



20721
A
221

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES "ACATLÁN"

INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 55 DE LA LEY DEL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA AL PROHIBIR LA TRANSMISIÓN DE
PERDIDAS EN FUSIÓN

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE

LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA:

ROCÍO ELIZABETH PÉREZ NAVA

ASESOR: LIC. CESAR O. IRIGOYEN URDAPILLETA



NOV. 23 2003
UNIDAD DE ADMINISTRACIÓN

2003



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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.

INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 55 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA AL PROHIBIR LA TRANSMISION DE PERDIDAS EN FUSION

INDICE

INTRODUCCIÓN.....1

CAPITULO I PRINCIPIOS QUE RIGEN LA RELACION TRIBUTARIA

- 1.1. Concepto de relación jurídica tributaria.....3
 - 1.1.1. Potestad tributaria.....8
 - 1.1.2. Competencia tributaria.....11
- 1.2. Antecedentes del artículo 31 constitucional en su fracción IV.....11
- 1.3. Análisis de los elementos de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.....15
 - 1.3.1. De la Obligación.....15
 - 1.3.2. De los Mexicanos.....16
 - 1.3.3. Destino al Gasto Público.17
 - 1.3.4. De la Federación, Distrito Federal, Estado y Municipio.....22
 - 1.3.5. Principio de Legalidad.23
 - 1.3.6. De manera proporcional y equitativa.....32
- 1.4. Principios Doctrinales en materia fiscal.....36
 - 1.4.1. Principios de Adam Smith.36
 - 1.4.2. Principios de Wagner.....41
 - 1.4.3. Otros Principios.42

**CAPITULO II
GARANTIAS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA**

2.1. Audiencia.....44

2.2. Irretroactividad.....45

2.3. Proporcionalidad.....46

2.4. Equidad.....55

2.5. Conceptos doctrinales de Proporcionalidad y Equidad.....61

 2.5.1. Sergio Francisco de la Garza.....61

 2.5.2. José Rivera Pérez Campos.....63

 2.5.3. Emilio Margain Manatou.....65

 2.5.4. Fernando Lanz Cárdenas.....66

 2.5.5. Roberto de Ruggiero.....67

 2.5.6. Ernesto Flóres Zavala.....68

 2.5.7. Servando J. Garza.....69

 2.5.8. Fernando Sáinz de Bujanda.....69

 2.5.9. Adolfo Arrijoa Vizcaino.70

2.6. Criterios de nuestros Tribunales.72

**CAPITULO III
DE LA FUSION DE SOCIEDADES MERCANTILES**

3.1. Concepto de fusión y escisión de sociedades mercantiles.....81

3.2. Análisis del concepto de fusión de las sociedades mercantiles.....82

3.3. Clases de fusión.90

3.4. Procedimiento de la fusión.....94

3.5. Efectos corporativos de la fusión.97

3.6. Obligaciones fiscales.100

 3.6.1. Obligaciones fiscales formales.100

 3.6.2. Obligaciones fiscales sustantivas: impuesto sobre la renta.....103

**CAPITULO IV
DE LAS PERDIDAS EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA
RENTA**

4.1. Del cálculo del impuesto sobre la renta.118

4.2. Concepto de pérdidas fiscales.124

4.3. Posibilidad de amortizar pérdidas de ejercicios anteriores.....128

4.4. Limitación de la Ley del Impuesto sobre la Renta para amortizar pérdidas en el caso de la fusión.137

**CAPITULO V
INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 55 DE LA LEY DEL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

5.1. Planteamiento de la inconstitucionalidad del artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta al no permitir la amortización de las pérdidas fiscales en el caso de la fusión..... 144

5.2. Violación a la garantía de proporcionalidad tributaria.....147

5.3. Violación a la garantía de equidad tributaria.....164

5.3.1. Pérdidas en el caso de escisión de sociedades..... 175

5.4. Violación a la garantía de audiencia y seguridad jurídica..... 177

5.5. Resoluciones emitidas por nuestros Tribunales..... 184

5.6. Comentarios acerca de las resoluciones de nuestros Tribunales..... 195

CONCLUSIONES.....202

BIBLIOGRAFÍA.....204

ADDENDUM

El pasado 31 de diciembre de 2001 se expidió el Decreto Legislativo que contiene la Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, misma que publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1º de enero de 2002. En dicho Decreto, se ordenó abrogar la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2001.

En virtud de lo anterior, el artículo 55 de la ley de la materia, (y el cual fue objeto del proyecto de tesis que se somete a su consideración) fue derogado, sin embargo, al revisar el contenido de la Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, encontramos que no hubo una modificación substancial al contenido de dicho precepto, pues únicamente cambió el numeral con el cual se conocía en la Ley vigente en el 2001.

En efecto, el texto del artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se encontraba vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, y el cual fue objeto de la tesis que se somete a su consideración era del tenor siguiente:

"ARTICULO 55.- La pérdida fiscal será la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por esta Ley, cuando el monto de estas últimas sea mayor que los ingresos.

La pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio podrá disminuirse de la utilidad fiscal de los diez ejercicios siguientes.

Cuando el contribuyente no disminuya en un ejercicio la pérdida fiscal de otros ejercicios, pudiéndolo haber hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores hasta por la cantidad en que pudo haberlo efectuado.

Para los efectos de este artículo, el monto de la pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio, se actualizará multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en que ocurrió, hasta el último mes del mismo ejercicio. La parte de la pérdida fiscal de ejercicios anteriores ya actualizada pendiente de aplicar contra utilidades fiscales se actualizará multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el mes en que se actualizó por última vez y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél en que se aplicará. Adicionalmente, se podrá actualizar por el período comprendido de de el mes en que se actualizó por última vez y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio en el que se aplicará.

Para los efectos del párrafo anterior, cuando sea impar el número de meses del ejercicio en que ocurrió la pérdida, se considerará como primer mes de la segunda mitad, el mes inmediato posterior al que corresponda la mitad del ejercicio.

El derecho a disminuir pérdidas es personal del contribuyente que las sufra y no podrá ser transmitido a otra persona ni como consecuencia de fusión. En el caso de escisión, las pérdidas fiscales pendientes de disminuirse de utilidades fiscales, se podrán dividir entre las sociedades escidente y las escindidas en la proporción en que se dividan el capital con motivo de la escisión."

Ahora bien, a partir del 1 de enero de 2002, el supracitado artículo cambió de numeral, quedando ahora como el artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Al respecto, como lo mencionamos anteriormente el contenido del ahora artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no fue modificado, tal y como se puede apreciar de la lectura que se realice de su texto, el cual es del tenor siguiente:

“Artículo 61.- La pérdida fiscal será la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por esta Ley, cuando el monto de estas últimas sea mayor que los ingresos.

La pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio podrá disminuirse de la utilidad fiscal de los diez ejercicios siguientes hasta agotarla.

Cuando el contribuyente no disminuya en un ejercicio la pérdida fiscal de ejercicios anteriores, pudiendo haberlo hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo en los ejercicios posteriores y hasta por la cantidad en la que pudo haberlo efectuado.

Para los efectos de este artículo, el monto de la pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio, se actualizará multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en el que ocurrió y hasta el último mes del mismo ejercicio. La parte de la pérdida fiscal de ejercicios anteriores ya actualizada pendiente de aplicar contra utilidades fiscales se actualizará multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el mes en el que se actualizó por última vez y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se aplicará. Adicionalmente, se podrá actualizar por el período comprendido desde el mes en el que se actualizó por última vez y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio en el que se aplicará.

Para los efectos del párrafo anterior, cuando sea impar el número de meses del ejercicio en que ocurrió la pérdida, se considerará como primer mes de la segunda mitad, el mes inmediato posterior al que corresponda la mitad del ejercicio.

El derecho a disminuir las pérdidas fiscales es personal del contribuyente que las sufra y no podrá ser transmitido a otra persona ni como consecuencia de fusión.

En el caso de escisión de sociedades, las pérdidas fiscales pendientes de disminuirse de utilidades fiscales, se deberán dividir entre las sociedades escidente y las escindidas, en la proporción en que se divida la suma del valor total de los inventarios y de las cuentas por cobrar relacionadas con las actividades comerciales de la escidente cuando ésta realizaba preponderantemente dichas actividades, o de los activos fijos cuando la sociedad escidente realizaba preponderantemente otras actividades empresariales. Para determinar la proporción a que se refiere este párrafo, se deberán excluir las inversiones en bienes inmuebles no afectos a la actividad preponderante.”

Finalmente, no debe perderse de vista el contenido de la tesis P./J. 89/97 emitida por el Pleno de nuestro máximo Tribunal de Justicia, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VI, Diciembre de 1997, pág. 10, la cual es del tenor siguiente:

"LEYES, AMPARO CONTRA. CUANDO SE REFORMA UNA LEY DECLARADA INCONSTITUCIONAL O SE SUSTITUYE POR UNA DE CONTENIDO SIMILAR O IGUAL, PROCEDE UN NUEVO JUICIO POR TRATARSE DE UN ACTO LEGISLATIVO DISTINTO. De acuerdo con el principio de relatividad de las sentencias que rige en el juicio de amparo, por cuya virtud el efecto protector de aquéllas únicamente alcanza al texto legal que fue materia de análisis en el juicio, no así a sus reformas ni a una ley posterior que reproduzca su contenido, debe estimarse procedente el juicio de garantías que se intente en contra de la reforma de una ley ya declarada inconstitucional respecto del quejoso, cualesquiera que sean sus similitudes o diferencias esenciales o accidentales con el texto anterior pues, además de que se trata de actos legislativos diversos, en cuanto constituyen distintas manifestaciones de la voluntad del órgano respectivo, el principio de seguridad jurídica exige que sea el Juez Federal quien, en un nuevo proceso, califique la regularidad constitucional del texto reformado o sustituto del ya analizado, para evitar que esta cuestión quede abierta a la interpretación subjetiva de las partes y que el quejoso quede en estado de indefensión, en cuanto carezca de la vía adecuada para hacer valer la identidad esencial existente entre el texto original y el texto posterior, considerando que tal materia no podría ser objeto de análisis a través de los procedimientos previstos en la Ley de Amparo para decidir sobre el cumplimiento de una sentencia protectora, como son los referentes al incidente de inexecución, a la queja por defecto o exceso, o al incidente de repetición del acto reclamado, ninguno de los cuales permite censurar los nuevos actos de la autoridad legislativa, ya que ésta, en términos del citado principio de relatividad, no está limitada en su actuación por la sentencia de amparo."

(Énfasis añadido)

Incidente de inexecución 142/94. Porcelanite, S.A de C.V. 10 de septiembre de 1996. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Adriana Campuzano de Ortiz. Queja 3/96. Ekco, S.A. 13 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Alfredo E. Báez López. Amparo en revisión 2994/96. Gaseosas, S.A. de C.V. 10 de julio de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Alvaro Tovilla León. Amparo en revisión 3050/96. Compañía Exportadora Grupo Diboga, S.A. de C.V. 10 de julio de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Jesús Enrique Flores González. Amparo en revisión 1981/96. Tabiqueras Asociadas, S.A. 4 de septiembre de 1997. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Olga María del Carmen Sánchez Cordero. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Mario Flores García. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el once de noviembre en curso, aprobó, con el número 89/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a once de noviembre de mil novecientos noventa y siete. Nota: La ejecutoria relativa al incidente de inexecución 142/94, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo IV-Noviembre, página 93.

* * *

INTRODUCCION

El entorno económico en que se desarrollan actualmente los negocios mercantiles es sumamente dinámico y como tal, es continua su evolución, por lo que para que subsistan con éxito, surge la necesidad de irlos adecuando a las circunstancias cambiantes derivadas de esa evolución. a través de reorganización y reestructuraciones constantes.

Una herramienta útil en la reestructuración de los negocios mercantiles es la fusión de sociedades cuando resulta conveniente concentrar las operaciones de dos o más sociedades en una sola de ellas u otra nueva con la desaparición de las demás.

En este trabajo se analizará la figura jurídica de la fusión de sociedades y en especial la inconstitucionalidad de la restricción del artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta al no permitir la transmisión de las pérdidas en que hayan incurrido las empresas que participaron en la fusión.

En efecto, dicha disposición vulnera las garantías de "proporcionalidad", "equidad" y "seguridad jurídica", conceptos complejos, que se analizarán a lo largo del presente trabajo.

Así las cosas, la Ley General de Sociedades Mercantiles permite la transmisión de todos los derechos y obligaciones de la fusionada a la fusionante, y al restringir el artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta la transmisión de pérdidas, resulta que éste violenta las referidas garantías, como se demostrará a lo largo de este trabajo.

CAPITULO I

PRINCIPIOS QUE RIGEN LA RELACION TRIBUTARIA

Toda vez que el objeto del presente trabajo se aboca al análisis constitucional de un precepto tributario, se considera de suma importancia definir la naturaleza de la relación jurídica-tributaria, así como sus alcances, pues es a partir de dicha relación que precisamente se justifica la existencia y recaudación de las contribuciones por parte del Estado a los gobernados, como sucede en el caso concreto con el impuesto sobre la renta.

En efecto, la existencia y recaudación de las contribuciones destinadas al gasto público, a cargo de los gobernados, se funda precisamente en dicha relación, misma que determina las directrices sobre las cuales el Estado debe conducirse en su carácter de autoridad recaudadora, con la finalidad de evitar abusos, arbitrariedades y discriminaciones en perjuicio de los gobernados en su carácter de contribuyentes.

Es por ello, que en la medida en que dicha relación y sus principios sean respetados por el Estado, las contribuciones a cargo de los gobernados estarán plenamente justificadas, ya que de lo contrario se rompería con el espíritu y finalidad de la obligación de contribuir al gasto público de una manera justa.

En este sentido, es precisamente que a través del presente capítulo se efectúa un análisis de la relación jurídico-tributaria, así como de la justificación de ésta última, para finalmente realizar un breve estudio de los principios doctrinarios en materia fiscal; principios que rigen y determinan el alcance de dicha relación, y que son precisamente con base en los cuales deben esgrimirse los preceptos jurídicos que contemplan la determinación y cobro de contribuciones destinadas a sufragar el gasto público.

Lo anterior, se insiste, con la finalidad de que el análisis constitucional que en el presente trabajo se desarrolla sea mejor comprendido.

1.1. Concepto de relación jurídica tributaria.

El Estado, para llevar a cabo satisfactoriamente las actividades que le son propias como órgano rector, requiere de manera imprescindible de un sustento económico, esto es, de una fuente de ingresos que le permitan sufragar el desempeño propio de dichas actividades.

En este sentido, y toda vez que el desempeño de las actividades del Estado se encuentran dirigidas a la satisfacción de necesidades colectivas, dicho sustento económico proviene en gran parte de los ciudadanos o gobernados, que son los que directamente se benefician de las obras o servicios públicos que en su caso lleve a cabo el Estado.

A ese respecto, el maestro Adolfo Arrijo Vizcaino citando a Andrés Serra Rojas señala que: "Las actividades públicas llamadas por algunos autores funciones públicas, son servicios de los cuales no puede prescindir una sociedad, como la justicia, la defensa nacional, la policía, los transportes, la actividad educativa y económica del Estado, el crédito público y otras."¹

En este sentido, es claro que para cubrir satisfactoriamente las necesidades que toda sociedad demanda, no se puede prescindir de los recursos económicos, pues es claro que son éstos los que sufragan el costo de las actividades que realiza el Estado en beneficio de los gobernados de la sociedad de que se trate.

¹ ADOLFO ARRIOJA VIZCAINO, *Derecho Fiscal*, 11ª ed., Editorial Themis, S.A. de C.V., México, 1996, p.3 citando a Andrés Serra Rojas.

Lo anterior, da origen a una necesaria relación de interdependencia entre gobernantes y gobernados, o en otras palabras, entre Estado y particulares.

Así pues, podríamos afirmar que el Estado justifica su existencia a través de la gestión del bienestar colectivo, en tanto que los particulares requieren de la satisfacción de un conjunto de necesidades sociales para estar en condiciones de dedicarse a actividades productivas que les permitan subsistir o, en el mejor de los casos, incrementar y mejorar su nivel de vida.

Ahora bien, los recursos que sufragan dichas necesidades, provienen esencialmente de los gobernados, pues son a éstos a los que finalmente les beneficia el que el Estado realice actos tendientes a lograr su bienestar, razón por la cual deben desprenderse de parte de sus ingresos para sufragar los gastos públicos en que deba incurrir el Estado para la satisfacción del interés colectivo.

Así pues, el hecho de que el Estado deba cubrir las necesidades de carácter público a que hemos hecho referencia, y que sean los propios gobernados los que principalmente deban de allegar de recursos al Estado para tal fin, crea una relación de interdependencia como lo mencionábamos anteriormente, la cual necesariamente debe erigirse sobre bases jurídicas, ya que de otra forma se caería en la arbitrariedad y despotismo por parte del Estado, el cual podría fácilmente estar facultado para someter a los miembros de la sociedad de que se trate a toda clase de exacciones, despojos y confiscaciones sin otra tasa y medida que su libre albedrío y capricho.

De este modo, única y exclusivamente a través de la ley puede garantizarse que la necesaria vinculación económica entre el Estado y sus gobernados se desenvuelva en un marco de equidad, equilibrio y armonía. En este campo, señala el maestro Adolfo Arrijo Vizcaino: "La norma

jurídica debe actuar a manera de indicativo y de freno, es decir, por una parte debe indicar cuáles son las obligaciones correlativas a cargo de los particulares; y por la otra, hasta dónde llega la potestad del poder público y cuáles son, como contrapartida, los derechos de los contribuyentes oponibles a la misma autoridad gubernamental, y los medios y procedimientos para ejercerlos.”²

Con base en lo anteriormente expuesto, podemos señalar con toda certeza que la relación jurídico-tributaria, es aquella relación regida por un marco jurídico, en virtud de la cual el Estado se encuentra obligado a cubrir las necesidades colectivas a través de las contribuciones que de los gobernados exija al gasto público.

En efecto, la relación jurídico-tributaria, es aquella relación en virtud de la cual el Estado, con apego a un marco jurídico predeterminado, se encuentra facultado para requerir de sus gobernados parte de sus ingresos a fin de sufragar el costo del gasto público tendiente a satisfacer las necesidades de interés común.

Así pues, debe señalarse que la relación jurídico-tributaria se justifica en la medida en que la potestad que tiene el Estado para requerir de sus gobernados parte de sus ingresos para destinarlos al gasto público se esgrima sobre bases jurídicas, esto es, sobre ordenamientos jurídicos que regulen el alcance y limitaciones de dicha relación.

Sin embargo, cabe señalar que la relación jurídico-tributaria no sólo debe tener como base primordial el elemento jurídico, esto es, su regulación a través de normas, sino que a su vez dichas normas o leyes que la regulan

² Ibid, p. 5.

deben fundarse en principios de justicia y equidad que definan de igual forma el alcance y limitaciones de la relación que nos ocupa.

En efecto, no obstante que puedan existir normas que regulen una determinada relación jurídico-tributaria, es necesario encuadrar dichas normas dentro de un marco de certeza que permita conocer a ciencia cierta hasta donde llega la potestad del poder público y la obligación de los gobernados como contribuyentes, lo cual se logra a través de la observancia de principios doctrinarios de derecho público que, en nuestro caso, regulan la actividad del Estado como autoridad recaudadora.

Dichos principios, objeto de análisis en los siguientes apartados, son considerados como la base fundamental en la que se sustentan las normas que regulan la relación jurídico-tributaria, los cuales consisten básicamente en nociones históricas de justicia y equidad, en las que se define el actuar dentro del orden tributario.

Consideramos, que los principios fundamentales de la relación jurídico-tributaria, son aquellos que se originan a partir de las ideas expresadas al respecto por el distinguido economista inglés Adam Smith, en su célebre obra intitulada "Riqueza de las Naciones", los cuales consisten en los siguientes:

- Principio de proporcionalidad
- Principio de certidumbre o certeza
- Principio de comodidad
- Principio de economía

Los principios antes mencionados, los podemos considerar como fuente del equilibrio básico de la relación tributaria, mínimos principios que

se deben cumplir a efecto de obtener una justa relación entre Estado como autoridad recaudadora y gobernados como contribuyentes.

Es menester que en dicha relación exista un equilibrio entre los derechos y las obligaciones tanto del Estado como de los gobernados, lo cual se logra con base en principios doctrinarios, sostenidos en simple lógica-jurídica, que buscan establecer una igualdad de situaciones entre los sujetos de la relación que nos ocupa.

Así pues, una vez determinada la relación jurídica-tributaria, sus elementos, alcances y limitaciones, en los siguientes apartados se efectuará un análisis de los principios doctrinarios fiscales sobre los cuales dicha relación debe estar fundada.

1.1.1. Potestad tributaria.

Recibe el nombre de potestad tributaria 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.

La potestad tributaria tiene un carácter consubstancial al Estado, pues por su naturaleza misma el Estado tiene encomendadas tareas que deben realizar para que la sociedad civil pueda encontrar organización y vida. El Estado debe expedir las leyes que rijan la conducta entre los particulares, entre los particulares y el Estado y la actuación del Estado mismo. El Estado debe impartir la justicia, resolviendo las controversias que de otra manera tendrían que ser resueltas por los particulares mediante el uso de la fuerza. El Estado tiene que realizar una serie de funciones y prestar una cantidad de servicios públicos que los particulares, por sí mismos, no podrían realizar ni prestar. Así, el Estado es el gestor del bien común temporal.

Para realizar todas esas actividades, el Estado tiene necesidad de obtener recursos, que deben encontrar su fuente, en la gran mayoría de los casos y en su máximo volumen, en los patrimonios de los particulares que integran ese Estado. Tal cosa ocurre, de hecho, en la mayor parte de los países democráticos en los cuales se reconoce que, primariamente corresponde a los particulares el desarrollo de la vida económica, que deja su iniciativa, más o menos tutelada por el Estado, la tarea de desarrollar las actividades económicas. Pero aún en los Estados organizados sobre la base de que la actividad económica fundamental, y en los cuales los bienes de producción son propiedad del Estado (como sucede en los países comunistas) se le atribuye a éste, la facultad de imponer a los particulares la obligación de contribuir para la realización de los gastos públicos.

Así pues, en todos los Estados, y en todas las épocas de la historia de la humanidad, el Estado ha ejercitado su Poder Tributario, es decir, ha exigido a los particulares que le trasladen una parte de su riqueza. Tales aportaciones han recibido el nombre de tributos, de contribuciones, de impuestos. Tributos e impuestos son palabras que denotan por sí mismas esa situación de superioridad o de soberanía del Estado, muchas veces ejercida, en épocas pasadas, en forma despótica y arbitraria. En cambio, la palabra contribución tiene una denotación más democrática, que está más a tono con la época moderna, en que el Estado procura, guiado por criterios de justicia, hacer que los particulares hagan esas aportaciones de acuerdo con su capacidad contributiva, dando el sentido de que los particulares verdaderamente "contribuyan" para que el Estado pueda realizar sus atribuciones.

La potestad tributaria no es ejercida por el Estado en el momento en que procede a hacer efectivas las contribuciones que los particulares deben pagarle, como consecuencia de la realización de aquellos hechos que han

sido señalados por el Estado como generadores de los créditos fiscales. En ese momento, el Estado actúa en una forma análoga a la que observa cualquier acreedor particular, y el ejercicio de su actividad de recaudación se encuentra sometido respecto a aquéllas que ha sido establecida por la ley producirá como consecuencia que el particular pueda atacar o impugnar la actuación del Estado.

Por el contrario, el momento en que se presenta el ejercicio del Poder Tributario es aquel en que el Estado, actuando soberanamente, y de manera general, determina cuáles son esos hechos o situaciones que, al producirse en la realidad, harán que los particulares se encuentren en la obligación de efectuar el pago de las contribuciones.

En los Estados modernos, que rigen su vida por sus Constituciones, y conforme al sistema de la división de los Poderes, el Poder Tributario es atribuido exclusivamente al Poder Legislativo, el cual lo ejerce en el momento en que expide las leyes que determinan qué hechos o situaciones son los que al producirse en la realidad generan para los particulares la obligación del pago de contribuciones. En el caso concreto de México, el Poder Fiscal se ejerce por el Poder Legislativo, cuando expide las leyes reglamentarias de cada contribución y cuando cada año señala en virtud de la Ley de Ingresos, cuáles de esas contribuciones van a estar en vigor en cada año fiscal.

En cambio, corresponde al Poder Ejecutivo, en su carácter de Administración Fiscal, el determinar o el comprobar cuándo se han producido en el realidad esos hechos o situaciones que generan la obligación de pagar esas contribuciones, señalar o determinar la cuantía de los pagos o bien, verificar si las prestaciones que han realizado se encuentran ajustadas a la ley.

Así pues, el poder tributario, llamado también poder fiscal, o potestad tributaria o poder de imposición, es la facultad propia del Estado para establecer los tributos necesarios para realizar sus funciones. Según Giuliani Fonrogue significa “la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción”.

1.1.2. Competencia tributaria.

La competencia tributaria, consiste en el poder recaudar para el tributo cuando se ha producido un hecho generador. El titular de la competencia tributaria, es el acreedor de la prestación tributaria. Puede suceder, y es el caso más general, que coincidan las titularidades del poder tributario y de la competencia tributaria en una misma entidad. Por ejemplo, el Gobierno Federal es titular del poder tributario para gravar las rentas de las sociedades mercantiles y de las personas físicas, y a su vez es titular de la competencia tributaria, pudiendo cobrar dichos impuestos. Pero también el titular de la competencia tributaria puede ser una entidad como es el Municipio, y el titular del poder tributario sobre el mismo tributo otra entidad, esto es, el Estado donde se localiza el Municipio.

1.2. Antecedentes del artículo 31 constitucional en su fracción IV.

Buscando el antecedente que haya inspirado a los constituyentes para redactar la fracción II del artículo 31 de la Constitución de 1857, igual a la fracción IV del actual artículo 31 de la Constitución de 1917, encontramos que la Constitución Norteamericana de 1787 establece en su artículo 1o., sección octava, lo siguiente:

El Congreso tendrá facultad:

"Para establecer y recaudar contribuciones, impuestos, derechos y sisas; para pagar las deudas y proveer a la defensa común y bienestar general de los Estados Unidos pero todos los derechos impuestos y sisas serán uniformes en todos los Estados Unidos".

Sección nueve (párrafo IV): " no se establecerá ningún impuesto directo, ni de capitación como no sea proporcionalmente al censo o recuento que antes se ordenó practicar".

Vistos estos artículos nos encontramos con que se establecen en ellos el principio de "uniformidad" que después veremos es uno de los principios teóricos de las contribuciones y se habla también de "proporcionalidad", pero sin que se tome en el sentido de justicia en las contribuciones, en la forma a que después nos referimos al analizar la fracción IV de la actual Constitución de 1917, en sus términos "proporcionales" y "equitativos".

El Lic. Servando J. Garza en su libro "Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano", hace notar que el principio de proporcionalidad y equidad; establecido en la fracción que estudiamos, parece tener como antecedente, no la Constitución Norteamericana, sino la Francesa, de acuerdo con la cita que hace del artículo 13 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano", incluido en la Constitución Francesa de 1791, señalando lo siguiente:

*"para el sostenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración es indispensable una contribución común, la cual debe ser repartida igualmente entre todos los ciudadanos, en razón de sus posibilidades", disposición igual a la que figura en la Constitución Francesa de 1843.*³

Los artículos 339 y 340 de la Constitución de Cádiz que transcribimos, en su formación se vieron influidos indudablemente por la

³ GARZA, Servando, "Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano". Ed. Harla Pp 118 y 119.

legislación constitucional francesa en los artículos que citamos, existiendo inclusive en dicha Constitución de Cádiz, transcrita la esencia de los artículos citados, en su artículo 8o., el cual en el capítulo segundo, denominado de los "españoles" establecía:

"también está obligado todo español, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus deberes para los gastos del Estado".

En la Constitución de Cádiz de 1812, la cual estuvo en vigor en la Nueva España disponía:

"Artículo 339. Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles en proporción a sus facultades sin excepción ni privilegio alguno".

Artículo 340. Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos los ramos".⁴

En la Constitución de Apatzingán de 1814, no hay tampoco ningún antecedente al respecto.

En la Constitución Federal de 4 de octubre de 1824 no existe ningún antecedente de la Fracción Constitucional en estudio.

En las Siete Leyes Constitucionales de 1836 el artículo 3º., Frac. II establecía como obligaciones de los mexicanos:

II. Cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan.⁵

⁴ Ibidem., p. 100

⁵ Ibid., p. 206

Como podemos ver en el texto de este artículo, no se menciona para nada la equidad y la proporcionalidad de los impuestos.

La primera vez que apareció en los textos constitucionales la expresión de que los impuestos deben ser proporcionales y equitativos, fue en el proyecto de Constitución de 1857 el cual establecía en su artículo 31:

"Es obligación de todo mexicano:

*Defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria
Contribuir para los gastos públicos así de la Federación como el Estado y Municipio en que reside, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".⁶*

El párrafo anterior fue aprobado en sesión de 26 de agosto de 1856 y seguramente la Comisión de Estilo lo dividió en dos fracciones que es como aparece en el texto de dicha Constitución, la cual es antecedente directo de la Constitución de 1917 vigente en México.

Dicha fracción, por reforma publicada el 10 de junio de 1898 quedó como fracción III, siendo igual en su redacción a la IV del artículo 31 de la actual Constitución de 1917.

Haciendo una búsqueda en nuestros textos Constitucionales a fin de encontrar los antecedentes de la fracción IV del Artículo 31 Constitucional, nos encontramos que de acuerdo con el Diario de Debates del Constituyente de 1916-17, la fracción aludida fue aprobada sin discusión alguna por parte de los Constituyentes.⁷

⁶ TENA RAMIREZ, Felipe: *"Leyes Fundamentales de México 1808-1997"*, 20ª ed., Porrúa, México, 1997; p. 611

⁷ CÁMARA DE DIPUTADOS. *"Diario de los Debates del Congreso Constituyente"*, Querétaro 1916-1917, Tomo II, Edición Facsimilar 1997, página 497.

1.3. Análisis de los elementos de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El artículo 31 de nuestra Constitución establece:

"Son obligaciones de los mexicanos:

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

Del citado artículo, resulta claro que los principios que enuncia nuestra Constitución son tres:

1. Principio de legalidad
2. Principio de proporcionalidad y equidad
3. Principio de contribución al gasto público.

En vía de introducción de los temas que nos proponemos tratar, haremos un breve análisis de los elementos que constituyen dicha fracción, antes de llegar a los términos de "proporcionalidad" y "equidad" que constituyen uno de los puntos a tratar en esta tesis.

1.3.1. De la Obligación

La fracción en análisis establece la obligación para los mexicanos de contribuir a los gastos públicos, pero no identificada como cualquier otra obligación, es decir como un vínculo jurídico que coloca a personas determinadas a realizar una prestación respecto de otras personas también determinadas, sino que dicho principio sufre en materia fiscal ciertas modificaciones, ya que dicha obligación tributaria tiene en algunos casos,

desde el punto de vista de los sujetos activo y pasivo, una ampliación en su alcance y en otros una restricción.

Las obligaciones tributarias tienen por objeto dar siempre una cantidad de dinero y nunca el de imponer contraprestaciones, salvo como obligaciones accesorias de la principal.

Las obligaciones a que antes nos referimos tienen su fuente inmediata en la ley tributaria, cualquiera que sea la contribución que regule.

Es decir, la ley señala en forma general la obligación tributaria, la cual se hace efectiva para una persona o personas determinadas al realizarse el hecho generador del crédito fiscal, o sea cuando ocurren los presupuestos que la ley señala para que una persona esté obligada al pago de un impuesto.

Dicha obligación se fija por virtud de un acto unilateral de voluntad del Estado, el cual como ya dijimos, se manifiesta por medio de una ley, (tanto desde el punto de vista material, como formal), por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo. Esa manifestación de voluntad del Estado no es arbitraria, sino que la misma se encuentra determinada, por una parte, por las necesidades financieras del mismo Estado derivadas de sus atribuciones constitucionales y por otra, por la capacidad contributiva de los sujetos afectados por el impuesto.

1.3.2. De los mexicanos

El precepto constitucional establece este tipo de obligación expresamente a los mexicanos, sin hacer ninguna especificación sobre los extranjeros, pero, para no hacer distinciones que no son objeto de este trabajo sobre si los extranjeros están obligados a realizar las contribuciones o no.

simplemente señalaremos que la fracción VII del artículo 73 Constitucional que establece como facultades del Congreso: "imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto".

Esta fracción del precepto constitucional citado no hace distinciones de personas, comprendiendo por lo tanto no sólo a los mexicanos, sino a los extranjeros, cosa que de otra forma no sería comprensible, pues establecería un privilegio a favor de los extranjeros, que competirían en situaciones ventajosas con los mexicanos en cualquier rama de la industria, o el comercio, etc.

1.3.3. Destino al Gasto Público

El siguiente elemento que establece la fracción IV del artículo 31 Constitucional, consiste en que se debe contribuir para "gastos públicos".

Por ello estudiaremos en forma breve, en qué forma se contribuye al gasto público.

a. El estado puede obtener por dos medios diferentes los recursos pecuniarios necesarios para su sostenimiento y gastos que requiere el ejercicio de sus atribuciones esencialmente por virtud de un acto de colaboración voluntaria de los particulares o por un acto unilateral del poder público obligatorio para los mismos.

En el acto de colaboración voluntaria el particular, por medio de un contrato, proporciona al Estado los recursos necesarios, pero además de que el contrato impone al Estado obligaciones a favor del particular, de pagarle intereses, de reembolsarle el empréstito, etc., obligaciones que suponen otras fuentes de ingresos con qué atenderlas, al Estado no puede estar atenido a la voluntad de los particulares para obtener los medios necesarios a su

subsistencia, encontrándose por lo tanto obligado a recurrir a la colaboración forzosa que se realiza mediante un acto unilateral que impone al particular una prestación pecuniaria.

En otros términos, las contribuciones constituyen la forma normal de que el Estado dispone para proveerse de los fondos necesarios; el empréstito constituye la forma excepcional.

Ella puede ser útil como un medio de anticipar los impuestos, ya que en el último término, éstos tendrán que ser empleados para hacer frente a las contraprestaciones que al Estado fije el contrato respectivo.⁸

Además los ingresos del Estado pueden provenir de una fuente diversa de las dos señaladas; sea de la prestación de servicios públicos, bien de la explotación y aprovechamiento de los bienes del dominio público o privado del Estado, que sean susceptibles de producir un rendimiento, o de otros conceptos: los ingresos proveniente del primer concepto reciben el nombre de derechos; los que se originan en el segundo, el de productos y los terceros, el de aprovechamientos.

El maestro Flores Zavala en su libro de Finanzas Públicas Mexicanas, clasifica los ingresos del Estado en dos grupos: ordinarios y extraordinarios.

Ordinarios son aquellos que percibe regularmente el Estado, repitiéndose en cada ejercicio fiscal, y que en un presupuesto bien establecido deben cubrir enteramente los gastos ordinarios.⁹

Extraordinarios son aquellos que se perciben solo cuando circunstancias anormales colocan al Estado en necesidades imprevistas que

⁸ FRAGA, Gabino, "Derecho Administrativo", 4a. edición, Porrúa, México, página 420.

⁹ Cossa, citado por Flores Zavala, pág. 23

lo obligan a erogaciones extraordinarias, como sucede en caso de guerra, epidemia, catástrofes, déficit, etc.

Es decir ordinarios, aquellos tributos que establezca la ley anual de ingresos; los extraordinarios serán los que el poder público eventualmente llegue a fijar, ante una situación de emergencia para hacer frente a ésta.

Esta clasificación, es insuficiente, pues no contempla percepciones que deben de ser consideradas como un ingreso extraordinario.

Por lo anterior será necesario atender que el acto legislativo que determina los ingresos que el Gobierno Federal está autorizado para recaudar en un año determinado, se denomina Ley de Ingresos de la Federación, cuya naturaleza jurídica se identifica como un acto formal y materialmente legislativo.

La Ley de Ingresos constituye un catálogo de conceptos que a manera de ingresos puede percibir el Gobierno Federal.

Del análisis de esta lista resulta una clasificación básica en la que se divide a los ingresos en dos grupos; ingresos provenientes del poder impositivo del Estado que llamaremos ingresos tributarios, y los que tienen características diferentes y que denominaremos ingresos no tributarios.

De acuerdo con lo anterior se incluyen en los ingresos tributarios los siguientes conceptos:

Impuestos
Aportaciones de Seguridad Social
Contribuciones de Mejoras
Derechos

Contribuciones Pendientes de Ejercicios Anteriores
Accesorios de Contribuciones

Para la integración de los ingresos no tributarios es conveniente hacer una subclasificación en patrimoniales y crediticios.

En los patrimoniales se agruparían a los aprovechamientos, provenientes de organismos descentralizados y de empresas de participación estatal, así como a los productos.

Finalmente, en los crediticios se integran a los ingresos derivados de financiamientos, tanto internos como externos del sector central de la Administración Pública Federal, así como de organismos y empresas de participación estatal de dicha administración.

Hasta aquí queda expuesta a la forma que reviste el "contribuir".

b. Siguiendo con el análisis de la fracción IV del artículo 31 Constitucional, vemos que dispone: "contribuir para los gastos públicos".

En relación a los gastos públicos, se presenta el problema de considerar, que los mismos han ido creciendo progresivamente a través de los años, en una forma ascendente, que no ha podido ser contenido ni por los cambios de concepciones políticas, ni por las transformaciones de regímenes estatales, lo cual se explica en parte por el crecimiento de la población, que a su vez ha determinado, el aumento del número de funcionarios al servicio del estado y la multiplicación y ampliación de los organismos e instituciones públicas, pero más aún obedece a que las corporaciones públicas, al correr de los años se han ido atribuyendo nuevas funciones.

Ahora bien, si comparativamente, exponemos que los gastos públicos son hoy mucho mayores que ayer, no quiere decir que el sacrificio proporcional que soportan los contribuyentes que en la actualidad, sea mayor que el que soportaban las generaciones pasadas, en virtud de que la renta de los individuos ha aumentado más rápidamente que el crecimiento vegetativo de la población, ya que la riqueza gravable, comparativamente, es hoy mucho mayor que ayer.

Derivado de lo anterior, es necesario encontrar un concepto de lo que debe entenderse por gastos públicos, existiendo muy diversas opiniones a este respecto.

El maestro Gabino Fraga en su obra Derecho Administrativo señala:

"Creemos que por gastos públicos deben entenderse los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado, de una necesidad colectiva, quedando por lo tanto, excluidos de su comprensión los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual".¹⁰

El maestro Flores Zavala por su parte, critica el concepto anterior porque estima que el Estado no realizará únicamente gastos encaminados a la satisfacción de necesidades colectivas, pues existen muchos casos en los cuales se realizan gastos justificados, para la satisfacción de necesidades individuales, por ejemplo, una pensión, una indemnización a un particular por actos indebidos de los funcionarios, etc., y a continuación se transcribe su opinión acerca de lo que debe entenderse por gastos públicos:

"Por gastos públicos debe entenderse todo el que sea necesario para que las entidades públicas realicen sus atribuciones, es decir, para el desarrollo de su actividad legal".¹¹

¹⁰ FRAGA, Gabino, Ob. Cit., página 433

¹¹ ZAVALA FLORES, Ob. Cit. páginas 212 y 231.

El maestro Rafael Pizarro Suárez nos dice, que en definitiva se puede concluir, que el rendimiento de las contribuciones debe destinarse al cumplimiento de las atribuciones del Estado

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido en diversas ejecutorias que:

"Por gastos no deben entenderse todos los que pueda hacer el Estado, sino aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos; al establecer la fracción IV del artículo 31 Constitucional, la obligación de contribuir a los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipio en que los habitantes residan, está señalando que los impuestos federales se aplicarán exclusivamente para los gastos de la Federación, los estatales para los de los Estados y los municipales para los Municipios."

Mexican Filber Co. y Coags. Tomo LXXXIV, página 3096, prontuario de Ejecutorias, Tomo XIII, página 244-A). Otras ejecutorias en el mismo sentido en el Tomo LXXV, página 3603 y en el apéndice del Tomo LXXVI del Seminario Judicial de la Federación, volumen 2o. página 768.

"Por gastos públicos no deben entenderse todos los que pueda hacer el Estado, sino aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos

Tomo LXXV, página 3603, en el mismo sentido Tomo LXXIX, página 398."

Podemos concluir de acuerdo con las opiniones de los autores citados y de las resoluciones de la Corte, por gastos públicos debe entenderse los gastos que se destinan a satisfacer las atribuciones del Estado en general, es decir por sus funciones y sus servicios.

1.3.4. De la Federación, Distrito Federal, Estado y Municipio

Establece el precepto constitucional como obligaciones de los mexicanos, según hemos analizado, el contribuir para los gastos públicos: "Así de la Federación, del Distrito Federal como del Estado y Municipio en que el causante tiene su domicilio, de acuerdo con lo establecido por el propio precepto Constitucional. Y que por consiguiente, está prohibido al Distrito Federal, a los Estados o Municipios gravar a los que no residan dentro de su competencia territorial.

Por estas razones apuntadas, el domicilio de sujeto pasivo de la obligación tributaria reviste una marcada importancia, ya que funda el derecho de un país, para gravar la totalidad de la renta o del capital, cualquiera que sea el lugar de su origen.

En los Estados Federales, como el nuestro, el domicilio sirve para determinar qué Entidad Local y Municipio tiene derecho a gravar a las personas comprendidas dentro de su jurisdicción.

1.3.5. Principio de Legalidad

Al referirse que las contribuciones deberán estar contempladas en las leyes, se consagra el principio de legalidad.

El principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imposables, los sujetos pasivos de la obligación, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa.¹²

¹² DE LA GARZA, Sergio Francisco, "Derecho Financiero Mexicano", Editorial Porrúa, México, 1983, p.251

Ahora bien, el fundamento inmediato que da lugar a este principio radica en los artículos 14 y 16 constitucionales, que plantean, por una parte que nadie puede ser molestado en su familia, bienes, posesiones, papeles o derechos, sino en virtud de mandamiento escrito por la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Asimismo, también se encuentra ordenado en el artículo 14, que nadie podrá ser privado de la vida, libertad, bienes, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales preestablecidos, siguiendo las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a leyes expedidas con anterioridad al hecho.

De igual forma, lo establecido por dicho precepto se complementa con lo dispuesto por el artículo 73, fracción VII de la Constitución que señala que el Congreso tiene facultad para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

Los preceptos constitucionales antes referidos aunados con lo dispuesto por el artículo 70 Constitucional que señala que toda resolución del Congreso tendrá el carácter de ley o decreto, nos da como resultado, que las contribuciones deben derivar de una ley en su sentido material y formal.

En su sentido formal quiere decir que debe ser una ley expedida por el Congreso de la Unión cuando se trate de contribuciones federales, o bien, por las legislaturas de los Estados, cuando se establezcan tributos locales o municipales, excepción a la regla anterior encontraríamos los decretos ley y el decreto delegado.

Por ende, toda ley que establezca una contribución, debe ser creada por el Poder Legislativo.

Ahora bien, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución Política consagra, entre otras garantías a favor del gobernado, la de que las contribuciones deben ser creadas mediante un ordenamiento formal y materialmente legislativo, esto es, mediante un ordenamiento general y abstracto emanado del poder público que constitucionalmente se encuentra facultado para legislar.

Adicionalmente, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y la doctrina también son unánimes en señalar que para que una contribución cumpla con la garantía de legalidad tributaria es necesario que en la Ley se establezca con toda certeza y precisión los elementos que lo integran tales como: hipótesis de causación, sujeto, objeto, base, tasa, de tal manera que no quede margen para una actuación arbitraria por parte de la autoridad.

En efecto, este principio ha sido reiteradamente reconocido por nuestro máximo tribunal, en las tesis que a continuación se transcriben:

"IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL.- El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", y está además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informan nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de su explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel Poder que, conforme a la Constitución del

Estado esta encargado de la función legislativa ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente, que los caracteres esenciales del impuesto, y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados, de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no quede otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.

Séptima Epoca, Primera Parte:

Vols. 91-96. Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Ramón Canedo Aldrete.

Vols. 91-96, p. 92. Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Vols. 91-96, p. 92. Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Vols. 91-96, p. 92. Amparo en revisión 5888/75.

Inmobiliaria Havre, S.A. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Vols. 91-96, p. 92. Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Esta tesis apareció publicada con el Número 54, en el Apéndice 1917-1985, Primera Parte, p. 105.

Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1988, Primera Parte, Pleno, tesis 86, p. 158"

"IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE DEBEN SALVAGUARDAR LOS.- Al disponer el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que disponen las leyes" constitucional de un tributo es necesario que, primero esté establecido por ley, segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactors, ni para el pago de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que reside. Es decir, el principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria; esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto, la base y la cantidad de la prestación, por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. En resumen el principio de

legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, "nullum tributum sine lege".

Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.

Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González, 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.

Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño, 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.

Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S.A. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.

Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca, 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos."

Por su parte, el licenciado Adolfo Arrijo Vizcaíno, en su obra denominada "Derecho Fiscal", señala lo siguiente en relación con el principio de legalidad tributaria:

"En tales condiciones, nuestra Ley Suprema viene a confirmar el postulado básico del Derecho Fiscal relativo a que toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y la regule. Por tanto, está haciendo referencia a la llamada "piedra angular" de la disciplina que estudiamos, expresada a través del célebre aforismo latino "nullum tributum sine lege" (No puede existir ningún tributo válido sin una ley que le dé origen).

En realidad no podía ser de otra manera. La consagración de todas las situaciones que se presenten en el ámbito hacendario ha sido desde tiempos inmemoriales una garantía elemental de seguridad para los ciudadanos, ya lo hemos señalado en diversas oportunidades: sólo la ley permite que el particular conozca de antemano hasta dónde llega su obligación de contribuir al sostenimiento del Estado y qué

derechos puede hacer valer ante posibles abusos por parte del Fisco. Por eso la existencia de normas jurídico-tributarias constituye la mejor barrera que puede oponerse a la actitud arbitraria de quienes, detentando el poder público, pretenden utilizar el derecho que el Estado tiene de exigir aportaciones económicas de sus gobernados como pretexto para hacerlos víctimas de toda clase de abusos y confiscaciones.

Consecuentemente nuestra Constitución ha dispuesto que se deba contribuir a los gastos públicos de la manera "que dispongan las leyes", significando con ello que el vínculo indispensable en virtud del cual el Estado se encuentra facultado para exigir de los ciudadanos la entrega de prestaciones monetarias o en especie, debe ser de carácter jurídico. De ahí que la materia fiscal sea, ante todo, una disciplina que pertenece a la Ciencia del Derecho.

Ahora bien, como todas estas consideraciones ya las hemos vertido en diversas oportunidades, sólo nos resta para concluir este subtema, reiterar, a manera de útil recordatorio, los dos enunciados a los que obedece el Principio de Legalidad

a) La autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso.

b) Por su parte, los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y exclusivamente pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren.¹³

Así entonces, es claro que cualquier disposición tributaria que no defina o regule con toda precisión el alcance y demás elementos de la obligación tributaria a cargo de los sujetos, dando margen a actuaciones arbitrarias por parte de la autoridad administrativa, resulta contraria al principio de legalidad tributaria consagrado en la fracción IV del artículo 31

¹³ Arrijo Vizcaino Adolfo, Derecho Fiscal, novena edición, Editorial Themis, S.A. de C.V., México 1994, pags. 248 y 249.

Constitucional.

Esto es, como lo ha sostenido de manera unánime tanto la doctrina como la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, todos los elementos sustantivos de una contribución, tales como el sujeto, las hipótesis de causación, el objeto, la base, la tasa y el lugar y época de pago deben estar regulados de manera precisa por la Ley, de tal suerte que tanto a los gobernados como a las autoridades no quede otra labor que el aplicarla.

En estos términos, es claro que cualquier disposición fiscal que pretenda regular alguno de los elementos sustanciales de una contribución, debe establecer con toda claridad y exactitud el alcance de las obligaciones a cargo de los sujetos, de tal suerte que éstos puedan determinar con toda certeza su obligación a contribuir a los gastos públicos.

"IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.

*Volúmenes 91-96, pág. 90. Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. *3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. **Ponente: Ramón Canedo Aldrete.*

*Volúmenes 91-96, pág. 90. Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. *3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. **Ponente: Carlos del Río Rodríguez.*

*Volúmenes 91-96, pág. 90. Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. *3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. **Ponente: Arturo Serrano Robles.*

*Volúmenes 91-96, pág. 90. Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S. A. *3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. **Ponente: Arturo Serrano Robles.*

*Volúmenes 91-96, pág. 90. Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. *3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. **Ponente: Arturo Serrano Robles.*

NOTA (1):

**En la publicación original no aparece la fecha de resolución, por lo que se agrega.*

***En la publicación original se omite el nombre del ponente, por lo que se agrega.*

NOTA (2):

Esta tesis también aparece en:

Apéndice 1917-1985, Primera Parte, Pleno, tesis 50, pág. 95.

Apéndice 1917-1988, Primera Parte, Pleno, tesis 80, pág. 146.

Séptima Época, Pleno: Semanario Judicial de la Federación Tomo: 91-96 Primera Parte, Página: 172"

Así mismo, el principio de legalidad tributaria exige que el contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de tal forma por la Ley

que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades fiscales.

1.3.6. De manera proporcional y equitativa

En apartados anteriores, se realizó un breve análisis de los elementos constitutivos, de la fracción IV del artículo 31 Constitucional, la cual como vimos establece, entre las obligaciones de los mexicanos: "contribuir para los gastos públicos así, de la Federación como del Estado y Municipio en que residan", faltándonos analizar su último párrafo el cual dice: "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes"; párrafo que estudiaremos en el presente capítulo.

¿Qué debe entenderse por proporcionalidad y equidad ?

De acuerdo con su origen etimológico, la palabra "equidad", viene del latín *aequitas*, *atias*, de *aequus*, igual, significando igualdad de ánimo, bondadosa templanza habitual: propensión a dejarse guiar, o fallar, por el sentimiento del deber o de la conciencia, más bien que por las prescripciones rigurosas de la justicia o por texto terminante de la ley.

- Justicia natural por oposición a la letra de la ley positiva.
- Moderación en el precio de las cosas que se compran o en las condiciones que se estipulan para el contrato.¹⁴

La palabra "proporcionalidad" por su parte, viene igualmente del latín *proportionalitas*, *atis.*, equivaliendo a "proporción" hay que acudir al significado de esa palabra, la cual viene del latín *proportionis*: de *pro.* y *por gere si.* tumb, poner, significando, disposición, conformidad o correspondencia debida de las parte de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí disposición u oportunidad para hacer o lograr una

¹⁴ Diccionario Enciclopédico Abreviado. Tomos III. Espasa Calpe Argentina, página 37.

cosa.¹⁵

En relación a la "equidad" podemos exponer lo siguiente:

En términos generales, la equidad ha sido reconocida unánimemente como uno de los principios generales del derecho, a los cuales puede acudir el Juez, como regla de integración del derecho en aquellos casos en que existan lagunas en la ley.

En efecto, la equidad desempeña en nuestro Derecho dos funciones primordiales,

La función principal que consiste en inspirar, conjuntamente con el principio de justicia y con los principios generales del Derecho, al legislador, quien debe dictar las normas jurídicas, buscando siempre la realización de esos postulados o sea que debe hacer las leyes apegándose al criterio más justo, y tratando siempre que sus disposiciones sean equitativas, procurando el mayor beneficio colectivo y los menores sacrificios posibles.

La segunda función que desempeña consiste, en que al aplicar la ley, el Juez debe hacerla procurando causar el menor perjuicio posible y por otra parte, como método de integración, debe suplir las lagunas de la ley, en los términos expuestos anteriormente cuando no exista disposición ó precepto aplicable al caso planteado.

De acuerdo con lo antes expuesto, podemos concluir de acuerdo con su significado etimológico y con la función que desempeña dentro de los textos legales en general que se refieren a la equidad, que ésta se identifica, o quiere significar lo mismo que la palabra "justicia".

¹⁵ Ibid. Tomo V, p.533

En apoyo de esta idea citaremos la opinión de dos autores que identifican los términos de justicia y equidad:

Ulpiano en el Digesto decía:

Juri operan daturum prius nosse oportet, unde momen juris descendat. Est autem a justitia appellatum; nam, ut eleganter Celsus definit, just est ara boni et aequi.

(Conviene que el que haya de estudiar el Derecho conozca primero de dónde proviene el vocablo "jus" (derecho): llámese así de justicia, porque, como elegantemente lo definió Celso, el Derecho es el arte de lo bueno y de lo equitativo).¹⁶

Por otra parte Aristóteles en la ética a Nicómano expone:

"lo equitativo y lo justo", son una misma cosa y siendo bueno ambos, la única diferencia que hay entre ellos es que lo equitativo es mejor aún. La dificultad está en que lo equitativo, siendo justo, no es lo justo legal, sino una rectificación de la justicia rigurosamente legal. La causa de esta diferencia es que la ley necesariamente es siempre general, que hay ciertos objetos sobre los cuales no se puede estatuir convenientemente por medio de disposiciones generales. Y así, en todas las cuestiones respecto de las que es absolutamente inevitable decidir de una manera puramente general, sin que sea posible hacerlo bien, la ley se limita a los casos más ordinarios, sin que se disimule los vacíos que deja.

La ley no es por esto menos buena; la falta no está en ella, tampoco está en el Legislador que dicta la ley, está por entero en la naturaleza misma de las cosas; porque ésta es precisamente la condición de todas las cosas prácticas. Por consiguiente, cuando la ley dispone de una manera general, y en los casos particulares hay algo excepcional, entonces, viendo que el legislador calla o que se ha engañado por haber hablado en términos generales, es imprescindible corregirle y suplir su silencio, y

¹⁶ Servando, J. Gurza, "Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano", De. Cultura, México 1949, Pp 65.

hablar en su lugar, como el mismo lo haría si estuviera presente: es decir, haciendo la ley como él la habría hecho, si hubiera podido conocer los casos particulares de que se trata. Lo propio de lo equitativo consiste precisamente en restablecer la ley en los puntos en que se ha engañado, a causa de la fórmula general de que se ha servido. Tratándose de cosas indeterminadas, la ley debe permanecer indeterminada como ellas, igual a la regla de plomo de que se sirven en la arquitectura de Lesbos la cual se amolda y acomoda a la forma de la piedra que mide".¹⁷

(Citado por Eduardo García Maynez)

De los párrafos transcritos, podemos ver como decíamos que en el pensamiento de estos autores "equidad" y "justicia", son vocablos de valor equivalente cuyo contenido pertenece a la esencia misma del derecho.

Ahora bien, refiriéndonos al otro término, puede decirse que la frase "proporcionalidad" dentro de la fracción IV del artículo 31 Constitucional, tantas veces citado, significa que las contribuciones deben ser justas, es decir proporcionales y equitativas.

Ahora bien, si estos dos conceptos (proporcionalidad y equidad) a los cuales debe ajustarse simultáneamente toda la ley tributaria del Congreso (Frac. IV del artículo 31 Constitucional) fueran contradictorios o concluyentes, ninguna ley podría ajustarse simultáneamente a ambos porque su adecuación a uno implicaría desajuste al otro; y la fracción Constitucional liga los adjetivos mediante la conjunción copulativa.

Y si como dice Ulpiano, el derecho es el arte de lo bueno y de lo equitativo, y se llama así porque el vocablo latino deriva de "justicia", nuestro Derecho Tributario se cimienta con mayor razón en el principio de equidad (justicia) ya que se consagra en tres textos de nuestra Constitución,

¹⁷ GARCIA MAYNEZ, Eduardo..-"Introducción al Estudio del Derecho" Ed. Porrúa,México, 1990, Pp.62

en el artículo 28, en el 13 y en la fracción IV del 31 Constitucional.

El artículo 13 establece el principio de igualdad ante la ley, y en el artículo 28 Constitucional se afirma el principio de justicia tributaria de un modo negativo, prohibiendo las exenciones y privilegios de materia impositiva.¹⁸

Habiendo dejado establecido que la fracción IV del artículo 31 Constitucional al establecer "que se debe contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", lo que quiere significar es que las contribuciones sean justas, nos encontramos en que hay gran similitud entre esta expresión y la fórmula con la que Adam Smith plantea el principio de justicia de las contribuciones al señalar:

"Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades: es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia o menos precio de esa máxima depende lo que se llama la equidad o falta de equidad de los impuestos. (19)

De manera que con la expresión "proporcional y equitativa" sólo se busca la justicia de las contribuciones.

1.4. Principios Doctrinales en materia fiscal

1.4.1. Principios de Adam Smith

El célebre economista inglés Adam Smith en su libro "La Riqueza de la Nacionales", estableció cuatro principios fundamentales, de los que, por un análisis o desarrollo posterior se han derivado otros. Estos cuatro

¹⁸ GARZA, Servando, Ob. Cit. páginas 66 y 70 a 72.

¹⁹ DE LA GARZA, Sergio Francisco: "Derecho Financiero Mexicano"; 18a ed., Porrúa, México, 1994, p. 404.

principios son:

- 1o.- El de justicia.
- 2o.- El de certidumbre.
- 3o.- El de comodidad.
- 4o.- El de economía.

Como decíamos antes, el principio de justicia se desarrolla actualmente a través de dos principios o reglas que son: el de generalidad y el de uniformidad.

El principio de generalidad quiere decir que todos deben pagar contribuciones o en términos negativos, que nadie debe estar exento de la obligación de pagarlas. Sin embargo, no debe entenderse en términos absolutos esta obligación, sino limitada por el concepto de capacidad contributiva, es decir, todos los que tengan alguna capacidad contributiva, estarán obligados a pagar contribuciones; nadie que tenga capacidad contributiva debe estar exento de la obligación de pagarlos.

Tampoco debe entenderse esta regla en el sentido de que todos deben pagar todas las contribuciones. no, habrá contribuciones que sólo deben pagar ciertas personas y otros que serán a cargo de otras, lo que se debe procurar es que el sistema de las contribuciones afecte a todos en tal forma, que nadie con capacidad contributiva deje de pagar alguna.

Hecha referencia al concepto de capacidad contributiva, podemos decir que la misma empieza por encima de la cantidad que se considera indispensable para que el hombre subsista.

Es cierto que habrá dificultad en determinar con precisión esa cantidad y que las circunstancias económicas varían de un momento a otro.

pero siempre será posible hacer su determinación con mayor o menor aproximación y, en todo caso, siempre es preferible algún mínimo por pequeño que sea, a ninguno. Entonces, si la persona que tiene rentas inferiores al mínimo no tiene capacidad contributiva, no puede quedar comprendida dentro de la regla de generalidad de las contribuciones.

El principio de uniformidad en las contribuciones quiere decir que todos sean iguales frente a éstas; pero para lograr la igualdad en la imposición se requiere acudir a dos elementos que son: primero, el de la capacidad contributiva, al cual hacíamos referencia y segundo, el de la igualdad en el sacrificio.

La capacidad contributiva consiste en la posibilidad económica de pagar un impuesto. Esta capacidad contributiva, dice Griziotti, se manifiesta por la riqueza que se gana, la riqueza que se gasta y por los beneficios que se derivan al contribuyente de una obra de interés público.

Ahora bien, el principio de la capacidad contributiva, no es suficiente para explicar, por ejemplo, por que dos rentas iguales deben ser gravadas en forma desigual cuando su fuente es distinta; es necesario un criterio complementario y éste es el principio que John Stuart Mill llamó de la igualdad de sacrificio.

Este elemento subjetivo, es el que fundamentalmente sirve para hacer una repartición equitativa de las contribuciones y para señalar las cuotas correctas del gravamen: explica porque a pesar de que existan dos rentas libres iguales, una originada en el trabajo y otra en el capital, lo que significa que la capacidad contributiva es aparentemente igual, no es justo gravar las dos rentas con cuotas iguales, porque el sacrificio para cada uno de los sujetos es diverso; es muy superior el de aquel para quien la renta representa el fruto de su trabajo y esfuerzo personal, al de aquel para el que

representa la reituación de un capital, sin esfuerzo alguno de su parte. Debe gravarse menos al primero que al segundo.

Hay así, dos criterios para lograr la uniformidad de las contribuciones uno objetivo y uno subjetivo, combinados dan al índice correcto: la capacidad contributiva, como criterio subjetivo; la capacidad contributiva, que depende de la cuantía de las rentas o del capital; la igualdad de sacrificio; que exigirá una distinción de las rentas o del capital por su fuente, por su origen.

Estos criterios nos conducen también a la necesidad de la apreciación de la situación personal del sujeto y al sistema de cuotas progresivas. El principio de la igualdad de sacrificio todavía debe completarse, como lo ha dicho Stuart Mill con el principio del mínimo sacrificio.

Cada miembro del Estado debe contribuir a los gastos públicos, pero su sacrificio debe ser el menor posible, es decir, el Estado sólo debe exigir aquello que es indispensable para cubrir su presupuesto, con el objeto de que el sacrificio de cada quien sea menor. Este principio pone así un límite a una pretensión excesiva de impuestos por parte del Estado ²⁰

Nos referimos a continuación brevemente, a los otros principios expuestos por Adam Smith en virtud de haberlos enunciado.

El principio de certidumbre, tiene por objeto establecer: que el impuesto que cada individuo está obligado a pagar, sea fijo y no arbitrario. La fecha del pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar, deben ser clara para todas las demás personas, llegando a afirmar Adam Smith, que es de tal importancia ese principio, que con la experiencia universal puede

²⁰ FLORES ZAVALA .- Ob. Cit., páginas 136, 138 y 142

decirse que un grado de desigualdad tiene menos efectos dañinos, que un pequeño grado de incertidumbre en la imposición.

En otras palabras podemos decir que la ley tributaria debe determinar el sujeto pasivo, el objeto, las cuotas, las formas de valuación de la base impositiva, la forma de pago, la fecha de pago, las sanciones en caso de infracciones a la ley tributaria y los recursos que sean procedentes frente a una actuación no formal del fisco.

La ley debe ser redactada con la mayor claridad de manera que sea comprensible para el común de las gentes, evitando términos técnicos, debe ser publicada no sólo por los medios obligatorios, sino en aquellos que faciliten su divulgación, para que la misma sea conocida por aquellos a quienes afecta.

El principio de comodidad, lo enuncia el autor citado en la siguiente forma:

*"Todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente. Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas, pagadero en el tiempo en el que, por lo general, se pagan dichas rentas, se recauda precisamente cuando es más conveniente el pago para el contribuyente o cuando es más probable que disponga de los medios para pagarlo, etc."*²¹

Por último, el principio de economía, expuesto por Adam Smith, podemos enunciarlo en la siguiente forma:

"todo impuesto debe plantearse de modo que la diferencia entre lo que se recauda y lo que ingresa en el Tesoro Público del Estado, sea lo más pequeño posible". Es decir, lo que éste principio quiere

²¹ ADAM SMITH citado por Flores Zuvala, página 147.

establecer, es que el costo de la recaudación debe ser el menor posible, pues de otra forma sería inconveniente para el Estado la percepción de los impuestos.

Toda vez que el objetivo de este trabajo es la proporcionalidad y la equidad de las contribuciones, nos referiremos en adelante a los conceptos que distintos autores le han dado a estos principios.

1.4.2. Principios de Wagner

El autor en su *Traité de la Science des Finances*, formula cuatro grupos de principios de la tributación.

El primer grupo lo llama política financiera y son los principios de la suficiencia de la imposición y de la elasticidad de la imposición. El primero requiere que los impuestos deben ser suficientes para cubrir las necesidades financieras durante un periodo, en la medida en que otras vías o medios no puedan hacerlo o no sean admisibles. El principio de elasticidad proclama que el sistema fiscal debe estar integrado por diversos impuestos que hagan que en un periodo de coyuntura permitan al Estado recibir todos los ingresos que necesita.

El segundo grupo se llama principios de economía pública, proclama que debe hacerse una prudente elección entre tres fuentes de impuestos. que son el capital, la renta y los medios de consumo, teniendo en cuenta los puntos de vista de la economía privada y de la pública, las consideraciones de política social y los fines de aplicación de los impuestos.

El grupo de principios de equidad, o de repartición equitativa de los impuestos, proclama la generalidad y la uniformidad de la tributación. En este aspecto Wagner se declara partidario de que los impuestos sólo deben perseguir fines exclusivamente fiscales; de la proporcionalidad de los

impuestos, que graven a todos los individuos, sin mínimo de exención y sin cuotas progresivas. Cabe señalar que los postulados de este autor en materia de equidad y proporcionalidad han sido superados por la doctrina e incluso no se han observado por las legislaciones.

Por último, postula los principios de administración fiscal o principios de lógica en materia de imposición, que el consiste en la fijeza de la imposición, y para lo cual establece ciertas reglas:

a. Preparación profesional y moral de los encargados de la administración de los impuestos.

b. Simplificación del sistema y de su organización.

c. Precisar el monto, el lugar, la fecha y las formas en que se puede pagar.

d. Lenguaje claro en leyes y reglamentos.

e. Debe utilizarse la prensa para dar a conocer los ordenamientos de la materia.

1.4.3. Otros Principios

A estos principios pueden agregarse otros, por ejemplo, los señalados por Pietro Verri, que menciona Griziotti, y que dicen: "Los impuestos no deben jamás pesar fuerte e inmediatamente sobre las clases pobres."

"No hacer jamás que el tributo siga inmediatamente al incremento de la riqueza."

Otras reglas de diversos autores son las siguientes: la producción no debe ser nunca dificultada por los impuestos. Los impuestos deben ser reducidos o abolidos cuando amenazan a disminuir el consumo. Se debe evitar, en lo posible, el contacto entre los agentes del fisco y los contribuyentes.

CAPITULO II

GARANTIAS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA

El objetivo del presente capítulo, consiste en conocer y analizar las distintas definiciones doctrinales que existen respecto de los principios en materia tributaria, así como el criterio sustentado por nuestros tribunales.

2.1. Audiencia.

Como principio central establece que todo acto administrativo debe tener la oportunidad de ser oído en el curso de un procedimiento administrativo que de cualquier modo involucre, lo relacione o afecte sus derechos subjetivos, para que pueda ser escuchado de defensa propia, mediante la presentación de sus alegatos, argumentos, razones o explicaciones que tenga a su favor para desvirtuar, confirmar o modificar un acto o procedimiento administrativo. También debe tener la oportunidad de ser asesorado en ese asunto por un profesional del derecho en caso de ser necesario, ofrecer las pruebas y prestar alegaciones que sean pertinentes ya sea ante la autoridad administrativa competente o ante los tribunales administrativos o judiciales, además debe alcanzar una decisión fundada en derecho en donde hayan tomado en cuenta los argumentos, pruebas o alegatos, para que de esta forma se revoque, se confirme, se modifique o se deje sin efecto la resolución o acto discutido.

La garantía de audiencia comprende dos aspectos esenciales, uno de fondo y otras de forma. El primero de ellos sostiene que nadie puede ser privado de la libertad, de sus propiedades o derechos mientras se encuentre en estado de indefensión; el segundo, dice que para poder privar a un particular de la libertad, propiedades, posesiones o derechos, debe existir un procedimiento previo tramitado conforme a las formalidades legales

establecidas y en donde se haya dictado una resolución definitiva fundada y motivada y que haya sido notificada correctamente al destinatario.

Este principio debe observarse en primer lugar por el Poder Legislativo para que en todas las leyes que expida se contemple un procedimiento que proteja la libertad, las propiedades, posesiones o derechos de los gobernados, en segundo lugar, por las autoridades administrativas o fiscales para que al ejercitar dichas leyes no actúen en forma arbitraria, excesiva o perjudicial.

Dicho principio lo podemos encontrar en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos al señalar: "Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad, de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho."

Originalmente, dicha garantía se instituyó para la materia penal, pero se ha hecho extensiva a todas las actividades y ámbitos de los poderes públicos y, en especial, en la materia fiscal, pues para que los procedimientos respectivos sean congruentes con el contenido normativo que los rige, deberán encontrarse debidamente fundados y motivados desde el inicio hasta su culminación, en forma expresa y por la autoridad competente, dándole oportunidad al gobernado de ser escuchado en su oportunidad y de ofrecer pruebas para proteger o justificar sus derechos, pues de lo contrario se le dejaría en estado de indefensión.

2.2. Irretroactividad.

Según este principio, las normas jurídicas fiscales no deben ser aplicadas a los hechos que se realizaron antes de la entrada en vigor del precepto jurídico respectivo, de tal manera que su observancia debe

cumplirse a partir del día siguiente de que fue publicada en el Diario Oficial de la federación o en la Gaceta del Gobierno del estado respectivo, obrando hacia el presente y futuro de que surta sus efectos jurídicos, pero para el pasado.

Este principio quedó consagrado en el artículo 14 de nuestra Carta Magna ordenando que “A ninguna Ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna”

El principio de irretroactividad de la ley tiende a satisfacer uno de los fines primordiales del derecho, el cual es la seguridad jurídica. En efecto, el derecho está orientado a eliminar la arbitrariedad de las resoluciones sociales y, por lo tanto, se constituye en norma de carácter general, que se aplican a una infinidad de casos concretos. Por esta razón, es antijurídico que los derechos y obligaciones creados bajo el amparo de ciertas normas sean desconocidas por disposiciones posteriores.

En el derecho positivo mexicano se considera que el principio de irretroactividad es una de las garantías individuales más estrictas con que se cuenta. Esto significa que los particulares que resulten lesionados, en sus propiedades, posesiones o intereses personales pueden recurrir al juicio de amparo, en los términos de los artículos 103 y 107 de la Constitución Federal, para alcanzar la seguridad jurídica que les brinda el Estado de Derecho, por la aplicación de una ley o alguna otra disposición de carácter general de manera retroactiva.

2.3. Proporcionalidad

De acuerdo con su origen etimológico, la palabra proporcionalidad viene del latín *porportionalitas, atis*; equivaliendo a “proporción” la cual viene igualmente del latín *proportionis*: de *pro* y *por gere si, tumb, poner*,

significando, disposición, conformidad o correspondencia debida de la parte de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí disposición u oportunidad para hacer o lograr una cosa.

La garantía de proporcionalidad en materia tributaria, es un concepto complejo, pero que, en síntesis, consiste en gravar al sujeto de conformidad a su capacidad real para contribuir al gasto público.

En estos términos se ha pronunciado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al establecer lo siguiente con relación a los impuestos:

"IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. NATURALEZA. El impuesto requiere ser proporcional y esa proporción, para ser justa, se fundará, en primer término, en el ingreso del contribuyente, punto de partida para aquilatar su capacidad contributiva y poder significarse que si aquel obtiene mayores ingresos, más alto tendrá que ser el impuesto que llegará a satisfacerse, correspondiendo al legislador y a su obra inmediata, esto es, la ley, fijar esa proporción. Es de trascendencia conocer, para poder apreciar cuando un impuesto es proporcional, cuáles son los antecedentes de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República. La Asamblea Constituyente de Francia, en su nombrada Declaración del año de 1789, consideró que "para el mantenimiento de la fuerza pública y para todos los gastos de la administración, es indispensable una contribución igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades (artículo 13). Esta teoría constitucional acerca del impuesto está apoyada en el principio de que todos deben contribuir a los gastos públicos, pero, al mismo tiempo, en el supuesto de que la aportación es "en atención a sus facultades" es decir, a lo que modernamente la doctrina tributaria registra como la capacidad contributiva del deudor de la carga fiscal. Se desconoció, así, por vez primera, en un texto constitucional, que el impuesto sea un "sacrificio", tal como sostuvo la

teoría económica del siglo XVII y de gran parte del siglo XVIII. La Constitución de Cádiz de 19 de marzo de 1812, recio y directo antecedente, en unión de la Constitución de los Estados Unidos de América del 17 de septiembre de 1787, de las diversas Constituciones que se ha dado México, a partir del año de 1814, estableció, en su artículo 8o. que "todo español está obligado, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado"; y en sus artículos 339 y 340 estatuyó que las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades y serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos los ramos. Estas ideas de la Constitución de Cádiz, que en parte están tomadas del artículo 13 de la Declaración de Francia, son el antecedente más directo del artículo 31 de las Constituciones de México de 1857 y de 1917, y su sistematización, en una doctrina del impuesto lleva a estas conclusiones: 1) Todos los habitantes de un Estado están obligados a pagar impuestos. 2) Los impuestos deben ser en proporción a los haberes del obligado a satisfacerlo, o a sus facultades y 3) Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos públicos del Estado, y si éstos son mayores, mayores tendrán que ser también esas contribuciones. La antes mencionada Constitución de Apatzingán regula (artículos 36 y 41) todo lo relativo a la situación constitucional del impuesto en México, cuando decreta que "las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad", por lo que "es obligación del ciudadano contribuir prontamente a los gastos públicos". Evidentemente, esta postura constitucional abandona la vieja teoría de que el impuesto sea un "sacrificio" que deben satisfacer todos por igual. La Primera, de las Siete Leyes Constitucionales de 1836, arguye en su artículo 3o. fracción II, que "es obligación del mexicano cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan", principio constitucional que ha de repetirse en el artículo 14 de las Bases de la Organización Política de la República Mexicana, del 12 de junio de 1843, y en el artículo 4o. del

Estatuto Orgánico Provisional expedido por Don Ignacio Comonfort, el 15 de mayo de 1856. Desde hace más de siglo y medio, concretamente, a partir de la aplicación de la Constitución de Cádiz y de la Constitución Mexicana de 1857, es presupuesto constitucional del derecho tributario en México que el impuesto reúna los requisitos de proporcionalidad y equidad. El Proyecto de Constitución que la Comisión integrada por Ponciano Arriaga, Mariano Yáñez y León Guzmán, sometió a la consideración del Congreso Constituyente de 1856-1857, estableció, en su artículo 36, que "Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". El 26 de agosto de 1856 se aprobó por unanimidad de 79 votos y con la única modificación sugerida por el Diputado Constituyente Espiridión Moreno, a fin de sustituir la expresión "justos intereses de la patria" por la de "intereses de la patria", el artículo 36 del Proyecto de Constitución, que la Comisión de estilo dispuso redactar con dos fracciones y quedó, definitivamente, como artículo 31 de la Constitución de 1857. Este mismo artículo 31 fue reformado, años después mediante Decreto del 10 de junio de 1898, y al adicionársele con una fracción más, pasó a ser su antigua fracción II la tercera, para resultar concebido como sigue: "Art. 31.- Es obligación de todo mexicano: I. Defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria. II. Prestar sus servicios en el ejército o Guardia Nacional, conforme a las leyes orgánicas respectivas. III. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". El Proyecto de Constitución presentado por Don Venustiano Carranza, al Congreso Constituyente de 1916-1917, conservó en sus propios términos la fracción III del artículo 31 de la Constitución de 1857. Al incluirla como la fracción IV del mismo artículo 31 y discurrir que es obligación del mexicano contribuir para los

gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, la Comisión integrada por los Diputados Constituyentes Francisco J. Múgica, Alberto Román, Luis G. Monzón, Enrique Recio y Enrique Colunga, no introdujo ninguna modificación a las fracciones III y IV del artículo 31 del Proyecto, aunque sí a las dos primeras y el Congreso Constituyente aprobó en su sesión del 19 de enero de 1917; por 139 votos, esa cláusula constitucional que se ciñó, en todo, incluso en su expresión literal, a lo dispuesto por el antiguo artículo 31 de la Constitución de 1857, y cuya trayectoria respeta el principio de que la justicia impositiva en México está fundamentada en la proporcionalidad y equidad del impuesto. Esta proporcionalidad exigida para el impuesto por la fracción IV del vigente artículo 31 de la Constitución de 1917, está concorde con sus antecedentes constitucionales ya examinados y con la doctrina económico-política en que se inspiró la declaración francesa de 1789 (artículo 13) y la Constitución de Cádiz de 1812 (artículos 8o., 339 y 340.). Y su verdadero sentido está directamente vinculado a la capacidad contributiva del deudor fiscal y a los tributos requeridos para cubrir los gastos públicos de la Federación Mexicana, pues el impuesto debe ser "en atención a sus facultades" (posibilidades), como propuso dicha declaración, o "en proporción a los gastos decretados y a los haberes o facultades" del obligado, como quiso e instituyó la misma Constitución de Cádiz. Estos principios constitucionales del impuesto en Francia y en México han tenido tal proyección para la teoría de la Constitución, que Italia los procura en su vigente Ley Fundamental del 31 de diciembre de 1947, cuando en su artículo 53 afirma que "todos son llamados a concurrir a los gastos públicos, en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspira en criterios de progresividad". Estos "criterios de progresividad" son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del artículo 31 de la Constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva es

en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la nación, de modo que si mayor es la capacidad contributiva, mayor será también la cuota a cubrir, que en su progresividad encuentra su justa realización tributaria y su adecuada proporción.

Séptima Epoca:

Amparo en revisión 2526/56. Bienes Inmuebles Riozaba, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos.

Amparo en revisión 40/57. La Inmobiliaria, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos.

Amparo en revisión 3444/57. Isabel, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos.

Amparo en revisión 6051/57. Inmobiliaria Zafiro, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos.

*Amparo en revisión 668/57. Compañía Inmobiliaria Fare, S. A. 5 de noviembre de 1969. Cinco votos.*²²

"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 o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El

²² Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1995, Tomo I, Parte HO, Tesis 387, página 358.

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....."

Séptima Epoca:

Amparo en revisión 2598/85.- Alberto Manuel Venzor Ortega.- 26 de noviembre de 1985.- Unanimidad de 17 votos.- Ponente: Luis Fernández Doblado.

Amparo en revisión 2980/85.- Jesús Fariás Salcedo.- 26 de noviembre de 1985.- Unanimidad de 17 votos.- Ponente: Luis Fernández Doblado.

Amparo en revisión 2982/85.- Rubén Peña Arias.- 26 de noviembre de 1985.- Unanimidad de 17 votos.- Ponente: Fausta Moreno.

Amparo en revisión 4292/85.- Juan Carlos Francisco Díaz Ponce de León.- 26 de noviembre de 1985.- Unanimidad de 17 votos.- Ponente: Muriano Azuela Güitrón.

Amparo en revisión 4528/85.- Jean Vandenhoute Longard.- 26 de noviembre de 1985.- Unanimidad de 17 votos.- Ponente: Carlos de Silva Nava.²³

²³ Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1995, Pleno Tomo I, Parte SCJN, Tesis 170, página 171.

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

Séptima Epoca:

Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S. A. 12 de junio de 1984. Mayoría de catorce votos.

Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S. C. 25 de septiembre de 1984. Mayoría de dieciséis votos.

Amparo en revisión 3449/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S. A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de catorce votos.

Amparo en revisión 5413/83. Fábrica de Loza "El Anfora", S. A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de quince votos.

Amparo en revisión 441/83. Cerillos y Fósforos "La Imperial", S. A. 6 de noviembre de 1984. Mayoría de catorce votos."

Las jurisprudencias y tesis antes transcritas ponen de manifiesto que para que no se viole la garantía de proporcionalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución, no basta que los impuestos estén establecidos y regulados en una ley, sino que además, deberán atender a la verdadera capacidad contributiva de los particulares obligados al pago de la contribución de que se trate.

Así podemos señalar entonces que la garantía de proporcionalidad tiene las siguientes características:

- El principio de proporcionalidad atiende a la capacidad económica de los contribuyentes y a la correcta distribución de las cargas fiscales entre las fuentes de riqueza existentes en una nación.

- La proporcionalidad está vinculada con la economía general del país.

- La proporcionalidad atiende fundamentalmente a las tasas, cuotas o tarifas tributarias.
- Debe inspirarse en criterio de progresividad.
- Busca la desigualdad, a fin de afectar económicamente en mayor medida a las personas de mayores ingresos que a las de menores recursos.
- Existe en función de la percepción de ingresos utilidades o rendimientos y en función de la existencia de fuentes de riqueza.
- Regula la capacidad contributiva de los ciudadanos.
- Se vincula directamente con el entero de las contribuciones necesarias para sufragar los gastos públicos.

2.4. Equidad

De acuerdo con su origen etimológico, la palabra equidad viene del latín *aequitas*, *atias*, de *aequus*, igual, significando igualdad de ánimo, bondadosa templanza habitual: propensión a dejarse guiar, o fallar, por el sentimiento del deber o de la conciencia, más bien que por las prescripciones rigurosas de la justicia o por texto terminante de la ley.²⁴

La doctrina, la legislación y la jurisprudencia son acordes en señalar que la equidad tributaria se traduce en la igualdad de trato de la ley a los sujetos pasivos que se encuentren en las mismas circunstancias.

²⁴ Diccionario Enciclopédico Espasa, op. cit., Tomo X, p. 629.

La doctrina, la legislación y la jurisprudencia son acordes en señalar que la equidad tributaria se traduce en la igualdad de trato de la ley a los sujetos pasivos que se encuentren en las mismas circunstancias.

"El elemento equidad mira fundamentalmente a la generalidad de la obligación. En estos términos, cuando la ley no es general, ya sólo por ello es inequitativa". Así lo sostuvo el entonces Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, José Rivera Pérez Campos.²⁵

Así pues, una ley es general y equitativa cuando se aplica, sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establece.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido las siguientes jurisprudencias y tesis:

"IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS. De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuándo un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria, en cambio, de algunas de las tesis que

²⁵ JOSE RIVERA PEREZ CAMPOS, Revista de Investigación Fiscal publicada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, correspondiente al mes de marzo de 1970, p. 78.

lesión de este derecho si es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que estén en situación jurídica diferente o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad.

Séptima Epoca:

Amparo en revisión 6168/63. Alfonso Córdoba y coags. 12 de febrero de 1974. Mayoría de dieciocho votos.

Amparo en revisión 1597/65. Pablo Legorreta Chauvet y coags. 12 de abril de 1977. Unanimidad de dieciocho votos.

Amparo en revisión 3658/80. Octavio Barocio. 20 de enero de 1981. Unanimidad de dieciséis votos.

Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S. A. 12 de junio de 1984. Mayoría de catorce votos.

*Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S. C. 25 de septiembre de 1984. Mayoría de dieciséis votos.*²⁶

**"PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD
TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL
ARTICULO 31, FRACCION IV,
CONSTITUCIONAL.- El artículo 31, fracción IV,**

²⁶ Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1995, Tomo I, Parte SCJN, Pleno, Tesis: 173, pág. 173.

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

Séptima Epoca:

Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S. A. 12 de junio de 1984. Mayoría de catorce votos.

Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S. C. 25 de septiembre de 1984. Mayoría de dieciséis votos.

Amparo en revisión 3449/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S. A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de catorce votos.

Amparo en revisión 5413/83. Fábrica de Loza "El Anfora", S. A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de quince votos.

Amparo en revisión 441/83. Cerillos y Fósforos "La Imperial", S. A. 6 de noviembre de 1984. Mayoría de catorce votos."²⁷

"IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.- De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo establece y regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa; implicando además, que se establezca que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de

²⁷ Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1995, Tomo I, Parte SCJN, Pleno, Tesis 275, pág. 275 y Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, No. 44.

contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, sino que se sustenten en bases objetivas que razonablemente justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

Novena Epoca:

*Amparo directo en revisión 682/91. Matsushita Industrial de Baja California, S.A. de C.V. 14 de agosto de 1995. Mayoría de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorón.*²⁸

Así pues, es claro que la garantía de equidad tributaria implica dar un trato igual a aquellos contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias frente a una misma hipótesis de causación establecida en ley y desigual a quienes guardan una situación de desigualdad en dichos términos.

Por tanto, para que una disposición tributaria respete la garantía de equidad tributaria, es imprescindible que otorgue un trato igual a aquellos contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias frente a la ley.

Así, tenemos que la garantía equidad tributaria tiene las siguientes características:

- La equidad se refiere específicamente al problema de la igualdad de los causantes ante la ley.

²⁸ Semanario Judicial de la Federación, IX Epoca, Tomo II, Pleno, Tesis P.CXII/95, diciembre 1995, pág. 208.

- Se relaciona con la posición concreta del contribuyente frente a la ley fiscal.
- Se ocupa de los elementos del tributo, con excepción de las cuotas, tasas o tarifas.
- El criterio de equidad se basa en una noción de igualdad.
- La equidad es la aplicación de la justicia a casos concretos.
- Implica tratar igual a los iguales y en forma desigual a los colocados en situación de desigualdad.
- Trata de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y de que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente.
- La equidad atiende a las hipótesis normativas de nacimiento.

La equidad opera con respecto a las personas que al ser sujetos pasivos de un mismo tributo, deben tener igual situación frente a la ley que lo establece, en todas las facetas de su regulación, con excepción de la relativa a sus respectivas capacidades económicas.

2.5. Conceptos doctrinales de Proporcionalidad y Equidad

2.5.1. Sergio Francisco de la Garza

El planteamiento de este autor es el siguiente:

"Nosotros consideramos que la exigencia de proporcionalidad y de equidad que establece la

fracción del artículo 31 Constitucional, es una justicia tributaria y que en esta materia impera la justicia llamada distributiva la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas, entre ellas los tributos"²⁹

Es prudente citar que la Justicia pretende dar a cada quien lo que le corresponde, pero qué es lo que le corresponde a cada quién, de dónde deriva el título o la legitimación de cualquiera para invocar algo como suyo.

En el primer supuesto, del que debemos partir es que las cosas están dadas, ya sea por un acto de la naturaleza o por actos derivados de la misma, generados por los hombres.

Ante tal hecho de la naturaleza humana, es necesario admitir un segundo hecho que es que las relaciones entre hombres, en un plano de igualdad se encuentran reguladas por la justicia conmutativa; las relaciones de los hombres con la autoridad descansan en dos planos distintos, uno lo es la justicia distributiva, y finalmente la justicia legal.

*"En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos."*³⁰

Su análisis continúa en el siguiente sentido:

"Por otra parte, no se ha puesto suficiente énfasis en las últimas palabras de la fracción IV del artículo 31, que establece que es 'en la forma que establezcan las leyes' donde deben encontrarse la proporcionalidad y la equidad.

Es decir, no se ha puesto suficiente énfasis en que la Constitución exige que sea 'en las leyes' que

²⁹ DE LA GARZA, Sergio Francisco, "Derecho Financiero Mexicano", 14° Ed. Porrúa, México, 1986, p.271

³⁰ Idem

una contribución, toda vez que es probable que sólo el estudio del caso concreto determine cuándo un impuesto resulta desproporcionado para el contribuyente y cuándo resulta inequitativo.

"Nosotros creemos que no puede darse una fórmula general y que el requisito de justicia tributaria tiene que ser definido jurisprudencialmente como sucede en todos los países del mundo donde el Poder Judicial tiene una actuación destacada y cuya influencia sobre los demás Poderes y la sociedad son relevantes. Es digno de observarse que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no atribuye significados diferentes a las dos expresiones de 'proporcionalidad y equidad'".³²

Concluyendo, el ilustre tratadista establece su criterio de que la proporcionalidad y la equidad atienden al sentido de justicia tributaria, comentando que no puede existir una separación entre proporcionalidad y equidad, sin llegar a resultados absurdos, y que el requisito de contribuir de una manera proporcional y equitativa se refiere a que exista una justicia tributaria, tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos.

2.5.2. José Rivera Pérez Campos

Este exponente por su parte considera que la equidad es la "generalidad de la obligación", pero "no implica universalidad de mandato".

Derivado de lo anterior, se debe precisar que, este planteamiento se aleja de lo anteriormente expuesto, toda vez que la equidad no puede identificarse con la generalidad, ya que ésta implica que se deberá de contribuir al gasto público todos aquellos que actualicen la hipótesis normativa vinculante, en tanto que la equidad, incluso en su aspecto más general, implica la aplicación de la norma jurídica según un criterio de

³² Idem. Pág 272

Derivado de lo anterior, se debe precisar que, este planteamiento se aleja de lo anteriormente expuesto, toda vez que la equidad no puede identificarse con la generalidad, ya que ésta implica que se deberá de contribuir al gasto público todos aquellos que actualicen la hipótesis normativa vinculante, en tanto que la equidad, incluso en su aspecto más general, implica la aplicación de la norma jurídica según un criterio de justicia en un caso concreto, situación que se opone del todo a los que implica la generalidad.

Al respecto, resulta prudente considerar lo expuesto por Rafael de Pina Vara, en su Diccionario Jurídico:

"La equidad es el atributo de la justicia que cumple la función de corregir y enmendar el derecho escrito, restringiendo unas veces la generalidad de la ley y otras extendiéndola, para suplir sus diferencias con el objeto de atenuar el rigor de la mismos... 'entre los autores de nuestro tiempo la equidad no tiene una definición unánime aceptada, aunque en las que se han formulado por ello existen, sin duda elementos comunes"³³

"Mientras que el de proporcionalidad implica" obligación de cubrirse proporcionalmente" en donde el problema siempre es la cuantía", por lo que integrando ambos conceptos tenemos una 'obligación general, si: ¿pero hasta dónde y hasta cuánto?. Es decir, que enfrentamos un concepto netamente jurídico como un concepto estrictamente económico. Y por lo tanto tenemos que la equidad mira al aspecto de generalidad, juridicidad y el de proporcionalidad al de la economicidad"³⁴

³³ DE PINA VARA, Rafael, "Diccionario Jurídico", Ed. 13ª, Porrúa, México, 1985, Equidad, pag. 315.

³⁴ RIVERA PEREZ CAMPOS, José, "Equidad y proporcionalidad en los Impuestos", "Cuarenta y Cinco Años del Tribunal Fiscal de la Federación", Tomo I. Extracto de la plática que sustentó el ministro el 27 de octubre con motivo del Programa de Preparación de Abogados del Fisco, Editado por el Fideicomiso para la Investigación del Derecho Fiscal y Administrativo, México, 1988, pag.475.

Apoyando el planteamiento del contenido económico de la proporcionalidad, expone:

*"la proporción ha de contemplar todo el panorama de la economía del Estado, de la economía de la colectividad. Que la proporción ha de establecer en relación de unas fuentes impositivas frente a otras. Que la proporción no debe quedar limitada a los causantes de una única fuente de impuesto; ni en tal caso contemplarse aisladamente, es decir, reducida a su propio sistema dentro de lo que se llama cuotas proporcionales y progresivas como tecnicismos propios de los fiscalistas y es claro que no fue en esta acepción técnica como nuestra Constitución habló de proporcionalidad"*³⁵

Concluyó su exposición de la siguiente forma:

"me atrevería inclusive a decir: niego que en la actualidad la proporcionalidad deba de establecerse mirando individualmente al causante... como integrar los elementos de la proporcionalidad, no se ha dicho. A lo más que se ha querido defender la tributación mediante la proporcionalidad interna de cada tributo, al contemplar las relaciones de las tarifas con respecto al ingreso, o al determinar los porcentajes de tributación dentro de la tendencia a la construcción progresiva de las tarifas".³⁶

2.5.3. Emilio Margain Manatou

Este autor, formula un planteamiento muy concreto que es prudente analizar a la luz de los conceptos expuestos con anterioridad:

"Atendiendo a la evolución que ha venido experimentando la legislación tributaria mexicana, bien puede sostenerse que son dos conceptos y no uno sólo los que contienen las palabras "proporcional y equitativa". Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma

³⁵ Idem pag. 476

³⁶ Idem. pag.478

El planteamiento inicial de Lanz Cárdenas, va a la raíz de los conceptos en sí, calificando a la proporcionalidad y a la equidad como:

"Condiciones de validez constitucional de las contribuciones cuyo fin es que la imposición sea justa en relación a la capacidad económica de los contribuyentes singularmente considerados".³⁸

Acto seguido determina las diversas acepciones que puede tener el concepto de equidad y plantea que:

"La equidad en la imposición puede adoptar muy diversos significados desde que lo recaudado se aplique e invierta en programas que realmente y de manera eficaz responda a necesidades de los gobernados (legitimidad del gasto público), como el que las cargas fiscales vistas en conjunto o aisladamente, pero siempre que en su carácter de exacciones gocen del adjetivo de ser justas".³⁹

Es muy importante el planteamiento que realiza Lanz Cárdenas, pues sabe rescatar la pretensión que encierra la equidad impositiva; la cual, por un lado se integra por elementos mediatos como la consideración de la legitimidad del gasto público, necesaria en un régimen de derecho, y por otro lado elementos inmediatos como lo es la justicia de la contribución, pues afecta directamente al contribuyente y puede determinarse a través de elementos objetivos e inobjetables.

En este sentido, la opinión del doctrinario en cuestión es diferente pues citando a diversos autores, considera que:

"El vocablo o concepto capacidad contributiva es algo tan flexible y subjetivo como la justicia. La doctrina anglosajona lo identifica con la capacidad de pagar (ability to pay). La tributación con fines extrafiscales no siempre tiene en cuenta la capacidad

³⁸ LANZ CARDENAS, Fernando. *"Diccionario Jurídico Mexicano"*, U.N.A.M., Tomo VII, México, 1984, pag. 287.

³⁹ Idem

elementos objetivos e inobjctables.

En este sentido, la opinión del doctrinario en cuestión es diferente pues citando a diversos autores, considera que:

"El vocablo o concepto capacidad contributiva es algo tan flexible y subjetivo como la justicia. La doctrina anglosajona lo identifica con la capacidad de pagar (ability to pay). La tributación con fines extrafiscales no siempre tiene en cuenta la capacidad contributiva del sujeto, pues los propósitos no son primordialmente financieros, sino de promoción económica y social (impuestos de transferencia). Así por ejemplo, Griziotti afirma que los derechos aduaneros proteccionistas sacrifican la capacidad contributiva del individuo en favor de los productores y de la presunta ventaja indirecta a la economía nacional. Giardina al hacer un estudio de la capacidad contributiva a la luz del artículo 53 de la Constitución Italiana, concluye que las leyes tributarias deben adoptar como presupuesto del nacimiento de la obligación impositiva, tan sólo aquellos hechos de la vida social que sean índices de la capacidad contributiva".⁴⁰

2.5.5. Roberto de Ruggiero

"La equidad tiene, pues, a suprimir toda posible disonancia entre la norma jurídica y su actuación o aplicación, merced a la amplia potestad de apreciación que el juez es conferida.

Esto no debe inducir a la falsa creencia de que el principio de equidad autorice al juez a no aplicar o a modificar las normas positivas del derecho. Llamado a aplicar las leyes y no a juzgar de su intrínseca bondad, cometería una arbitrariedad si bajo el pretexto de adaptar la norma al caso concreto y realizar la equidad no aplicara el precepto o crease otro distinto. Por eso, no se puede acudir a la equidad sino cuando el legislador lo autorice

⁴⁰ Idem, p.228

*expresamente.*⁴¹

Existen puntos relevantes en las ideas expresadas por Ruggiero, ya que su postura es claramente iuspositivista, pues considera a la equidad como una forma de adecuación entre el mundo del ser y el mundo del deber ser; claro está que para él debe prevalecer la norma jurídica, como creadora de realidades, que necesariamente ha de formar el comportamiento humano.

2.5.6. Ernesto Flores Zavala

Para Flores Zavala, la esencia de la proporcionalidad radica en el reparto de la carga tributaria entre todos los contribuyentes, y al respecto realiza el siguiente análisis:

*"...los que consideraban la necesidad de que las cuotas de los impuestos fueran proporcionales, tenían la misma aspiración de igualdad en la repartición de la carga tributaria que los que sostenían que las cuotas debían ser progresivas con exenciones para los mínimos de subsistencia. Para que exista la justicia impositiva es necesario que se realicen dos principios, el de generalidad y el de uniformidad. El de generalidad exige que todo el que tenga capacidad contributiva pague un impuesto. El mínimo de existencia es la cantidad más baja indispensable para que un hombre pueda subsistir. El principio de uniformidad deriva de dos elementos, uno objetivo que es la capacidad contributiva y otro subjetivo, que es el sacrificio que representa para el individuo el pago del impuesto. El principio máximo que contiene nuestra Constitución en materia de política fiscal, es el de la justicia en la imposición".*⁴²

También Flores Zavala menciona que es redundante el empleo de los vocablos proporcionalidad y equidad, ya que cada uno remite necesariamente al principio de justicia de los impuestos proclamado por

⁴¹ RUGGIERO, Roberto De. "Instituciones de Derecho Civil", traducción de Ramón Serrano Suñer y José de Santa-Cruz Tejeiro, Volumen I, Ed. Reus, Madrid, 1929., p.21

⁴² FLORES ZAVALA, Emersto. Op Cit. P.258

Adam Smith: "los súbditos deben contribuir en proporción a los ingresos de que gozan" y esto es equidad.

2.5.7. Servando J. Garza.

El estudio de Servando J. Garza, también coincide sobre la identidad entre los conceptos de proporcionalidad y equidad, aunque plantea un matiz peculiar en cuanto al objeto sobre el que inciden:

"siendo que la proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia ha de concluirse que coincide con el concepto de equidad y que en el precepto constitucional encontramos la exigencia de la justicia en materia tributaria acentuada mediante una expresión pleonástica por su idéntico contenido conceptual...ninguna ley podría ajustarse simultáneamente a ambos conceptos si fueran contradictorios o excluyentes, porque su adecuación a uno implicaría desajustarse al otro, y la fracción constitucional liga los adjetivos mediante conjunción copulativa"⁴³

Efectivamente, ambos conceptos no son contradictorios, ni excluyentes, sino complementarios, y poseen una autonomía propia, en el último de los casos, lo que debe prevalecer en caso de que se presentara un conflicto entre proporcionalidad y equidad deberá ser la equidad.

2.5.8. Fernando Sainz de Bujanda.

A manera de conclusión sobre el planteamiento de la capacidad contributiva y su estrecha relación con el principio de equidad expone este autor lo siguiente:

"De los posibles criterios de justicia distributiva consagrados en materia tributaria, dentro del área

⁴³ GARZA Servando J. "Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano" Ed. Cultura, México, 1949, 9.135.

constitucional, ofrece relieve singular el de la capacidad contributiva. Raro es el texto constitucional que, con una u otra formulación, no exige en el mundo moderno que los ciudadanos contribuyan al levantamiento de las cargas públicas según su capacidad contributiva, normalmente equipara a la capacidad económica, y exteriorizada, por lo tanto, en signos acreditativos de la riqueza y de la renta de los sujetos... la distribución de la carga impositiva se actúa en el mundo moderno con el apoyo del concepto de capacidad contributiva, entendida esta última como capacidad económica de los miembros de la colectividad. La adopción del expresado criterio distributivo responde a las exigencias lógicas y de justicia que parece imposible eliminar. La lógica impone, en efecto, que sea la capacidad económica de los sujetos la magnitud sobre la que se determine la cuantía de los pagos públicos; la justicia exige, además, que la cuantía de los pagos tributarios se fije con el auxilio de criterios de medición que tengan en cuenta los niveles mínimos de renta de que los sujetos han de disponer para su subsistencia, sus cargas familiares, el origen y la cuantía de las rentas sometidas a la imposición y, en fin, un conjunto de circunstancias que el legislador debe ponderar para que la participación de los ciudadanos en la cobertura del gasto público pueda reputarse equitativa”⁴⁴

2.5.9. Adolfo Arrijo Vizcaino.

Como los autores antes citados, el presente doctrinario argumenta la distinción entre los conceptos de proporcionalidad y equidad de la siguiente forma:

“Podemos decir que la proporcionalidad es la correcta disposición entre las cuotas, tasas y tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados. Dicho en otras palabras, el principio de

⁴⁴ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. “Hacienda y Derecho”. Editorial de Derecho Financiero, Tomo I, Madrid, 1965, p. 550-553.

proporcionalidad implica por una parte, que los gravámenes se fijen en las leyes de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen cualitativamente superior a las de medianos y reducidos recursos; y por la otra, que a cada contribuyente individualmente considerado, exclusivamente la ley lo obligue a aportar al Fisco una parte razonable de sus percepciones gravables”⁴⁵

Asimismo, señala diversos elementos de la mismo principio que sintetiza de la siguiente forma:

Elementos primordiales:

La capacidad económica de los ciudadanos, a fin de que cada uno de ellos contribuya cualitativamente en función de dicha capacidad.

Una parte justa y adecuada de los ingresos, utilidades o rendimientos percibidos por cada causante como factor determinante para fijar la base gravable.

Las fuentes de riqueza disponibles y existentes en el país, entre las cuales deben ser distribuidas en forma equilibrada todas las cargas tributarias, con el objeto de que no sean sólo una o dos de ellas las que la soporten en su totalidad.

El mismo autor señala que el principio de equidad está constituido por la igualdad, significando que para el debido acatamiento de este principio, las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas y, por ende, contrarias a toda noción de justicia.

En esencial la equidad atiende a la igualdad en la regulación de todos los elementos integrantes de un tributo o contribución.

⁴⁵ ARRIJOA VIZCAINO, Adolfo. "Derecho Fiscal", Editorial Themis, México, 1997, p. 248-250

particular sea válida, se requiere que entre otros se respete la garantía de equidad tributaria.

La Doctrina ha señalado que la equidad significa “la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentren en igualdad de circunstancias”.

Específicamente, en materia tributaria la equidad implica que se otorgue el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos de un tributo que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas y, por ende, contrarias a toda noción de justicia.

En esencia, podemos concluir que la equidad atiende a la igualdad en la regulación de todos los elementos integrantes del tributo o contribución, es decir, la norma jurídico-tributaria no debe establecer distinciones entre sujetos que se encuentren en igualdad de circunstancias.

Respecto de este principio, desde antaño la Suprema Corte de Justicia de la Nación había señalado que la equidad tributaria radicaba en la igualdad ante la misma norma fiscal de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en todo lo referente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc.

Dicho criterio fue sostenido en la tesis jurisprudencial número 275, visible en el apéndice del Semanario Judicial de la Federación de 1917 a 1995, Tomo I, páginas 256 y 257, que señala textualmente lo siguiente:

“PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La

Dicho criterio fue sostenido en la tesis jurisprudencial número 275, visible en el apéndice del Semanario Judicial de la Federación de 1917 a 1995, Tomo I, páginas 256 y 257, que señala textualmente lo siguiente:

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

Amparo en revisión 3-449/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S.A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de catorce votos.

Amparo en revisión 5-413/83. Fabrica de Loza "El Anfora", S.A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de quince votos.

Amparo en revisión 4-41/83. Cerillos y Fósforos "La Imperial", S.A. 6 de noviembre de 1984. Mayoría de catorce votos.

A partir del año de 1995, con motivo de una nueva integración del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se expidieron nuevos criterios respecto al Principio de Equidad Tributaria.

Un primer criterio que vino a delimitar la garantía de equidad tributaria por la nueva integración del Pleno de la Suprema Corte, fue la distinción realizada entre el principio de igualdad establecido en el artículo 1º Constitucional y el principio de equidad tributaria que consagra el artículo 31, fracción IV del citado ordenamiento.

Tal distinción se basa en la idea de que el principio de igualdad se aplica a sujetos que se encuentran en las mismas circunstancias de derecho (igualdad real) y que, por lo tanto, tienen las mismas prerrogativas y obligaciones; no ocurre lo mismo con la equidad tributaria (igual jurídica), ya que de este principio se desprende que no es necesario que los sujetos se encuentren en todo momento y ante cualquier circunstancia en condiciones de absoluta igualdad. Lo anterior se analiza de la siguiente forma:

a) No toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV Constitucional, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable.

b) A iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas.

c) No se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, pero la misma sólo es permitida en casos que resulta justificada la distinción (fines extrafiscales).

d) Para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resulten de la ley deben ser proporcionadas y adecuadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, supere el juicio de equilibrio en sede constitucional.

El anterior criterio fue sustentado en la siguiente tesis jurisprudencial:

“EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dichas situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas

hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dichas situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

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

Amparo en revisión 1243/93 Multibanco Comermex, S.A. 9 de enero de 1997. Once votos. Ponente Genaro Góngora Pimentel. Secretaria: Rosalba Becerril Velázquez.

Amparo en revisión 1215/94. Sociedad de Autores de Interés Público. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón; Ponente. Humberto Román Palacios. Secretario: Manuel Rojas Fonseca.

Amparo en revisión 1543/95. Enrique Serna Rodríguez. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Manuel Arballo Flores

Uno de los elementos que más han venido incidiendo sobre la idea de igualdad de trato ante circunstancias iguales (equidad), ha sido la idea de que puede autorizarse un trato desigual para situaciones iguales o viceversa, en los casos que existan fines extrafiscales que así lo justifiquen. Lo anterior ha sido reconocido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la siguiente jurisprudencia:

“EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANALOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTAN 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 privilegio 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.

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.

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

Amparo en revisión 1243/93 Multibanco Comermex, S.A. 9 de enero de 1997. Once votos. Ponente Genaro Góngora Pimentel. Secretaria: Rosalba Becerril Velázquez.

Amparo en revisión 1215/94. Sociedad de Autores de Interés Público. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente. Humberto Román Palacios. Secretario: Manuel Rojas Fonseca.

Amparo en revisión 1543/95. Enrique Serna Rodríguez. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Manuel Arballo Flores

Amparo en revisión 1525/96. Jorge Cortés González. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos.

El Tribunal Pleno , en su sesión privada celebrada el dos de junio en curso, aprobó, con el número 42/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dos de junio de 1997.

Desde luego, la existencia de fines extrafiscales que puedan venir a justificar el establecimiento de situaciones de inequidad tributaria ha tenido como consecuencia que se genere una sensación de injusticia e inseguridad jurídica, ante la posibilidad de que en cualquier momento se aduzca la existencia de fines extrafiscales que no tengan razón de ser o que, incluso, no sean acordes o coincidentes con el tema en análisis.

Precisamente para evitar la arbitrariedad que lo anterior puede generar la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que si bien es cierto que los fines extrafiscales, en ocasiones pueden traer como consecuencia la justificación de dar un trato desigual a contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias, se necesario que dichos fines no se aparten y se desprendan de la propia ley, exposición de motivos o de alguna parte del proceso legislativo.

Lo anterior ha sido reconocido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el amparo directo en revisión número 2458/96, promovido por Manuel Albarrán Macouzet Página 53, en al que señaló lo siguiente:

"Finalmente, es importante aclarar que el hecho de que los contribuyente se encuentren en la misma hipótesis de causación, no impide que se lleguen a establecer exenciones apoyadas en fines extrafiscales, pero tales exenciones siempre deberán estar justificadas ya sea en la propia ley, en su iniciativa, en la exposición de motivos o en cualquier periodo del proceso legislativo, de tal modo que los particulares estén en aptitud de conocer su origen y causado y, en su caso, ofrecer las pruebas y/o alegatos con las que se puedan desestimar.

Por ende, no es a esta Suprema Corte a la que corresponde justificar las exenciones, ya que ello, única y exclusivamente es tarea, facultad y obligación de los órganos encargados del proceso de creación de leyes"

JUSTA FERIA
DE LA BIE

b) Que no se puede justificar el establecimiento de un trato impositivo igual para contribuyentes que se encuentren en circunstancias objetivas desiguales.

Sin embargo, como ya se indicó, la forma de medir la proporcionalidad de un gravamen, varía dependiendo del tipo de contribución de que se trate.

CAPITULO III

DE LA FUSION DE SOCIEDADES MERCANTILES

3.1. Concepto fusión y escisión de sociedades mercantiles.

La Ley General de Sociedad Mercantiles, establece el procedimiento para llevar a cabo la fusión de sociedades sin definir su concepto.

Aunque existen varias definiciones de fusión de sociedad elaboradas por diversos tratadistas, la doctrina más autorizada la ha definido como "la unión de varias organizaciones sociales que se compenetran recíprocamente para que una organización jurídica unitaria, sustituya la pluralidad de organizaciones".

La definición anterior comprende a todas las fusiones de sociedades que puede haber, pues en todas ellas hay unión jurídica de sociedades en una sola sociedad, ya sea nueva o preexistente, que sustituye a las demás.

La sustitución de dos o más sociedades por una sola sociedad que ocurre en la fusión concentra en ésta última los bienes, derechos y obligaciones de todas ellas.

Las sociedades sustituidas se denominan fusionadas y la sociedad que las une se denomina fusionante.

Tomando en cuenta lo anterior, podemos decir que la fusión de sociedades es la concentración de bienes, derechos y obligaciones de dos o más sociedades en una sola sociedad, ya sea nueva o preexistente, denominada fusionante, que extingue a las demás sociedades que participan en ella denominadas fusionadas.

Por otro lado, tenemos a la escisión, la cual en términos de lo señalado por el artículo 228 BIS de la Ley General de Sociedades Mercantiles es cuando una sociedad denominada escidente decide extinguirse y divide la totalidad o parte de su activo, pasivo y capital social en dos o más partes, que son aportadas en bloque a otras sociedades de nueva creación denominadas escindidas; o cuando la escidente, sin extinguirse, aporta en bloque parte de su activo, pasivo y capital social a otras sociedades de nueva creación.

3.2. Análisis del concepto de fusión de las sociedades mercantiles.

Resulta de suma importancia analizar las implicaciones y consecuencias jurídicas de la fusión, estableciendo como premisa que la fusión consiste según la definición que contempla el Diccionario Jurídico Mexicano en:⁴⁶

"La reunión de dos o más sociedades mercantiles en una sola, disolviéndose las demás, transmiten su patrimonio a título universal, a la sociedad que subsiste o resulta de la fusión, la que constituye con los socios todas las acciones de las sociedades que desaparecen, por títulos de acciones de la sociedad que se crea o subsiste"

Así entonces, en primer lugar es importante señalar que la fusión de sociedades tiene como finalidad que dos entidades jurídicas diferentes se conjunten en una misma persona moral, transmitiendo la sociedad fusionada a la fusionante la totalidad de sus derechos y obligaciones (activos, pasivos y capital).

En efecto, conforme a lo previsto por el artículo 224 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, **la sociedad que subsista de una fusión o la que**

⁴⁶ "Diccionario Jurídico Mexicano". Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, tomo VII, pág. 1503

resulte de la misma tomará a su cargo los derechos y obligaciones de las sociedades que se extingan.

Al respecto, el citado artículo 224 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, en su parte conducente señala textualmente lo siguiente:

"Transcurrido el plazo señalado sin que se haya formulado oposición, podrá llevarse a cabo la fusión, y la sociedad que subsista o la que resulte de la fusión, tomara a su cargo los derechos y las obligaciones de las sociedades extinguidas."

Por su parte, el doctrinario Roberto L. Mantilla Molina,⁴⁷ señala respecto de la fusión lo siguiente:

"Un caso especial de la disolución de las sociedades lo constituye la fusión, mediante la cual una sociedad se extingue por la transmisión total de su patrimonio a otra sociedad preexistente, o que se constituye con las aportaciones de los patrimonios de dos o más sociedades que en ella se fusionan."

En el mismo sentido, el licenciado Joaquín Garrigues⁴⁸, define la fusión de sociedades como **"la transmisión del patrimonio entero de una sociedad a otra, a cambio de acciones que entrega la sociedad que recibe ese patrimonio."**

Ahora bien, no obstante que los diversos ordenamientos jurídicos que regulan la fusión no dan una definición específica de dicha figura, existen diversos elementos de la definición de fusión que nos da la doctrina, y que se desprenden de dichos ordenamientos.

Dichos elementos son, principalmente, los siguientes:

⁴⁷ MANTILLA MOLINA, Roberto, *"Derecho Mercantil"*, Editorial Porrúa, México, 1984, p. 442,

⁴⁸ GARRIGUES, Joaquín, *"Curso de Derecho Mercantil"* Editorial Porrá, México, 19993, p.169.

1.- La transmisión de la totalidad del patrimonio de una sociedad a otra. (Artículos 5-A, 17-V, 18 y 41 Ley de Impuesto sobre la Renta; 222 a 228 Ley General de Sociedades Mercantiles).

2.- La desaparición de una sociedad y la subsistencia de otra, o creación de una nueva. (Artículos 55, 56, 57 Ley del Impuesto sobre la Renta; 4 Ley del Impuesto al Valor Agregado; 14-A Código Fiscal de la Federación; 226 Ley General de Sociedades Mercantiles).

Ello es así, toda vez que la figura de la fusión implica una transmisión a título universal del patrimonio de la empresa fusionada en favor de la fusionante, la cual absorbe todos esos derechos y obligaciones dentro de su patrimonio, en los mismos términos que tenía la fusionada.

Lo anterior, se hace aún más evidente si tomamos en consideración que la Ley General de Sociedades Mercantiles, en su artículo 224 señala que una vez que fueren cumplidos los requisitos necesarios para toda fusión, la empresa fusionante adquiere los derechos y obligaciones de la fusionada.

Es decir, al momento de crearse la figura de la fusión, el Legislador consideró necesario, que se transmitieran todos los derechos y las obligaciones a la sociedad que subsistiera o a otra nueva, siguiendo el principio jurídico contemplado en nuestra legislación de la causahabencia.

En este sentido, es claro que toda fusión es regida por la figura de la causahabencia, misma que es una institución establecida en nuestro sistema jurídico, por virtud de la cual se transmiten los bienes, derechos y obligaciones por una persona llamada causante, a otra llamada causahabiente, derivado de la íntima vinculación personal que existe entre ellas, como ocurre en el caso de la fusión por absorción o incorporación.

El Diccionario Jurídico Mexicano define al causahabiente de la siguiente manera⁴⁹:

"Persona que ha sucedido o se ha subrogado por cualquier otro título en el derecho de otra u otras. Junto a las partes, en determinados actos jurídicos, están aquellas personas que por un acontecimiento posterior a la realización del mismo, adquieren en forma derivada los derechos y obligaciones de quienes fueron sus autores. A aquéllos se les conoce con el nombre de causahabientes, a éstos con el de causantes."

Asimismo, conforme al citado Diccionario, existen dos especies de causahabientes, a saber:

a) A título universal, cuando el causahabiente sustituye al causante en todo su patrimonio o en una parte alícuota de él, como ocurre en el caso de la fusión.

b) A título particular, cuando la sustitución se refiere únicamente a derechos u obligaciones determinadas en forma específica.

El causahabiente a título universal puede serlo mortis causa o por transmisión inter vivos, como es el caso de la transmisión de todo el patrimonio de una persona moral derivado de una fusión. El causahabiente a título particular puede serlo por cesión de derechos y obligaciones o por subrogación.

Al respecto, resulta ilustrativo lo establecido en el precedente judicial que a continuación se transcribe:

⁴⁹ "Diccionario Jurídico Mexicano", Op. Cit., Tomo I, p. 435

"CAUSAHABIENCIA. CUANDO SE ACTUALIZA. La causahabienencia no es otra cosa más que la substitución del titular de un derecho por otro; pero implica que se trate del mismo derecho. Así, el titular de un derecho de propiedad es causante del comprador respecto del bien materia del contrato; el de cuius resulta causante en relación a los adjudicatarios; el que permuta es causante de su contraparte, y así en cualquier acto traslativo de dominio. En tratándose de posesión derivada, el arrendatario es causante del subarrendatario, quien resulta causahabiente de aquél. Empero, cuando un bien inmueble es materia de un contrato traslativo del derecho de posesión, entonces el cambio de propietario por compraventa o cualquier otro acto jurídico, no produce una causahabienencia entre el anterior propietario, pues el tema propiedad sólo produce esa causahabienencia respecto del comprador, el cual queda subrogado por ley al anterior propietario en la relación contractual que rige la posesión derivada. Esto es, que la mera substitución del propietario de un inmueble no implica la extinción del contrato que ha transmitido la posesión derivada.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS CIVIL Y DE TRABAJO DEL SEGUNDO CIRCUITO.

Amparo en revisión 20/96. Efraín Maqueda Espinoza. 27 de marzo de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: Enrique Pérez González. Secretario: Octavio Bolaños Valadez. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Parte III, Abril de 1996, Tesis II.1o.C.T.38 C. Página 356.

Por otra parte, dado que los doctrinarios antes citados señalan que fusión es aquella en la cual una sociedad se extingue por la transmisión total de su patrimonio a otra preexistente o a una nueva sociedad, resulta también importante analizar el concepto de patrimonio.

Al respecto, el Diccionario Jurídico Mexicano⁵⁰, define el patrimonio como:

"I....."

Desde el punto de vista jurídico, patrimonio es el conjunto de poderes y deberes, apreciables en dinero, que tiene una persona. Se utiliza la expresión de poderes y deberes en razón de que no sólo los derechos subjetivos y las obligaciones pueden ser estimadas en dinero, sino que también lo podrían ser las facultades, las cargas y, en algunos casos, el ejercicio de la potestad, que se puede traducir en un valor pecuniario.

II. El patrimonio tiene dos elementos. Uno activo y otro pasivo. El activo se constituye por el conjunto de bienes y derechos y el pasivo por las cargas y obligaciones susceptibles de una apreciación pecuniaria."

Por su parte, el doctrinario Roberto L. Mantilla Molina⁵¹, señala lo siguiente:

"Patrimonio, según la opinión que cabe calificar de tradicional, es el conjunto de derechos y obligaciones de una persona, susceptibles de ser apreciados en dinero."

De las anteriores definiciones podemos concluir que el patrimonio de una persona se encuentra compuesto tanto por sus bienes, derechos y por sus obligaciones, susceptibles de ser valuados en dinero.

Señalado lo anterior, podemos afirmar válidamente que en virtud de la fusión, una sociedad se extingue por la transmisión total de su patrimonio a otra sociedad subsistente o a una nueva, por lo que al ser elementos del patrimonio, los derechos y obligaciones, es claro que éstos deben ser

⁵⁰ "Diccionario Jurídico Mexicano", Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, tomo VII, pág. 58

⁵¹ MANTILLA MOLINA, Roberto. Op. Cit. p128.

transmitidos en forma universal a la empresa fusionante, la cual absorbe todos estos bienes, derechos y obligaciones a su cargo, como si se tratara de la misma persona.

Así entonces, de conformidad a lo anteriormente señalado, podemos concluir que en virtud de una fusión una sociedad se extingue por la transmisión total de su patrimonio a otra sociedad subsistente o a una nueva, y al ser elementos del patrimonio los derechos y obligaciones, es claro que éstos son transmitidos a la empresa fusionante, la cual podrá hacer uso de esos derechos y deberá responder por esas obligaciones, así como de aquellos conceptos y partidas cuyos efectos se encuentren diferidos en el tiempo, en la medida de que los mismos afectan al patrimonio del causahabiente.

Como consecuencia de lo anterior, en virtud de una fusión, la sociedad fusionante continuará realizando todas las actividades productivas que se venían realizando con anterioridad por la fusionada, pues dicha figura implica la conjunción de dos o más personas morales.

Lo que es más, como un ejemplo en materia de causahabencia y transmisión del patrimonio, en materia de impuesto sobre la renta, la fusionante deberá reconocer, para efectos de determinar el impuesto a su cargo, aquellos ingresos que se generaron por las actividades de la fusionada, pero que deban acumularse con posterioridad a la fusión.

A manera de ejemplo, podemos señalar el caso de dos sociedades, A y B, que por así convenir a sus intereses deciden fusionarse, subsistiendo en su carácter de sociedad fusionante la sociedad B.

En el caso de la sociedad A, supongamos que su objeto social es el de vender artículos para el hogar, para lo cual celebra con sus clientes contratos de compraventa a plazos. De dicho contrato, se deriva el derecho que tiene la

sociedad de hacer exigible el pago del precio que corresponda a la compraventa correspondiente, en los montos y términos que correspondan a la obligación y exhibiciones pactadas, así como su obligación de entregar el artículo objeto de dicha compraventa.

A este respecto, es importante señalar que como la compra venta es a plazos y con el público en general, el pago del artículo que se venda se difiere en el tiempo, en función de las parcialidades que se hayan pactado entre la sociedad y su cliente. Así pues, el cliente exhibirá parcialidad tras parcialidad parte del precio hasta completarlo en su totalidad. Por su parte, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el vendedor únicamente acumulará en cada ejercicio la parte del precio que le sea pagado por el comprador.

Ahora bien, una vez que se fusiona la sociedad A con la sociedad B, es claro que el conjunto de los derechos y obligaciones de la sociedad A, se transmiten íntegramente a la sociedad B, por lo que a partir de ese momento la sociedad B, podrá hacer efectivos los derechos que tenía la sociedad A, hasta antes de la fusión, además de que deberá responder de las obligaciones que ésta tuviere hasta antes de la fusión respectiva.

En este sentido, la sociedad B, en virtud de los contratos celebrados por la sociedad A con sus clientes hasta antes de la fusión, puede hacer exigible a dichos clientes el pago de las parcialidades que hayan quedado pendientes de cubrir hasta antes de dicho momento, acumulando únicamente la parte del precio pagada en cada ejercicio, al igual que lo hacía la sociedad fusionada. Asimismo, tendrá la obligación de entregar el artículo objeto de la compraventa, una vez que el cliente haya terminado de cubrir el total de las parcialidades que previamente pactó con la sociedad A.

Así entonces, si la acumulación de los ingresos que se generen con motivo de los contratos celebrados por la sociedad A se difieren en el tiempo, es evidente que la sociedad B deberá observar dicha acumulación por la parte o hasta por el total de los ingresos que se sigan generando con posterioridad a la fusión.

Lo anterior, dado que por virtud de la fusión, los bienes, derechos y obligaciones de la sociedad A, entre ellas las fiscales, se transmiten en su totalidad a la sociedad B, por lo que no obstante que con motivo de la fusión la sociedad A desaparece, la sociedad B deberá seguir acumulando los ingresos e intereses que se generen con motivo de los contratos de compraventa a plazos celebrados por la sociedad A hasta antes de la fusión, dado que se causahabiente de aquella.

En este sentido, es claro que en virtud de una fusión, el conjunto de los bienes, derechos y obligaciones de la sociedad fusionada se transmiten íntegramente a la sociedad fusionante, la cual ejercerá dichos derechos y responderá por dichas obligaciones, incluyendo, por supuesto las fiscales.

Lo anterior no podría ser de otra manera, toda vez que la fusión implica la transmisión universal del patrimonio de una persona a favor de otra, por lo que debe realizarse esa transmisión en forma total, ya a favor de una o varias empresas, pues de lo contrario se podría transmitir sólo una parte del patrimonio, con el correspondiente perjuicio a los acreedores.

3.3. Clases de Fusión

a). Por absorción o por incorporación, cuando una sociedad fusionante, que perdura, absorbe a una o más sociedades fusionadas, que desaparecen; y

b). Por combinación, creación, constitución o integración, cuando una o más sociedades se unen para formar una distinta, con desaparición de todas las fusionadas.

En ambos casos habrá una cesión del patrimonio de las sociedades fusionadas, a título universal, a la sociedad fusionante o a la nueva sociedad que se constituya.

La fusión por incorporación puede ser horizontal o vertical, y entre ellas pueden existir combinaciones. La fusión vertical a su vez puede ser ascendente o descendente.

La fusión horizontal se da con sociedades que no tienen relación accionaria directa entre ellas mismas, es decir, que no poseen acciones de la otra o de las demás.

En la fusión horizontal, los patrimonios de las sociedades que desaparecen se incorporan a la sociedad que subsiste incrementando el patrimonio de esta última por el importe de aquellos y originando nuevas acciones por ese incremento a favor de los accionistas de las sociedades que desaparecen.

Los accionistas de la sociedad fusionante en una fusión horizontal continúan siendo accionistas de ella, pero pierden participación en su capital por las acciones emitidas a favor de los accionistas de las sociedades fusionadas como consecuencia del incremento patrimonial originado por dicha fusión.

La fusión vertical tiene aplicación en sociedades que tienen relación accionaria directa importante entre sí, y esta fusión puede ser ascendente o descendente.

La fusión vertical ascendente es aquella en la cual subsiste la sociedad que es accionista mayoritaria de la sociedad o sociedades que desaparecen en ella.

En la fusión vertical ascendente se incorporan a la sociedad que subsiste los bienes, derechos y obligaciones de las sociedades que desaparecen pero el patrimonio de la sociedad que subsiste sólo se incrementa por la participación minoritaria de terceros en las sociedades fusionadas, convirtiéndose dichos terceros en accionistas de ella.

Los accionistas de la sociedad que subsiste conservan sus acciones de esta sociedad, pero pierden participación en su capital por las acciones emitidas a favor de los terceros con participación minoritaria en las sociedades fusionadas.

Las acciones de las sociedades que desaparecen propiedad de la sociedad que subsiste se extinguen en la fusión y no dan lugar a la emisión de nuevas acciones de la sociedad que subsiste.

La fusión vertical descendente es aquella en la cual subsiste la sociedad cuyas acciones eran mayoritariamente poseídas por la sociedad o sociedades que desaparecen en ella.

En la fusión vertical descendente, se incorporan a la sociedad que subsiste los bienes, derechos y obligaciones de la sociedad o sociedades que desaparecen, salvo las acciones de la propia sociedad subsistente propiedad de esas sociedades que pasan directamente a manos de los accionistas de dichas sociedades en canje de sus acciones de estas últimas que se extinguen como consecuencia de la fusión.

Este tipo de fusión puede originar un incremento o un decremento en el patrimonio de la sociedad que subsiste, dependiendo de los patrimonios de las sociedades fusionadas y de su participación accionaria en la sociedad que subsiste.

Si el importe del patrimonio de la sociedad o sociedades que desaparecen en la fusión es superior a la parte del patrimonio de la sociedad que subsiste correspondiente a las acciones de esta sociedad propiedad de aquellas, se verá incrementado el patrimonio de la sociedad que subsiste por la diferencia como consecuencia de la fusión, sin que necesariamente tengan que emitirse nuevas acciones por ello.

Si por el contrario, el importe del patrimonio de la sociedad o sociedades que desaparecen en la fusión es inferior a la parte del patrimonio de la sociedad que subsiste correspondiente a las acciones de esta sociedad propiedad de aquéllas, se verá disminuido el patrimonio de la sociedad que subsista por la diferencia como consecuencia de la fusión, provocando en algunas ocasiones que se cancelen acciones de ella.

En esos casos, pasan los bienes, derechos y obligaciones de las sociedades fusionadas a la sociedad fusionante, salvo las acciones de todas ellas que poseen entre sí, incrementándose el patrimonio de la fusionante únicamente por la diferencia que resulta de restar al importe de los bienes y derechos adquiridos en la fusión el importe de las obligaciones también adquiridas en la fusión y de las acciones de ellas poseídas entre sí.

En el caso de fusión por integración, es aquella que surge una nueva sociedad desapareciendo todas las sociedades que participan en ella.

En la fusión por integración, los bienes, derechos y obligaciones de todas las sociedades, pasan a la nueva sociedad integrando el patrimonio de

ésta, salvo las acciones que tuvieren de ellas entre sí, que se cancelan como consecuencia de la fusión.

Los accionistas de todas las sociedades intercambian sus acciones de éstas por acciones de la nueva sociedad al desaparecer aquéllas fusionadas en esta nueva.

3.4. Procedimiento de la Fusión

A efecto de seguir con un orden dentro de este trabajo, a continuación nos referiremos en términos generales al procedimiento que deberán de llevar a cabo aquéllas empresas que decidan fusionarse, sin que esto implique un estudio exhaustivo de estas etapas, toda vez que desviarían el contenido y proceso de este trabajo al no ser objeto del mismo.

Ahora bien, en términos generales, el proceso de fusión comprenderá dos momentos: en un primer momento, los órganos internos de cada una de las sociedades deberán tomar, de acuerdo con sus respectivos estatutos, el acuerdo de fusión; (artículo 222 de la Ley General de Sociedades Mercantiles) y en un segundo momento celebrarán las sociedades el convenio de fusión.

Naturalmente que, si se trata de una fusión por constitución de una nueva sociedad, deberán llenarse todos los requisitos o formalidades del proceso constitutivo, artículo 226 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Además de la inscripción en el Registro Público de Comercio, el artículo 223 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, señala que los acuerdos de fusión se publicarán en el periódico oficial de la entidad del domicilio de las sociedades; cada una de ellas deberá publicar, además, la forma como vaya a ser cubierto su pasivo.

Así las cosas, resulta aplicable al caso en particular la siguiente tesis emitida por uno de los Tribunales Colegiados de Circuito:

"SOCIEDADES MERCANTILES. REGLAS DEL PROCEDIMIENTO EN SU FUSION. De la lectura de los preceptos 223 y 224 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, se deduce que, como regla general, la fusión de sociedades surtirá sus efectos transcurridos tres meses después de que se hubiere realizado su inscripción en el Registro Público de Comercio; que tal manifestación debe ser decidida internamente por las empresas participantes, (fusionada y fusionante) y que deberá publicarse en el Diario Oficial del domicilio de las sociedades que hayan de fusionarse; asimismo deberán publicar el último balance y la forma en que se extinguirá el pasivo contraído por las empresas fusionadas. En segundo término, el artículo 225 de dicho ordenamiento, establece las excepciones a esa regla general, al disponer que la fusión tendrá lugar y surtirá efectos al realizarse su registro: a) Si se pactare el pago de todas las deudas de las sociedades que pretendan fusionarse; b) Si se constituyere el depósito de su importe en una institución de crédito; c) O constare el consentimiento de todos los acreedores, tales excepciones a la regla ponen de manifiesto que la intención del legislador fue la de garantizar de algún modo el cumplimiento de las obligaciones contraídas por las empresas fusionadas antes de realizarse esa modalidad de absorción. Ahora bien, atendiendo a la naturaleza jurídica de la fusión de sociedades y al procedimiento establecido por su propia legislación, en los artículos antes referidos y según los comentarios doctrinarios de diversos tratadistas en materia mercantil, los acuerdos de deliberación y decisión de tal fenómeno de absorción de sociedades, sólo pueden ser tomados por las sociedades interesadas en que se produzca esa nueva figura, pues únicamente a ellas compete resolver sin necesidad de requerir del consentimiento de los acreedores, dado que eso se haría necesario, sólo en el caso de que no se eligiera por cualquiera de los dos primeros supuestos que establece el numeral 225 de la ley en cita.

*SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL
DEL PRIMER CIRCUITO.*

Amparo en revisión 162/91. Grupo Editorial Mexicano, S.A. de C.V. 8 de agosto de 1991. Mayoría de votos de Enrique R. García Vasco y José Refugio Raya Arredondo, contra el voto particular de Victor Hugo Díaz Arellano. Ponente: Enrique R. García Vasco. Secretario: Daniel Patiño Pereznegrón.

A continuación nos referiremos en términos generales a las actividades que deberán realizarse con motivo de una fusión y los plazos en que deberán cumplirse.

1. Convocatoria de Asamblea Extraordinaria de Accionistas de ambas sociedades, mediante aviso en el periódico oficial o en un periódico de alta circulación por parte de la fusionante o fusionada, lo cual deberá realizarse 15 días antes de la Asamblea según el artículo 186 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

No será necesario efectuar convocatoria, si al celebrar la asamblea se encuentra representada la totalidad de las acciones en que se divide el capital social de ambas sociedades, de acuerdo con lo señalado en el artículo 188 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

2. En caso de que las sociedades involucradas en la fusión, no tengan aprobados sus balances al último ejercicio, debe efectuarse en forma simultánea a la fusión, una Asamblea Ordinaria de accionistas en donde se analicen y aprueben los estados financieros de cada una de ellas; esto deberá realizarse antes de la celebración del acuerdo de fusión de conformidad con el artículo 223 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

3. Celebración de la Asamblea Extraordinaria de Accionistas, mediante la cual se acuerde la fusión según la fracción VII del artículo 182, de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

4. Protocolización ante notario público de las Actas de Asambleas Extraordinarias de Accionistas en las que se acuerde la fusión, a la brevedad posible de acuerdo con el artículo 194 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

5. Inscripción en el Registro Público de Comercio del acuerdo de fusión ya protocolizado, el día sujeto a la fecha de protocolización de las actas de conformidad con los artículos 194 y 223 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

6. Publicación de los acuerdos de fusión en el Diario o Gaceta Oficial del domicilio de las sociedades que intervengan. Esta publicación se realizará acompañando el último balance de cada una de las empresas involucradas. Además, en su caso, debe publicarse el sistema establecido para la liquidación de pasivos, artículo 223 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

La fusión surte efectos, 3 meses después de inscripción en el Registro Público de Comercio o inmediatamente, si se tiene la aprobación por parte de los acreedores de conformidad con lo señalado por el artículo 224 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

3.5. Efectos corporativos de la fusión

Al efectuarse la fusión ésta repercute sobre las sociedades fusionadas y la sociedad fusionante, así como sobre los socios o accionistas y los acreedores de dichas sociedades.

Por lo que respecta a las sociedades fusionadas, éstas se disuelven sin llegar a liquidarse, ya que sus bienes, derechos y obligaciones pasan a la sociedad fusionante en un fenómeno de auténtica sucesión universal, cosa que no sucede en la liquidación.

Como resultado de la fusión, las sociedades fusionadas pierden la personalidad jurídica que tenían y en consecuencia, desaparecen como sociedades.

En cuanto a la sociedad fusionante, ésta adquiere como consecuencia de la fusión los bienes, derechos y obligaciones de las sociedades fusionadas y esto se refleja por lo general en un incremento patrimonial que aumenta su capital, aunque este incremento no es consecuencia necesaria de la fusión.

En el caso de fusión por integración, la nueva sociedad que surge como consecuencia de ella integra su patrimonio inicial con la diferencia entre el valor de los bienes y derechos y el de las obligaciones de las sociedades que se fusionan en ella.

La transmisión de bienes, derechos y obligaciones de las sociedades fusionadas a la sociedad fusionante opera ipso iure por la fusión, sin necesidad de contratos individuales de cesión.

Por lo que respecta a los socios y accionistas de las sociedades fusionadas, éstos reciben acciones o partes sociales de la sociedad fusionante a cambio de sus acciones o partes sociales de aquellas que se extinguen en la fusión, excepto la propia sociedad fusionante cuando es socio o accionista de las fusionadas.

Por último, en cuanto a los acreedores de las sociedades fusionadas éstos se convierten en acreedores de la sociedad fusionante si no se opusieron en tiempo a la fusión, como consecuencia del traslado a la sociedad fusionante de las obligaciones de las fusionadas que ocurre en la fusión.

De todo lo anterior, resulta que la fusión puede originar lo siguiente:

1. Traslación de la propiedad de los bienes de las fusionadas a la fusionante.
2. Cesión de titularidad de derechos de las fusionadas a la fusionante.
3. Cesión de deudas de las fusionadas a la fusionante.
4. Desaparición de las sociedades fusionadas con la consecuente cancelación de sus acciones.
5. Aumento de capital en la sociedad fusionante con entrega de acciones a los accionistas de las fusionadas a cambio de sus acciones de éstas últimas.
6. Creación de una nueva sociedad.

En cuanto al momento en que surte sus efectos la fusión, la Ley General de Sociedades Mercantiles, con la intención de proteger los intereses de los acreedores de las sociedades que se fusionan, en su artículo 223, dispone que será tres meses después de haberse efectuado la inscripción preventiva de los acuerdos de fusión en el Registro Público del Comercio, sin que ningún acreedor haya presentado oposición judicial.

La excepción a lo anterior, será de acuerdo con el artículo 225 de la misma ley, que se pacte el pago de todas las deudas de las sociedades que hayan de fusionarse, o se constituyere el depósito de su importe en una institución de crédito, o constare el consentimiento de todos los acreedores, en cuyo caso será en el momento de la inscripción de los acuerdos de la fusión y las deudas se darán por vencidas.

Sobre el particular, existen interpretaciones en el sentido de que los accionistas de las sociedades que participan en la fusión pueden señalar una fecha precisa anterior en la que surta efectos la fusión, siempre que no exista oposición manifiesta de terceros y, en este caso, la fusión surtirá efectos en los plazos señalados en la ley, pero referidos a la fecha acordada por los accionistas, operando como una condición resolutoria.

3.6. Obligaciones fiscales

3.6.1. Obligaciones fiscales formales.

Como en reiteradas ocasiones lo hemos señalado como consecuencia de la fusión la sociedad fusionada se extingue y sus derechos y obligaciones son transmitidos a la sociedad fusionante.

Como consecuencia de lo anterior, existen diferentes obligaciones de carácter fiscal a cargo de la empresa fusionante, las cuales señalaremos a continuación, de manera enunciativa, más no limitativa.

1. Presentación de declaraciones:

- Deberá de presentar la declaración del ejercicio de la sociedad fusionada correspondiente al ejercicio que terminó anticipadamente por fusión.

En esta declaración del ejercicio, la fusionante deberá de considerar todos los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas de la fusionada, así como el importe total de los actos o actividades gravados y exentos y de los acreditamientos, el valor de todos sus activos o deudas, según corresponda, que la misma tuvo desde el inicio del ejercicio y hasta el día de su desaparición, en este caso, se considerará como fecha de terminación del ejercicio aquella que corresponda a la fusión.

- Presentar los pagos provisionales que venía presentando la sociedad fusionada de los diversos impuestos como del impuesto sobre la renta, impuesto al activo, impuesto al valor agregado, etc, de acuerdo a cada una de las reglas que las diferentes leyes señalen para el efecto y de las cuales era sujeto.

- Asimismo tendrá la obligación de presentar, entre otras, las declaraciones informativas que se mencionan a continuación:

a) Informar sobre el saldo insoluto de los préstamos que le hayan sido otorgados o garantizados por residentes en el extranjero, así como el tipo de financiamiento, nombre de beneficiario efectivo de los intereses, tipo de moneda, tasa aplicable y fechas de exigibilidad del principal y accesorios de cada uno de este tipo de operaciones, de conformidad con la fracción IX del artículo 58 la Ley del Impuesto sobre la Renta.

b) Presentar declaración en la que se proporcione información de las operaciones efectuadas en el año calendario anterior con los cincuenta principales proveedores y clientes con los que hubieran realizado operaciones cuyo monto sea superior a \$50,000.00, si no cubrieron este monto de los 50 clientes principales según el artículo, 58, fracción X de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

c) Información de las personas a las que en el mismo año calendario les hubieren efectuado retenciones del impuesto sobre la renta, así como de los residentes en el extranjero a los que les hayan efectuado pagos de acuerdo al Título V de la Ley, de acuerdo con la misma fracción X del artículo 58, de la Ley del Impuesto sobre la Renta), dentro de los 3 meses siguientes a la fecha de la fusión, según lo dispuesto por el artículo 14-A Código Fiscal de la Federación

2. La sociedad fusionante deberá de enterar los impuestos correspondientes o en su caso solicitar por la empresa que desaparezca, la devolución de los saldos a favor de ésta última, cumpliendo con los requisitos que señalen las reglas de carácter general emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de conformidad con lo señalado en los artículos 11 y 14 del Código Fiscal de la Federación.

3. La sociedad fusionante tendrá la obligación de dictaminar para efectos fiscales, sus estados financieros del ejercicio en que ocurra la fusión, así como los del siguiente. La sociedad fusionante también deberá de presentar el dictamen de la sociedad fusionada respecto del ejercicio en que ocurra la fusión, estas obligaciones deberán cumplirse, dentro de los siete meses siguientes a la terminación del ejercicio de que se trate de acuerdo con la fracción III del artículo 32-A, del Código Fiscal de la Federación y 49 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

3. Deberá presentarse aviso que contendrá la denominación o razón social de las sociedades que se fusionan y la fecha en que dicho acto se lleve a cabo, ante la autoridad recaudadora correspondiente al domicilio fiscal de la fusionante, dentro del mes siguiente a la fecha en que se llevó a cabo la fusión, de acuerdo con el artículo 5-A del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

4. Deberá presentarse el aviso de cancelación del Registro Federal de Contribuyentes de la sociedad fusionada, acompañando la constancia de inscripción de la fusión en el Registro Público de Comercio, junto con la última declaración del ejercicio, de acuerdo con el artículo 23 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

5. Presentación ante las oficinas autorizadas información sobre las personas a las que haya entregado cantidades en efectivo por concepto del crédito al salario por parte de la sociedad fusionada, dentro del mes siguiente a aquél en que se termine anticipadamente su ejercicio de conformidad con el penúltimo párrafo del artículo 83 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Debe considerarse que la sociedad fusionada debe verificar su obligación de presentar cualquier otro tipo de avisos de cancelación o de otro tipo que tuvieran que presentar con motivo de la fusión, partiendo de los términos originalmente contratados, tal es el caso de la licencia sanitaria, permiso de bomberos, afiliación a Cámaras o Asociaciones que la agrupen, etc.

Una vez señaladas las obligaciones fiscales formales, a continuación, señalaremos algunas de las obligaciones fiscales sustantivas que se derivan de la fusión de sociedades, sin que las mismas sean las únicas existentes en la Ley de la materia, ya que explicar cada una de ellas y su origen, significaría desviar el fin del presente trabajo, ampliándolo sin ser materia de este.

3.6.2. Obligaciones fiscales sustantivas : Impuesto sobre la renta

a) Transmisión de bienes

En el artículo 5-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se establece que en los casos en que se transmitan bienes como consecuencia de fusión o escisión de sociedades, se producirán los efectos que la misma Ley señala para los actos de enajenación.

Conforme al texto de la disposición anterior, las fusiones producen efectos de enajenación en impuesto sobre la renta, pues en ellas se transmiten bienes como consecuencia propia de ellas mismas.

Sin embargo, considero que esa no es la intención de dicha disposición porque en la propia Ley existen otras disposiciones relativas a las fusiones que mantienen intactos los valores fiscales de los bienes transmitidos en ella, cosa que no sucede en el caso de enajenación de bienes para efectos fiscales, sino que el legislador quiso decir es que en las fusiones se producirán los efectos de enajenación previstos por la propia Ley cuando en ellas haya enajenación de bienes en los términos del Código Fiscal de la Federación.

En efecto, conforme al artículo 14 del Código Fiscal de la Federación se entiende por enajenación en términos generales toda transmisión de propiedad, aún en la que el enajenante se reserva el dominio del bien enajenado, con excepción de los actos de fusión o escisión a que se refiere el artículo 14-A del mismo ordenamiento fiscal.

Así las cosas, resulta que el artículo 14-A del mismo Código Fiscal de la Federación al que con anterioridad nos hemos referido, señala textualmente:

Artículo 14-A. Se entiende que no hay enajenación en los siguientes casos:

II. En fusión, siempre que la sociedad que subsista o la que surja con motivo de la fusión, presente las

declaraciones de impuesto del ejercicio y las informativas que en los términos de las leyes fiscales les correspondan a la sociedad o sociedades fusionadas correspondientes al ejercicio en que terminó por fusión

III.....

.....
En los casos de fusión o escisión de sociedades, cuando la sociedad desaparezca, la sociedad que subsista, la que surja con motivo de la fusión o la escindida que se designe, deberá presentar las declaraciones del ejercicio y las demás declaraciones informativas de la escidente o de las fusionadas que desaparezcan, correspondientes al ejercicio que terminó por fusión o escisión, y enterar los impuestos correspondientes o, en su caso, solicitar por la empresa que desaparezca la devolución de los saldos a favor de esta última que resulten, siempre que se cumplan con los requisitos que mediante reglas de carácter general establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de Hacienda y Crédito Público.

En las declaraciones del ejercicio a que se refiere la fracción II y el párrafo anterior, correspondiente a la fusionada o a la escidente que desaparezcan, se deberán considerar todos los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas, el importe total de los actos o actividades gravados y exentos y de los acreditamientos, el valor de todos sus activos o deudas, según corresponda, que la misma tuvo desde el inicio del ejercicio y hasta el día de su desaparición. En este caso, se considerará como fecha de terminación del ejercicio aquella que corresponda a la fusión o escisión”.

De lo anterior resulta que para el Código Fiscal de la Federación existe transmisión de propiedad de bienes en la fusión, pero las excluye del concepto fiscal de enajenación de bienes.

Partiendo de la base de que sólo producen efectos de enajenación en el impuestos sobre la renta las fusiones que se consideran enajenación de bienes en los términos del Código Fiscal de la Federación y no aquéllas que

no lo son conforme al propio Código Fiscal de la Federación, analizaremos de forma general de sus consecuencias.

b) Ingresos acumulables

La Ley del Impuesto sobre la Renta, en su artículo 17, fracción V, dispone que entre otros se considerarán ingresos acumulables la ganancia derivada de la enajenación de activos fijos, terrenos, títulos valor y acciones, así como la ganancia realizada que derive de fusión de sociedades en las que el contribuyente sea socio o accionista.

Sin embargo, la misma disposición establece en un párrafo posterior que en los casos de fusión de sociedades no se considera ingreso acumulable la ganancia cuando se reúnen los requisitos que establece el artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación antes mencionado para considerar que no hay enajenación en ellas, siempre que el adquirente de los bienes cumpla con lo dispuesto en la propia Ley respecto de dichos bienes.

Finalmente, la misma disposición en el siguiente párrafo indica que cuando en los casos de fusión no se cumpla con los requisitos a que se refiere el párrafo anterior, se acumulará la ganancia señalada en dicha fracción y no le serán aplicables las disposiciones de la Ley que se refieren a bienes adquiridos con motivo de la fusión.

Aun y cuando las disposiciones del segundo y tercer párrafo resultan confusas respecto de lo que señala el primer párrafo de la misma fracción, en el sentido de que habla de dos ganancias: la derivada de la enajenación de activos fijos, terrenos, títulos valor y acciones, y la de la fusión de sociedades en las que el contribuyente sea socio o accionista, en donde la primera es un ingreso acumulable para quien realiza la enajenación, y la segunda es un ingreso para el contribuyente que sea socio o accionista.

De esta forma, consideramos que, en los casos de fusión, no se considerará ingreso acumulable ninguna de estas ganancias, ni la ganancia fiscal por la transmisión de activos fijos y terrenos, acciones, títulos valor, partes sociales o certificados de aportación patrimonial, ni la del socio o accionista derivado de la fusión, siempre que se cumpla con los requisitos del artículo 14-A antes referido.

No obstante lo anterior, la Ley del Impuesto sobre la Renta, en su artículo 5-A y en el tercer párrafo de la fracción V de su Artículo 17, pretende gravar a las sociedades fusionadas con este impuesto por las presuntas ganancias o ingresos que obtengan esas sociedades en la fusión cuando haya enajenación de bienes en ella en los términos del Código Fiscal de la Federación.

Por lo tanto, en las fusiones consideradas fiscalmente como enajenación de bienes, además de las ganancias derivadas de la enajenación de activos fijos, terrenos, títulos valor y acciones, también serán acumulables para las sociedades fusionadas las transmisiones de inventarios y las ganancias en la transmisión de otros bienes de la sociedad fusionante que se realicen como consecuencia de la fusión, conforme a lo dispuesto por la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Por lo que respecta a los accionistas de las sociedades que intervienen en la fusión, éstos no realizan ganancia alguna de la fusión en sí, sino que simplemente canjean sus acciones de las sociedades fusionadas por acciones de la sociedad fusionante, o bien, conservan sus acciones de la sociedad fusionante, según sean accionistas de aquéllas o ésta, modificando la inversión efectuada en ellas.

Por lo anterior, considero que no puede haber ganancia realizada por los socios o accionistas de las sociedades que participan en una fusión por la fusión en sí misma, sino que su ganancia, si llegarán a tener alguna, provendrá de la enajenación de sus acciones de la sociedad fusionante cuando realicen dicha enajenación.

c) Valores de bienes adquiridos por fusión.

La Ley del Impuesto sobre la Renta en varias disposiciones señala los valores en que adquiere la sociedad fusionante los bienes de las sociedades fusionadas transmitidos como consecuencia de la fusión cuando no hay enajenación fiscalmente.

En el caso de inversiones, entendiéndose como tales los bienes de activo fijo, los gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en periodos preoperativos, el artículo 46, en su fracción IV, de la Ley en comento, dispone que sus valores sujetos a deducción en la sociedad fusionante no deben ser superiores a los valores pendientes de deducir en la sociedad o sociedades fusionadas y el artículo 41 de la misma Ley en su tercer párrafo, dispone que se considerará como fecha de adquisición la correspondiente a la sociedad fusionada.

Conforme a lo anterior, la sociedad fusionante adquiere las inversiones de las sociedades fusionadas al costo histórico de éstas sociedades menos la deducción por depreciación fiscal que hubiera ya efectuado, considerando como fecha de adquisición de tales inversiones la de esas mismas sociedades, y ella puede continuar depreciándolas sobre el costo histórico de aquéllas hasta agotar el saldo pendiente de deducir, actualizando desde luego ésta deducción.

Tratándose de terrenos, su valor de adquisición es el mismo de las sociedades fusionadas, considerándose como fecha de adquisición de ellos la misma fecha en que dichas sociedades los adquirieron de conformidad con el último párrafo del artículo 18 de la Ley.

De acuerdo con el artículo 19 del ordenamiento en comento, las acciones que adquiera la empresa fusionante como parte de los bienes transmitidos por fusión, tendrán como costo comprobado de adquisición, el costo promedio por acción que tenían dichas acciones al momento de la fusión.

Ahora bien, respecto a los inventarios, no existe disposición alguna que regule su valor como consecuencia de la fusión, pero consideramos que éstos pasan de las sociedades fusionadas a las fusionantes sin valor alguno porque ya fueron deducidos por las fusionadas.

Así las cosas, podemos concluir que de acuerdo a las disposiciones en comento, los bienes de las sociedades fusionadas pasan a la sociedad fusionante con los mismos valores que tenían aquéllas al momento de la fusión, conservando la secuencia histórica de los bienes de las sociedades fusionadas en la sociedad fusionante sin originar la causación del impuesto en la transmisión efectuado entre ellas con motivo de la fusión.

Por último podemos concluir válidamente que las disposiciones relativas a los valores en los cuales adquiere la sociedad fusionante los bienes de las sociedades fusionadas que acabamos de comentar, no son aplicables a las fusiones en las cuales hay enajenación de bienes para efectos fiscales, pues en este caso la transmisión de los bienes en la fusión se deberá de hacerse a valores de mercado, o en su defecto de avalúo, como cualquier enajenación.

d) Acciones emitidas por fusión

En la fusión de sociedades se cancelan las acciones de las sociedades fusionadas y a los accionistas de ellas se les entrega a cambio acciones de la sociedad fusionante, excepto a esta sociedad en caso de que fuera accionista de aquélla.

Por lo que se refiere a las acciones que emita la empresa fusionante con motivo de la fusión, de acuerdo con el mismo artículo 19 en comento, debe considerarse que su costo comprobado de adquisición será el que derive del costo promedio por acción que hubieran tenido las acciones que se canjearon por cada accionista, y como fecha de adquisición la del canje.

Con lo dispuesto en este artículo, los accionistas de las sociedades fusionadas canjean sus acciones de éstas sociedades por acciones de la sociedad fusionante, considerando como costo de adquisición de éstas últimas el costo promedio por acción que tenían aquellas al efectuarse el canje y como fecha de adquisición de ellas la del canje.

Lo anterior, es aplicable a todos los accionistas que adquieran acciones de sociedades fusionantes con motivo de fusiones, independientemente de que éstas fusiones sean o no enajenaciones de bienes para efectos fiscales.

e) Pagos provisionales

Como se señaló con anterioridad, la sociedad fusionante tendrá la obligación de presentar los pagos provisionales pendientes de la sociedad fusionada, así las cosas, conforme al artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los pagos provisionales efectuados por las empresas fusionadas con anterioridad a la fusión, no pueden ser transmitidos a la

empresa fusionante. Lo anterior implica que en la declaración final que se presente por las fusionadas, deberán ser acreditados todos los pagos provisionales, incluido el ajuste, efectuado con anterioridad a la fecha de la fusión.

En caso de que resulte un saldo a cargo en la declaración final de las empresas fusionadas, éste deberá enterarse por la fusionante en la declaración del ejercicio terminado con motivo de la fusión.

Por el contrario, de resultar un saldo a favor en las declaraciones finales de las empresas fusionadas, el derecho a solicitar su devolución corresponderá a la empresa fusionante.

e) Pérdidas fiscales

1. De las pérdidas en fusión.

La Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 25, fracción XVII, dispone que no son deducibles las pérdidas derivadas de fusión de sociedades en las que el contribuyente hubiera adquirido acciones.

Como la fusión es una forma de reestructuración corporativa de sociedades no puede haber ganancia o pérdida derivada de ella en sí misma para los accionistas de las sociedades que intervienen en ella.

En efecto, como los accionistas de las sociedades que participan en la fusión reciben o conservan acciones de la sociedad fusionante con motivo de la fusión al mismo costo promedio por acción que tenían de sus acciones de las sociedades fusionadas y la fusionante al efectuarse la fusión, no puede haber para ellos ganancia o pérdida alguna derivada de la fusión.

Cualquier ganancia o pérdida de los accionistas derivada de la fusión alteraría necesariamente el valor de su inversión anterior a la fusión, cosa que no sucede, pues mantienen el mismo valor aún después de la fusión.

2. De la deducción de pérdidas de ejercicios anteriores.

La Ley del Impuesto sobre la renta en sus artículos 55, 56 y 57 restringe la deducción de pérdidas de ejercicios anteriores incurridas por las sociedades que intervinieron en la fusión.

La empresa fusionante no podrá amortizar las pérdidas fiscales de las empresas fusionadas, si las hubiere, debido a que el derecho a disminuir pérdidas es personal de los contribuyentes, y no se pueden transmitir las pérdidas ni como consecuencia de fusión, conforme al artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuya constitucionalidad de este precepto se encuentra sujeto a análisis en el presente trabajo.

Adicionalmente, la sociedad que subsiste como consecuencia de la fusión, es decir, la fusionante, únicamente podrá amortizar las pérdidas que tenga pendientes al momento de la fusión, con cargo a las utilidades que genere por la explotación de los mismos giros en los que produjo las pérdidas, de conformidad con lo señalado por el artículo 56 de la misma Ley del Impuesto sobre la Renta.

No obstante, en caso de que como consecuencia de la fusión surja una nueva sociedad como fusionante, en lugar de que una de las empresas ya existentes subsista como tal, lo mencionado en el párrafo anterior no será aplicable.

Por último, la Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 57 dispone que en los casos de fusión, la sociedad fusionante sólo puede

deducir sus pérdidas de ejercicios anteriores pendientes de deducción al momento de la fusión contra utilidades fiscales correspondientes a la explotación de los mismos giros en los que se produjeron las pérdidas.

f) Cuenta de Utilidad Fiscal Neta

Conforme al artículo 124 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las personas morales llevarán una cuenta de utilidad fiscal neta, cuya explicación consideramos poco prudente, ya que no es objeto del presente trabajo.

Ahora bien, para efectos del trabajo que nos ocupa, la misma disposición señala que el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta podrá transmitirse a otra sociedad únicamente mediante fusión, caso en el que deberá incorporarse la totalidad del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta de la empresa fusionada al de la empresa fusionante.

Conforme a la disposición anterior, el saldo de las cuentas de utilidad fiscal neta de las sociedades fusionadas pasa a formar parte del saldo de la cuenta de la sociedad fusionante como consecuencia de la fusión.

Lo anterior trae como resultado que con motivo de la fusión se incrementa el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta de la sociedad fusionante con la suma de los saldos de las cuentas de utilidad fiscal neta de las sociedades fusionadas, lo cual es correcto en cualquier fusión, pues cada una de las sociedades que intervienen en la fusión, ha integrado en los individual el saldo de su cuenta de utilidad fiscal neta con las utilidades obtenidas y los dividendos percibidos por ella, disminuyendo de dicha cuenta los dividendos distribuidos a sus socios o accionistas por ella misma.

g) Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida

De acuerdo con el artículo 124-A de la Ley en comento, señala que las personas morales que hubieren optado por diferir parte del impuesto del ejercicio, de conformidad con el segundo párrafo del artículo 10 de esta Ley, llevarán una cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida, la cual consideramos que no tiene objeto explicarla, toda vez que no es materia del presente trabajo.

Así las cosas, el mismo artículo 124-A señala que el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida podrá transmitirse a otra sociedad mediante fusión.

h) Cuenta de Capital de Aportación

La Ley del Impuesto sobre la Renta, en su fracción III, dispone que el saldo de la cuenta de capital de aportación puede transmitirse mediante fusión y que en este caso no se tomará en cuenta el saldo de la cuenta de capital de aportación de las sociedades fusionadas, en la proporción en que las acciones de dichas sociedades que sean propiedad de las que subsistan al momento de la fusión, representen respecto del total de sus acciones.

De igual forma que la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, la Cuenta de Capital de Aportación Actualizado también podrá transmitirse mediante fusión a la sociedad fusionante.

No obstante, se señala que para tal efecto, no deberá tomarse en cuenta el saldo de la citada cuenta en la proporción en que las acciones de las empresas fusionadas sean propiedad de la fusionante, respecto del total de sus acciones; es decir, tratándose de fusiones verticales ascendentes, en el

Impuesto al activo

Cabe recordar que el impuesto al activo es complementario del impuesto sobre la renta y opera como un impuesto mínimo que debe pagarse sobre el valor de los activos en ejercicios en los cuales no se pague impuesto sobre la renta o este impuesto sea inferior a aquél, cubriéndose en este último caso sólo por la diferencia entre ambos.

a) Impuesto al Activo pagado por las sociedades fusionadas

b) Periodos preoperativos, de inicio y de liquidación de actividades.

De acuerdo con el artículo 6 de la Ley del Impuesto al Activo, la exención al pago del impuesto al activo por los ejercicios de inicio de actividades y los dos siguientes, no es aplicable en el caso de ejercicios posteriores a fusión, incluso para empresas que surjan como consecuencia de dicha operación.

De lo anterior, resulta que la sociedad fusionante debe pagar el impuesto al activo en ejercicios posteriores a la fusión, no obstante que ella y las sociedades fusionadas se encuentren en periodos preoperativos o dentro de sus dos primeros ejercicios de iniciación de actividades o la sociedad fusionante se liquide con posterioridad.

Consideramos que en el ejercicio de liquidación de la sociedad fusionante se le debería permitir no pagar el impuesto al activo como sucede con cualquier otra sociedad.

c) Acreditamiento.

Por otra parte, el derecho a la devolución de impuesto al activo pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores a que se refiere el artículo 9 de la ley de la materia, cuando se genere impuesto sobre la renta mayor al impuesto al activo del ejercicio, es personal de los contribuyentes y no podrá ser transmitido a la sociedad fusionante como consecuencia de la fusión.

De igual forma, el derecho al acreditamiento del exceso de impuesto sobre la renta sobre impuesto al activo de los tres ejercicios anteriores, contemplado en el segundo párrafo del artículo 9 de la ley, tampoco podrá transmitirse a la sociedad fusionante como consecuencia de la fusión.

En consecuencia, las cantidades pagadas por las empresas fusionadas que encuadren en cualquiera de los dos supuestos antes comentados, no serán objeto de devolución o de acreditamiento por parte de la empresa fusionante con posterioridad a la fusión.

Impuesto al valor agregado

De conformidad con lo establecido en el artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación, la transmisión de bienes que se efectúa con motivo de la fusión, no calificará como una enajenación para efectos de este impuesto, y por lo tanto, no se generaría impuesto al valor agregado por los bienes que se transmitan.

Conforme al artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el derecho al acreditamiento que tengan las sociedades fusionadas al momento de la fusión, podrá transmitirse a la fusionante sin limitante alguna.

Efectuar los pagos provisionales del impuesto, los cuales se efectuarán en los plazos en que los efectuaba la sociedad que le hubiera

aportado activos en mayor cuantía, dentro del primer mes posterior a la fusión, de acuerdo con lo señalado por el artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Por lo que se refiere a los pagos provisionales de este impuesto, las sociedades que en su caso surjan con motivo de una fusión, deberán efectuar sus pagos provisionales en los mismos plazos en los que los efectuaba la sociedad que le hubiera aportado activos en mayor cuantía.

CAPITULO IV

DE LAS PERDIDAS EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

4.1. Del cálculo del impuesto sobre la renta

El artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece el procedimiento por el cual los contribuyentes deben determinar el impuesto sobre la renta a su cargo, en el cual se consideran tanto los ingresos como las deducciones y las pérdidas de ejercicios anteriores, que modifican efectivamente el patrimonio del contribuyente, para de este modo obtener el resultado fiscal del ejercicio, que es la cantidad sobre la cual se determina el gravamen a los contribuyentes.

Dicho artículo señala expresamente:

“Artículo 10. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 35%.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, dichas personas morales podrán diferir parte del impuesto a que se refiere el mismo párrafo en tanto reinviertan las utilidades. Para ello, podrán aplicar la tasa del 30% a la utilidad fiscal reinvertida del ejercicio. La diferencia entre el impuesto que se calcule sobre la utilidad fiscal reinvertida conforme a este párrafo y el que se derivaría de aplicar la tasa del párrafo anterior a la misma utilidad, será la parte del impuesto que podrán diferir las personas morales y pagar al momento de la distribución de utilidades, conforme a las reglas del artículo 10-A de esta Ley.

Para los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se considera utilidad fiscal reinvertida del ejercicio, la cantidad que se obtenga de restar al resultado fiscal obtenido en el mismo incrementado con la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa deducida en los términos de la fracción III del artículo 25 de esta Ley, la

participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, el importe de las partidas no deducibles para efectos de dicho impuesto, excepto las señaladas en las fracciones IX y X del artículo 25

de la Ley citada, y la utilidad derivada de los ingresos percibidos en el ejercicio de fuente de riqueza ubicada en el extranjero calculando para estos efectos las deducciones que correspondan con las reglas establecidas en el artículo 6o., sexto párrafo de esta Ley. Si en lugar de utilidad hubiese pérdida derivada de los ingresos del extranjero, dicha pérdida se adicionará.

Los ingresos a que se refieren las fracciones VI, VII y VIII del artículo 120, pagarán el impuesto aplicando la tasa a que se refiere el primer párrafo de este artículo. Este impuesto tendrá el carácter de definitivo.

El impuesto que se haya determinado conforme al primer párrafo de este artículo, disminuido del impuesto que se difiera conforme al segundo párrafo, después de aplicar, en su caso, la reducción a que se refiere el artículo 13 de esta Ley, será el que se acreditará contra el impuesto al activo del mismo ejercicio, y será el causado para determinar la diferencia que se podrá acreditar adicionalmente contra el impuesto al activo, en los términos del artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo. El impuesto diferido que se pague conforme al tercer párrafo del artículo 10-A de esta Ley se podrá acreditar contra el impuesto al activo del ejercicio en que se pague, y en dicho ejercicio se considerará causado para los efectos señalados en este párrafo.

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

- I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título.*
- II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de otros ejercicios.*

El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine el ejercicio fiscal."

De conformidad con lo dispuesto por el citado artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las personas morales residentes en México, deben determinar su resultado fiscal efectuando la siguiente operación:

RESULTADO FISCAL	
	Ingresos Acumulables
Menos	Deducciones Autorizadas (artículo 22 LISR)
IGUAL	Utilidad Fiscal
Menos	Pérdidas de ejercicios anteriores
	(pendientes de amortizar)
IGUAL	Resultado Fiscal

Una vez obtenido el resultado fiscal, a efecto de determinar el impuesto a su cargo, el contribuyente deberá de aplicar a éste la tasa correspondiente, para así obtener el impuesto sobre la renta a su cargo en el ejercicio, el cual, se insiste, se determina en función al incremento patrimonial positivo que sufre el sujeto pasivo de la relación tributaria. En otras palabras, deberá efectuar la siguiente operación:

$$\text{Resultado fiscal} * 35\% = \text{ISR del ejercicio a cargo.}$$

Por lo anterior, es claro que el impuesto sobre la renta incide sobre la auténtica modificación del patrimonio del contribuyente en cada ejercicio, es decir, se trata de un gravamen que afecta la totalidad de las operaciones realizadas por los contribuyentes en un determinado periodo de tiempo y no operación por operación.

Ello es así, pues para determinar el gravamen deben considerarse, por un lado, la totalidad de los ingresos obtenidos en el ejercicio y, por el otro, la totalidad de las deducciones correspondientes al mismo, que no son sino los gastos, compras, inversiones y demás erogaciones en que el causante tuvo que incurrir para la generación de dichos ingresos.

Es importante tener en cuenta que el patrimonio de una persona moral está constituido por el conjunto de bienes, derechos y obligaciones susceptibles de ser valuados en dinero, de los que es titular.

Sobre el concepto "patrimonio", el Diccionario Jurídico Mexicano, del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, establece textualmente lo siguiente:

"...Desde el punto de vista jurídico, patrimonio es el conjunto de poderes y deberes, apreciables en dinero, que tiene una persona. Se utiliza la expresión poderes y deberes en razón de que no sólo los derechos subjetivos y las obligaciones pueden ser estimadas en dinero, sino que también lo podrían ser las facultades, las cargas y, en algunos casos, el ejercicio de la potestad, que se pueden traducir en un valor pecuniario.

El patrimonio tiene dos elementos: uno activo y otro pasivo. El activo se constituye por el conjunto de bienes y derechos y el pasivo por las cargas y obligaciones susceptibles de una apreciación pecuniaria. Los bienes y derechos que integran el activo se traducen siempre en derechos reales, personales o mixtos y el pasivo por deberes personales o cargas u obligaciones reales. El haber patrimonial resulta de la diferencia entre el activo y el pasivo, cuando aquél es superior a éste, mientras que el déficit patrimonial surge cuando el pasivo es superior al activo; en el primer caso se habla de solvencia y, en el segundo, de insolvencia."

Así entonces, de conformidad con el artículo en comento, a efecto de que los contribuyentes determinen el impuesto sobre la renta a su cargo dentro de un determinado ejercicio, deben de considerar en primer lugar, todos aquéllos ingresos que modifiquen efectivamente su patrimonio de manera positiva, esto es, que lo incrementen.

En este sentido, es importante señalar que el artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que los contribuyentes se encuentran obligados a acumular la totalidad de los ingresos que perciban en el ejercicio, a efecto de determinar el impuesto sobre la renta a su cargo.

En términos generales, el ingreso que debe acumular el contribuyente corresponde al total de la contraprestación que obtiene con motivo de la operación de que se trate, esto es, al importe que representa una modificación patrimonial positiva.

Ahora bien, de conformidad con el citado artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, una vez que los contribuyentes han acumulado el total de los ingresos percibidos durante el ejercicio, pueden disminuir de la totalidad de esos ingresos acumulables, las deducciones a que tienen derecho en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Al respecto, es importante señalar que en términos de lo previsto por el artículo 22 de la Ley antes señalada, los contribuyentes pueden efectuar diversas deducciones para determinar la base del gravamen (buscando siempre determinar su verdadero incremento patrimonial derivado de la obtención de un ingreso), tales como las adquisiciones de mercancías, los gastos, las devoluciones, descuentos o bonificaciones, los créditos incobrables y en general todas aquellas erogaciones que hubiera tenido que efectuar para generar el ingreso que se considera acumulable.

En términos generales, todas estas deducciones se realizan en el momento y en la medida en la que se traducen en una modificación negativa en el patrimonio del contribuyente, y que son necesarias para la obtención del ingreso que debe ser acumulado.

A manera de ejemplo, piénsese en el caso de un contribuyente dedicado a la actividad papelerera que enajena 10,000 lápices durante un ejercicio y, por concepto de precio, recibe \$10,000.00, que es precisamente el ingreso en efectivo que debe acumular para efectos de determinar el impuesto sobre la renta a su cargo.

Sin embargo, para poder obtener ese ingreso en efectivo, a través de la enajenación de los lápices, el contribuyente de nuestro ejemplo se vio obligado a comprar esos lápices a un fabricante independiente, a transportarlos a su local comercial y a realizar gastos administrativos para poder atender su establecimiento (luz, agua, teléfono, etc.), por lo que en la medida de que dichos gastos fueron necesarios para poder percibir el ingreso, es necesario que éste los pueda deducir para así determinar cuál fue el verdadero incremento patrimonial que le reportó la venta de lápices durante un ejercicio.

Así entonces, si este contribuyente adquirió los 10,000 lápices en \$0.50 cada uno, tuvo un costo total por la adquisición de la mercancía de \$5,000.00, lo que adicionado a los fletes pagados \$1,000.00 (para efectos de nuestro ejemplo) y a los gastos administrativos \$3,000.00 (para nuestro ejemplo), le generaron un total de deducciones por \$9,000.00, por lo que el verdadero y único incremento en su patrimonio (utilidad fiscal) fue de \$1,000.00, que corresponde al resultado de restar al total de los ingresos percibidos (\$10,000.00) el importe de las erogaciones que tuvo que realizar para poder enajenar esos bienes (\$9,000.00).

Lo anterior, desde luego, suponiendo que nuestro contribuyente no hubiera generado pérdidas en ejercicios anteriores que estuvieran pendientes de amortizarse en ese ejercicio; pues, en ese caso, para poder reconocer su auténtica capacidad contributiva sería necesario que éste pudiera disminuir el importe de dichas pérdidas de la utilidad obtenida, para con ello realmente poder medir su incremento patrimonial, cabe señalar que el concepto de pérdidas fiscales se desarrollará y analizará en los siguientes apartados.

De lo hasta aquí expuesto, es claro que el impuesto sobre la renta a cargo de las personas morales residentes en México, se determina con base a en el resultado fiscal, esto es, al importe que resulte de la diferencia entre los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Así entonces, la utilidad fiscal presupone que el importe de los ingresos acumulables sea mayor al monto de las deducciones de un mismo ejercicio. Esto es, habrá utilidad fiscal en la medida en que los ingresos superen a las deducciones.

4.2. Concepto de pérdidas fiscales

Como ya se había apuntado anteriormente, en términos de lo previsto por el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, una vez determinada esa utilidad fiscal (ingresos menos deducciones), el contribuyente, en su caso, podrá disminuir el importe de las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores, para con ello determinar el resultado fiscal, que no es otra cosa sino el auténtico incremento patrimonial que tuvo el contribuyente en un ejercicio, derivado de haberse dedicado a una actividad productiva.

Al respecto, el artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, señala lo siguiente:

“Artículo 55. La pérdida fiscal será la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por esta Ley, cuando el monto de estas últimas sea mayor que los ingresos. La pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio podrá disminuirse de la utilidad fiscal de los diez ejercicios siguientes.

Cuando el contribuyente no disminuya en un ejercicio la pérdida fiscal de otros ejercicios, pudiéndolo haber hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores hasta por la cantidad en que pudo haberlo efectuado.

Para los efectos de este artículo, el monto de la pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio, se actualizará multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en que ocurrió, hasta el último mes del mismo ejercicio. La parte de la pérdida fiscal de ejercicios anteriores ya actualizada pendiente de aplicar contra utilidades fiscales se actualizará multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en que se actualizó por última vez y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél en que se aplicará. Adicionalmente, se podrá actualizar por el periodo comprendido desde el mes en que se actualizó por última vez y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio en el que se aplicará.

Para los efectos del párrafo anterior, cuando sea impar el número de meses del ejercicio en que ocurrió la pérdida, se considerará como primer mes de la segunda mitad, el mes inmediato posterior al que corresponda la mitad del ejercicio.

El derecho a disminuir pérdidas es personal del contribuyente que las sufra y no podrá ser transmitido a otra persona ni como consecuencia de fusión. En el caso de escisión, las pérdidas fiscales pendientes de disminuirse de utilidades fiscales, se podrán dividir entre las sociedades escidente y las escindidas en la proporción en que se dividan el capital con motivo de la escisión.”

Como consecuencia de lo anterior podemos considerar a partir de este momento y para efectos de este trabajo como definición, que la **pérdida fiscal** será la diferencia entre los ingresos acumulables en el ejercicio y las deducciones autorizadas por dicha ley (artículo 22), cuando el monto de estas últimas sea mayor que los ingresos.

Así entonces, es claro que en términos de lo dispuesto por el artículo antes precisado, existirá pérdida fiscal cuando el importe de las erogaciones, gastos e inversiones que tuvo que realizar un contribuyente en un ejercicio, para con ello poder generar un negocio exitoso que le produzca utilidades, sea superior o supere al monto de los ingresos acumulables que ese contribuyente hubiera obtenido en ese ejercicio.

La misma disposición, permite su amortización en el futuro en la medida de que, como ya se apuntó, dichas erogaciones superiores tienen la finalidad de obtener ingresos futuros, por lo que en la medida de que éstos se obtengan en un periodo que no sea mayor a 10 años, se podrán restar dichas pérdidas de la utilidad fiscal de ejercicios posteriores, para con ello medir el auténtico incremento patrimonial del contribuyente.

A manera de ejemplo, piénsese en el caso de un contribuyente cuyo objeto social y actividad principal es la de prestar servicios de hotelería, y que en su primer ejercicio de actividades (para efectos de nuestro ejemplo 1996) recibe ingresos por la cantidad total de \$100,000.00, por servicios de hospedaje proporcionados a favor de sus diversos clientes. En este caso, dicho contribuyente deberá considerar el importe total como un ingreso acumulable para determinar el impuesto sobre la renta a su cargo en ese ejercicio.

Sin embargo, para poder prestar los servicios de hospedaje a favor de sus clientes, este contribuyente se vio obligado a adquirir un terreno en el cual pudiera instalar la alberca para el hotel, poner jardines, contratar

personal para recibir a los huéspedes, comprar mantelería y blancos para el baño, etc., todo ello con independencia de la inversión efectuada para la construcción del hotel, por lo que en ese primer año el contribuyente de nuestro ejemplo se ve obligado a realizar erogaciones por los señalados conceptos en cantidad total de \$1'000,000.00, las cuales, como ha quedado señalado, fueron estrictamente indispensables para poder prestar los servicios de hospedaje que nos ocupan.

En este caso, como fácilmente puede advertirse, el contribuyente de nuestro ejemplo efectuó erogaciones e inversiones mayores a los ingresos que percibió en ese primer ejercicio (1996), ya que al ser su primer ejercicio efectuó un mayor número de gastos e inversiones que los ingresos que percibió por sus servicios, por lo que dicho contribuyente estará reportando y declarando ante las autoridades fiscales una pérdida de \$900,000.00, la cual, como se ha señalado, se podrá amortizar en contra de las utilidades que nuestro contribuyente genere en el futuro, toda vez que ésta fue necesaria para generar esos ingresos futuros (desde luego, en la medida de que ello no exceda de 10 años, que es el tiempo que el legislador estimó suficiente para revertir el efecto de una pérdida fiscal).

En síntesis, al ser mayor el importe de las deducciones efectuadas en el ejercicio de 1996 (gastos e inversiones que deben ser estrictamente indispensables para el desarrollo de la actividad del contribuyente) al de los ingresos percibidos, el contribuyente determinará una pérdida fiscal, la cual según se señaló anteriormente, de conformidad con lo establecido por los artículos 10 y 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se podrá disminuir de las utilidades fiscales determinadas en ejercicios posteriores (ingresos menos deducciones), lo que de ser positivo arrojará el resultado fiscal (incremento patrimonial real de un contribuyente) al que se le aplicará la tasa del 35%, para así finalmente determinar el impuesto a cargo del contribuyente en el ejercicio.

Nótese, como las pérdidas fiscales, no son sino el resultado de que el importe de las deducciones a que tiene derecho un contribuyente en un ejercicio fue mayor a los ingresos acumulables que percibió por las actividades que realizó, lo cual evidentemente se traduce en un menoscabo a su patrimonio, pues sus gastos han sido mayores al importe de la cantidad que finalmente percibe bajo el concepto de ingreso acumulable.

4.3. Posibilidad de amortizar pérdidas de ejercicios anteriores.

De acuerdo a lo señalado por los artículos 10 y 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es claro que cuando en un determinado ejercicio se incurra en una pérdida fiscal, por ser el monto de las deducciones mayor al de los ingresos acumulables, dicha pérdida podrá ser disminuida en contra de las utilidades fiscales que se determinen en ejercicios posteriores.

La circunstancia de que el legislador hubiera permitido amortizar esas pérdidas en el futuro, se insiste, obedece al reconocimiento de que las mismas fueron necesarias e indispensables para la obtención de ingresos en el futuro, por lo que se trata de erogaciones que afectan su capacidad para contribuir al gasto público y que inciden negativamente en su patrimonio, por lo que en la medida de que éstas no se puedan amortizar no existirá un incremento patrimonial real que sea susceptible de ser gravado por el impuesto sobre la renta.

De hecho, el que un contribuyente tenga mayores deducciones en un ejercicio que ingresos acumulables, no significa que ese contribuyente se encuentre dilapidando su dinero o gastando cantidades en forma absurda, pues la propia ley establece en su artículo 24, fracción I, como un requisito primordial para poder deducir una determinada erogación, es el que la misma sea estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente, por lo que es claro que si un contribuyente obtuvo en un ejercicio mayores

deducciones que ingresos acumulables y, como resultado de ello, generó una pérdida fiscal, necesariamente se estará en presencia de una cantidad que incidió en la obtención de ingresos futuros y que no puede dejar de reconocerse para determinar el impuesto a su cargo, so pena de hacer desproporcional el gravamen en cuestión.

En estos términos, es claro que la mecánica prevista en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al permitir amortizar el importe de las pérdidas fiscales generadas en ejercicios anteriores, reconoce la auténtica capacidad contributiva de los sujetos obligados al pago del impuesto sobre la renta, en la medida en que reconoce los gastos, erogaciones y pérdidas que inciden sobre el patrimonio del contribuyente y en los cuales tuvieron que incurrir para la generación de ingresos en un determinado ejercicio, así como los ingresos mismos del ejercicio.

En efecto, según lo señalamos al principio de este apartado, la capacidad contributiva en tratándose de impuestos al ingreso, como el impuesto sobre la renta, está dada en función de los ingresos que perciban los contribuyentes, así como en el reconocimiento de los gastos, erogaciones y pérdidas fiscales en que éstos tuvieron que incurrir en ejercicios anteriores para la generación de los mismos en el presente, pues sólo así es posible determinar la auténtica modificación patrimonial en el ejercicio y atender a la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación tributaria.

En tal virtud, la circunstancia de que el artículo en comento reconozca tanto los ingresos como los gastos, erogaciones y pérdidas de un contribuyente, para así determinar el resultado fiscal de un determinado ejercicio, permite gravar a los sujetos obligados al pago del impuesto sobre la renta en función a su verdadera capacidad contributiva, de conformidad con lo establecido por el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución.

Resulta conveniente dejar asentado nuevamente que las pérdidas fiscales no constituyen otra cosa sino el reflejo de los gastos estrictamente indispensables (pues, por definición del artículo 24, fracción I de la ley sólo son deducibles en la medida de que sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente) en los que tuvo que incurrir el contribuyente en el pasado, a fin de obtener ingresos acumulables en el presente, para efectos de determinar el impuesto sobre la renta a su cargo.

En efecto, según se señaló anteriormente, en términos del artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la pérdida fiscal será la diferencia entre los ingresos acumulables en el ejercicio y las deducciones autorizadas por la ley, cuando el monto de estas últimas sea mayor al de los ingresos.

En este sentido, es claro que las pérdidas fiscales presuponen la existencia de deducciones mayores a los ingresos acumulables, esto es, de gastos estrictamente indispensables para el desarrollo de la actividad del contribuyente cuyo importe supera al de los ingresos obtenidos en un determinado ejercicio, lo cual, dada la presunción legal de ser indispensables, presupone que se trata de erogaciones que fueron realizadas para producir ingresos en el futuro.

Por tanto, las pérdidas fiscales implican la materialización de los gastos incurridos por un contribuyente, tendientes a la consecución de ingresos acumulables en el ejercicio y que, como tales, necesariamente impactan su capacidad contributiva y su patrimonio, por lo que su reconocimiento resulta necesario para determinar el incremento patrimonial que es precisamente el objeto del gravamen que nos ocupa.

Para ilustrar lo anterior de una manera más gráfica, volvamos al ejemplo que apuntamos anteriormente, en relación con el contribuyente dedicado a la prestación de servicios de hotelería.

Como se apuntó anteriormente, durante el ejercicio de 1996, nuestro contribuyente efectuó una serie de gastos e inversiones (todas ellas estrictamente indispensables para la prestación de los servicios de hotelería y, por ende, deducibles para efectos del impuesto sobre la renta) con el único propósito de construir, acondicionar y operar el hotel respectivo.

Dichas erogaciones, como ha quedado señalado, ascendieron a la cantidad total de \$1'000,000.00. Ello, con independencia de la inversión que tuvo que realizar para construir el hotel, la cual en nuestro ejemplo ascendió a la cantidad total de \$500,000.00 y que sería deducible en un 5% en cada ejercicio.

Ahora bien, en el ejercicio de 1996, como ha quedado apuntado anteriormente, nuestro contribuyente recibe \$100,000.00 por concepto de ingresos propios de los servicios de hotelería que presta, considerando que sólo estuvo operando el hotel durante un par de meses y que el negocio aún no se encontraba suficientemente acreditado, por lo que hubo una afluencia baja de huéspedes.

Así las cosas, para determinar su resultado fiscal por el ejercicio de 1996, nuestro contribuyente deberá restar al importe total de ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio (\$100,000.00), el importe total de los gastos deducibles efectuados en el mismo (adquisición del terreno, sueldos, adquisición de mantelería y toallas, etc.), las cuales ascienden a \$1'000,000.00. Adicionalmente, en ese ejercicio deberá disminuir el 5% de la inversión efectuada para la construcción del hotel, lo que equivale a \$25,000.00, por lo que obtendrá una pérdida fiscal en el ejercicio por un monto equivalente a \$925,000.00, la cual, en términos de lo dispuesto por los artículos 10 y 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, podrá amortizar en contra de las utilidades que se generen en ejercicios posteriores.

El hecho de que pueda amortizar esas pérdidas en el futuro, se insiste, obedece a que las mismas corresponden a erogaciones estrictamente indispensables para el desarrollo de las actividades del contribuyente y, por ende, que contribuyen para la obtención de ingresos futuros que impactan sobre su capacidad contributiva y sobre su patrimonio.

En efecto, dichas pérdidas, como lo señalamos anteriormente, no son sino consecuencia de las deducciones que el contribuyente tuvo derecho a efectuar en el ejercicio de 1996, las cuales mayores que los ingresos acumulables.

Siguiendo con el ejemplo, durante el ejercicio de 1997, nuestro contribuyente ya se encuentra mas posicionado en el mercado de los servicios hoteleros y goza de buen prestigio con sus clientes, dada la alta calidad de sus instalaciones y de sus servicios, por lo que en este año el número de clientes a los cuales presta sus servicios se incrementa y sus ingresos ascienden a la cantidad total de \$800,000.00, por lo que después de deducir el importe de las inversiones pendientes por deducir (5%), se obtiene una utilidad fiscal de \$775.000.00.

A dicha utilidad fiscal, el contribuyente podrá disminuirle el importe de las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores (1996), las cuales, se insiste, impactan directamente su patrimonio y, por ende, su capacidad contributiva, por lo que su resultado fiscal en el ejercicio será de \$0.00, ya que el importe de las pérdidas por amortizar (\$925,000.00) fue superior al de la utilidad generada, por lo que no existirá impuesto alguno a su cargo, quedando una pérdida remanente pendiente de disminuir por \$150,000.00, la cual podrá ser disminuida en ejercicios posteriores.

Posteriormente, en el ejercicio de 1998, nuestro contribuyente obtiene ingresos por \$900,000.00, mismos que después de efectuar la deducción de la inversión efectuada para la construcción del hotel, arroja una utilidad fiscal de \$875,000.00. Nótese como, derivado de la inversión y gastos fuertes efectuados por nuestro contribuyente en 1996, durante los ejercicios siguientes obtuvo fuertes ingresos que le están permitiendo recuperar el importe de su inversión.

Al resultado fiscal obtenido, el contribuyente disminuye el remanente de la pérdida fiscal pendiente de amortizar de 1996 (\$150,000.00), obteniendo una utilidad fiscal de \$725,000.00, la cual constituye el verdadero incremento en su patrimonio después de los tres ejercicios de operación y que es la base que sirve para determinar el impuesto a su cargo, en la medida de que únicamente en esa medida se incrementó su patrimonio desde que comenzó a operar el negocio.

Como se puede apreciar del ejemplo anterior, el contribuyente para la obtención de ingresos gravables, esto es, de ingresos acumulables para efectos de determinar el impuesto sobre la renta a su cargo, tuvo que incurrir en una serie de gastos que le significaron pérdida fiscal (al haber sido mayores que los ingresos obtenidos en 1996), que finalmente tuvo derecho amortizar contra la utilidad fiscal generada con posterioridad a dichas pérdidas, en virtud de que se trata de gastos que fueron indispensables para la realización de las actividades propias de su objeto y que confluyeron a la obtención de utilidades, pero que no habían podido reconocerse con anterioridad.

En este sentido, es evidente que las pérdidas no constituyen otra cosa sino el reflejo de los gastos y erogaciones en que tiene que incurrir un contribuyente para la consecución de ingresos que finalmente serán acumulables y gravables.

Lo anterior, en virtud de que dichas pérdidas ocasionan un menoscabo en el patrimonio del contribuyente (al tratarse de erogaciones deducibles que aun no han podido ser recuperadas con los ingresos propios de la actividad), ya que en la medida en que sus gastos sean mayores a sus deducciones, se verá imposibilitado a recibir una utilidad susceptible de ser gravada para efectos del impuesto sobre la renta.

En efecto, el patrimonio de un contribuyente se ve disminuido en tanto que efectúe más erogaciones de los ingresos que efectivamente percibe, lo que se traduce en un menoscabo a su patrimonio, pues es obvio que dichos gastos repercuten de manera negativa, por lo que para determinar el impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente debe permitírsele deducir dichas pérdidas, en la medida de que impactan sobre su patrimonio y, por tanto, sobre su capacidad contributiva.

Por lo anterior, es procedente concluir que las pérdidas fiscales modifican el patrimonio de los contribuyentes sujetos al pago del impuesto sobre la renta, en la medida en que las mismas se traducen en el conjunto de gastos y erogaciones estrictamente indispensables, incurridos por el contribuyente en ejercicios pasados, con la finalidad de obtener ingresos en el futuro y que, por ello, deben poder reducirse de los ingresos para poder medir el verdadero incremento patrimonial del contribuyente.

Por tanto, el que se reconozca la inclusión de dichas pérdidas fiscales a efecto de determinar el impuesto sobre la renta, denota la verdadera capacidad contributiva de los sujetos obligados a dicho impuesto, pues según lo apuntábamos, dicha capacidad contributiva se da en función de los ingresos percibidos y del reconocimiento de los gastos, erogaciones y pérdidas en que se tiene que incurrir para la consecución de dichos ingresos.

Más aún, debe señalarse que de no reconocerse el efecto de las pérdidas fiscales, implicaría gravar a los contribuyentes únicamente en relación al monto que obtengan por concepto de ingresos brutos, es decir, aquéllos ingresos sobre los cuales se desconocen los gastos incurridos en el pasado tendientes a su consecución, lo cual significa un claro desconocimiento de la verdadera capacidad contributiva de los sujetos obligados y, por ende, resultaría desproporcional, máxime cuando dichas pérdidas se encuentran comprendidas en el patrimonio del contribuyente y son necesarias para medir el verdadero incremento patrimonial del mismo.

En efecto, según se señaló anteriormente las pérdidas fiscales implican el reflejo de los gastos incurridos por el contribuyente en ejercicios anteriores, a fin de obtener los ingresos susceptibles de ser acumulados y gravados, pero que no pudieron ser disminuidas en su totalidad en un ejercicio por haber sido mayores las deducciones a los ingresos, pero que influyen directamente en la obtención de ingresos futuros.

Así entonces, al desconocer la posibilidad de disminuir dichas pérdidas fiscales, se desconocerían de igual manera los gastos y erogaciones en que incurrió el contribuyente para la obtención de los ingresos susceptibles de ser gravados, razón por la cual el contribuyente sería gravado únicamente en función a la obtención de ingresos brutos, lo que evidentemente no denotaría su verdadera capacidad contributiva, pues, debe insistirse, para la obtención de dichos ingresos tuvo que efectuar una serie de gastos y erogaciones que en su momento le representaron una pérdida fiscal.

A efecto de crear mayor convicción a este respecto, piénsese en el caso de una empresa cuyo único propósito es el de construir una planta hidroeléctrica para después venderla.

Para construir la planta hidroeléctrica, a la empresa de nuestro ejemplo le toma un periodo de seis años (tiempo promedio que se lleva la construcción de un complejo de este tipo), durante los cuales es evidente que lo único que efectúa son gastos, ya que tiene que adquirir el material y maquinaria necesaria, entre otras cosas, para poder construirla.

Spongamos que los gastos en que tuvo que incurrir dicha empresa durante esos seis años, ascienden a la cantidad de \$6,000.00, que al no obtener ingresos, se traducen en pérdidas fiscales que pueden ser amortizadas en contra de las utilidades fiscales que obtenga el contribuyente en ejercicios posteriores.

Una vez que ha terminado de construir la planta respectiva la empresa, en el séptimo año la vende, por lo cual recibe un ingreso en cantidad de \$10,000.00, que constituye la utilidad fiscal sobre la cual debe aplicar el total de las pérdidas fiscales incurridas en los últimos seis ejercicios, esto es, dentro del término de los seis años que le tomó construir la planta objeto del presente ejemplo.

Así entonces, una vez que la empresa aplique al total de los ingresos obtenidos durante el séptimo año, las pérdidas fiscales en que incurrió en los ejercicios anteriores, determinará un resultado fiscal de \$4,000.00, que será la cantidad sobre la cual finalmente calcule el impuesto sobre la renta a su cargo y que corresponde precisamente a la cantidad en la que efectivamente se incrementó su patrimonio y, por ende, la que refleja su auténtica capacidad contributiva.

De lo anterior, es claro que la empresa para obtener ingresos, tuvo que efectuar una serie de gastos y erogaciones que le representaron pérdidas fiscales, las cuales repercutieron de manera negativa en su patrimonio, pues al no obtener ingresos y sólo efectuar erogaciones, le implicaron un menoscabo patrimonial.

En éstos términos, es claro que las pérdidas fiscales denotan la verdadera capacidad contributiva de los sujetos obligados al pago del impuesto sobre la renta, ya que modifican su patrimonio, pues de no permitirle reconocer dichas pérdidas en ejercicios posteriores, se estaría gravando al contribuyente en función de ingresos brutos, lo cual, resulta contrario a la garantías de justicia tributaria.

En efecto, en la medida en que los contribuyentes, a fin de obtener ingresos, se ven obligados a realizar una serie de erogaciones estrictamente indispensables para los fines de su actividad, que pueden en un momento dado convertirse en pérdidas fiscales, el patrimonio de dichos contribuyentes se ve modificado con base en el cúmulo de erogaciones que deben considerar para la obtención de dichos ingresos.

4.4. Limitación de la Ley del Impuesto sobre la Renta para amortizar pérdidas de ejercicios anteriores en el caso de fusión.

La Ley del Impuesto sobre la Renta, en sus artículos 55, 56 y 57 restringe la deducción de pérdidas en ejercicios anteriores incurridas por las sociedades que intervinieron en la fusión.

El último párrafo del artículo 55, dispone que el derecho a deducir las pérdidas de ejercicios anteriores es personal de contribuyente que las sufra y que no puede ser transmitido a otra persona ni como consecuencia de fusión.

De lo anterior, resulta que en la fusión se pierde la deducción de pérdidas de ejercicios anteriores incurridas por las sociedades que desaparecen en ella, pues no pueden transmitir su derecho a deducirlas a la sociedad que subsiste o que surge con motivo de la fusión.

El artículo 56 señala expresamente:

"Artículo 56. No se disminuirá la pérdida fiscal o parte de ella, que provenga de fusión o liquidación de sociedades en las que el contribuyente sea socio o accionista."

La anterior disposición se refiere a las pérdidas en fusión sufridas por los socios o accionistas de las sociedades que intervienen en la fusión.

Con respecto a lo anterior, deberá de considerarse que el artículo 25, en su fracción XVII señala:

*"Artículo 25. No serán deducibles.....
XVII. Las pérdidas que deriven de fusión, reducción de capital, liquidación de sociedades en las que el contribuyente hubiera adquirido acciones, partes sociales o certificados de aportación patrimonial de las sociedades nacionales de crédito".*

Si bien, la fracción XVII del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se refiere a las pérdidas en fusión sufridas por los socios o accionistas en el ejercicio en el cual se lleva a cabo la fusión y el artículo 56 se refiere a las pérdidas en fusión sufridas por ellos mismos en ejercicios anteriores, por lo que podemos señalar que el artículo 56 es repetitivo porque al no ser deducibles en el ejercicio en el cual se efectúa la fusión, tampoco lo son en ejercicios posteriores.

Independientemente de lo anterior, se puede considerar que tanto la disposición contenida en el artículo 25, fracción XVII, como la disposición contenida en el artículo 56 de la misma Ley del Impuesto sobre la Renta, resultan inaplicables, toda vez que no puede haber pérdidas fiscales en fusión para los socios o accionistas de las sociedades que intervienen en ella, ya que se trata de un fenómeno de sucesión universal de bienes, derechos y obligaciones

en el cual los socios o accionistas de dichas sociedades mantienen el costo fiscal de su inversión en ellas sin modificación alguna.

Por último, la Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 57 dispone:

“Artículo 57. En los casos de fusión, la sociedad fusionante sólo podrá disminuir su pérdida fiscal pendiente al momento de la fusión con cargo a la utilidad fiscal correspondiente a la explotación de los mismos giros en los que se produjo la pérdida. La sociedad fusionante que se encuentre en este caso deberá llevar sus registros contables en tal forma que el control de sus pérdidas en cada giro se pueda ejercer individualmente respecto de cada ejercicio, así como de cada nuevo giro que se incorpore al negocio. Por lo que se refiere a los gastos no identificables, éstos deberán aplicarse en la parte proporcional que representen en función de los ingresos obtenidos propios de la actividad. Esta aplicación deberá hacerse con los mismos criterios para cada ejercicio.”

El artículo 57 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, señala que en los casos de fusión, la sociedad fusionante sólo podrá disminuir su pérdida fiscal pendiente de amortizar al momento de la fusión, con cargo a la utilidad fiscal correspondiente a la explotación de los mismos giros en los que se produjo la pérdida.

En relación con lo anterior, ni la Ley del Impuesto sobre la Renta ni su Reglamento definen lo que debe entenderse por giro, situación por la cual resulta necesario acudir a fuentes alternas para llegar a una conclusión al respecto.

En este sentido, el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española define el término giro como el conjunto de operaciones o negocios de una empresa o compañía.

A este respecto, el Diccionario de Derecho del licenciado Rafael de Pina define el término giro como el conjunto de operaciones que constituyen la actividad de un establecimiento comercial, bancario o industrial.

Por su parte, la Ley para el Funcionamiento de Establecimientos Mercantiles en el Distrito Federal define al giro mercantil como la actividad o actividades que se registren o autoricen para desarrollarse en los establecimientos mercantiles, y distingue que el giro complementario será la actividad o actividades compatibles al giro principal, que se desarrollen en un establecimiento mercantil con el objeto de prestar un servicio integral.

En este orden de ideas, en primera instancia podemos considerar que el giro de una empresa es determinado por el conjunto de operaciones que desarrolla, y que constituyen su actividad mercantil.

Sin embargo, para definir el alcance del término giro, resulta necesario atender al contexto en que se realiza la actividad de las personas morales mercantiles.

En relación con lo anterior, es importante señalar que en términos generales las actividades que podrá desarrollar una sociedad mercantil constituyen su objeto social.

Al respecto, el licenciado Roberto L. Mantilla Molina, en su obra denominada Derecho Mercantil, comenta en relación con el objeto social de una sociedad mercantil lo siguiente:

"... el carácter distintivo de todo negocio social es la existencia de un fin común: de aquí la necesidad de expresarlo, y especificarlo con suficiente precisión en el acto constitutivo".

Esto implica que el objeto social de toda sociedad mercantil, debe tener como finalidad el definir con suficiente precisión las actividades que puede desarrollar dicha sociedad.

Ahora bien, el que el objeto social defina las actividades que puede desarrollar una empresa podría auxiliarnos para llegar a definir su giro. Por lo tanto, para poder sostener que dos o más empresas desarrollan el mismo giro, en primera instancia se podría atender a lo dispuesto en sus correspondientes objetos sociales.

Sin embargo, a diferencia del objeto social, que enumera las actividades que podrá desarrollar una sociedad mercantil, consideramos que el giro de una empresa estará determinado por aquellas actividades que efectivamente desarrolla cotidianamente.

Desde luego, resulta necesario determinar a qué grado de detalle deberán analizarse y clasificarse las actividades desarrolladas por un contribuyente, para reconocer el giro que realiza; esto es, deberá delimitarse hasta qué punto es razonable considerar las características que distinguen diversas actividades afines, para poder considerar que integran un mismo giro.

En efecto, de no definirse lo anterior podría llegarse al absurdo de considerar que un contribuyente que elabora caramelos, y otro que fabrica chocolates, no se dedican al mismo giro por el simple hecho de que no elaboran exactamente el mismo producto, siendo que ambos se dedican a la enajenación de dulces o golosinas.

Por lo anterior, para delimitar las características afines con las que deberán contar las actividades que puedan ser encuadradas dentro del mismo giro, consideramos que será necesario atender a factores tales como:

- 1) Actividad económica de la empresa que la desarrolla, ya sea comercial, industrial, de servicios, etc.
- 2) Tipo de materias primas o insumos utilizados en la elaboración del producto,
- 3) Procesos a los que se somete la materia prima para obtener un producto terminado.
- 4) Similitudes en los productos terminados.
- 5) Destino o uso que se le da al producto terminado.
- 6) Tipo de destinatario del producto terminado.

Con la disposición del artículo anterior y la disposición contenida en el artículo 55 de la misma la Ley del Impuesto sobre la Renta, que prohíbe la transmisión de pérdidas de las sociedades fusionadas a la sociedad fusionante, se pretende evitar la deducción de pérdidas incurridas por unas sociedades contra las utilidades generadas por otras sociedades utilizando para ello la figura de la fusión.

En este orden de ideas, y de la sola lectura de las disposiciones antes referidas, considero que tanto el artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al establecer que el derecho a disminuir pérdidas es personal del contribuyente y que no podrá ser transmitido a otra persona ni como consecuencia de fusión, como el artículo 57 del mismo ordenamiento legal, al establecer que una sociedad fusionante solamente podrá disminuir su pérdida fiscal pendiente de amortizar al momento de la fusión con cargo a la utilidad

correspondiente a la explotación de los mismos giros en los que se produjo la pérdida, violan las garantías de proporcionalidad y equidad.

Así las cosas, en el siguiente capítulo se analizará solamente la inconstitucionalidad del artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, objeto de este trabajo, toda vez que viola diversas garantías constitucionales como se demostrará a lo largo del referido capítulo.

CAPITULO V

INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 55 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

5.1. Planteamiento de la inconstitucionalidad del artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta al no permitir la amortización de las pérdidas en caso de fusión.

Conforme al artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la pérdida fiscal sufrida por un contribuyente en un ejercicio, no es sino producto de la circunstancia de que sus deducciones resultaron superiores al importe de los ingresos obtenidos en el mismo.

Adicionalmente, el mismo precepto señala que las sociedades mercantiles, a efecto de determinar el resultado fiscal del ejercicio, podrán disminuir las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

Así entonces, es claro que toda sociedad mercantil residente en México, tiene el derecho a aplicar las pérdidas que sufra en un ejercicio, en contra de las utilidades que obtenga en ejercicios posteriores, para determinar el impuesto sobre la renta a su cargo.

Ello, en virtud de que dichas pérdidas fiscales no son sino producto de que los gastos, inversiones y demás erogaciones que se realizaron con anterioridad a la fusión, resultaron superiores a los ingresos obtenidos durante dichos años.

Por su parte, el artículo 224 de la Ley General de Sociedades Mercantiles establece que, en virtud de la fusión, la sociedad que subsista tomará a su cargo los derechos y las obligaciones de las sociedades extinguidas.

Así entonces, es claro que en principio, en virtud de una fusión, todos los derechos que tenían las sociedades fusionadas pasan a formar parte del patrimonio de la sociedad fusionante.

El último párrafo del citado artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, señala textualmente lo siguiente:

“Artículo 55.- La pérdida fiscal será la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por esta Ley, cuando el monto de estas últimas sea mayor que los ingresos.

La pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio podrá disminuirse de la utilidad fiscal de los diez ejercicios siguientes.

Cuando el contribuyente no disminuya en un ejercicio la pérdida fiscal de otros ejercicios, pudiéndolo haber hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores hasta por la cantidad en que pudo haberlo efectuado.

Para los efectos de este artículo, el monto de la pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio, se actualizará multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en que ocurrió, hasta el último mes del mismo ejercicio. La parte de la pérdida fiscal de ejercicios anteriores ya actualizada pendiente de aplicar contra utilidades fiscales se actualizará multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en que se actualizó por última vez y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio en el que se aplicará.

Para los efectos del párrafo anterior, cuando sea impar el número de meses del ejercicio en que ocurrió la pérdida, se considerará como primer mes de la segunda mitad, el mes inmediato posterior al que corresponda la mitad del ejercicio.

El derecho a disminuir pérdidas es personal del contribuyente que las sufra y no podrá ser transmitido a otra persona ni como consecuencia de fusión. En el caso de escisión, las pérdidas fiscales pendientes de disminuirse de utilidades fiscales, se podrán dividir entre las sociedades escidente y las escindidas en la proporción en que se dividan el capital con motivo de la escisión.

La circunstancia de que el último párrafo del artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, limite la posibilidad de transmitir las pérdidas de una sociedad fusionante, resulta violatorio de la garantía de justicia tributaria consagrada en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna.

La proporcionalidad y equidad representan una salvaguarda para los contribuyentes y, paralelamente, un límite al legislador cuando establece contribuciones de cualquier tipo. El cumplimiento a las garantías de proporcionalidad y equidad significa la justicia tributaria.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que de acuerdo con el artículo anteriormente transcrito, para que se cumpla con la garantía de justicia tributaria se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales:

- a) Que la contribución se encuentre establecida en la ley.
- b) Que sea proporcional y equitativa.
- a) Que se destine al pago de los gastos públicos.

Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente la contribución será contraria a lo establecido por la Constitución General de la República.

En el caso, lo previsto por el último párrafo del artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor, se traduce en una violación de las garantías de proporcionalidad y equidad tributaria, como se demuestra a continuación:

5.2. Violación a la garantía de proporcionalidad tributaria

En el caso del impuesto sobre la renta, que incide sobre el incremento patrimonial que obtenga los sujetos del gravamen, la capacidad contributiva está dada en función de los ingresos que éstos perciban, así como por el reconocimiento de los gastos y, en consecuencia, de las pérdidas en que éstos tienen que incurrir para la generación de los mismos (las cuales no son otra cosa más que el efecto de gastos o inversiones anticipadas que tuvieron que realizar los contribuyentes en otro ejercicio, para posteriormente poder generar ingresos a su favor en otros ejercicios).

Esto es, como su nombre lo indica, el impuesto sobre la renta incide o tiene por objeto la renta o utilidad que perciben los sujetos en cada ejercicio, misma que no puede determinarse sino a partir de disminuir de la totalidad de los ingresos efectivamente percibidos, que son aquéllos que implican un incremento en el patrimonio del contribuyente, la totalidad de las deducciones autorizadas, así como las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, que no constituyen otra cosa sino los gastos, erogaciones y costos en que éste tuvo que incurrir en años pasados para la generación de dichos ingresos presentes, pero que no pudieron ser disminuidos en su totalidad en ejercicios anteriores en virtud de haber tenido ingresos menores a éstos.

Ello, independientemente de que el gravamen pueda causarse por la simple obtención de un ingreso. Esto es, si bien la obtención de un ingreso da lugar a la causación del gravamen, para su determinación hay que atender a la utilidad o renta obtenida por el contribuyente en el ejercicio, que es la que constituye el objeto imponible sobre el que éste recae o incide.

Así lo ha reconocido nuestro máximo Tribunal en la tesis que a continuación se transcribe:

"RENDA, SOCIEDADES MERCANTILES, OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA. De conformidad con el artículo 1º de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el objeto de este impuesto está constituido por los ingresos y no por las utilidades que obtengan los sujetos pasivos del mismo. La obligación tributaria a cargo de éstos nace en el momento mismo en que se tienen los ingresos, bien sea en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, como lo establece el

artículo 15 del mismo ordenamiento, y no como aduce la quejosa, que ese impuesto se causa hasta que al término del ejercicio fiscal se determina que hubo utilidades. No es óbice para esta conclusión el hecho de que sean las utilidades las que constituyen la base a la que habrá de aplicarse la tarifa de acuerdo con la cual se determinará el impuesto, así como tampoco la circunstancia de que aun cuando haya ingresos, si no hay utilidades, no se cubrirá impuesto alguno, pues en este caso debe entenderse que esos ingresos que, sujetos a las deducciones establecidas por la Ley, no produjeron utilidades, están desgravados, y lo que es más, que esa pérdida fiscal sufrida en un ejercicio fiscal, será motivo de compensación en ejercicio posterior. No es cierto pues, que el impuesto sobre la renta se causa anualmente, ya que, como se dijo, éste se va causando operación tras operación en la medida en que se vayan obteniendo los ingresos; por ende, no es cierto tampoco, como afirma la recurrente, que al realizar pagos provisionales, a cuenta del impuesto, se esté enterando un tributo no causado y que ni siquiera se sabe que se va a causar. El impuesto se ha generado, se va causando operación tras operación, ingreso tras ingreso, y el hecho de que de conformidad con el artículo 10 de la Ley a comentario sea hasta el fin del ejercicio fiscal cuando se haga el cómputo de todos los ingresos acumulables, y se resten a éstos las deducciones permitidas por la ley, para determinar una utilidad fiscal que va a constituir la base (no el objeto), a la

que habrá de aplicar la tarifa que la misma ley señala, para obtener así el impuesto definitivo a pagar, no implica que dicha utilidad sea objeto del impuesto y que éste no se hubiese generado con anterioridad."

Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1988, Pág. 873.

Así entonces, toda disposición que implique que los contribuyentes del impuesto sobre la renta paguen el gravamen sobre cantidades mayores a aquéllas en las que efectivamente se incrementa su patrimonio, evidentemente estará desconociendo su auténtica capacidad contributiva y, por tanto, violando en su perjuicio el principio de proporcionalidad tributaria.

Esto es, una disposición que se traduzca en un desconocimiento de los gastos, erogaciones, costos y pérdidas en que requiere incurrir el contribuyente para la generación de los ingresos que son materia del gravamen, como lo son las pérdidas que éste haya sufrido en ejercicios anteriores, o que pretenda hacer acumulables partidas que no corresponden a un incremento patrimonial para el contribuyentes, se traducirá en una violación al principio de proporcionalidad tributaria, pues implicará que el sujeto pasivo quede obligado al pago del gravamen sobre una cantidad distinta a su auténtica capacidad contributiva.

Como síntesis de lo anterior, es válido concluir que un impuesto al ingreso será proporcional en la medida en que grave la modificación positiva que efectivamente haya sufrido el patrimonio del contribuyente, en cada ejercicio.

Es decir, en los impuestos al ingreso, como lo es el impuesto sobre la renta, únicamente debe gravarse la utilidad obtenida, esto es, la cantidad que modifica positivamente el patrimonio del sujeto, lo cual se logra en términos generales permitiendo la deducción del costo y de las pérdidas obtenidas en

la operación, incluso las de ejercicios anteriores, dado que las mismas representan erogaciones realizadas en el pasado en un monto superior a los ingresos, pero que tuvieron que ser realizadas con la finalidad de obtener en el futuro ingresos superiores que le permitieran generar un verdadero incremento patrimonial.

Es por ello que el prohibir la transmisión de las pérdidas fiscales sufridas por la fusionada a la sociedad fusionante, se traduce en obligar a esta última a pagar el impuesto sobre bases ajenas a su auténtica capacidad contributiva, puesto que ello implica que deba acumular los ingresos que se deriven de la actividad que anteriormente venía realizando la fusionada, sin reconocer los gastos e inversiones en que la fusionada incurrió en su momento, para la generación de los mismos.

Si como ha quedado demostrado, con motivo de la fusión se transmite la totalidad del patrimonio de la sociedad fusionada a la sociedad fusionante, subsistiendo únicamente la segunda con un patrimonio único conformado por la totalidad de los dos anteriores, y si como ha quedado también demostrado, para que el impuesto sobre la renta grave a los contribuyentes en función a su verdadera capacidad contributiva es necesario que atienda al incremento patrimonial del contribuyente (renta), medido en función del resultado fiscal (ingreso, menos deducciones, menos pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar), entonces es claro que para que el gravamen a la fusionante resulte proporcional, es necesario que se atienda a todas aquellas partidas que afectan este nuevo patrimonio conjunto.

Así las cosas para que un particular contribuya a los gastos públicos conforme a lo previsto por el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución (específicamente en forma proporcional), es necesario que reciban tanto las obligaciones como los bienes y derechos de la sociedad causante de la fusión, y que todos ellos intervengan en la determinación del impuesto a su

cargo, pues de lo contrario no se estaría atendiendo a su capacidad contributiva al hacerlo causahabiente fiscal de la fusionada, sin permitirle considerar todos los derechos de aquella, máxime cuando, como se ha demostrado, todos ellos confluyen para la determinación de un incremento o decremento patrimonial.

No obstante lo anterior, conforme al último párrafo del artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las pérdidas fiscales no pueden ser transmitidas con motivo de la fusión (no obstante que, como se ha señalado, las mismas son conceptos que inciden directamente sobre el patrimonio de la sociedad fusionante, ya que constituyen el reconocimiento de deducciones necesarias para obtener ingresos futuros, que no pudieron ser deducidas en su totalidad en el pasado). Ello resulta violatorio de lo previsto por el artículo 31, fracción IV constitucional, pues se le pretende privar de un concepto que necesariamente debe considerar para determinar su auténtica capacidad contributiva, según se apuntó anteriormente y, por ende, su capacidad para contribuir al gasto público.

En efecto, en el caso de fusión de sociedades, al momento de perfeccionarse el acto, la sociedad fusionante adquiere todos los derechos y obligaciones de la sociedad fusionada, dentro de las cuales se encuentran las pérdidas en que incurrió la sociedad fusionada.

Sin embargo, conforme a lo previsto por el último artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dichas pérdidas no podrán transmitirse la sociedad fusionada, no obstante que se trata de conceptos que representan erogaciones estrictamente indispensables realizadas en el pasado por la fusionada, para poder obtener ingresos futuros por la fusionante, que no habían podido reconocerse en su totalidad en el pasado, pero que necesariamente inciden sobre el patrimonio de la fusionada y, consecuentemente, de la fusionante, por

lo que al limitar su transmisión se viola la garantía de proporcionalidad tributaria.

En efecto, el artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en su parte conducente señala:

"Artículo 55. La pérdida fiscal será la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por esta Ley, cuando el monto de estas últimas sea mayor que los ingresos.

El derecho a disminuir pérdidas es personal del contribuyente que las sufra y no podrá ser transmitido a otra persona ni como consecuencia de fusión. En el caso de escisión, las pérdidas fiscales pendientes de disminuirse de utilidades fiscales, se podrán dividir entre las sociedades escidente y las escindidas en la proporción en que se dividan el capital con motivo de la escisión."

De la simple lectura que se realice de la parte conducente del citado precepto, claramente se advierte que el mismo establece una limitante para la transmisión de un derecho de una persona a otra, respecto de las pérdidas fiscales adquiridas antes de la fusión, cuestión que resulta violatoria del principio de proporcionalidad tributaria, pues como ha quedado señalado, en virtud de la fusión se transmiten la totalidad de los derechos y obligaciones de la sociedad que desaparece, esto es, la universalidad de su patrimonio.

Así las cosas, la empresa fusionante ve incrementado su patrimonio en relación a los bienes y derechos que adquiere y lo ve disminuido en la medida de que adquiere obligaciones que antes pertenecían a otra sociedad; sin embargo, el precepto en comento de forma por demás injustificada pretende limitar el derecho de amortizar las pérdidas en que incurrió la sociedad fusionada, no obstante que, se insiste, se trata de partidas que implican que en

el pasado se realizaron gastos estrictamente indispensables para obtener ingresos posteriores, pero que no pudieron ser deducidas en su totalidad en el pasado, en virtud de que hubo menos ingresos en esos años pasados, pero que realmente afectan el patrimonio de la sociedad causante y de la causahabiente en la fusión y que, por tanto, debe permitirse su reconocimiento para hacer proporcional el gravamen.

En estos términos, resulta del todo desproporcional, por atentar contra la capacidad contributiva, el que el artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establezca que las empresas fusionantes no tienen derecho a amortizar las pérdidas fiscales en que incurrieron las sociedades fusionadas antes de la fusión, no obstante que al momento de efectuarse la misma, les fueron transmitidos todos los bienes, derechos y obligaciones a cargo de las fusionadas y de que se trata de conceptos que inciden directamente en la capacidad contributiva del contribuyente.

Se insiste, para concluir sobre la inconstitucionalidad de la intransmisibilidad de las pérdidas que nos ocupan, es importante tener en cuenta que las pérdidas no son sino las deducciones incurridas en ejercicios anteriores (gastos e inversiones estrictamente indispensables) tendientes a la generación de ingresos, que no pudieron deducirse en su totalidad en el pasado por haber tenido ingresos inferiores a su monto, por que influyen directamente en el patrimonio de la fusionada y de la fusionante, en virtud de la figura de la causahabiente.

La circunstancia de que se desconozca lo anterior, atenta directamente contra la capacidad contributiva de los sujetos obligados al pago del impuesto sobre la renta, pues en la medida en que se desconoce la posibilidad de amortizar dichas pérdidas se gravará sobre bases distintas a su auténtica capacidad contributiva, si se toma en cuenta que lo único que se le estará gravando serán los ingresos brutos obtenidos por la fusionada, a través de la

fusionante, sin tomar en cuenta las deducciones en que incurrieron para la obtención de dichos ingresos, lo que francamente resulta injustificado y desproporcional.

Si tomamos en cuenta que en virtud de la fusión, la fusionante ve incrementado su patrimonio, al transmitírsele en su totalidad los bienes, derechos y obligaciones de la fusionada, entre los que se encuentran los ingresos que haya percibido antes de la fusión así como los que se difieran en el tiempo, la circunstancia de que por virtud de lo dispuesto por el artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no se le transmita las pérdidas fiscales en que hubiese incurrido la fusionante hasta antes de la fusión respectiva, no obstante que se trata de un concepto que afecta directamente su patrimonio y su capacidad contributiva, así como el patrimonio y capacidad contributiva de su causahabiente, hace que se desconozcan las erogaciones y gastos en que tuvo que incurrir la fusionada para obtener dichos ingresos, lo cual hace que se grave de manera desproporcional a la fusionante, pues se le gravara únicamente en relación a los ingresos brutos obtenidos y no respecto de aquellos que efectivamente le representen una modificación positiva a su patrimonio.

En efecto, las pérdidas fiscales presuponen la existencia de erogaciones y actos estrictamente indispensables para la realización de las actividades propias de un contribuyente y que, por ello, tienden a la obtención de ingresos gravables, por lo que si en virtud de la fusión se transmiten dichos ingresos a la fusionante sin que al efecto se puedan transmitir las pérdidas que representan su obtención, se origina un trato que no atiende a la capacidad contributiva del sujeto pasivo del gravamen, pues, se insiste, para la obtención de dichos ingresos la fusionada tuvo que incurrir en un cúmulo de gastos y erogaciones que le representaron una pérdida fiscal, al no haber tenido ingresos mayores al importe de dichas erogaciones.

Para dejar en claro la inconstitucionalidad del artículo que nos ocupa al no permitir la deducibilidad de las pérdidas con motivo de una fusión y, a continuación se presenta un ejemplo en el que claramente se advierte que esta circunstancia desconoce por completo la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación tributaria, al gravarlo sobre elementos distintos del incremento patrimonial positivo a su cargo:

Piénsese en la empresa cuyo propósito específico es el de construir plantas hidroeléctricas para después venderlas.

Dicha empresa (A), como ya se señaló, durante la construcción de la planta hidroeléctrica únicamente realiza los gastos necesarios para desarrollar la planta, lo cual, a la postre, le representará la posibilidad de obtener un ingreso por su venta, sin percibir ningún tipo de ingreso en esos años.

Ahora bien, supongamos que durante los primeros dos años de construcción de la citada planta, la empresa A ha efectuado gastos por una cantidad total de \$6,000.00, que al no obtener ingresos, se traducen en pérdidas fiscales que, como ya se demostró, tiene derecho de amortizar en contra las utilidades fiscales que obtenga en los ejercicios posteriores.

Sin embargo, por cuestiones de sinergia y para lograr financiar adecuadamente su proyecto hidroeléctrico, decide fusionarse al tercer año con la empresa B, por lo que a ésta última, en su carácter de sociedad fusionante, se le transmite la totalidad del patrimonio de la sociedad A, de donde es claro que adquiere los derechos de propiedad de los inmuebles y de todo lo que a esa fecha representa la planta, así como el derecho a enajenarla en un futuro, una vez que concluya su construcción.

Dada la inyección de capital efectuada con motivo de la fusión, se concluye en ese tercer año la construcción de la planta, erogando \$1,000.00

adicionales a los ya desembolsados. En ese mismo año, la empresa B vende la planta en \$10,000.00, cantidad que precisamente constituye el ingreso que deberá acumular para efecto de determinar el impuesto sobre la renta a su cargo en ese año, al cual podrá disminuir los gastos efectuados en ese año (\$1,000.00), para sí determinar una utilidad fiscal de \$9,000.00.

Ahora bien, en términos de lo dispuesto por el artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuya inconstitucionalidad se analiza, a la empresa B no se le transmitirán las pérdidas en que tuvo que incurrir la empresa A para la construcción de la planta en comento, que corresponden precisamente a los gastos estrictamente indispensables para su construcción y que, por ende, resultaban deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, pero que al haber sido mayores que los ingresos generados en esa época, se convirtieron en una pérdida pendiente de amortizar en el futuro.

Lo anterior, significa que la empresa B se verá gravada respecto de los \$9,000.00 que obtuvo como consecuencia de la venta de la planta construida por la empresa A (después de efectuada la deducción del año), no obstante que su causante tuvo que incurrir en una serie de gastos y erogaciones para construir la planta y que, finalmente, son los que le permitieron obtener ese ingreso elevado.

Nótese como en virtud de la disposición que se analiza por inconstitucional, la empresa B será gravada como si efectivamente obtuviera un ingreso total gravable de \$9,000.00, no obstante que para la consecución de dicho ingreso se incurrieron en una serie de gastos y erogaciones estrictamente indispensables para construir la planta respectiva y obtener un ingreso sobre la venta de la misma.

En otras palabras, la cantidad de \$9,000.00 que obtiene la empresa B por la venta de la planta construida por la empresa A, no constituye la utilidad

fiscal que la empresa debe considerar para determinar el impuesto sobre la renta a su cargo, ya que la obtención de dicha cantidad presupone la existencia previa de gastos y erogaciones tendientes a la consecución de la misma, pues finalmente sólo habrá incrementado positivamente su patrimonio en \$3,000.00 (diferencia entre gastos efectuados y precio de venta).

Por lo tanto, la empresa B no será gravada en función de su auténtica capacidad contributiva, ya que la cantidad de \$9,000.00 no constituye una utilidad que efectivamente modifique su patrimonio, sino que para ello es necesario atender a los costos que tuvo que realizar, a través de su causante, para poder obtener ese flujo de efectivo.

Mas aún, llevando al extremo las consecuencias jurídicas de la disposición que se analiza, podríamos caer en el extremo de que una empresa que hubiera adquirido en 1999 un automóvil para venderlo (el cual le hubiera costado \$1,000.00), y que decidiera fusionarse el 30 de marzo de ese mismo año (debiendo presentar declaración por el ejercicio de fusión que comprendería los meses de enero y febrero de 1999), tendría que determinar un resultado fiscal de pérdida, al haber tenido únicamente una deducción por la adquisición del automóvil por \$1,000.00.

Si dicha empresa fuera fusionada por otra distinta, la cual en el mes de junio de 1999 vendiera el automóvil en \$1,100.00, por virtud de la disposición cuya constitucionalidad se reclama, no podría llevarse la pérdida generada en el último ejercicio de fusión por la fusionada, por lo que, aún y cuando el costo del automóvil fuera de \$1,000.00, no podría deducirlo y, por ende, determinaría una utilidad de \$1,100.00, lo cual de ninguna manera representa el incremento patrimonial que se tuvo con motivo de la venta del vehículo, lo que pone de manifiesto la inconstitucionalidad del precepto reclamado.

Así entonces, resulta desproporcional que al momento de fusionarse una sociedad, la fusionante adquiera todos las obligaciones de la fusionada y, por el contrario, sea desconocido el derecho a amortizar las pérdidas en que incurrió la fusionada antes de la fusión, pues, se insiste ello no reconoce su auténtica capacidad contributiva, medida en función al auténtico incremento en su patrimonio, el que no puede ser medido en forma veraz y real si no se toman en consideración los gastos efectuados para poder obtener un ingreso, máxime cuando estos son estrictamente indispensables para tal efecto.

En este sentido, es importante recordar que, como anteriormente se señaló, un impuesto al ingreso será proporcional en la medida en que grave la auténtica modificación positiva del patrimonio del contribuyente. En el caso de la fusión, dado que existe una transmisión universal patrimonial de una persona moral a otra distinta, para reconocer la auténtica capacidad contributiva es necesario que la fusionante pueda considerar, para la determinación de su resultado fiscal, todos los bienes, derechos y obligaciones que tenía la fusionada, como si se tratara de la misma empresa, para así medir su auténtico incremento patrimonial.

Así entonces, no es proporcional el que el artículo en análisis obligue a gravar al particular sin tomar en cuenta las pérdidas en que incurrió la sociedad fusionada, pues como ha quedado señalado, aquella adquiere tanto las obligaciones de la empresa fusionada como los derechos, por lo que el no tomar en cuenta dichas pérdidas necesariamente se traduciría en que el sujeto pasivo de la obligación tributaria pague un impuesto sobre bases ajenas a su auténtica capacidad contributiva, al desconocerse su auténtico incremento patrimonial.

Además, debe hacerse hincapié en el hecho de que la sociedad fusionante adquiere el total de las obligaciones de la sociedad fusionada, entre ellas, las fiscales, de donde es aún más evidente que al limitar el derecho de

considerar las pérdidas fiscales en que hubiese incurrido la fusionada, se le grava de una manera desproporcional.

En efecto, las propias disposiciones fiscales obligan a la sociedad fusionante a responder por las obligaciones a cargo de la fusionada, como se demuestra a continuación:

a) Conforme a lo dispuesto por la fracción II del artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación, la sociedad que subsista o la que surja con motivo de la fusión, deberá presentar las declaraciones de impuestos del ejercicio y las informativas que en los términos establecidos por las leyes fiscales les correspondan a la sociedad o sociedades fusionadas correspondientes al ejercicio que terminó por fusión, a efecto de que se considere que no existió enajenación de bienes.

b) El artículo 6 de la Ley del Impuesto al Activo, señala que en el caso de fusión de sociedades, la empresa que surja no gozará de la exención en el pago del impuesto por el periodo preoperativo, ni por los ejercicios de inicio de actividades y los dos siguientes.

c) De acuerdo a lo señalado por el artículo 124 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta sólo podrá transmitirse a otra sociedad con motivo fusión o escisión de sociedades.

d) Conforme a lo previsto por el artículo 120, fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el saldo de la cuenta de capital de aportación de una sociedad sólo se podrá transmitir con motivo de fusión o escisión.

e) Conforme a lo previsto por el artículo 41 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los bienes adquiridos por motivo de fusión de sociedades

tendrán como fecha de adquisición la que correspondió a la fusión respectiva.

f) En términos de lo previsto por los artículos 7-B y 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la fusionante tendrá la obligación de acumular los ingresos diferidos que resulten después de la fusión.

En estos términos, es claro que las propias disposiciones fiscales reconocen que derivado de la fusión de sociedades mercantiles, deben ser transmitidos los bienes, derechos y obligaciones de la sociedad fusionada a la fusionante, con el consecuente impacto en la capacidad económica del fusionante.

Lo anterior, resulta justificable ya que con la transmisión de los derechos, la sociedad que subsiste deberá hacer frente a las obligaciones que por motivo de la fusión no pudo cumplir la sociedad que desapareció (fusionada) y que serán cubiertas con los derechos y bienes que hubiera dejado.

En este sentido, resulta a todas luces desproporcional el que el precepto combatido por inconstitucional, pretenda limitar la transmisión de las pérdidas en que incurrió la sociedad fusionada antes de la fusión, lo que evidentemente llevaría a la sociedad fusionante a tributar sobre bases que no corresponden a su verdadera capacidad económica, puesto que con motivo de la fusión, su patrimonio (conjunto de bienes, obligaciones y derechos) se vio disminuido con las obligaciones a cargo de la sociedad fusionada; sin embargo, se le limita el derecho a amortizar las pérdidas en que incurrió esta última, lo que resulta totalmente desproporcional.

Para evidenciar aun más lo anterior, podemos retomar el ejemplo que se señaló anteriormente, respecto del contribuyente que se dedica a prestar servicios de hospedaje.

Dentro de los primeros dos ejercicios de operación, nuestro contribuyente incurre en una serie de gastos y erogaciones estrictamente indispensables para el desarrollo de las actividades propias de su objeto social, que son superiores a los ingresos que obtiene por la prestación de sus servicios en esos ejercicios, debido a que al ser sus un nuevo hotel, éste no tiene la misma demanda que los de otros contribuyentes con más tiempo en el mercado.

Además, es claro que dentro de los primeros años de operación, debe de efectuar inversiones que le representan gastos significativos, pues, entre otras cosas, debe construir el inmueble donde prestará sus servicios, adquirir el inmobiliario necesario, y efectuar gastos en campañas de publicidad que den a conocer al público consumidor los servicios que presta.

Así entonces, para efectos de este nuevo ejemplo, supongamos que dicho contribuyente durante esos dos primeros años incurre en una pérdida fiscal por la cantidad total de \$10,000.00, derivado de que los gastos e inversiones propios de su negocio, fueron considerablemente mayores que los ingresos obtenidos en esos periodos por los servicios que presta.

Sin embargo, para el tercer año, el contribuyente, a raíz de que sus servicios se encuentran plenamente identificados por el público consumidor y de que las inversiones efectuadas resultaron de calidad, obtuvo ingresos superiores a las deducciones del periodo, por lo que determina una utilidad fiscal de \$15,000.00.

Al respecto, no debe perderse de vista que para obtener dicha utilidad, debió incurrir en gastos y deducciones en los dos ejercicios anteriores, que le representaron una pérdida fiscal susceptible de ser aplicada contra las utilidades que generará en ejercicios anteriores, para con ello reconocer su auténtica capacidad contributiva.

Esto es, si dicho contribuyente no hubiese realizado esas erogaciones tan importantes (las cuales le llevaron a generar en sus primeros ejercicios de operación pérdidas fiscales), es claro que no hubiera sido posible que obtuviera la utilidad fiscal antes precisada, ya que a fin de obtener esos ingresos el contribuyente primeramente debió efectuar una serie de inversiones que le representaron una serie de gastos significativos, los cuales, como ya se ha señalado, necesariamente debieron ser estrictamente indispensables par el desarrollo de su actividad (pues de lo contrario no serían deducibles).

En este caso, suponiendo que nuestro contribuyente no se hubiera fusionado, el mismo podría aplicar la pérdidas en que incurrió en ejercicios anteriores (\$10,000.00), en contra de la utilidad fiscal que generó durante el tercer año de operación (\$15,000.00), lo que le llevaría a determinar un resultado fiscal de \$5,000.00, que es precisamente la cantidad que denota su verdadera capacidad contributiva, pues es en lo que realmente se incrementó su patrimonio.

No obstante lo anterior, en el caso de que el contribuyente decidiera fusionarse, la nueva empresa igualmente determinaría una utilidad fiscal de \$15,000.00, considerando los ingresos y las deducciones del ejercicio.

Sin embargo, a diferencia del caso anteriormente expuesto, en virtud de lo dispuesto por la disposición que se analiza, la empresa fusionante no podrá amortizar aplicar las pérdidas fiscales en que incurrió la fusionada durante los primeros ejercicios de actividades, lo que provocará que se grave a esta nueva empresa (quien es causahabiente de la anterior) en función a los ingresos brutos generados por la operación del hotel que anteriormente tenía la empresa A, lo que evidentemente no denota su verdadera capacidad contributiva, ya que, como se señaló anteriormente, para la obtención de dicha utilidad se

incurrieron en una serie de gastos y erogaciones en el pasado, los cuales no se habían podido aplicar contra los ingresos obtenidos hasta antes de la fusión.

En este sentido, al limitar el derecho de amortizar las pérdidas en que incurrió una sociedad fusionada antes de la fusión, da como resultado que se grave a las empresas que tienen el carácter de fusionantes sobre bases que no tienen relación con su autentica capacidad contributiva, pues, se reitera, al patrimonio de la fusionante ingresaron todas las actividades productivas que realizaba la fusionada, pero no el derecho a amortizar las pérdidas fiscales que dicha empresa incurrió en ejercicios anteriores, de acuerdo con la disposición analizada, lo que resulta totalmente inconstitucional.

Así las cosas, resulta totalmente desproporcional el que con motivo de la fusión que nos ocupa, se pretenda limitar la transmisión del derecho de amortizar las pérdidas en que incurrió la sociedad fusionada en ejercicios anteriores, con base en un precepto que no atiende a la garantía de proporcionalidad tributaria y que, por tanto, resulta inconstitucional.

Además, cabe recordar que, como se señaló anteriormente, dichas pérdidas fiscales resultan un elemento esencial para determinar la verdadera capacidad contributiva de las empresas fusionantes, pues forman parte del patrimonio que conforme a lo previsto por el artículo 224 de la Ley General de Sociedades Mercantiles le fue transmitido, y por ende, son un elemento esencial para determinar el impuesto sobre la renta a su cargo, razón por la cual desconocerlas atenta contra la capacidad contributiva del sujeto pasivo del gravamen en franca violación a la garantía de proporcionalidad tributaria.

Al respecto, debe recordarse que conforme a lo previsto por el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución, los contribuyentes tienen obligación de contribuir al gasto público, pero ello necesariamente debe ir en función a su capacidad contributiva, pues de lo contrario ello resultaría inconstitucional.

Así las cosas, el que el artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta desconozca el derecho que tiene una empresa fusionante de disminuir de las utilidades fiscales que genere, las pérdidas fiscales en que haya incurrido la fusionada antes de la fusión es desproporcional, pues como ha quedado debidamente demostrado, la fusionante modifica su patrimonio y, por ende, su capacidad contributiva en función a los derechos y obligaciones que adquirió con motivo de una fusión.

5.3. Violación a la garantía de equidad tributaria

La doctrina, la legislación y la jurisprudencia son acordes en señalar que la equidad tributaria se traduce en la igualdad de trato de la ley a los sujetos pasivos que se encuentren en las mismas circunstancias.

"El elemento equidad mira fundamentalmente a la generalidad de la obligación. En estos términos, cuando la ley no es general, ya solo por ello es inequitativa", así lo sostuvo el entonces Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, José Rivera Pérez Campos.⁵²

Adolfo Arrijo Vizcaino en su obra "Derecho Fiscal"⁵³ señala que una ley es general y equitativa cuando se aplica, sin excepción, a todas la personas que se colocan en las diversas hipótesis normativas que la misma establece.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dictado la siguiente tesis:

"IMPUESTOS. VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS... También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad; determinando que es norma de equidad la

⁵² RIVERA PEREZ CAMPOS, José. "Revista de Investigación Fiscal", ed. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, marzo de 1970, página 78.

⁵³ Op. Cit. pág.81.

que se encuentren obligados a determinada situación, los que se hallen dentro de lo establecido por la ley, y que no se encuentren en esa misma obligación los que estén en situación jurídica diferente; o sea, tratar a los iguales de manera igual.

Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 1974, Primera Parte, Pleno, Página 321 y 322".

"La equidad toralmente, es 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 gravados, deducciones permitidas, plazos de pago, etc. debiendo variar únicamente las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad. Ahora bien los preceptos especificados no cumplen con los anteriores requisitos pues, por una parte el permitir en un caso la deducción de un gasto y prohibirlo en otros, a pesar de ser de la misma naturaleza, propicia que contribuyentes que se encuentran en la misma situación jurídica frente a la ley sean colocados en situación desigual, pues mientras los que pueden hacer la deducción verán disminuir su ingreso gravable, los que no pueden hacerla lo verán incrementado, atentándose contra la equidad en los tributos".

Informe de la Presidencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación correspondiente al año de 1984, Pág. 325

Esto es, la garantía de equidad tributaria implica el dar un trato igual a aquellos contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias frente a la Ley. Así lo ha sostenido la actual integración del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia que a continuación se transcribe:

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

Semanario Judicial de la Federación IX Epoca. T. II, Pleno, diciembre 1995, p. 208"

En resumen, para que una disposición tributaria respete el principio de equidad, es imprescindible que otorgue un trato igual a aquellos contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias frente a la Ley y desigual a aquellos que no se encuentren en un plano de igualdad.

En el caso a estudio, el artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, otorga un tratamiento inequitativo a los contribuyentes al impedir que una empresa fusionante amortice las pérdidas en que incurrió la empresa fusionada con anterioridad a la fusión, por el sólo hecho de que hubieran llevado a cabo ese acto jurídico.

En efecto, el artículo cuya inconstitucionalidad se analiza resulta violatorio de la garantía de equidad tributaria, en la medida en que sin razón jurídica que lo justifique, limita a la empresa fusionante el derecho de amortizar las pérdidas fiscales en que incurrió la empresa fusionada.

Lo anterior resulta inequitativo en la medida en que, como se demostró en los apartados anteriores, dichas pérdidas fiscales no son sino una parte de los gastos, adquisiciones, inversiones y demás erogaciones en que la fusionada tuvo que incurrir para que las actividades que posteriormente se desarrollan por parte de la fusionante generen ingresos o utilidades afectas al pago del tributo, por lo que el hecho de que exista una fusión no justifica un trato desigual que implique el desconocimiento de la auténtica capacidad contributiva de la fusionante.

En el caso, por el solo hecho de que exista una fusión entre dos empresas una fusionada y otra fusionante, ésta última no podrá amortizar las pérdidas en que incurrió la primera con anterioridad a la fusión, lo cual se traduce en trato inequitativo respecto de las demás empresas que al no haberse fusionado si pueden amortizar las pérdidas en que incurrieron en ejercicios anteriores, no obstante que para ambos contribuyentes constituyen el reflejo de las deducciones (gastos estrictamente indispensables) que tuvieron que efectuar en el pasado en cantidades superiores a los ingresos acumulables, y que, como tal, les sirvieron de base para la obtención de ingresos futuros.

Esto es, según se señaló al principio del capítulo anterior, conforme a lo previsto por el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las personas morales, a efecto de determinar su resultado fiscal (base del impuesto), restarán de los ingresos acumulables las deducciones permitidas por la propia ley, disminuyendo del resultado obtenido (utilidad fiscal), las pérdidas incurridas en ejercicios anteriores, en la medida de que estas últimas, afectan directamente sobre su capacidad contributiva (incremento o decremento patrimonial).

No obstante lo anterior, el artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pretende limitar el que las sociedades fusionantes apliquen las pérdidas en que incurrieron las empresas fusionadas en ejercicios anteriores, por el sólo hecho de haberse fusionado, lo cual resulta a todas luces injustificado y provoca un tratamiento desigual a los contribuyentes del impuesto que se ven obligados a determinar su resultado fiscal en forma autónoma, respecto de aquellos que lo hacen en su carácter de causahabientes del autor de la fusión, sin que exista alguna razón jurídica para tratarlos de manera desigual.

Lo anterior, en virtud de que al fusionarse dos empresas, la fusionante pierde el derecho de amortizar las pérdidas en que incurrió la empresa fusionada en ejercicios anteriores, no obstante que con motivo de la fusión, a la fusionante se le transmite la totalidad del patrimonio de la fusionada, esto es, la totalidad de los bienes, derechos y obligaciones, lo cual no debiera significar dar un trato distinto respecto de aquellas sociedades que no se fusionan, puesto que se trata del autor de una sucesión universal y el causahabiente de la misma, por lo que lo justo sería darles el mismo tratamiento que tendría la sociedad fusionante de no haberse fusionado, para la determinación de su resultado fiscal consolidado.

En efecto, según lo señalamos anteriormente, toda fusión es regida por la figura de la causahabencia, misma que es una institución establecida en nuestro sistema jurídico, por virtud de la cual se transmiten los bienes, derechos y obligaciones por una persona llamada causante, a otra llamada causahabiente, derivado de la íntima vinculación personal que existe entre ellas, como ocurre en el caso de la fusión por absorción o incorporación.

En este sentido, podemos concluir que en virtud de una fusión una sociedad se extingue por la transmisión total de su patrimonio a otra sociedad subsistente o a una nueva, y al ser elementos del patrimonio los derechos y obligaciones, es claro que éstos son transmitidos a la empresa fusionante, la

cual podrá hacer uso de esos derechos y deberá responder por esas obligaciones.

Así las cosas, dado que con motivo de la fusión la nueva sociedad absorberá todo el patrimonio de la sociedad fusionada, lo equitativo es que ésta continúe determinando el impuesto a su cargo, en la parte que corresponde al patrimonio transmitido por la fusionada, de la misma manera que aquella lo venía haciendo y como lo hacen todas las personas morales, esto es, a través de la determinación de su resultado fiscal, para lo cual será necesario que pueda restar a los ingresos las deducciones y, posteriormente, amortizar el importe de las pérdidas de ejercicios anteriores pendientes de disminuir.

Al respecto, como se señaló en el apartado anterior, la pérdida fiscal de un ejercicio será la diferencia entre los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas, cuando estas últimas sean mayores. Esto es, será la diferencia que resulte de restar al total de los ingresos acumulables en un ejercicio, las deducciones autorizadas por la ley, cuando el monto de las deducciones sea superior al de los ingresos.

Así las cosas, resulta del todo violatorio de la garantía de equidad tributaria el que, no obstante que tanto los contribuyentes que se fusionan como los demás han incurrido en pérdidas fiscales, a uno de ellos se le limite el derecho para amortizar dichas pérdidas, por el sólo hecho de haberse fusionado.

Esto es, el precepto cuyo análisis se ha expuesto a lo largo de este trabajo, se traduce en un trato desigual e injustificado a aquellas empresas que realizan dos o más actividades productivas en virtud de una fusión, respecto del que reciben las personas morales que realizando dos o más actividades productivas distintas entre sí, no tienen su origen en una fusión

Para evidenciar la inequidad que provoca la limitante establecida en el precepto reclamado, a manera de ejemplo, piénsese en el caso de empresas que se dedican a la producción de tornillos (empresa A) y a la fabricación de chicles (empresa B). En nuestro ejemplo la empresa dedicada a fabricar tornillos es una empresa ganadora, por lo que en 1996 tuvo una utilidad fiscal de \$100.00, en tanto que la empresa B perdió \$200.00.

Por su parte existe otra empresa denominada C, la cual tiene 2 áreas de producción: una dedicada a la producción de tornillos y la otra a la fabricación de chicles, la cual en 1996 generó una pérdida fiscal de \$100.00, derivado de que su división chicles efectuó inversiones importantes y registró una "pérdida" interna de \$200.00, en tanto que la otra división reportó una utilidad interna de \$100.00, por lo que al momento de determinar su resultado fiscal generó la citada pérdida de \$100.00.

Ahora bien, suponiendo que en el ejercicio de 1997 las empresas A y B decidieran fusionarse con efectos a partir del 1° de enero de 1997, subsistiendo como fusionante la empresa A y desapareciendo la empresa B (como ocurre en el caso a estudio).

A final del ejercicio de 1997, la empresa A (ya fusionada) obtiene una utilidad fiscal de \$100.00, en tanto que la empresa C obtiene la misma utilidad.

No obstante lo anterior, en el caso de la empresa A no podrá amortizar en contra de la utilidad de 1997 (\$100.00), el importe de las pérdidas de ejercicios anteriores incurridas por la sociedad fusionada B, puesto que la disposición analizada por inconstitucional lo prohíbe, por lo que deberá determinar un impuesto de \$35.00 en el ejercicio de 1997 (resultado de multiplicar la tasa del 35% por el importe de la utilidad fiscal determinada por la empresa). Lo anterior, no obstante que la pérdida fiscal incurrida por la empresa de chicles (empresa B), forma parte de su patrimonio y refleja

directamente los gastos que en 1996 se tuvieron que erogar para que la empresa en 1997, generara utilidades.

Caso distinto sucede con la empresa C, la cual, no obstante las cifras idénticas que le resultaron en 1996 y 1997 y aún cuando se dedicaba a las mismas actividades que las empresas A y B, sí podrá amortizar en contra del resultado fiscal de 1997 (\$100.00), el importe de la pérdida fiscal de \$100.00 que le resultó en 1996, por lo que no tendrá obligación de pagar cantidad alguna por concepto de impuesto sobre la renta por el ejercicio de 1997, pues, se insiste, no se incrementó positivamente su patrimonio.

En el caso de la empresa A (ya fusionada) tampoco se incrementó positivamente su patrimonio conjunto, por el hecho de que hubiera percibido \$100.00 de utilidad en 1997, toda vez que para generar parte de ese patrimonio, había generado pérdidas (a través de la sociedad fusionada), las cuales inciden directamente en el patrimonio conjunto y afectan directamente su capacidad contributiva. Sin embargo, con motivo de la aplicación de la disposición en análisis, no se le permite amortizar dichas pérdidas, no obstante tratarse de un contribuyente idéntico que el denominado C, lo que pone de manifiesto la inequidad de trato que provoca y la necesidad de que un tribunal la declare inconstitucional.

En estos términos, conforme a la disposición que se analiza por inconstitucional, la empresa que no fue fusionada podrá amortizar la pérdida fiscal incurrida durante el ejercicio de 1996 contra las utilidades que obtenga en el ejercicio de 1997; sin embargo, por el simple hecho de haber sido fusionada, la otra empresa perdió el derecho a amortizar la pérdida sufrida en el ejercicio de 1996, no obstante que la universalidad de su patrimonio fue transmitido a la sociedad fusionante.

Nótese, como en ambos casos, estamos en presencia de una pérdida fiscal obtenida en el ejercicio de 1996; sin embargo, para el ejercicio de 1997 sólo uno de los contribuyentes tendrá la posibilidad de amortizarla en su totalidad, mientras que la sociedad fusionante, aun cuando le fue transmitido la totalidad del patrimonio de la empresa fusionada, perderá ese derecho por el sólo hecho de haberse fusionado, aun cuando se trata de su causahabiente universal.

Por más inequitativo y drástico que parezca el ejemplo anterior, es precisamente lo que sucede en el caso que nos ocupa, toda vez que conforme a lo previsto por el artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, aun cuando sea el causahabiente de dicha empresa, por el simple hecho de fusionarse, mientras que cualquier otro contribuyente que hubiera incurrido en pérdidas semejantes en los mismos años, por no haberse fusionado se encuentra en posibilidad de disminuir de su utilidad fiscal dichas pérdidas.

Resulta aplicable por analogía al estudio que hemos realizado, la tesis sustentada por el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Cuarto Circuito que a continuación se transcribe:

*“ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. EL
ULTIMO PARRAFO, PRIMERA PARTE, DEL
ARTICULO 9o. DE LA LEY RELATIVA AL, ES
INCONSTITUCIONAL EN TANTO DESATIENDE
LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA
CONSAGRADOS POR EL ARTICULO 31,
FRACCION IV, DE LA CONSTITUCION GENERAL
DE LA REPUBLICA. EN TRATANDOSE DE FUSION
DE SOCIEDADES MERCANTILES. Al margen de que
el primero de los preceptos invocados se contrapone a
lo establecido en el artículo 224 de la Ley General de
Sociedades Mercantiles, (conforme al cual la sociedad
que subsiste o la que resulte de la fusión tomará a su
cargo los derechos y las obligaciones de las sociedades
extinguidas), al establecer que en caso de fusión la
sociedad fusionada no puede transmitir a la fusionante
su derecho a la devolución del impuesto al activo,*

desatiende también los principios de justicia tributaria consagrados por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, a fin de que en un mismo plano de igualdad todos los sujetos pasivos del impuesto al activo puedan obtener la devolución del saldo a su favor, al sólo permitir inequitativamente que las sociedades mercantiles no fusionadas sí puedan obtener la devolución, mientras las que sí se fusionan pierden ese derecho a partir de la fusión, lo que implica que éstas tributen en mayor proporción para los gastos públicos que las no fusionadas, sin que se justifique esa discriminación. Además, el indicado precepto legal no se sujeta al mandato del artículo 14 constitucional, en tanto priva a la sociedad fusionante de un derecho, sin juicio previo seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 354/95. Grupo Repa, S.A. de C.V. 11 de agosto de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Moisés Duarte Aguiñiga. Secretario: Ramiro Medina Mascot."

De la transcripción anterior, es claro que la disposición que se analiza es violatoria de lo previsto por el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución, en la medida en que limita a las sociedades fusionantes el derecho de considerar las pérdidas fiscales en que hubieren incurrido las sociedades fusionadas antes de la fusión respectiva, no obstante que a aquélla se le transmite en su totalidad el conjunto de derechos y obligaciones de ésta última, lo cual implica que, de manera inequitativa, sólo las sociedades mercantiles no fusionadas puedan deducir dichas pérdidas, mientras las que sí se fusionan pierden ese derecho a partir de la fusión precisamente, lo cual significa que éstas tributen en mayor proporción para los gastos públicos que las no fusionadas, sin que se justifique esa discriminación.

Debe señalarse que aun cuando el criterio judicial antes transcrito se refiere a la inconstitucionalidad del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo,

el mismo resulta un ejemplo bastante claro que nos ayuda a explicar que ya que nos encontramos ante una situación idéntica, a saber, la limitante que tienen las sociedades fusionantes a ejercer un derecho, no obstante que el mismo les fue transmitido en virtud de la fusión en la que hubiesen tomado parte.

En estos términos, es claro que la limitante prevista por el artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta del todo violatoria de la garantía de equidad tributaria, al impedir que las empresas fusionantes disminuyan las pérdidas fiscal en que incurrieron las empresas fusionadas, por el solo hecho de haberse fusionado.

Por último, no puede perderse de vista que tratándose de personas morales, no es dable validamente, que posean derechos personalísimos, ya que una sociedad mercantil carece por naturaleza de facultades inherentes a la persona física, esto es, que tenga derechos personales e intransferibles, por ello los derechos a disminuir pérdidas fiscales, no pueden jurídicamente ser considerados personalísimos, y por ende sí pueden ser transferibles, por ser aspectos económicos.

En efecto, el doctrinario Alberto Pacheco Escobedo señala lo siguiente:⁵⁴

“Es claro que los derechos de la personalidad no son patrimoniales. Los bienes que protegen, los atributos de la persona que forman su contenido, repugnan la idea de ser valorados en dinero. Por lo mismo, en principio tampoco son enajenables ni participan de las demás características de los derechos subjetivos patrimoniales”

⁵⁴ PACHECO ESCOBEDO, Alberto, “Lo Persona EN el Derecho Civil mexicano”, Editorial Panorama, Segunda Edición, México, 1992.

5.3.1. Pérdidas en el caso de escisión de sociedades

Para evidenciar aun más la inequidad de la disposición cuya constitucionalidad se analiza, es importante señalar que conforme a la misma, en los casos de escisión de sociedades sí resulta procedente la transmisión de las pérdidas fiscales pendientes de amortizar, no obstante que a través de ambas figuras jurídicas opera una transmisión universal patrimonial de un contribuyente a otro y, por ende, debiera dárseles un tratamiento fiscal idéntico en materia de amortización de pérdidas fiscales de ejercicios anteriores.

Esto es, al igual que en el caso de fusión, por la escisión de sociedades se efectúa una transmisión total o parcial de los derechos y obligaciones de la sociedad escidente a las escindidas, por lo que también existe la figura de la transmisión patrimonial del causante de la transmisión al causahabiente de la misma.

En efecto, conforme a lo previsto por la Ley General de Sociedades Mercantiles, hay escisión: "cuando una sociedad denominada escidente decide extinguirse y divide la totalidad o parte de su activo, pasivo y capital social en dos o más partes, que son aportadas en bloque a otras sociedades de nueva creación denominadas escindidas; o cuando la escidente, sin extinguirse, aporta en bloque parte de su activo, pasivo y capital social a otra u otras sociedades de nueva creación."

No obstante que se trata de figuras que jurídicamente producen consecuencias jurídicas idénticas (transmisión patrimonial de una persona moral a otra, con la consecuente desaparición de una o de varias de ellas), conforme a lo previsto por el propio artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en los casos de escisión de sociedades sí resulta procedente el transmitir las pérdidas fiscales en la proporción en que se divida el capital social con motivo de la escisión, en tanto que en los casos de fusión no lo permite.

En efecto, el artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en su parte conducente señala lo siguiente:

"Artículo 55.

El derecho a disminuir pérdidas es personal del contribuyente que las sufra y no podrá ser transmitido a otra persona ni como consecuencia de fusión. En el caso de escisión, las pérdidas fiscales pendientes de disminuirse de utilidades fiscales, se podrán dividir entre las sociedades escidente y las escindidas en la proporción en que se dividan el capital con motivo de la escisión."

Nótese como la disposición antes señalada permite en el caso de escisión de sociedades la transmisión de las pérdidas fiscales en que haya incurrido la sociedad escidente a las escindidas en la proporción en que se divida el capital social.

No obstante lo anterior, la misma disposición impide que en el caso de fusión, sean transmitidas las pérdidas fiscales que deriven de la misma, no obstante que, se insiste, en ambos casos existe una transmisión patrimonial de una persona moral a otra y, por ende, debiera dárseles un tratamiento fiscal idéntico, a través de permitir en ambos casos la transmisión de las pérdidas fiscales sufridas por las sociedades fusionadas y las escindidas, respectivamente.

Esto es, tanto en la fusión como en la escisión de sociedades existe una transmisión de derechos y obligaciones; sin embargo, en el caso de la fusión el artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta impide que la empresa fusionante pueda aplicar las pérdidas pendientes de amortizar de la empresa fusionada, mientras que en el caso de escisión si permite que las pérdidas incurridas por las empresas escindidas sean transmitidas, lo cual a todas luces

resulta violatorio de lo previsto por el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución.

En efecto, como ha quedado demostrado, tanto en la fusión como en la escisión existe transmisión de derechos y obligaciones, de donde no resulta justificable que para el caso de la primera se limite la transmisión de dichas pérdidas a las empresas fusionantes, mientras que en el caso de escisión ello sí se permita en relación a la división del capital correspondiente, sin que exista una razón que jurídica y válidamente justifique ese trato desigual e inequitativo.

5.4 Violación a la garantía de audiencia y seguridad jurídica.

El artículo 14 constitucional establece, en su parte conducente, textualmente lo siguiente:

"Artículo 14

Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho."

De la transcripción anterior del artículo 14 constitucional, se desprende que nadie podrá ser privado de la vida, libertad, propiedades, posesiones o derechos, sino en virtud de un juicio que deberá ser seguido ante los tribunales que hayan sido previamente establecidos y en el que, además, se cumplan con las formalidades esenciales del procedimiento.

Lo anterior, incluso debe ser respetado por el legislador al emitir las leyes, pues en caso de que dichos ordenamientos no contemplen la posibilidad

de que antes de la privación de sus derechos sean escuchados en su defensa, éstos se traducirían en normas inconstitucionales.

Al respecto, el licenciado Ignacio Burgoa señala⁵⁵:

"El criterio sustentado por la Suprema Corte respecto a esta cuestión ha sido en el sentido de considerar que a garantía de audiencia es efectiva aun frente a las leyes, de tal suerte que el Poder Legislativo debe acatarla, instituyendo los procedimientos en los que se conceda al gobernado la oportunidad de ser escuchado en defensa por las autoridades encargadas de su aplicación, antes de que, a virtud de ésta, se realice algún acto de privación autorizado normativamente."

Así las cosas, es claro que cualquier ordenamiento material y formalmente legislativo que no prevea el que el gobernado pueda defender sus derechos antes que ser privado de los mismos, necesariamente se traduce en una violación a la garantía de seguridad jurídica prevista en el segundo párrafo del artículo 14 constitucional, y por ende, el mismo resulta inconstitucional.

En el caso, como ha quedado señalado anteriormente, conforme a lo previsto por el artículo 224 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, la sociedad que subsista de una fusión o la que resulte de la misma tomará a su cargo los derechos y obligaciones de las sociedades que se extingan, pues se transmite la totalidad del patrimonio de estas últimas sociedades.

Así las cosas, es claro que conforme al citado precepto, al momento en que se da la fusión la empresa fusionante, adquiere todos los derechos y obligaciones a cargo de la sociedad fusionada, por disposición de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

⁵⁵ BURGOA, Ignacio, "Las Garantías Individuales", Ed. 27º, Porrúa, México 1995, pag. 564

No obstante lo anterior, en completa contravención a las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias (como se ha demostrado anteriormente), así como a las de audiencia y seguridad jurídica previstas en el artículo 14 de nuestra Constitución, la misma disposición pretende limitar el derecho de considerar dentro del patrimonio de la empresa fusionante, las pérdidas en que incurrió la fusionada antes de la fusión efectuada, sin darle oportunidad de manifestar previamente lo que a su derecho convenga.

Esto es, derivado de dicha fusión, la fusionante adquiere una serie de derechos y obligaciones, ubicándose dentro de los primeros las pérdidas fiscales en que incurrió la empresa fusionada antes de que se efectuara la fusión.

Sin embargo, conforme a lo previsto por el artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se impide a la fusionante el poder amortizar las pérdidas en las que incurrió la fusionada antes de la fusión, sin dar oportunidad de demostrar el derecho que le asiste para amortizar dichas pérdidas.

La circunstancia de que el legislador hubiera establecido que no resultaba procedente amortizar las pérdidas con motivo de una fusión, según se desprende de una interpretación sistemática de las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de lo que ha establecido la doctrina, obedece a que en todos los casos, el legislador presume que la figura de la fusión había sido utilizada como un método para defraudar, a través de la fusión de empresas perdedoras con ganadoras para reducir el gravamen a su cargo.

Sin embargo, el legislador perdió de vista que no todos los casos adquieren estas características y no estableció un mecanismo que permitiera a los contribuyentes acreditar que no realizarían una fusión fraudulenta, lo que resulta violatorio de la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 Constitucional.

Así las cosas, el artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta violatorio de lo previsto por el artículo 14 constitucional, pues sin juicio previo seguido ante los tribunales competentes, priva a los gobernados de los derechos que le corresponden derivados de la fusión de sociedades.

Así las cosas, resulta del todo violatorio de lo previsto por la garantía de seguridad jurídica y audiencia el que sin un juicio previo seguido ante los tribunales previamente establecidos, se pretenda privar a la fusionante, el derecho de amortizar las pérdidas en que incurrió la sociedad fusionada.

Resulta aplicable a este estudio, la tesis dictada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que a continuación se transcribe:

"ACTIVO. ESTE IMPUESTO QUEBRANTA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD AL NO PREVER LA POSIBILIDAD DE DESVIRTUAR LA PRESUNCION DE GANANCIA MINIMA OBJETO DEL GRAVAMEN. Siendo el objeto del impuesto al activo la ganancia o rendimiento minimo presunto originado en la tenencia de activos destinados a actividades empresariales, es claro que al no prever la ley la posibilidad de desvirtuar esta presunción de ganancia mínima, quebranta el principio de proporcionalidad tributaria, pues ocasiona que el gravamen no sea acorde con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto al encontrarse obligados a cubrirlo también quienes no hayan tenido la ganancia mínima que se presume."

Amparo en revisión 107/92.- Consultores en Servicios Jurídicos Fiscales, S.A. de C.V.- 6 de abril de 1995.- Mayoría de seis votos.- Ponente: Juan Díaz Romero: encargado del engrose ministro Mariano Azuela Güitrón.- Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot."

Resulta aplicable al estudio de este apartado, con respecto a la violación de la garantía del artículo 14 constitucional, lo resuelto en la sentencia dictada por el H. Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Sexto

Circuito dentro del juicio de amparo 354/95, promovido por Grupo Repa, S.A. de C.V. en la que en la parte conducente de su considerando quinto se señala textualmente lo siguiente:

"QUINTO.....

Por otra parte, también asiste razón a la quejosa, al aducir que es inconstitucional el precepto legal en estudio, porque limita sus derechos mientras subsisten sus obligaciones con relación a la fusión de sociedades; ello es así, porque de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 14 constitucional, nadie puede ser privado de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los Tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho; y por tanto, es indebido que el último párrafo, primera parte, del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo, prive a la quejosa del derecho a la devolución de impuesto a favor de las empresas fusionadas, pues por virtud de la fusión éstas transmitieron a aquélla su patrimonio activo y pasivo y se extinguieron, con lo que la fusionante asumió los derechos y obligaciones de las fusionadas; de tal forma que, es inconstitucional el precepto legal invocado, al privar a la quejosa de sus derechos, sin sujetarse al mandato del artículo 14 constitucional.

Congruente con lo anterior, procede conceder a la quejosa el amparo y protección de la Justicia Federal, contra el acto que reclama de la Sala Regional del Centro del Tribunal Fiscal de la Federación, consistente en la sentencia de catorce de catorce de octubre de mil novecientos noventa y cuatro, dictada en el juicio de nulidad número 269/94".

Asimismo, resulta aplicable a estudio, el criterio jurisprudencial emitido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que a la letra dice:

"PRODUCTOS DE CAPITALES. INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 316 DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL. Del artículo 316, párrafos primero y último, de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, reformado por Decreto de 31 de diciembre de 1959, se desprende con claridad que la fuente gravable está constituida por el derecho efectivo, y no supuesto, a percibir ingresos con motivo de la inversión de capital, constituida por el derecho efectivo, y no supuesto, a percibir ingresos con motivo de la inversión de capital, ingresos que no constituyen una consecuencia ineludible de la citada inversión sino que es preciso que se pacten en las operaciones relativas, en las que inclusive puede establecerse expresamente que no existe el derechos a percibirlos, y una disposición legal de carácter tributario no puede desconocer esas situaciones al través de la presunción de que forzosamente deben percibirse intereses fijados arbitrariamente en la suma de seis por ciento anual, con lo cual se está contrariando el principio de equidad en al imposición consagrado por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, puesto que se grava con el impuesto a sujetos que se encuentran en diversa situación, osea, tanto a los que tienen derecho a percibir intereses, como aquellos que expresa o tácitamente carecen del derecho a percibir tales ingresos, con lo que se coloca a los últimos en la misma situación tributaria de los primeros, no obstante que tienen diversa capacidad contributiva. Además, el último párrafo del precepto de que se trata, desvirtúa la finalidad del impuesto, consignada claramente en el primer párrafo del propio artículo 316 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, al hacer recaer el tributo, no sobre el producto del capital sino sobre la simple inversión del mismo, además de la indebida desigualdad que establece entre los causantes, según ha quedado precisado con anterioridad; y finalmente, también limita el derecho fundamental de audiencia establecido por el artículo 14 de la Ley Suprema, en perjuicio de la persona afectada, puesto que restringe los medios de prueba que puede utilizar para demostrar que realmente no tiene derecho a percibir intereses, y que por lo mismo, no es causante del impuesto sobre productos de

capitales, pues si bien se suprimieron por el citado Decreto de 31 de diciembre de 1959, las palabras "sin que admita prueba en contrario", que convertía a la presunción de que se ha venido hablando en "juris et de jure", indirectamente se llega al mismo resultado, pues a pesar de esta supresión se mantiene idéntico sistema ya que el precepto de referencia establece la

presunción legal de que se tiene derecho a percibir los intereses y usufructo a que se refieren las fracciones I, II, III, IV y V, del mismo artículo, y le niega valor probatorio en contrario a los documentos en que se hacen constar las operaciones relativas, que sería la prueba pericial contra la presunción legal de que se trata, por lo que procede concluir que el artículo 316 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, al establecer la presunción de que se tiene derecho a percibir intereses y al negar valor probatorio en contrario a los documentos en que se hacen constar las operaciones relativas, limita el derecho fundamental de audiencia establecido por el artículo 14 de la Constitución.

Amparo en revisión 8210/60. Condominio Insurgentes, S.A. 26 de abril de 1961. Unanimidad de dieciséis votos.

Amparo en revisión 2501/59. Condominio Insurgentes, S.A. 26 de septiembre de 1961. Unanimidad de dieciocho votos.

Amparo en revisión 3168/60. Condominio Insurgentes, S.A. 26 de septiembre de 1961. Unanimidad de dieciocho votos.

Amparo en revisión 1816/61. Condominio Insurgentes, S.A. 27 de agosto de 1963. Unanimidad de diecisiete votos.

Amparo en revisión 5142/62. Propulsora de Fraccionamientos, S.A. 21 de abril de 1964. Unanimidad de diecinueve votos.

Así las cosas, queda demostrado que el artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, resulta inconstitucional al atentar contra la garantía

de seguridad jurídica prevista en el artículo 14 de nuestra Constitución, pues pretende privar a la fusionante de sus derechos sin darle la oportunidad de ser oída y vencida en un procedimiento que le permita defender sus derechos.

5.5. Resoluciones emitidas por nuestros Tribunales.

No obstante lo que se ha expuesto con anterioridad, la Suprema Corte de Justicia de la Nación al analizar la posible inconstitucionalidad del artículo materia de esta tesis, resolvió emitir la siguiente tesis, la cual no ha constituido jurisprudencia por lo que ningún tribunal se encuentra obligado a su aplicación:

"FUSION DE SOCIEDADES. LOS ARTICULOS 55, ULTIMO PARRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y 9º, ULTIMO PARRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO, QUE ESTABLECEN QUE LOS DERECHOS A DISMINUIR PERDIDAS Y A REALIZAR A CREDITAMIENTOS Y DEVOLUCIONES SON PERSONALES DEL CONTRIBUYENTE. NO VIOLAN LA GARANTIA DE EQUIDAD TRIBUTARIA ESTABLECIDA EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, DE LA CONSTITUCION.- Los artículos 55, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el artículo 9º, último párrafo, de la Ley del Impuesto al Activo, establecen que el derecho a disminuir pérdidas es personal del contribuyente que las sufra y no podrá ser transmitido ni como consecuencia de fusión y que los derechos al acreditamiento y a la devolución previstos en el artículo 9º de la Ley del Impuesto al Activo son personales del contribuyente, e igualmente no podrán ser transmitidos a otra persona ni como consecuencia de fusión. Dichos preceptos no atentan contra los principios de justicia tributaria, pues no es exacto que permitan inequitativamente que las sociedades mercantiles no fusionadas sí pueden obtener los beneficios señalados, toda vez que una empresa fusionada está en una situación jurídica diversa de

una que no se ha fusionado atento a que aquélla se ha extinguido jurídicamente, razón por la que el trato diferente que se le da a través de aquellos numerales no viola la garantía de equidad establecida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues para que exista inequidad es presupuesto que se trate de entes que estando en igual situación, se les trate en forma desigual por la ley, o estando en diversa situación, se les dé trato igual, extremo que no acontece en la especie.(22)"

S.J.F. IX Epoca. T. VIII. Pleno, diciembre 1998, p. 243

No obstante lo anterior, al resolver el asunto que dio origen a la tesis transcrita con anterioridad, la minoría emitió un voto mismo que a continuación se transcribe y que considero apoya lo sustentado en este trabajo:

"VOTO DE MINORIA QUE FORMULAN LOS SEÑORES MINISTROS SERGIO SALVADOR AGUIRRE ANGUIANO, JUVENTINO V. CASTRO Y CASTRO, JUAN DIAZ ROMERO, GENARO DAVID GÓNGORA PIMENTEL Y JOSE VICENTE AGUINACO ALEMAN, EN EL AMPARO EN REVISIÓN 935/97, PROMOVIDO POR CONSORCIO ARA, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, RESUELTO POR E LPLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN EN SESION DE TREINTA Y UNO DE AGOSTO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO. El presente voto de minoría tiene por objeto expresar las razones por las cuales nos apartamos del criterio mayoritario, en el sentido de considerar que el último párrafo del artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el último párrafo del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo, no rompen con el principio de equidad al prohibir que las empresas fusionadas puedan disminuir pérdidas fiscales, tratándose del impuesto sobre la renta y, pierdan los derechos al acreditamiento y a la devolución en relación con el impuesto al activo, como consecuencia de la fusión. Diferimos de lo resuelto en cuanto se aducen medularmente, que las empresas fusionadas se encuentran en un plano de desigualdad frente a las que

no se han fusionado y por ello se justifica el trato desigual en los numerales combatidos. Contrariamente a lo establecido en la sentencia de la mayoría, estimamos que, la fusión de las sociedades no puede ser la causa para afirmar que se trata de sujetos diferentes y las sociedades que no se fusionan y que por ello deben tener un trato desigual en cuanto a la disminución de pérdidas fiscales y a la devolución o acreditamiento del impuesto. En efecto, económicamente la fusión es uno de los medios con que cuentan las empresas para mejorar su competitividad, ya que la forma de fortalecerse empresarialmente es creciendo en todos los sentidos, haciéndose por ende más competitivas, trayendo así por consecuencia una serie de beneficios para la macroeconomía del país. Jurídicamente, la fusión es un proceso en virtud del cual dos o más sociedades que se extinguen transmiten su patrimonio en bloque a una nueva sociedad que se constituye a estos efectos, o a una de ellas, pasando normalmente sus socios a la sociedad que se constituye o a la sociedad absorbente en función del negocio que todas ellas asuman. De la noción conceptual anterior, se desprende que los efectos de la fusión, son los siguientes: a) La extinción de las sociedades que se fusionan y, b) La transmisión de los patrimonios de las sociedades que se extinguen. Las sociedades que se extinguen transmiten en bloque sus patrimonios a la nueva sociedad que se constituye o a la absorbente que adquieren por sucesión universal, los derechos y obligaciones de aquéllas. A la vista de lo expuesto, la sucesión implica que dentro de una relación jurídica determinada, un sujeto viene a colocarse en el puesto que ocupaba otro, asumiendo el nuevo sujeto los derechos y cargas del sujeto sustituido. Así, tanto en el supuesto de fusión por creación de nueva sociedad como en el de absorción, las sociedades que se disuelven y extinguen al fusionarse, cualquiera que sea su forma, tipo o clase, transmiten sus respectivos patrimonios sociales a la nueva sociedad o a la sociedad absorbente, pues la fusión es económica y jurídicamente un supuesto concreto de transmisión de patrimonios, cuya característica está en que se produce por sucesión a título universal de la sociedad nueva o absorbente en el activo y pasivo de la sociedad o sociedades disueltas. Pues bien, estimamos que el fenómeno de la sucesión debe tener plena aplicación en la materia fiscal, ya que de sucesión tributaria sólo

puede hablarse con exactitud cuando una persona sustituye a otra en los derechos y obligaciones inherentes a una determinada y todavía existente relación impositiva. En este sentido, la sucesión en la relación tributaria origina que el que el antiguo contribuyente desaparezca de la escena tributaria, viniendo el sucesor a ocupar su lugar, quedando el nuevo sujeto vinculado tanto con la ley tributaria como con la Hacienda Pública. Por tanto, el sucesor asume la posición jurídica que tenía el autor de la sucesión o dante causa, es decir, la posición de contribuyente. Así, la deuda tributaria y los derechos del sucesor no se extinguen por la muerte, donación o cualquier otro acto traslativo de dominio (como la fusión), sino que los reciben los sucesores. La sucesión supone, pues, que los sujetos sucedido y sucesor son contribuyentes y que son sujetos pasivos de la obligación tributaria el uno después del otro, porque el sucesor se coloca en la posición de su predecesor. De esta forma, si lo que transmite es un conjunto heterogéneo de bienes, derechos, obligaciones, elementos inmateriales y, en definitiva, de todo aquello que constituía la organización empresarial de la que era titular la sociedad que se extingue, ayuda a salvar los obstáculos que podrían derivarse de entender la fusión como una mera sustitución en las relaciones jurídico patrimoniales, asumiendo la nueva sociedad o la absorbente cualquier clase de derecho o beneficio fiscal (tales como la disminución de pérdidas fiscales, el acreditamiento o la devolución de impuestos) del que estuviesen gozando las empresas que se disuelven, porque aquellas se subroga en los derechos (y obligaciones) tributaria de éstas. Con apoyo en los razonamientos anteriores, consideramos que, contrariamente a lo resuelto en la sentencia de la mayoría, los preceptos reclamados ocasionan un trato inequitativo al no permitir a una persona moral que se fusionó el agotar los derechos de las empresas desaparecidas que absorbió, consistentes en hacer uso de pérdidas generadas en materia del impuesto sobre la renta y acreditar saldos, a favor del impuesto al activo obtenidos en ejercicios anteriores. En efecto, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido la equidad tributaria, a través de numerosas jurisprudencias y tesis aisladas, de entre las cuales pueden citarse las siguientes: "EQUIDAD TRIBUTARIA.- SUS ELEMENTOS", (transcribió su

texto). "EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS", (transcribió su texto). "EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANALOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTAN EN SITUACIONES DISPARES". (transcribió su texto). De las anteriores jurisprudencias se desprende que el principio de equidad tributaria exige que a iguales presupuestos de hecho deben corresponder iguales consecuencias jurídicas, sin que se permita que normas llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hechos, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad, al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas. Por tanto, pensamos que si el legislador estima que es procedente efectuar la disminución de pérdidas el impuesto sobre la renta y el acreditamiento del impuesto al activo para aquella sociedades mercantiles no fusionadas, no debió establecer la pérdida de esos derechos para las que se fusionan, pues no existe razón alguna que justifique ese trato discriminatorio. En efecto, al prohibir los preceptos de que se trata a una persona moral que utilizó la figura jurídica de la fusión, agotar los derechos de las empresas que fusionó, acarrea que se quebrante el citado principio de equidad tributaria, en virtud de que provoca que tenga que tributar con mayor severidad que las personas morales que no han sufrido tal fusión, ya que al impedirseles, sin razón fundada alguna, hacer uso de pérdidas generadas en materia del impuesto sobre la renta, y acreditar saldos a favor del impuesto al activo obtenidos en ejercicios anteriores de las empresas fusionadas, provoca que dos sujetos pasivos de tales contribuciones, que se encuentran ante el supuesto legal respectivo de una forma idéntica, sean tratados de manera distinta, pues uno el que no se ha fusionado podrá amortizar sus pérdidas fiscales y acreditar los saldos a favor respectivos, mientras que el otro que llevó a cabo la fusión se verá impedido de hacer uso de tales derechos que en su favor poseían las empresas fusionantes. Es decir, los derechos referidos de las empresas desaparecidas no pueden también desaparecer lisa y llanamente, pues ello hace claro un evidente desequilibrio y asimetría del sistema, en tanto que donde hay razón equivalente no existe disposición también equivalente, y porque tal desequilibrio resulta injusto. Corrobora que los artículos 55, último párrafo

de la Ley del Impuesto sobre la Renta y, 9º último párrafo de la Ley del Impuesto al Activo, son inequitativos, porque establecen una desigualdad de trato que resulta artificiosa, la circunstancia de que se vulnera el principio de simetría fiscal que debe observar toda norma tributaria, pues por un lado la empresas fusionada tendrá que cumplir las obligaciones tributarias de las empresas desaparecidas, llegando al extremo de tener que cubrir los impuestos a cargo de éstas en términos de lo dispuesto por el penúltimo párrafo del artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación, por lo que una empresas fusionante, en términos de los preceptos reclamados, además de no estar en posibilidad de ejercer los derechos tributarios de las empresas que absorbió por fusión, tendrán que cumplir con el entero de sus contribuciones, lo que provoca que : a).- *No disminuya pérdidas o acredite impuesto que pueden reducir su base gravable. b).- Que su base impositiva se vea incrementada por el resultado fiscal que hubiesen podido reflejar las empresas desaparecidas. Tales aspectos, estimamos, desatienden el principio de equidad tributaria. Con independencia de lo anterior, es importante tener en consideración que en la sesión privada en que se discutió el asunto de que se trata, se abordó el tema relativo a si los derechos a la deducción de pérdidas fiscales, al acreditamiento y a la devolución del impuesto, constituyen derechos personalísimos, cuestión que el criterio mayoritario no plasma en la resolución respectiva, sin embargo consideramos que se trata de un punto importante que debió ponderarse. Al respecto estimamos que esos derechos no revisten la naturaleza de personalísimos e intransferibles, si se toma en cuenta la categoría de personas a las que se refieren. En efecto, los derechos personalísimos también llamados individuales, constituyen una clase singular de facultades reconocidas a las personas físicas para el aprovechamiento legal de diversos bienes derivados de su propia naturaleza, cualidades y en general de las proyecciones integrantes de su categoría humana, de ahí su característica de intransferibles. Ahora bien, tratándose, de personas morales, como en el caso, no puede afirmarse válidamente que poseen derechos personalísimos, ya que una empresas mercantil cuyos fines preponderantemente son económicos, carece por naturaleza propia de las facultades inherentes a la*

persona física, sin embargo, al reunirse varias de ellas para formar una sociedad, adquieren en conjunto, por esa circunstancia, otra clase de derechos incorporados al nuevo ente, como son los derechos patrimoniales y los corporativos o de consecución, los cuales, al contribuir a los fines que persigue la persona moral, que por lo general son de carácter económico, resultan lógica y naturalmente transferibles, a diferencia de lo que ocurre con las personas físicas que si tienen derechos personales e intransferibles. Por ello estimamos, que los derechos a deducir pérdidas fiscales, al acreditamiento y devolución del impuesto, no son jurídicamente "personalísimos" y por ende si pueden ser transferibles, por tratarse de derechos cuyo contenido es meramente económico. Desde diverso aspecto, ya en párrafos anteriores se aludió a la fusión, así como, que de acuerdo a los preceptos que la reglan se transmite todo el patrimonio de las sociedades que se disuelven o extinguen al fusionarse, a la nueva sociedad o a la sociedad absorbente; también se destacó que la fusión es económica y jurídicamente un supuesto concreto de transmisión de patrimonios, debiéndose de precisar que las disposiciones que limitan ese derecho, como es el caso de las que se examinan, son inconstitucionales, por contradecir el principio de equidad tributaria al no justificarse un trato distinto a un mismo supuesto jurídico. En otros términos, atender a lo expresado en la sentencia de la mayoría, en el sentido de que son situaciones desiguales en las que se encuentran una empresas que no se ha fusionado, con otra que se ha fusionado y que a estas últimas se les da el mismo trato, equivaldría a examinar la equidad en lo interno de cada categoría de contribuyentes las empresas no fusionadas y las fusionadas, respectivamente sin hacer la comparación entre ellas, que es precisamente el aspecto medular que se debe de tomar en cuenta para analizar si se cumple o no con la equidad, sobre todo, en el caso, hay que considerar que entre ambas existe un mismo supuesto jurídico y económico como es el patrimonio, integrado por las obligaciones y derechos que se transmiten merced a la fusión. No es obstáculo a lo anterior el hecho de que existan empresas que en forma fraudulenta tratan de obtener otras que tengan acumuladas grandes pérdidas para que a través de la fusión lograr un procedimiento de elusión en el pago de los tributos con la consecuencia afectación a los

intereses del fisco, pues aún cuando dicha circunstancia constituye un hecho innegable, lo cierto es que la posibilidad de que por medio de dicha figura jurídica se llegue a una defraudación fiscal, de ningún modo justifica que el legislador tributario llegue a fórmulas inequitativas en relación con todas las empresas que se fusionan, ya que no es razonable pensar que todas las fusiones de sociedades tiendan a una defraudación al fisco; además la autoridad fiscal cuenta con todos los mecanismos a su alcance para, analizando la razón de ser de la fusión, determinar si se trató de una operación real, lógica, sustentada en los fines de la sociedad, o no fue así. Independientemente, en el caso concreto, de uno y otro modo las pérdidas pendientes de amortizar y el impuesto susceptible de acreditar, serían utilizados hay por la fusionante o ya por la fusionada, lo que significa que la afectación al fisco, en ese caso, no podría darse, en atención a que ambos conceptos se encuentran declarados y son conocidos con anterioridad por el propio fisco federal, por ende, no pueden incrementarse ni con motivo de la fusión. Por tanto, si mediante la fusión de dos personas jurídicas distintas sólo queda una e inclusive, puede surgir una sola, nueva y mayor, titular y responsable de toda la esfera de derecho de la desaparecida, es injustificado, que la fusionante responda de cualquier adeudo fiscal pendiente de la fusionada para con el fisco y en cambio, que en lo concreto no pueda utilizar el derecho de amortizar pérdidas del impuesto sobre la renta y el acreditamiento contra el impuesto al activo que a aquella le asistía. Por lo demás, no se atiende a la capacidad contributiva del nuevo ente, por lo que resulta inequitativo que la ley declare la extinción de un derecho que precisamente derivó para la fusionante, de las circunstancias concretas de capacidad contributiva de la fusionada respecto de quien aquella responde por asunción, en forma íntegra, tanto de sus derechos como de sus obligaciones y responsabilidades. En este sentido, en nuestra opinión, los numerales reclamados, las partes respectivas, sí atentan en contra de la garantía de equidad tributaria al principio de proporcionalidad, ya que provoca que las empresas mencionadas tributen con mayor severidad que las empresas fusionadas, al privarlas de los derechos referidos. Por lo anterior si existen reconocidos en la leyes tributarias combatidas

derechos de disminución de pérdidas fiscales, acreditamiento y devolución de esto, para las personas morales, y éstos se niegan las empresas fusionantes (como la quejosa), se provoca no solo que se niegue ese derecho a cierta clase de contribuyentes, sino también que corporativamente esos derechos se pierdan (en beneficio del fisco), ya que al desaparecer la sociedad fusionada, titular originaria de los mismos, nadie estaría en posibilidad de reclamar esos beneficios. Además, como conclusión, cabría considerar que los dispositivos legales reclamados encubren un celo recaudatorio exagerado, porque resulta inconcebible que para efectos de la causación del impuesto al activo (artículo 6 de la ley relativa), si se reconoce el fenómeno de la causahabencia que se presenta entre las sociedades que personalizan la fusión y los fusionados y, sin embargo, respecto de los derechos de acreditamiento y devolución, se desconozca sin más ese fenómeno, lo cual es totalmente incongruente y violatorio de la transmisión de derechos que, por ley, implica la fusión de sociedades; incongruencia que es más patente si se atiende a que se obliga a las empresas fusionadas a hacerse cargo de los compromisos y obligaciones tributarias de las fusionantes, mas no de los derechos o beneficios adquiridos por estas con motivo de la relación tributaria que tenían como son la posibilidad de amortizar pérdidas del impuesto sobre la renta y el del acreditamiento o devolución de impuestos. Con mayor razón cuando las disposiciones reclamadas traen como consecuencia que las empresas que se fusionan tributen injustamente, en mayor proporción al que lo harían de no haberse fusionado, según se ha señalado en párrafos anteriores. Por las razones precedentes, respetuosamente nos apartamos del criterio de la mayoría que en el considerando cuarto respectivo estableció, que las empresas fusionadas se encuentran en un plano de desigualdad frente a las que no se han fusionado y que por ello se justifica el trato desigual que les otorgan el último párrafo del artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y último párrafo del artículo 9º de la Ley del Impuesto al Activo".

Así las cosas, de la simple lectura que se realice tanto a la tesis como al voto de minoría antes transcritos, podemos concluir que la Suprema Corte

de Justicia de la Nación, ha analizado la posible inconstitucionalidad del artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Lo que es más, es de mi conocimiento que tanto el Cuarto como el Séptimo Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Primer Circuito se han pronunciado en los juicios D.A. 1464/99 y D.A.6037/99, respectivamente, en el sentido de declarar inconstitucional el artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, adhiriéndose al criterio sustentado en el voto de la minoría de los Ministros de la Suprema Corte de

Justicia de la Nación, siendo que la primera de ellas ha quedado firme y hasta cumplimentada por la autoridad.

Sin embargo, cabe señalar que en la práctica, dichas sentencias pueden ser recurridas por la autoridad ante la suprema Corte de Justicia de la Nación, toda vez que la fracción V, del artículo 83 de la Ley de Amparo, señala que procede el recurso de revisión en contra de las resoluciones que en materia de amparo directo pronuncien los Tribunales Colegiados de Circuito, cuando decidan sobre la inconstitucionalidad de leyes federales expedidas por el Presidente de la República de acuerdo con la fracción I del artículo 89 constitucional, por lo que revistiendo la Ley del Impuesto sobre la Renta dicho carácter, resulta totalmente procedente su interposición.

Si las autoridades interpusieran este recurso, la autoridad competente para hacerlo, sería de conformidad con el artículo 87 de la misma Ley de Amparo, los titulares de los órganos de Estado a los que se encomiende su promulgación, o quienes los representen en los términos de esa misma Ley, es decir, en el caso en particular, debiera de ser el Secretario de Gobernación o el Secretario de Hacienda y Crédito Público en representación del Presidente de la República.

Resulta oportuno señalar, que en principio, dicho recurso sería resuelto por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de conformidad con la fracción III del artículo 10 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, por lo que dependiendo de los argumentos vertidos por la autoridad, y salvo que alguno de los Ministros cambiara de opinión, posiblemente aplicarían la tesis trascrita con anterioridad.

Sin embargo, no hay que olvidar que el 20 de marzo del presente año, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Acuerdo número 4/2000 del nueve de marzo de dos mil, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, relativo al envío de asuntos de competencia originaria de dicho órgano colegiado a las Salas.

En el Acuerdo Primero se señala que los asuntos que se encuentren en la Secretaría General de Acuerdos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación con proyecto, podrán ser enviados a las Salas para su resolución cuando:

- a) Se hayan impugnado leyes locales o se haya alegado invasión de esferas.
- b) Se haya planteado la inconstitucionalidad de tratados o leyes federales, y sobre la materia de estudio ya exista uno o más precedentes.

Sin embargo, en el Acuerdo Tercero, se señala que los asuntos de nuevo ingreso se enviarán a las Salas mediante dictamen del Ministro ponente, cuando queden comprendidos en alguna de las hipótesis señaladas en el punto primero de ese mismo Acuerdo y en los términos del Acuerdo 1/1997 del Tribunal Pleno.

Cabe señalar, que el Acuerdo 1/1997 del Tribunal en Pleno, mismo que se refiere a la determinación de la competencia por materia de las Salas

de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y al envío de asuntos competencia del Pleno a dichas Salas, en su Acuerdo Segundo, señala que ambas salas ejercerán la competencia que les otorga el artículo 21 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, especificando que la Primera Sala conocerá de las materias Penal y Civil y la Segunda Sala conocerá de las materias Administrativa y del Trabajo.

En el caso a estudio, si algún asunto en revisión llegara para su resolución definitiva ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en mi opinión, ésta debería de aplicar el Acuerdo 4/2000, tomando en cuenta que existe un precedente ya estudiado por el Pleno y enviar a la Segunda Sala el asunto para su resolución.

Así las cosas, si se aplicara de forma estricta el Acuerdo antes referido, resultaría que al enviarse el recurso para su resolución a la Segunda Sala, el asunto ampliaría sus posibilidades de éxito, toda vez que la misma se encuentra integrada por tres de los Ministros que se pronunciaron en el Voto de Minoría en el sentido de que el artículo

55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta resultaba inconstitucional, toda vez que el artículo 17 de la Ley Orgánica del Poder judicial, señala que las resoluciones de las Salas se tomarán por unanimidad o mayoría de votos de los ministros.

5.6. Comentarios acerca de las resoluciones de nuestros tribunales.

Una vez expuesto tanto la tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual cabe señalar que no constituye jurisprudencia, así como el voto de la minoría de los señores Ministros de la Suprema Corte de Justicia

de la Nación, resulta conveniente hacer diversos comentarios que se expondrán a continuación:

En primer lugar, señalaremos que el concepto que los Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación definen a la figura jurídica de la fusión como un proceso en virtud del cual dos o más sociedades que se extinguen transmiten su patrimonio en bloque a una nueva sociedad que se constituye a estos efectos, o a una de ellas, pasando normalmente sus socios a la sociedad que se constituye o a la sociedad absorbente en función del negocio que todas ellas asuman, cuya característica está en que se produce por sucesión a título universal de la sociedad nueva o absorbente en el activo y pasivo de la sociedad o sociedades disueltas.

De igual forma, los Ministros consideran que esta figura aparece como consecuencia de la sucesión tributaria, es decir de aquella en la que una persona sustituye a otra en los derechos y obligaciones inherentes a una determinada y todavía existente relación impositiva, señalando que la sucesión supone que los sujetos sucedido y sucesor son contribuyentes y que son sujetos pasivos de la obligación tributaria el uno después del otro, porque el sucesor se coloca en la posición de su predecesor.

En este mismo sentido se expresa el doctrinario Eusebio Gonzáles al señalar ⁵⁶

“el sustituto del contribuyente se diferencia claramente del sucesor en la deuda del impuesto o en la deuda tributaria (cuando un sujeto viene a asumir, respecto de una relación jurídica tributaria determinada, la misma posición que había sido precedentemente ocupada por otro, se da la figura de la sucesión en la deuda tributaria).....”

⁵⁶ Op. Cit. pag., 222.

La sucesión presupone que los sujetos sucedido y sucesor son contribuyentes, y que son sujetos pasivos de la obligación tributaria el uno después del otro.

Así las cosas, los Ministros confirman que existe un trato inequitativo entre las empresas que se fusionan y las que no, toda vez que el artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no permite a una persona moral que se fusionó agotar los derechos de las empresas desaparecidas que absorbió, y a una empresa que no se ha fusionado sí podrá amortizar sus pérdidas fiscales, siendo que lo que solamente existe, es una sucesión en las relaciones jurídico patrimoniales

Aun y cuando no sigamos el orden del voto emitido por los Ministros, es necesario en esta parte se haga mención a lo referido por los señores Ministros respecto a que si la deducción de las pérdidas fiscales constituyen derechos personalísimos.

En este orden de ideas, los ministros llegan a la conclusión de que el derecho a la deducción de pérdidas, no revisten la naturaleza de personalísimos e intransferibles, tomando en cuenta la categoría de persona a la que se refieren, conclusión que se comparte en este trabajo.

Lo anterior, toda vez que señalan que “los derechos personalísimos son sinónimo de los derechos individuales, que son aquellos que constituyen una clase singular de facultades reconocidas a las personas físicas para el aprovechamiento legal de diversos bienes derivados de su propia naturaleza, cualidades y en general de las proyecciones integrantes de su categoría humana, de ahí su característica de intransferible.”

En este orden de ideas, no se puede afirmar que una persona moral posea derechos personalísimos, ya que una empresa mercantil cuyos fines preponderantemente son económicos, carecen por naturaleza propia de

facultades inherentes a una persona física, sino que constituyen derechos económicos.

En efecto, el propio doctrinario Alberto Pacheco⁵⁷ señala *que los derechos de la personalidad son una facultad de actuar por parte del sujeto que tiene derecho a que se le reconozcan los instrumentos jurídicos necesarios para poder preservar sus bienes y atributos esenciales, que son el contenido propio de los Derechos de la Personalidad., que estos derechos deben derivarse del Derecho Natural, que como norma no escrita existe en virtud de la naturaleza humana, y otorga a todos los sujetos que participen de esa naturaleza esos derechos subjetivos de la personalidad.*

De igual forma afirma:⁵⁸

"Los derechos de la personalidad, como derechos naturales que son, han existido siempre, en todos los tiempo, y para todas las personas desde su nacimiento y no hay ninguna persona humana que no los tenga y desde luego son inalienables e imprescriptibles, como corresponda a su naturaleza de derechos personalísimos....."

Es claro que los derechos de la personalidad no son patrimoniales. Los bienes que protegen, los atributos de la persona que forman su contenido, repugnan la idea de ser valorados en dinero. Por lo mismo, en principio tampoco son enajenables ni participan de las demás características de los derechos subjetivos patrimoniales."

Queda entonces así confirmado, que las personas morales como son aquéllas sociedades mercantiles que se fusionan no puede considerarse que cuenten con derechos personalísimos, toda vez que éstos son solamente inherentes a la persona humana.

⁵⁷ Op. Cit. Pag. 62
⁵⁸ Ibid. Pag.69 y71

Otro tema que analizan los Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al estudiar la inequidad del artículo en comento, es que esta disposición vulnera el principio de simetría fiscal, aquél que se debe de observar en toda norma tributaria, toda vez que la empresa fusionante deberá de cumplir con las obligaciones tributarias de las empresas desaparecidas en su totalidad hasta tener que llegar a cubrir los impuestos a su cargo, sin poder hacer valer algunos de los derechos de éstas mismas a su favor, provocando:

a) Que no pueda disminuir las pérdidas pendientes de amortizar o acreditar el impuesto que puedan reducir su base gravable y,

b) Que su base impositiva se vea incrementada por el resultado fiscal que hubiese podido reflejar por el resultado fiscal de la empresas desaparecidas.

Derivado de las aseveraciones anteriores de los Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, las mismas podríamos usarlas como premisas, para concluir que el artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta también viola la garantía de proporcionalidad tributaria, aun y cuando ello no se haya mencionado en el voto que emitió la minoría de los Ministros.

Así las cosas, si los señores Ministros señalan que al no permitirse la deducción de las pérdidas de la fusionada, la base del impuesto sobre la renta de a fusionante se ve afectada, de tal forma que puede no reducirla, e incluso que su base impositiva se vea incrementada por el resultado fiscal que hubiesen podido reflejar las empresas desaparecidas, podríamos concluir que atendiendo a estas circunstancias, también se viola el principio de proporcionalidad.

Lo anterior, toda vez que si el principio de proporcionalidad consiste en que los contribuyentes tienen obligación de contribuir al gasto público, ello necesariamente debe ir en función a su capacidad contributiva, pues de lo contrario ello resultaría inconstitucional.

Así las cosas, el que el artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta desconozca el derecho que tiene una empresa fusionante de disminuir de las utilidades fiscales que genere, las pérdidas fiscales en que haya incurrido la fusionada antes de la fusión es desproporcional, pues la fusionante modifica su patrimonio y, por ende, su capacidad contributiva en función a los derechos y obligaciones que adquirió con motivo de una fusión.

No obstante los comentarios realizados con anterioridad, cabe señalar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, solamente estudió la probable inconstitucionalidad del artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta al considerar que violaba la garantía de equidad tributaria, pero no ha expuesto su opinión respecto a la falta de proporcionalidad que sufre este mismo precepto, o algún estudio sobre alguna otra violación.

Lo que es más, nuestro máximo tribunal analizó en los criterios que se transcribieron con anterioridad, solamente la violación a la garantía de equidad en el caso de las empresas que quedan en la situación jurídica de fusionadas (empresa que se extingue), pero no analizó el caso de la empresa que subsiste, es decir la fusionante, por lo que el estudio de la violación del artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta a la garantía de equidad no puede considerarse analizado en su totalidad.

Ahora bien, también resulta claro que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ni en la tesis, ni en el voto particular, analizó la violación del artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta a la garantía de

proporcionalidad tributaria, con lo que queda abierto el camino para un nuevo análisis sobre la falta de proporcionalidad de esta misma disposición.

Lo anterior, no obstante que en el voto de la minoría de los Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se concluyó que al existir violación al principio de equidad, como consecuencia lógica, también se violaba el principio de proporcionalidad, sin analizar de fondo la supuesta violación, y mucho menos la posible violación de otras garantías constitucionales.

Así las cosas, como ha quedado demostrado a lo largo de este trabajo, el artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta inconstitucional al violar diversas garantías como son esencialmente la equidad, la proporcionalidad tributarias, la garantía de audiencia y la de seguridad jurídica.

CONCLUSIONES

1. El legislador al crear la figura de la fusión, consideró razonable que si una empresa adquiere todas las obligaciones, también adquiere todos los derechos, como se contempla en el artículo 224 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

2. La ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 55, restringe la deducción de pérdidas de ejercicios anteriores incurridas por las sociedades que intervinieron en una fusión.

3. El último párrafo del artículo 55 dispone que el derecho a deducir las pérdidas de ejercicios anteriores es personal del contribuyente que las sufre y no puede ser transmitido a otra persona ni como consecuencia de la fusión.

4. En la fusión se pierde el derecho a deducir las pérdidas de ejercicios anteriores incurridas por las sociedades que desaparecen en ella, pues no pueden transmitir su derecho a deducirlas a la sociedad que subsista o surja con motivo de la fusión, lo cual resulta inconstitucional y violatorio de las garantías de proporcionalidad, equidad y seguridad jurídica.

5. El artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, viola el principio de proporcionalidad al gravar a un sujeto conforme a una capacidad contributiva irreal, al no reconocerle los derechos que se adquieren con motivo de una fusión, es decir, las pérdidas pendientes de amortizar, dado que con la fusión se adquieren todos los derechos y obligaciones de la fusionada, y así, asume las pérdidas, lo que se refleja en el pago de sus contribuciones, pues se trata de un solo patrimonio, por lo que resulta legal que la subsistente declare la disminución de sus ganancias

ante la necesidad de soportar las pérdidas que reporten las empresas fusionadas, ya que de lo contrario se atenta con el principio de proporcionalidad, al no gravarse la auténtica capacidad contributiva, pues únicamente se vería incrementado su patrimonio en relación con los derechos adquiridos.

6. El artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, también viola el principio de equidad pues da un trato inequitativo al impedir que la empresa fusionante amortice pérdidas de la fusionada, siendo que ambas se colocan en un mismo plano frente a la ley, ya que permite que las sociedades mercantiles no fusionadas sí pueden obtener beneficios que deriven de las pérdidas fiscales que resienten, mientras la fusionadas pierden ese derecho a partir de la fusión.

7. El artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de igual forma, viola el principio de seguridad jurídica contemplado en el artículo 14 de nuestra Constitución, al privar a la empresa fusionante el derecho de amortizar pérdidas sin respetar su derecho de ser escuchado en su defensa.

BIBLIOGRAFIA

1.- ACOSTA ROMERO, Miguel. TEORÍA GENERAL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO. 5ª. Editorial Porrúa. Edición. México, 1983.

2.- AHUMADA, Guillermo. TRATADO DE FINANZAS PÚBLICAS. 1ª Edición. Editorial Assandri. Tomo I. Córdoba, 1984.

3.- ARRIJOA VIZCAÍNO, Adolfo. DERECHO FISCAL. 1ª Edición. Editorial Themis. México, 1990.

4.- ARISTÓTELES. LA POLÍTICA. 19ª Edición. Editorial Espasa-Calpe. Colección Austral. México, 1989.

5.- BIELSA, Rafael. LAS GARANTIAS JURISDICCIONALES DE LOS ADMINISTRADOS Y DE LOS CONTRIBUYENTES. 1ª Edición. Biblioteca del Congreso Nacional. Buenos Aires, 1939.

6.- BURGOA ORIHUELA, Ignacio. LAS GARANTIAS INDIVIDUALES. 27ª Edición. Editorial Porrúa. México, 1995.

7.- CORTINA GUTIERREZ, Alfonso. CIENCIA FINANCIERA Y EL DERECHO TRIBUTARIO. Tribunal Fiscal de la Federación. Colección de Estudios Jurídicos. Volumen I.

8.- DALTON Hugh. PRINCIPIOS DE FINANZAS PÚBLICAS. 2ª Edición Ediciones Arayú. Buenos Aires, 1953.

9.- DE LA GARZA, Sergio Francisco. DERECHO FINANCIERO MEXICANO. 12ª Edición. Editorial Porrúa. México, 1983.

10.- DE PINA VARA, Rafael. DICCIONARIO JURÍDICO. Editorial Porrúa. 13ª Edición. México, 1986.

11.- DE PINA VARA, Rafael. ELEMENTOS DE DERECHO MERCANTIL. 16ª Edición. Editorial Porrúa. México, 1983.

12.- DUVERGER, Maurice. INSTITUCIONES POLÍTICAS Y DERECHO CONSTITUCIONAL. 5ª Edición. Ediciones Ariel. Barcelona, 1970.

13.- FAYA VIESCA, Jacinto. FINANZAS PÚBLICAS. 2ª Edición. Editorial Porrúa. México, 1986.

14.- FLORES ZAVALA, Ernesto. ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS. 19ª Edición. Editorial Porrúa. México, 1977.

15.- FRAGA, Gabino. DERECHO ADMINISTRATIVO. Editorial Porrúa. 33ª Edición, México, 1994.

16.- GARRIGUES, Joaquín. CURSO DE DERECHO MERCANTIL. 9ª Edición. Editorial Porrúa. México, 1993.

17.- GARZA, Servando J. LAS GARANTIAS CONSTITUCIONALES EN EL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. 1ª Edición. Editorial Cultura. México, 1949.

18.- GIANNINI, A.D. INSTITUCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO. 1ª Edición. Traducción y estudio preliminar por Fernando Sainz de Bujanda. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1957.

19.- GIL VALDIVIA, Gerardo. DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO. 3ª Edición. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Editorial Porrúa. Tomo D-H. México, 1989.

20.- GONZALEZ, Eusebio. DERECHO TRIBUTARIO I. 1ª Edición. Plaza Universitaria Ediciones. Salamanca, 1994.

21.- GUIDO, Zanobini. CURSO DE DERECHO ADMINISTRATIVO. 1ª Edición. Ediciones Aravú. Volumen I. Parte General. Buenos Aires, 1954.

22.- GUILLIANI FONROUGE, Carlos. DERECHO FINANCIERO. 3ª Edición. Ediciones Depalma. Buenos Aires, 1978.

23.- JIMÉNEZ GONZALEZ, Antonio. LECCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO. 4ª Edición. Editorial Ecafesa. México, 1994.

- 24.- MARGAIN MANATOU, Emilio. INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. 11ª Edición. Editorial Porrúa. México, 1993.
- 22.- MANTILLA MOLINA, Roberto. DERECHO MERCANTIL. 14ª Edición. Editorial Porrúa. México, 1984.
- 23.- MARIENHOFF, Miguel S. TRATADO DEL DOMINIO PUBLICO. 1ª Edición. Tipográfica Editora. Buenos Aires, 1960.
- 24.- MARTINEZ LOPEZ, Luis. DERECHO FISCAL MEXICANO. 1ª Edición. Editorial Porrúa. México, 1959.
- 25.- RIVERA PEREZ CAMPOS, José. EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD EN LOS IMPUESTOS. CUARENTA Y CINCO AÑOS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Tomo I. Extractado de la plática que sustentó el Ministro el 27 de octubre de 1969 con motivo de Programa de Preparación de Abogados del Fisco.
- 26.- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. DERECHO FISCAL. 1ª Edición. Editorial Harla. México, 1995.
- 27.- RODRÍGUEZ MEJIA, Gregorio. TEORÍA GENERAL DE LAS CONTRIBUCIONES. 1ª Edición. Editorial Porrúa. México, 1994.
- 28.- RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, Joaquín. CURSO DE DERECHO MERCANTIL. Editorial Porrúa. 15ª Edición. Tomo I. México, 1984.
- 29.- SAINZ DE BURANDA, Fernando. HACIENDA Y DERECHO. Editorial de Derecho Financiero. Tomo I. Madrid, 1965.
- 30.- SERRA ROJAS, Andrés. DERECHO ADMINISTRATIVO. 12ª Edición. Editorial Porrúa. Tomo II. México, 1983.
- 31.- TRUEBA, José Manuel. ASPECTOS FISCALES DE LA FUSION DE SOCIEDADES. 1ª Edición. Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C. México, 1993.

32.- WEIL, Prosper. EL DERECHO ADMINISTRATIVO. 1ª Edición. Taurus Ediciones. España, 1996.

LEGISLACIÓN CONSULTADA.

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Ley de Amparo Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Ley Orgánica del Poder Judicial.
- Ley General de Sociedades Mercantiles.
- Código Fiscal de la Federación.
- Ley del Impuesto sobre la Renta.
- Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta.
- Ley del Impuesto al Activo.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- Ley para el Funcionamiento de Establecimientos Mercantiles en el Distrito Federal.
- Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
- Decreto por el que se crea la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1º de enero de 2002.
- Diario Oficial de la Federación.

TESIS Y JURISPRUDENCIAS.

- PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN. CD-Rom. Jurisprudencia y Tesis Aisladas Ius, Abril de 1999. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Consulta General de Compilación y Sistematización de Tesis.
- PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN. CD-Rom. Ley de Amparo. 1ª versión. Febrero de 1999. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Consulta General de Compilación y Sistematización de Tesis.