleza. En primer lugar los créditos laborales, en segundo lugar los que se hayan sido realizados para la administración seguridad y recuperación de los bienes de la masa, después los créditos contraídos para sufragar los gastos de enfermedad o entierro del comerciante, en su caso, posteriormente se tomarán en cuenta los créditos con garantía real, luego los acreedores con privilegio especial y por último los créditos comunes.

3.- En los juicios que se hayan iniciado por el quebrado o que se hayan instaurado en su contra, quedará imposibilitado para seguir actuando, y en su lugar será el síndico será el que continúe con ellos.

TERCER CON
FOLIO DE ORDEN

CAPÍTULO V.- LA GANANCIA INFLACIONARIA DE LAS EMPRESAS EN CONCURSO MERCANTIL.

5. 1.- Problemática general de las empresas en concurso mercantil.

Todas las empresas desarrollan actividades productivas de tipo mercantil que les permiten rendir beneficios a quienes las dirigen: sin embargo, en el desempeño de este tipo de actividades pueden presentarse ciertas circunstancias que hacen difícil la continuidad de las tareas de la empresa; estas situaciones suelen ser transitorias pero ponen a prueba tanto la estabilidad de la empresa como la eficiencia con la que es dirigida. *Esta problemática exige a los directivos estar en continua alerta tratando de mantener una serie de medidas de carácter preventivo de naturaleza económico-financiera, que eviten cualquier situación de crisis de continuidad, obligándoles a estar al tanto de cualquier señal de alarma que identifique un proceso financiero degenerativo.*⁹⁴

Cuando los responsables de la gestión empresarial han puesto en marcha alguna medida preventiva, lo hacen con la finalidad de lograr que la situación crítica por la que atraviesan no llegue a mayores, pero cuando no se ponen en práctica las providencias adecuadas, puede darse el caso de que no se consiga solucionar los problemas de la empresa y que se inicie un proceso de deterioro de gran magnitud;

⁹⁴ Julián González Pascual. Op. cit. Pág. 9.

en este caso el único remedio posible será solicitar la ayuda del Estado a través del proceso del concurso mercantil.

Los conflictos empresariales de los que se trata pueden surgir del propio ente mercantil, o bien tratarse de situaciones económicas de carácter general que desestabilizan todo tipo de negocios; cuando es una empresa con finanzas equilibradas la que atraviesa por estas dificultades, se estima que la crisis será superada mediante trabajo y esfuerzo a corto o mediano plazos, pero en el caso de deficiencias en la administración, esta difícil etapa puede complicarse si no se toman serias medidas de solución a tiempo. En el caso de que el consejo de administración considere que la situación económica ha pasado los límites de control, tiene la obligación de solicitar que su empresa sea declarada en concurso mercantil, lo anterior con la finalidad de estar en posibilidad de conservar la empresa y de responder por las deudas que pesen sobre ella.

En apartados anteriores se examinaron los principales efectos jurídicos que se derivan de una declaración de concurso mercantil, ahora nos ocuparemos de la problemática general que afecta a una empresa en concurso, nos referimos a la falta de liquidez, a la dificultad para continuar con las actividades de la empresa y que la mala situación financiera de la empresa se hace pública.

El primer grave problema de una empresa en concurso mercantil es la falta de liquidez que le impide solventar por lo menos las deudas más urgentes; en este caso nos referimos a aquellos adeudos ya vencidos que al no ser pagados oportunamente dificultan el trato con los acreedores que se impacientan al no verlos satisfechos.

La falta de liquidez, además de impedir el pago de las deudas más apremiantes, tiene otras consecuencias graves como son la incapacidad para adquirir las materias primas necesarias; y por otro lado, al no contar con el flujo de dinero acostumbrado, no se podrán pagar los salarios de todos los trabajadores, en

consecuencia, la empresa deberá prescindir de algunos de ellos y se deberá conformar con conservar a los más necesarios y capacitados.

Lo anterior empeora la situación del negocio mercantil, pues si no es capaz de mantener la producción acostumbrada y no cuenta con los trabajadores necesarios para producir lo suficiente, no podrá generar los ingresos necesarios para superar la crisis económica.

Una de las causas más comunes de la falta de liquidez, según los expertos, es una mala política de cobros, en la cual se aplazan exageradamente los cobros a los clientes, y se propicia una acumulación de incobrables que a largo plazo conduce a la falta de medios líquidos para gestionar los negocios en forma adecuada.

Como consecuencia de la falta de liquidez se genera otro problema para la estructura económica en concurso, que es la dificultad para continuar con las actividades normales de producción o distribución de los bienes y servicios que produzca o preste.

Todo esto es resultado de la falta de equilibrio entre los gastos propios de la empresa y los ingresos que se generan con sus actividades cotidianas, esto es que el monto de las compras e inversiones que deben hacerse superan por mucho los recursos económicos con que cuenta el negocio.

A fin de superar este inconveniente, y estar en posibilidad de continuar con el ciclo productivo de la empresa, la administración se verá en la necesidad de inyectar capital sea propio o ajeno, mismo que deberá ser consumido para permitir la continuidad del ciclo productivo.

Según Julián González *la aportación de capital (propio o ajeno) alivia un ciclo corto que... es consumidor de capital en lugar de generador de capital...*⁹⁶, por lo

⁹⁶ Ibidem. Pág. 131.

tanto, las empresas en concurso mercantil, que pretendan solucionar la crisis productiva mediante la inyección de capital, y que no orienten debidamente esos recursos, probablemente se enfrentarán a un desequilibrio aún mayor en el futuro, toda vez que no se consiguió mejorar el volumen de venta de sus productos para generar riquezas suficientes que les permita salir del apuro económico.

Con lo anterior tenemos que la crisis financiera de una empresa en concurso se hace más grave cuando se suman más deudas a las que sobre ella pesan, haciendo más difícil y remota la recuperación económica en el caso de que fuera posible.

Otra de las dificultades que se derivan de la declaración de un concurso mercantil surge de la publicidad de la sentencia, ya que se hace del dominio general la mala situación financiera de la empresa en concurso y esto influye negativamente en el ánimo de posibles clientes para concertar negocios. Lo anterior disminuye las posibilidades del negocio en concurso de superar el desequilibrio económico a través de la venta o prestación de sus bienes o servicios.

Se ha mencionado en líneas anteriores que para una empresa en concurso es casi imposible salir del apuro económico sin conseguir nuevos préstamos que le proporcionen los medios suficientes para continuar operando.

Ahora bien, toda empresa que pretenda acceder a nuevos créditos debe acreditar mediante pruebas documentales que podrá pagar los préstamos en el futuro, por lo que el otorgamiento de un crédito a una empresa que no demuestra solvencia y que además se encuentra en suspensión de pagos se complica. Esta situación hace más difícil la posibilidad de inyectar capital a una establecimiento mercantil en concurso y por lo tanto más lejana la recuperación total.

5.2. El pago del impuesto sobre la renta de la empresas en concurso mercantil.

En el primer capítulo de la presente tesis se explicó que todos los Estados tienen necesidad de allegarse el capital suficiente para estar en posibilidad de llevar a cabo con eficiencia y continuidad las actividades que están obligados a desarrollar, ya que en el desempeño de sus tareas, es necesario hacer uso de recursos económicos, materiales y humanos, cada uno de los cuales se debe costear según las riquezas que se posean.

Por esta razón, a lo largo de la historia, los gobiernos de los Estados han perfeccionado sus sistemas tributarios; esto significa que según la situación política y económica que impere en cada país, se eligen nuevas y diferentes circunstancias para establecerlas como hechos que generan a cargo de quien las reúna. la obligación ineludible de colaborar con la hacienda nacional con una determinada cantidad, ya sea en dinero o en especie.

Por lo que se refiere a nuestro país, el Código Fiscal de la Federación, enumera en sus artículos 2º y 3º, algunos de los ingresos del fisco nacional, y son los siguientes: los impuestos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras, los derechos, los aprovechamientos y los productos.

Una de las principales fuentes de ingresos del fisco nacional son los impuestos, que son aquellos tributos que establece el Estado a cargo de los particulares en virtud de su poder de imperio, toda vez que cuenta con la legitimación para exigir de cada particular, una cantidad acorde con sus posibilidades económicas que contribuya a integrar las reservas económicas necesarias para cubrir el gasto público, aun cuando no cause un beneficio identificable al particular de que se trate.

Nos parece pertinente aclarar que, aun cuando el particular no recibe una contraprestación identificada al pagar su impuesto, si obtiene un provecho en forma de servicios públicos, toda vez los impuestos y demás ingresos del Estado pasan a formar parte de un fondo común del cual surgen las partidas necesarias para satisfacer toda la gama de necesidades generales.

Ahora bien, cuando una empresa se encuentra en concurso mercantil y pretende seguir cumpliendo con su tarea productiva, debe desarrollar actividades denominadas empresariales por el Código Fiscal de la Federación; de esta manera aun cuando la situación de la empresa sea difícil, al continuar operando tiene obligación de realizar sus pagos de impuesto sobre la renta de manera normal. Lo anterior es así ya que en la Ley del Impuesto Sobre la Renta no se establece algún tratamiento especial para sociedades en concurso mercantil.

Por otra parte, a partir de 1987 entró en vigor una reforma fiscal muy relevante, en virtud de la cual, se incorporó a las leyes fiscales el efecto que la inflación produce en el poder adquisitivo de la moneda; todo esto con el propósito de hacer más reales tanto para el contribuyente como para las autoridades hacendarias -según los argumentos oficiales- las cantidades con que se maneja la contabilidad y sobre todo las cifras sobre las cuales se calcula el impuesto sobre la renta a pagar.

Entre los muchos cambios incorporados a la ley de que se trata en virtud de la reforma de 1987, uno de los más importantes es el uso del Índice Nacional de Precios al Consumidor para reexpresar las cifras de gastos e ingresos a sus componentes reales y no nominales como se hacía hasta antes de la reforma. Lo anterior significa que con el uso del Índice Nacional de Precios al Consumidor en la determinación de factores de ajuste, sea mensual, para el período mayor a un mes o de actualización, las cantidades vertidas en la contabilidad de un contribuyente reflejan el poder adquisitivo de las cifras, cuantificado en su valor real, y no únicamente las cantidades nominales.

Con ayuda de los factores de ajuste se obtiene el componente inflacionario de los créditos y adeudos de los contribuyentes, a fin de conocer la parte de la inflación que tienen sus créditos o deudas. La utilidad que reporta a las autoridades la aplicación del método anterior es que pueden determinar si los créditos y deudas favorecen o deterioran económicamente a los contribuyentes, lo que significa poder cobrar un extra de impuesto sobre la renta por concepto de ganancia inflacionaria, o deducir una determinada cantidad por concepto de pérdida inflacionaria.

Si aplicamos estos conceptos al caso de las sociedades en concurso mercantil, podemos concluir que también estas empresas deben reexpresar las cantidades asentadas en la contabilidad independientemente de su situación económica, porque no hay ninguna disposición legal que les permita no hacerlo para mejorar su estado financiero.

En el segundo párrafo de la fracción II del artículo 7-B de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se señala en forma expresa que cuando las deudas del contribuyente no generen intereses, -como es el caso de las sociedades mercantiles declaradas en concurso mercantil, según se explicó en el capítulo anterior- el importe del componente inflacionario de éstas constituirá una ganancia inflacionaria, que según el artículo 15 del mismo cuerpo normativo es el ingreso que se obtiene cuando existe una disminución real de las deudas.

En este orden de ideas, cuando una empresa es declarada en concurso mercantil, se le otorga el beneficio que consiste en que sus deudas dejan de causar intereses; por otro lado la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que cuando las deudas de los contribuyentes -sin hacer ninguna distinción entre la capacidad económica de ellos- dejen de causar intereses, deben pagar impuesto sobre la renta por ganancia inflacionaria; por lo tanto, la empresa en concurso deberá pagar impuesto sobre la renta toda vez que sus deudas han dejado de causar intereses. Esta situación viola las garantías constitucionales de proporcionalidad y equidad de los gobernados tal y como se demuestra en el apartado que sigue.

5.3. Violación que al principio de proporcionalidad y equidad causa el pago del impuesto sobre la renta de las empresas en concurso mercantil.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que los requisitos de validez constitucional de los impuestos son: que estén perfectamente establecidos en una ley; que su destino sea el pago de los gastos públicos, y que sean proporcionales y equitativos, todo esto ya que la Constitución no ha otorgado un poder tributario absoluto al Estado, sino una facultad limitada por esos tres requisitos.

Lo anterior significa que todo impuesto que pretenda recaudar el Estado debe estar previamente establecido en una ley, así como todos y cada uno de sus elementos; lo anterior para evitar el cobro de tributos de manera ilegal. El destino de todos los impuestos debe ser la satisfacción del gasto público, es decir que ningún impuesto se aplicará a alguna partida en especial, todos los impuestos van a parar a un fondo común del cual se solventarán las necesidades generales.

La proporcionalidad en los impuestos se cumple atendiendo la capacidad contributiva de los gobernados, por lo que deben ser fijados de acuerdo con los ingresos que éstos obtengan, y cuidar que no excedan su capacidad de pago. De no ser así, los gobernados se enfrentarían a tributos que agotan sus recursos económicos y no les permiten progresar económicamente.

Es necesario aclarar que así como el Estado está interesado en percibir ingresos para desarrollar sus tareas, también debe interesarle conservar las fuentes de los mismos; ya que su preservación le asegura recaudar tributos en el futuro y de esta manera asegura su propia supervivencia.

Llevando todos estos conceptos al área del impuesto sobre la renta, tendremos que las personas que perciban mayores ingresos, deben contribuir con una cantidad mayor que las que menos ganancias obtienen, sin que el pago del impuesto resulte tan oneroso que no permita a los contribuyentes satisfacer sus necesidades básicas y les obstaculice el desarrollo de su actividades.

Por lo que se refiere al concepto de equidad tributaria, la mayoría de los doctrinarios en derecho han coincidido en que corresponde al principio jurídico de igualdad que consiste en tratar de forma igual a quienes están en condiciones similares y en forma desigual a quienes se encuentran en circunstancias diferentes. por lo que *el impacto del tributo debe ser el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.*⁹⁶ Los contribuyentes deben recibir un tratamiento semejante en lo que se refiere a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago; sólo se permite variar las tarifas aplicables de acuerdo a la capacidad contributiva del sujeto obligado para respetar el principio de proporcionalidad.

El principio de equidad tributaria, implica que las leyes no pueden dar un trato diferente a contribuyentes que se encuentran situaciones similares, o *uno igual a personas que están en situaciones dispares*, ya que dentro de toda sociedad existen y operan diversas situaciones económicas, por lo tanto las leyes les deben normar de manera diferente.

Ahora bien, en líneas anteriores se afirmó que la obligación que tienen las empresas en concurso mercantil de pagar impuesto sobre la renta por concepto de ganancia inflacionaria es violatoria de las garantías constitucionales de proporcionalidad y equidad; esta afirmación se explicará paso a paso en las líneas que siguen.

⁹⁶ E. Margain Manatou. Citado por Sergio Francisco de la Garza. Op. Cit. Pág. 272.

Toda empresa está expuesta a complicaciones económicas que pueden tener origen interno o provenir de situaciones críticas del medio económico en el que se desarrolla: cuando estas dificultades no son atendidas con oportunidad y eficiencia. Llevan el negocio al caos financiero total y para superarlo sólo queda pedir al Estado apoyo a través del proceso del concurso mercantil. Esta figura jurídica fue creada con la finalidad de ayudar a las empresas en crisis a superar sus dificultades económicas; una de las consecuencias que derivan de la sentencia de concurso mercantil consiste en que las deudas de la empresa dejan de generar intereses.

Luego de que un negocio es declarado en concurso, se le permite continuar operando, ya que debe generar los recursos necesarios para pagar las deudas que quedaron pendientes. Como continúa desarrollando actividades empresariales, debe realizar los pagos del impuesto sobre la renta de manera normal, incluyendo el pago de ganancia inflacionaria que resulta del hecho de que sus deudas dejan de generar intereses.

Según el concepto de ganancia inflacionaria los contribuyentes que tienen adeudos en tiempos de inflación, obtienen un beneficio económico que tiene lugar cuando pagan su deuda, ya que las unidades monetarias que entregan a su acreedor tienen un poder adquisitivo menor que el que tenían cuando la contrajeron, motivo por el cual se considera que han obtenido un ingreso.

El beneficio económico que resulta de la manera que acabamos de explicar, podemos entenderla si se analiza bajo conceptos puramente económicos, ya que eminentes economistas a nivel mundial han explicado este efecto en algunos textos, con los argumentos que ya se han vertido en líneas anteriores pero, como la materia que nos ocupa es la jurídica, nos corresponde analizar la misma situación pero bajo los conceptos del Derecho, y es así que tendremos que esa *ganancia* de la que habla la ley, no se materializa ni en bienes ni en efectivo que son los elementos que integran el concepto jurídico de ingreso, es decir, que por el efecto de la inflación un contribuyente no recibirá ni dinero ni riquezas materiales de ninguna especie, la

ganancia a que se refiere la ley se limita al hecho de conservar más bienes en su poder al pagar su deuda. de los que conservaría si no se hubiera presentado el fenómeno de la inflación, pero todos estos sucesos se producen por circunstancias ajenas al deudor.

Como la Ley del Impuesto Sobre la Renta descansa sobre argumentos económicos y no jurídicos, el contribuyente está obligado a pagar un tributo, ya que según esta ley tuvo un ingreso, si bien no se generó ningún flujo de efectivo ni de bienes: de esta manera la *Ley del Impuesto Sobre la Renta atribuye al contribuyente un ingreso inexistente: la ganancia inflacionaria*⁹⁷.

Ahora bien, este *ingreso virtual* hace que la capacidad contributiva del sujeto pasivo se vea incrementada ante la autoridad hacendaria, toda vez que a los ingresos normales del contribuyente debe agregar aquellos que resultan de la llamada ganancia inflacionaria; de esta suma se obtiene un resultado falso ya que está integrado por una cantidad que sí está respaldada por riquezas materiales y por la cual el contribuyente se encuentra en condiciones de pagar, y por otra cantidad que sólo existe en la contabilidad esto es, que no está respaldada por ningún dinero en la caja de la empresa y por la cual, el contribuyente no se encuentra en la capacidad de responder.

Se dijo que todo impuesto debe atender a la capacidad contributiva de los contribuyentes y que por esta razón no debe exceder su capacidad de pago: pues bien, el impuesto sobre la renta en su modalidad de la ganancia inflacionaria no atiende a la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo ya que como se explicó, descansa en un ingreso ficticio, que no aporta los bienes materiales para ser pagado y que por tanto excede la capacidad de pago, ya que el contribuyente debe cubrir este impuesto de otras fuentes económicas, que en consecuencia ven obstaculizada su actividad productora. De esta manera se configura la violación al principio constitucional de proporcionalidad.

⁹⁷ Ennque Calvo Nicolau y Enrique Vargas Aguilar. Op. Cit. Pág. 867.

Al respecto el maestro Valdés Villareal nos dice que *El sustrato económico es la realidad que da nacimiento a la capacidad económica de la cual deriva la capacidad contributiva, por esta razón tan evidente no se puede establecer una contribución sobre una ficción, en virtud de que no existiría el basamento y fuente de la carga contributiva.*⁹⁸

Por otra parte, se mencionó que el principio de equidad tributaria exige que se dé un tratamiento igual a personas que se encuentran en circunstancias semejantes, y un trato diferente a quienes se encuentran en situaciones desiguales. No obstante, en nuestra Constitución Política se aceptan y protegen figuras jurídicas que facilitan la existencia de ciertas desigualdades económicas y sociales, por tanto, no podemos presumir que todos los contribuyentes se desenvuelven en condiciones sociales y económicas semejantes.

El principio de proporcionalidad y equidad ha sido instituido con la finalidad de evitar que existan normas que acaben con la igualdad de condiciones al hacer diferencias entre situaciones similares; e impedir que se produzcan efectos semejantes sobre contribuyentes que se encuentran en condiciones distintas, porque estas situaciones se traducirían en desigualdad jurídica

La situación en estudio, que consiste en que las empresas en concurso mercantil deban pagar impuesto sobre la renta por concepto de ganancia inflacionaria, ya que sus deudas han dejado de causar intereses, al igual que deben hacerlo las empresas en situación económica equilibrada que por alguna razón cesen en el pago de intereses, es violatoria del principio de equidad. toda vez que se da un tratamiento idéntico a personas que se encuentran en condiciones económicas, legales y sociales diferentes. En este caso, el tratamiento idéntico consiste en obligar al pago de la ganancia inflacionaria a toda empresa que por

⁹⁸ Miguel Valdés Villarreal. *La justicia en las contribuciones en principios tributarios constitucionales*. Coedición del Tribunal Fiscal de la federación, Universidad de Salamanca y el Instituto cultural Domoq. México 1992. Pág. 28.

alguna razón hayan dejado de pagar intereses por sus deudas: esta situación legal, incluye tanto a empresas con finanzas sanas como a empresas en concurso que tienen grandes limitaciones legales y recursos económicos reducidos.

Sobre este caso el maestro Valdés Villarreal expone que *El principio de equidad, se vería transgredido en cuanto los bienes no existen, o no tienen la significación económica que se pretende por la ley.*⁹⁹ Con esta cita se confirma la violación al principio de equidad, ya que en el caso que nos ocupa el ingreso que según la Ley del Impuesto Sobre la Renta se obtiene por ganancia inflacionaria no existe, y al no existir tiene como consecuencia que la autoridad fiscal considere que tanto las empresas sanas, como las que están en crisis cuentan con bienes materiales suficientes y capaces de sostener la carga económica de un impuesto que grava los supuestos ingresos que derivan de una inflación.

5.4 Propuesta de solución al problema planteado.

Creemos que la única manera de permitir a las empresas en concurso que superen la crisis financiera, es promover una reforma en la legislación vigente que se sujete a las garantías que nuestra Constitución ha establecido en favor de todos los mexicanos y que deben ser respetadas por toda autoridad, ya que como se comprobó en el apartado anterior, los preceptos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que rigen la situación tributaria de las sociedades en concurso mercantil son contrarios a esas garantías y no permiten que unidades económicas nacionales que están en crisis superen tal estado.

Cabe aclarar que los motivos que nos inspiran no son los de permitir que las empresas evadan impuestos y que se enriquezcan ilegalmente, ya que sabemos que la Constitución obliga a todos los mexicanos a contribuir al gasto público y que todo

⁹⁹ Ibidem. Pág. 29.

Estado que pretenda lograr un crecimiento económico nacional. debe contar con un adecuado apoyo financiero de sus súbditos; pero no nos parece el mejor camino para lograrlo, que el gobierno establezca tributos que no dejen sanear las finanzas de las empresas en crisis, sobre todo cuando se violan sus garantías fundamentales; si en vez de agotar sus bienes se les permitiera invertir sus ya de por sí escasos recursos, el Estado también recibiría grandes beneficios. en primer lugar conservaría una fuente de impuestos y en segundo lugar mantendría una unidad económica que promueve la circulación de bienes y que además ofrece empleos a los ciudadanos.

Por su trascendencia económica, una empresa que entra en concurso afecta a sus socios, a los trabajadores, a las empresas vinculadas comercialmente, a las entidades de crédito, y también al Estado. Son tantos los afectados por una situación de esta naturaleza, que nos parece razón suficiente para pedir una reforma en la legislación actual en la que se tomen las medidas necesarias para dar apoyo a las empresas en concurso, pero con respeto a sus garantías constitucionales.

Según nuestro parecer, la reforma que debería promoverse es en el artículo 7-B, numeral en el que se dispone que toda persona que realice actividades empresariales debe determinar la ganancia o pérdida inflacionaria y además explica la manera en que debe hacerse. Esta reforma debería adicionar un párrafo tercero, en su fracción segunda, que quedaría como sigue:

Las empresas que hayan sido declaradas en concurso mercantil, estarán exentas del pago de la ganancia inflacionaria de que se habla en el párrafo anterior, siempre que hayan dado aviso a la Administración Local de Recaudación correspondiente a su circunscripción territorial de esta situación legal, acompañando a su escrito copia certificada de la sentencia de concurso, para que la autoridad fiscal esté enterada de que durante el tiempo en que dure el concurso, no se pagará impuesto por ganancia inflacionaria.

TESIS CON
FUELA DE ORIGEN

Para que los contribuyentes tengan la posibilidad de realizar el trámite anterior, también debe agregarse una fracción más al artículo 41 apartado B del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, en el que se enumeran las facultades de las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal: la fracción se establecería en los siguientes términos:

XXVI.- Recibir y diligenciar los escritos que tramiten las empresas en concurso mercantil, en donde manifiesten esta situación legal; así como hacer del conocimiento de las Administraciones Locales de Recaudación y Jurídica de Ingresos de qué contribuyentes se encuentran en concurso mercantil y de que por este motivo están exentas del pago de impuesto sobre la renta por ganancia inflacionaria mientras subsista esta situación legal.

Con esta reforma se permitirá a las sociedades en concurso, orientar sus medios líquidos al crecimiento económico, con la oportunidad que sus trabajadores, sus acreedores y el Estado la están otorgando, ya que todos ellos esperan que se recupere y que vuelva a integrarse a el medio económico normal y también que recupere su obligación con el Estado de contribuir al gasto público de manera normal.

HECHO CON
FALLA DE ORIGEN

CONCLUSIONES**CON
FALLA DE ORIGEN**

1ª. La actividad comercial nacional reporta grandes beneficios al medio económico, toda vez que constituye una fuente de ingresos fiscales y de empleos, y además promueve la circulación de la riqueza. El comercio permite a quienes lo practican obtener un desarrollo económico mediante trabajo y esfuerzo constante, pero la gestión comercial es también una de las más arriesgadas, ya que las empresas dependen del bienestar de las entidades económicas con las que se relaciona y de los vaivenes del mercado nacional, incluso del internacional.

2ª. El Estado Mexicano debe imponer las contribuciones que estime necesarias para allegarse de los recursos que le permitan financiar el gasto público. Toda contribución que sea establecida, debe ajustarse a los límites que la Constitución ha fijado a la potestad tributaria, uno de los cuales es la de cumplir con el requisito de proporcionalidad y equidad.

3ª. Para reunir los recursos materiales que requiere, el Estado Mexicano cuenta con muchas categorías de ingresos, uno de los cuales son los impuestos. Entre ellos tenemos al impuesto sobre la renta cuyo objeto es gravar los ingresos que el contribuyente obtenga, pero como toda contribución debe cumplir con el requisito de proporcionalidad y equidad.

4ª. Las empresas que son declaradas en concurso mercantil continúan desarrollando sus actividades productivas para producir los recursos que le permitan pagar sus deudas, y deben pagar impuesto sobre la renta porque continúan desarrollando actividades empresariales. Además deben pagar la ganancia inflacionaria, que según la ley de la materia han obtenido, ya que sus deudas dejan de causar intereses.

5º. Si el objeto del impuesto sobre la renta es el ingreso, la ganancia inflacionaria debe también gravar algún tipo de ingreso, que de acuerdo a su definición jurídica es la ganancia que genera bienes o efectivo para quien la obtiene. En el caso de la ganancia inflacionaria no fluye ningún tipo de riqueza material y objetiva al contribuyente, razón por la cual su capacidad contributiva se ve aumentada por esta utilidad ficticia. Como el principio de proporcionalidad exige que los impuestos atiendan a la capacidad contributiva del sujeto pasivo y en el caso que nos ocupa no se aprecia con realismo esta capacidad, se viola ese principio constitucional.

6º. El principio constitucional de equidad ordena dar un tratamiento idéntico a quienes se encuentren en situaciones iguales, y un tratamiento diferente a aquellos que se encuentren en situaciones dispares. Como las disposiciones relativas a la ganancia inflacionaria se aplican por igual a todos aquellos que sus deudas no generen intereses, sin tomar en cuenta sus circunstancias especiales y que son susceptibles de aplicarse tanto a empresas económicamente sanas, como a las que están en concurso mercantil, se origina la violación al principio de equidad tributaria.

7º. Si la ganancia inflacionaria no atiende a la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo, y otorga igual tratamiento a empresas en situación económica estable y a las que están en concurso mercantil, sin tomar en cuenta las grandes diferencias que entre ellas existen, la obligación de pago de la ganancia inflacionaria de las empresas en concurso mercantil por mandato del artículo 7-B de la Ley del Impuesto Sobre la Renta es violatoria de los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad.

TELIS CON
FALLA LE ORIGEN

BIBLIOGRAFIA

- 1.- ABASCAL Zamora, José María. *El estudio jurídico del impuesto sobre la renta: reflexiones metodológicas y observaciones preliminares*, en *Estudios jurídicos en memoria de Roberto L. Mantilla Molina*. Porrúa, México, 1984.
- 2.- ACOSTA Romero, Miguel. *Teoría General del Derecho Administrativo*. Porrúa, 8ª Edición, México, 1988.
- 3.- BONFANTI, Mario y José A. Garrone. *Concursos y Quiebra*. Abeledo-Perrot. 3ª Edición. Buenos Aires, 1983.
- 4.- BRUNETTI, Antonio. *Tratado de Quiebras*. Porrúa Hnos. México. 1945.
- 5.- CALVO Nicolau, Enrique y Enrique Vargas Aguilar. *Estudio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta*. Themis, México, 1989.
- 6.- CORTINA, Alfonso. *Ciencia Financiera y Derecho Tributario*. Ciclo de Conferencias. 6ª. Conferencia. *Examen doctrinal y legislativo del impuesto sobre la renta. Examen doctrinal y legislativo de los impuestos sobre transmisión hereditaria y sobre donaciones. Examen económico y legislativo del impuesto sobre exportación de capitales*. Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1939.
- 7.- _____. *Curso de política de Finanzas públicas de México*. Porrúa. México, 1977.
- 8.- DÁVALOS Mejía, Carlos Felipe. *Quiebra y Suspensión de pagos*. Tomo III. Harla. 2ª Edición, México, 1991.
- 9.- DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto. *Elementos de Derecho Administrativo*. Porrúa, 2a. Edición, México, 1996
- 10.- DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO. Porrúa - Universidad Nacional Autónoma de México, Tomos II, III y IV. 9ª Edición, México, 1996
- 11.- ESCORZA Ledesma, Juan. *Tratado práctico de la Ley del Impuesto Sobre la Renta*. Cárdenas. México, 1971
- 12.- FAYA Viesca, Francisco. *Finanzas Públicas*. Porrúa, 2ª Edición. México. 1986, México.
- 13.- FLORES, Enrique. *El Impuesto Sobre la Renta y lo contencioso administrativo*. Universitaria Centroamericana Educa. Costa Rica, 1973.

- 14.- FLORES Zavala, Ernesto. *Elementos de finanzas Públicas Mexicanas*. Porrúa. 25ª Edición, México. 1984.
- 15.- GARCÍA Máynes, Eduardo. *Filosofía del Derecho*. Porrúa. 5ª Edición. México, 1986.
- 16.- GARZA, Sergio Francisco De la. *Derecho Financiero Mexicano*. Porrúa. 18a. Edición, México, 1994.
- 17.- GONZÁLEZ Pascual, Julián. *Suspensión de pagos y Quiebras*. Centro de estudios financieros. 3ª Edición, Barcelona, 1996.
- 18.- GROVES, Harold M. *Finanzas Públicas*. Trillas. México. 1989.
- 19.- HARTASÁNCHEZ Noguera, Miguel. *La suspensión de pagos. Un instituto legal para la conservación de la empresa*. Porrúa, México, 1998.
- 20.- JOHNSON Okynsen, Eduardo A. *Impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Humanitas. 3ª Edición, 1984.
- 21.- LASTRA Lastra, José Manuel. *Fundamentos de Derecho*. Mc Graw Hill. México. 1994.
- 22.- MARGADANT, Guillermo Floris. *Derecho Privado Romano*. Esfinge 8ª Edición. México 1978.
- 23.- _____. *Introducción a la historia del Derecho Mexicano*. Textos Universitarios. Instituto de Investigaciones Jurídicas. México, 1971.
- 24.- MARTÍN Granados, Ma. Antonieta. *Impuesto sobre la renta, Personas Morales*. Curso Introductorio. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Administración General de Auditoría Fiscal Federal- Universidad Nacional Autónoma de México. México, 1996.
- 25.- MOULTON, Harold G. *La organización financiera y el sistema económico*. Sudamericana. Argentina, 1944.
- 26.- NAVARRO Rodríguez, Alberto. *Análisis del impuesto sobre la renta, en el Financiamiento del Gasto Público*. Colegio Nacional de Profesores e Investigadores de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas. Compilador. Trillas. México, 1988.
- 27.- OCHOA Olvera, Salvador. *Quiebras y Suspensión de Pagos. Notas sustantivas y procesales*. Mundo Nuevo, México, 1992.
- 28.- OLVERA Hernández, Armando. *La Banca y el crédito vistos por dentro y por fuera*. Universidad Autónoma de Chiapas. México, 1998.

- 29.- PALLARES, Eduardo. *Tratado de las quiebras*. Porrúa e hijos. México. 1937.
- 30.- PORRAS y López, Armando. *Derecho Fiscal*. Textos Universitarios. México. 1967.
- 31.- PORRÚA Pérez, Francisco. *Teoría del Estado*. Porrúa. 9ª Edición. México, 1976.
- 32.- PRECIADO Hernández, Rafael. *Lecciones de Filosofía del Derecho*. Jus. 8ª Edición. México, 1976.
- 33.- RAMÍREZ, José A. *La Quiebra*. Basch Casa Editorial. Barcelona España. 1959.
- 34.- RIVERA Pérez Campos, José. *Equidad y Proporcionalidad en los impuestos*. versión de la conferencia sustentada en el programa de preparación de los abogados del fisco; contenida en Tribunal Fiscal de la Federación. 45 años al servicio de México. Tomo I, México, 1982.
- 35.- RODRÍGUEZ y Rodríguez, Joaquín. *Curso de Derecho Mercantil*. Tomo II. Porrúa. 6ª Edición. México 1966.
- 36.- _____. *Tratado de sociedades mercantiles*. Tomo I. Porrúa. 5ª Edición. México 1977.
- 37.- ROMEROVARGAS Iturbide, Ignacio. *Esplendor del México Antiguo*. Centro de investigaciones antropológicas de México. México. 1959.
- 38.- SÁNCHEZ León, Gregorio. *Derecho Fiscal*. Cárdenas. 6ª Edición, México 1983.
- 39.- SERRA Rojas, Andrés. *Teoría del Estado*. Porrúa. 11ª Edición, México. 1990.
- 40.- SMITH, Adam. *Investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones*. Fondo de Cultura Económica. México. 1997.
- 41.- TOBAR, José María. *El Crédito y los Bancos*. Deusto. Bilbao España. 3ª Edición, 1968.
- 42.- VILLARREAL Valdés, Miguel. *La justicia en las contribuciones en principios tributarios constitucionales*. Coedición del Tribunal Fiscal de la federación. Universidad de Salamanca y el Instituto cultural Domeq. México, 1992.

LEGISLACION

- 1.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- 2.- Código Fiscal de la Federación.
- 3.- Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- 4.- Ley de Concursos Mercantiles.
- 5.- Ley General de Sociedades Mercantiles.
- 6.- Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.