



**UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE MÉXICO**

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
ACATLÁN**



**ANÁLISIS JURÍDICO DE LA DEDUCIBILIDAD DE LAS
MERCANCÍAS ADQUIRIDAS POR FUSIÓN EN LA LEY
DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE

LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA

JUSTINO BARBOSA PORTILLO

ASESOR: LIC. ROBERTO ROSALES BARRIENTOS

0349694

OCTUBRE 2005

OSWALDO

Dicen que la vida se encarga de darnos lo que merecemos, sin embargo, a mi sin merecerlo me ha premiado con la dicha de tenerte a ti, ojalá esto sirva de ejemplo y para que te sientas orgulloso de mí; debes saber que todo lo que hago está inspirado en el amor tan grande que te tengo.

Gracias por la gran lección que me has dado y por demostrarme que por difícil que parezca, no hay nada imposible de lograr.

ANA LAURA

Gracias por estar siempre a mi lado apoyándome y llenándome de ánimo para no claudicar en la consecución de las metas que nos hemos trazado. Te amo.

A MIS PADRES

Recuerden que yo les prometí que a pesar de todo, este día llegaría. Ahora quiero decirles que a pesar de que hubo ocasiones en las que pensé que no podía lograrlo, la sola idea de saber que no les podía fallar me alentó a conseguir lo que tanto hemos soñado.

Gracias por el gran ejemplo que me han dado.

Autorizo a la Dirección General de Bibliotecas de la UNAM a difundir en formato electrónico e impreso el contenido de mi trabajo recepcional.

NOMBRE: Justino Barbosa Perillo

FECHA: 28- octubre - 2005

FIRMA: P.A.

Juan Carlos Olvera Urbina

A MI UNIVERSIDAD

A la Universidad Nacional Autónoma de México, FES Acatlán, fuente inagotable de conocimientos y cobijo de aquellos que como yo, aspiran a una vida profesional y a un México mejor.

A MIS MAESTROS.

Mi respeto y admiración para todos aquellos profesores que a lo largo de mi formación escolar me aportaron invaluable conocimientos.

A MI ASESOR.

Lic. Roberto Rosales Barrientos, con profunda admiración y respeto por su excelente calidad humana y profesional mi más sincero agradecimiento por las cátedras recibidas y por el tiempo y los conocimientos aportados en la conducción de la presente tesis.

LIC. OSCAR MOLINA CHIE.

Agradezco infinitamente el apoyo y la confianza que me ha brindado, así también, debo confesar que es gracias a Usted que ahora puedo decir que estoy incursionando realmente en este maravilloso mundo del Derecho.

Gracias por la paciencia y por las horas dedicadas.

**ANÁLISIS JURÍDICO DE LA
DEDUCIBILIDAD DE LAS
MERCANCIAS ADQUIRIDAS
POR FUSIÓN EN LA LEY DEL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

INTRODUCCIÓN.....	5
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	7
ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.....	10
1. Nociones Conceptuales de Estado.....	10
1.2 Actividad, Atribuciones y Fines del Estado.....	11
1.3 Funciones del estado.....	15
<i>1.3.1 La función Legislativa.....</i>	<i>17</i>
<i>1.3.2 La función Administrativa.....</i>	<i>21</i>
<i>1.3.3 La función Jurisdiccional.....</i>	<i>25</i>
1.4 La actividad financiera del Estado.....	26
<i>1.4.1 La obtención de ingresos.....</i>	<i>29</i>
<i>1.4.2 El impuesto.....</i>	<i>32</i>
1.5 Principios constitucionales en materia de impuestos.....	33
<i>1.5.1 El principio de proporcionalidad.....</i>	<i>34</i>
<i>1.5.2 El principio de equidad.....</i>	<i>35</i>
<i>1.5.3 El principio de legalidad.....</i>	<i>36</i>
2. La interpretación en materia de contribuciones.....	38
3. El objeto de la Ley del Impuesto sobre la Renta.....	45
4. Efectos de la fusión que pueden generar ingresos.....	48
que son objeto del impuesto sobre la renta.....	
<i>4.1 La transmisión de bienes.....</i>	<i>49</i>
<i>4.2 La adquisición de bienes.....</i>	<i>50</i>
<i>4.3 El canje de títulos.....</i>	<i>51</i>
5. Ingresos por fusión en las leyes del impuesto sobre la renta.....	54
<i>5.1 Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1965.....</i>	<i>54</i>
<i>5.2 Reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1965.....</i>	<i>56</i>
<i>5.3 Ley del Impuesto Sobre la Renta a partir del 1° de enero de 1981.....</i>	<i>60</i>
<i>5.4 Síntesis de lo anterior.....</i>	<i>62</i>

6	Iniciativa de reforma presentada en noviembre de 1991.....	65
	6.1 <i>Las reformas al Código Fiscal de la Federación.....</i>	65
	6.2 <i>La iniciativa de reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta.....</i>	69
	6.3 <i>Análisis de la iniciativa de reforma.....</i>	70
	6.4 <i>Dictamen de la Cámara de Diputados a la iniciativa de reforma presentada en noviembre de 1991.....</i>	79
	6.5 <i>Análisis al dictamen de la Cámara de Diputados.....</i>	82
	6.6 <i>Homologación del tratamiento al ingreso derivado del "canje de títulos".....</i>	83
	6.7 <i>Remisión al Código Fiscal de la Federación.....</i>	84
	6.8 <i>Redacción del último párrafo del artículo 64.....</i>	85
	6.9 <i>Anulación de la facultad para determinar ingresos presuntos.....</i>	86
	6.10 <i>Síntesis de lo anterior.....</i>	90
7	La deducción de mercancías adquiridas por fusión.....	100
8	Ley del Impuesto Sobre la Renta del 1° de enero de 2002.....	109
	8.1 <i>Personas físicas.....</i>	109
	8.2 <i>Personas morales.....</i>	109
	Conclusiones.....	111
	Apéndice I.....	113
	Aspectos generales de la fusión.....	113
	<i>Efectos con relación a la sociedad.....</i>	114
	<i>Efectos frente a los socios.....</i>	117
	<i>Efectos frente a los acreedores.....</i>	117
	Apéndice II	119
	Antecedentes de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.....	119
	Bibliografía.....	123

INTRODUCCIÓN

Una teoría, ha dicho el padre Miguel Villoro Toranzo en su *Metodología del Trabajo Jurídico*¹, es una afirmación presentada como explicación coherente pero sin pretender que sea la respuesta definitiva a un problema.

La teoría, continúa el padre Villoro, es defendida por alguien como una posible solución simple y sencillamente porque su explicación posee coherencia.

En el presente trabajo, a la interrogante de si las mercancías adquiridas por fusión, son deducibles para efectos del cálculo del impuesto sobre la renta de la sociedad fusionante, pretendo sostener una respuesta que resuelva dicha interrogante.

Para darle coherencia a la solución expuesta en este trabajo, he comenzado por identificar con precisión la problemática planteada. En virtud de que la interrogante es en esencia un problema de interpretación, he expuesto la forma para hacer este trabajo de exégesis, esto último de acuerdo con lo señalado por nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación.

¹ Miguel Villoro Toranzo SJ, *Metodología del Trabajo Jurídico*, Distribuidora Themis, Cuarta Edición, México, D.F., página 12.

El resultado de lo anterior me ha llevado a afirmar que quienes sostienen la deducibilidad de las mercancías por fusión, lo hacen basándose en una simple adecuación de disposiciones legales, lo cual en realidad no es un trabajo de interpretación.

La interpretación sistemática, teleológica y causal de los artículos relacionados con la interrogante planteada en el presente trabajo, nos lleva a descubrir que las disposiciones incorporadas a la Ley del Impuesto sobre la Renta en relación con los bienes adquiridos por fusión, establecen una norma implícita en dicha ley, consistente en que la sociedad fusionante sólo puede deducir lo que la sociedad fusionada no hubiere deducido hasta antes del momento de la fusión. Este principio, sostengo en el presente trabajo, debe ser aplicado a la adquisición de mercancías por fusión.

Pero, finalmente, por más coherente que sea el planteamiento sustentado en este trabajo, no deja de ser una teoría, y por ende, no es la respuesta definitiva a la interrogante planteada, sino que quizás, es el inicio de una discusión sobre la materia.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

A efecto de comenzar el análisis de la deducibilidad de las mercancías adquiridas como consecuencia de fusión, comenzaré aludiendo al tratamiento que la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente hasta el año de 2001, realizaba a dicha situación jurídica.

Así, el artículo 5-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta establecía con respecto a los bienes transmitidos como consecuencia de fusión, que se producirán los efectos señalados en dicha ley para los actos de enajenación.

Ahora bien, uno de los efectos de la fusión es que la sociedad fusionada le transmite sus bienes a la sociedad fusionante.² Dentro de los bienes transmitidos a la sociedad fusionante, pueden encontrarse mercancías³.

Por otro lado, el artículo 22, fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta establecía que era deducible la adquisición de mercancías.

En esa tesitura, si la Ley del Impuesto sobre la Renta establecía que en el caso de bienes transmitidos por fusión se producen los efectos señalados en dicha ley para los actos de enajenación, surge la interrogante de si la sociedad fusionante puede deducir las mercancías adquiridas como

² En el apéndice I se hace un breve análisis de algunos de los aspectos más importantes de la fusión de sociedades.

³ Dentro de este concepto incluyo el de materias primas, productos semiterminados, o terminados.

consecuencia de fusión a que se refiere el artículo 29, fracción II antes señalado.

Para efecto de poder encontrar una respuesta a la anterior interrogante, seguiré la siguiente metodología:

A manera de preámbulo, se establecerá la importancia que reviste la actividad financiera con que cuenta el Estado, hasta llegar al tema de las contribuciones en materia fiscal.

Posteriormente, por tratarse de un problema de interpretación de disposiciones fiscales, señalaré las bases para hacer dicha interpretación.

Una vez dentro del trabajo de interpretación, trataré de establecer la finalidad del impuesto sobre la renta, para con ello poder señalar que actos de la fusión de sociedades han quedado dentro del ámbito de dicha ley, así como en su caso, destacar cual ha sido el desenvolvimiento que la Ley del Impuesto sobre la Renta ha efectuado respecto del tratamiento de esos actos.

Así también, una vez que han quedado identificados los actos derivados de fusión de sociedades que son objeto de la Ley del Impuesto sobre la Renta, trataré de explicar con base en antecedentes históricos, análisis sistemático de diversas disposiciones legales relacionadas con el tema, así como de

trabajos legislativos también relacionados, la finalidad del artículo 5-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Después de haber realizado el trabajo anterior, podré estar en una posición que me permita dar una respuesta razonada a la cuestión planteada.

Finalmente, con base también en lo anterior, se realizará el análisis del tratamiento en la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor a partir del 1 de enero de 2002, a la cuestión planteada en el presente trabajo.

1. LA ACTIVIDAD DEL ESTADO.

1.1 Nociones Conceptuales de Estado.

La variedad de conceptos que se han formulado sobre la palabra Estado es tan variada como los criterios que han servido de base para formularlos, es así que se tomarán sólo aquellos conceptos jurídicos que a nuestro juicio se consideran más importantes.

En primer lugar, se señalará el concepto tradicional elaborado por Jellinek, mismo que define al Estado como: "corporación formada por un pueblo dotada de poder de mando originario y asentada en un determinado territorio."⁴

Por su parte Rafael Bielsa dispone lo siguiente: "El Estado es la organización jurídica de la nación, en cuanto es esta una entidad concreta, material, compuesta de personas y de territorio"⁵

Guillermo Cabanellas, al respecto señala lo siguiente: "Como sociedad establecida sobre determinado territorio, con los fines esenciales del bien común por la realización del Derecho; del Estado, como cuerpo político de la nación surge la unidad de una multitud de hombres que viven y conviven en armonía bajo leyes jurídicas. Unos lo han comparado a un organismo humano, otros a una máquina,

⁴ Citado por Rafael I. Martínez Morales. *Diccionario Jurídico de Derecho Burocrático*. Ed. Oxford, segunda edición, México, 2004, pág. 42.

⁵ *Idem*

no falta quienes lo consideran con carácter o función ética; pero los más estiman que integra el Estado una sociedad que tiene una voluntad general para establecer un orden jurídico.”⁶

Por nuestra parte, una vez observados los conceptos anteriores, consideramos que el Estado es una organización social y política que se encuentra integrado por los individuos que se encuentran organizados en torno al propio estado, con la capacidad para imponer la voluntad propia, así mismo y a los demás, y con una población que constituye su razón de ser y la causa principal de su creación.

1.2 Actividad, atribuciones y fines del Estado.

Actividad del Estado

En nuestra época, el Estado tiene una serie de actividades que son sumamente variadas y amplias, y van desde la conservación de la sociedad, la salvaguarda de su independencia, la seguridad del orden y tranquilidad tanto exteriores como interiores, hasta el progreso social, educativo, económico, sanitario y cultural.

“La actividad del Estado es el conjunto de actos materiales y jurídicos, operaciones y tareas que realiza en virtud de las atribuciones que la legislación positiva le otorga. El otorgamiento de dichas atribuciones obedece a la necesidad de crear jurídicamente los medios adecuados para alcanzar los fines estatales.”⁷

⁶ Citado por Narciso Sánchez Gómez, *Primer Curso de Derecho Administrativo*, Ed. Porrúa, México 2003, pág. 3

⁷ Gabino Fraga, *Derecho Administrativo*, Ed. Porrúa, 36ª. Edición, México, 2004, pág. 13

A la actividad del Estado, también conocida como lo que el Estado debe de hacer se le define como el conjunto de normas que crean órganos, fijan su funcionamiento y los fines que deben alcanzar.

Al respecto, Narciso Sánchez Gómez, expone : “La actividad del Estado está, constituida por un conjunto de actos de diversa índole algunos catalogados como jurídicos y otros de índole material, que se generan en ejercicio de sus atribuciones legales y en cumplimiento de sus fines para beneficio de la colectividad, y para ese efecto encontramos la actuación de los sectores público, social y privado.”⁸

Dicho en otras palabras, el Estado como producto social tiene por objeto la obtención de un fin, esto es, los hombres que componen el Estado, los gobernantes y los gobernados al constituir un grupo y dar forma a lo que se conoce como la sociedad estatal persiguen un fin, es por ello que se le ha dotado de atribuciones o instrumentos jurídicos que se encuentran a su disposición por voluntad y disposición del propio pueblo, para atender las distintas necesidades y aspiraciones sociales, para que de esa forma pueda darle cabal cumplimiento a los cometidos que le han sido encomendados.

Así, una vez observado que la creación del Estado por parte del hombre, obedece

⁸ ob. cit. Pág. 6

a la necesidad de llevar a cabo las tareas que le han sido encomendadas, las cuales son sumamente variadas y amplias, y que como se ha visto, van desde la salvaguarda de su independencia, la seguridad del orden y de la tranquilidad, tanto exteriores como interiores, hasta el progreso social, económico, educativo, sanitario y cultural.

Para llegar a una mejor comprensión de lo señalado en párrafos precedentes, es conveniente dejar en claro que se entiende por atribuciones del Estado y al forma en la que se llevan a cabo dichas atribuciones, lo cual será materia de análisis en el siguiente inciso del presente capítulo.

Atribuciones del Estado.

“Para denominar lo que hemos llamado ‘atribuciones del Estado’ se ha hecho uso de otras expresiones tales como las de ‘derechos’, ‘facultades’, ‘prerrogativas’, ‘cometidos’ o ‘competencias estatales’.”⁹

Así, tenemos que por atribuciones del Estado debemos entender a aquellos instrumentos jurídicos de que ha sido dotado para atender las distintas necesidades y aspiraciones sociales, para de esta forma poder alcanzar los fines o metas que tiene encomendados.

⁹ 6) Gabino Fraga.- Ob cit, pág. 13

Bonnard, quien es citado por Andrés Serra Rojas, en su libro denominado "Derecho Administrativo", al respecto señala lo siguiente: "Se encuentran en el Estado tres nociones esenciales : las atribuciones, las funciones y los servicios públicos, ellos forman la sustancia del Estado. Las atribuciones son las tareas, los trabajos que el Estado corresponde sensiblemente a la de profesión para los individuos. Cuando se dice que el Estado es industrial, comerciante, profesor se indica en esa forma la atribución realizada por el Estado." ¹⁰

Fines del Estado.

Una vez descrita tanto la actividad del Estado, como los medios por medio de los cuales llega a la conclusión de las tareas a él encomendadas, ha llegado el momento de hablar de los fines que tiene a su cargo.

Tal como se ha narrado a lo largo de este capítulo, el Estado constituye una obra colectiva y artificial creada para ordenar y servir a la sociedad. Su existencia se justifica por los fines que históricamente se le han asignado, así pues, el Estado existe para realizar estos fines y se mantendrá en tanto se le asignen estas metas.

¹⁰ Andrés Serra Rojas. "Derecho Administrativo" Ed. Porrúa, México, 1988, pág. 13

Serra Rojas menciona que “los fines del Estado constituyen direcciones, metas, propósitos, o tendencias de carácter general que se reconocen al Estado para su justificación y que se consagran en su legislación.”¹¹

1.3. Funciones del Estado

Etimológicamente, la palabra función determina cumplidamente su concepto: proviene de “fungere”, que significa hacer, cumplir, ejercitar, que a su vez deriva de “finire”, por lo que dentro del campo de las relaciones jurídicas de cualquier clase que ellas sean, la función significará toda actuación por razón del fin jurídico en su doble esfera de privada y pública.

“La expresión ‘función’ produce dificultad en su aprehensión, pero se puede precisar diciendo que es la forma de la actividad del Estado que se manifiesta como expresión creadora de normas, como de aplicación concreta de ley o como solucionadora de conflictos jurídicos entre las personas , es decir, que la forma de manifestación del Estado de acuerdo con los principios de Montesquieu, sólo puede ser Legislativa, Ejecutiva y Judicial.”¹²

¹¹ Serra Rojas Andrés, ob cit. Pág. 39

¹² Sánchez Gómez Narciso, ob cit. Pág. 10

De esta forma, al citar a Serra Rojas, el Maestro Narciso Sánchez Gómez señala lo siguiente:

“La doctrina clásica y la legislación positiva han reconocido tres actividades esenciales del Estado para realizar los fines resultado del principio lógico-jurídico de la división del trabajo aplicado a la teoría constitucional:

a) La función legislativa, que es la función encaminada a establecer las normas jurídicas generales. El Estado moderno es el creador del orden jurídico nacional.

b) La función administrativa, que es la función encaminada a regular la actividad concreta y tutelar del Estado bajo el orden jurídico. La ley debe ser ejecutada particularizando su aplicación. En sentido moderno, el Estado es el promotor del desarrollo económico y social de un país.

c) La función jurisdiccional, que es la actividad del Estado encaminada a resolver las controversias, estatuir o declarar el derecho. La superioridad del Poder Judicial en la sociedad moderna, lo coloca como el órgano orientador de la vida jurídica nacional.”¹³

¹³ Sánchez Gómez, Narciso, ob cit. Pág. 11

En otras palabras, la función se refiere a la forma de actividad del Estado, ya se había establecido que la atribución del ente estatal es lo que el Estado puede o debe hacer. Las funciones constituyen la forma del ejercicio de las atribuciones, las funciones del Estado son las de la sociedad (seguridad, justicia, bienestar en el orden económico y cultural); pero la sociedad sin el Estado no podría garantizar esas funciones. En consecuencia, el Estado no tiene funciones distintas de aquellas que interesan a la sociedad, sino que son los de la sociedad misma; los fines del Estado son los fines de la sociedad y los de esta son los fines comunes de las personas que la conforman.

En este orden, las precitadas funciones serán motivo de análisis en el presente capítulo partiendo de dos puntos de vista que son: 1) atendiendo al órgano que las realiza, es decir, adoptando un criterio formal, subjetivo u orgánico; y, 2) desde un punto de vista de la naturaleza intrínseca de la función, es decir, de un criterio objetivo, material, que prescinde del órgano al cual están atribuidas.

1.3.1 La función Legislativa.

En un sentido genérico, la función legislativa se puede definir como aquella actividad del Estado que se encarga de crear normas jurídicas, con carácter

general, obligatorio e impersonal, y que tiene por objeto regular la organización, estructura y funcionamiento del referido ente político, las relaciones de este con otras entidades soberanas, para mantener la independencia en lo externo y la supremacía en lo interno, sus derechos y obligaciones, incluyendo sus relaciones de gobernantes y gobernados.

Ahora bien, en su aspecto formal el acto legislativo deriva del principio de la autoridad formal de la ley que significa que todas las resoluciones del Poder Legislativo no pueden ser derogadas, modificadas o aclaradas más que por otra resolución del mismo Poder y siguiendo los mismos procedimientos seguidos para la formación de la resolución primitiva.

Al hablar del tema que nos ocupa, Serra Rojas señala lo siguiente: "el criterio formal se refiere al órgano que tiene a su cargo la función. La función legislativa corresponde formalmente al Poder Legislativo Federal, que es el órgano que normalmente elabora la legislación, así como a las Legislaturas de las entidades federativas, que expiden las leyes ordinarias o comunes de su competencia....

El punto de vista formal es insuficiente para caracterizar a la función legislativa, entre otras razones por las dos siguientes:

No todos los actos del poder legislativo pueden válidamente llamarse 'legislativo', pues hay facultades diversas que caen bajo el campo de la función administrativa,

digamos que por ejemplo, el caso que alude el artículo 73, fracción I de la Constitución, 'El Congreso tiene la facultad de admitir nuevos Estados o Territorios a la Unión Federal.' Otras facultades caen bajo el campo de la función jurisdiccional, por vía de ejemplo, la materia de responsabilidad de los funcionarios públicos a los que se refieren los artículos 108 y siguientes de la Constitución.

Los otros poderes realizan actos legislativos desde el punto de vista orgánico, por ejemplo cuando el Presidente de la República expide los Reglamentos administrativos, de conformidad con la fracción I del artículo 89 de la Constitución. Estos actos son formalmente administrativos, pero materialmente son actos legislativos con los mismos caracteres de la Ley.”¹⁴

Es de esta manera que puede afirmarse que el principio de la autoridad formal de la ley sólo se refiere a los actos que el Poder Legislativo realiza dentro de la esfera de su competencia.

Una vez dicho lo anterior, se analizará la función legislativa en el sentido material, es decir, prescindiendo de su autor y de la forma como se realiza y sólo se

¹⁴ Serra Rojas Andrés, ob cit. Pág. 46 y 49

considera la naturaleza intrínseca del acto en el cual se concreta y exterioriza: la ley.

El maestro Sánchez Gómez, en su obra denominada “Primer Curso de Derecho Administrativo” refiere: “El acto legislativo materialmente considerado –la ley- tiene estos caracteres: a) Es una norma abstracta e impersonal; b) Es una norma general y permanente; c) Es una norma obligatoria; d) El acto legislativo es imperativo, ya que el Estado impone la obligación de someterse a la ley y está provisto de una sanción que son medios adecuados para su debido cumplimiento; e) La sanción es de naturaleza diversa porque en unos casos es una coacción material y en otros una sanción jurídica o una garantía de la vida social, las garantías de orden público o la propia Administración.”¹⁵

En este sentido amplísimo diremos que se considera ley (materialmente hablando) todo precepto jurídico sea cual fuere la autoridad de que emane, la forma de que se revista y el contenido que la integre.

¹⁵ Sánchez Gómez, Narciso, ob cit. Págs. 17 y 18

1.3.2 La función Administrativa

De la misma manera que se hizo con la función legislativa, comenzaremos señalando el concepto genérico de la función administrativa, mismo que podemos definir como aquella función que desarrolla el Poder Ejecutivo en forma de administración pública, misma que se traduce en diversos actos jurídicos y materiales que vienen a ejecutar las leyes expedidas por el Congreso de la Unión para el ámbito federal y por las legislaturas locales para los estados y municipios.

Ahora bien, se considera pertinente estudiar la función administrativa desde el punto de vista formal y material.

“Formalmente, la función administrativa es aquella que desarrolla el Estado a través del órgano conocido como Poder Ejecutivo, el cual está representado por el Presidente de la República, quien es electo popularmente cada seis años, para el desarrollo de su cometido es auxiliado por una serie de personas que encabezan las formas de organización administrativa centralizada y paraestatal, en la primera se comprende a los Secretarios de Estado y al Procurador General de la República, en la segunda, a los organismos descentralizados , empresas públicas y de

participación estatal, instituciones nacionales de crédito, instituciones nacionales de seguros y fianzas y fideicomisos.”¹⁶

Para determinar la naturaleza de la función Administrativa, debe atenderse exclusivamente al órgano que realiza dicha función, es decir, el Poder Ejecutivo Federal, todos los actos jurídicos que tiene a su cargo el Poder Ejecutivo Federal, se denominan formalmente administrativos.

“Serra Rojas sostiene: ‘Comprendiendo el criterio formal y material decimos que la función administrativa puede ser estudiada desde el punto de vista formal y material. El punto de vista formal u orgánico, toma en consideración el poder que realiza el acto administrativo, y prescinde de toda otra estimación; el punto de vista material, considera la naturaleza interna del acto, definiéndolo con caracteres propios o naturales.

Las afirmaciones siguientes señalan los elementos de esta función:

a) Se trata de una función jurídica del Estado;

¹⁶ Sánchez Gómez, Narciso. Ob cit. Pág. 21

b) Los actos concretos que la comprenden, se realizan con vista a la creación y funcionamiento de un servicio público y al cumplimiento concreto de los fines generales que la legislación contiene.

c) La creación de un orden jurídico administrativo, llamado Derecho Administrativo que se aplica a la Administración Pública y a las personas que establecen relación con ella.”¹⁷

En conclusión a lo anterior podemos afirmar que la función administrativa desde el punto de vista formal es aquélla que el Estado realiza por medio del Poder Ejecutivo.

Ahora bien, desde un punto de vista material o de su naturaleza intrínseca, es la que el Estado realiza bajo un orden jurídico, y que consiste en la ejecución de los actos materiales o de actos que determinan situaciones jurídicas para casos individuales.

Sánchez Gómez, citando al Maestro Gabino Fraga, refiere lo siguiente respecto del sentido material de la función administrativa: “Los elementos de la misma

¹⁷ Sánchez Gómez, Narciso. Ob cit. Pág. 25

función desde el ángulo material del derecho son los siguientes: I. La función administrativa se realiza bajo un orden jurídico. II. La limitación de los efectos que produce el acto administrativo, pues se trata de un acto subjetivo creador de situaciones jurídicas individuales, las personas a que se refiere, la extensión de las obligaciones que a consecuencia de él nacen y el objeto de ellas, se determinan concretamente por autor del acto. III. Los que en esta se exteriorizan no son de un tipo único desde el punto de vista de su naturaleza interna, esto quiere decir, que se trata de actos diversos algunos de los cuales se les conoce como netamente jurídicos y otros de índole material.”¹⁸

En este orden de ideas, diremos que atendiendo al sentido material de la función administrativa es la que realiza el Estado bajo un orden jurídico, y que consiste en la ejecución de los actos materiales o de actos que determinan situaciones jurídicas para casos individuales.

A manera de ejemplo, referiremos algunos de los actos materiales que realiza la administración pública, tales como los actos de enseñanza y de asistencia, las operaciones y movilizaciones militares, en algunos casos, estos actos materiales tienen especial trascendencia jurídica por la circunstancia de que constituyen antecedentes que condicionan la validez de un acto jurídico, como por ejemplo, los estudios técnicos, la formación de proyectos, etc.

¹⁸ Sánchez Gómez, Narciso. Ob cit. Págs. 26 y 27

1.3.3 La función Jurisdiccional

Respecto de esta función jurisdiccional, también conocida como función judicial, se puede decir que la misma se encuentra encaminada a resolver los conflictos surgidos entre particulares, o bien, entre éstos y algunas de las dependencias, poderes u organismos que formen parte del mismo Estado.

La función jurisdiccional desde el punto de vista formal alude a la organización constitucional que asigna la tarea de ejercer dicha función al Poder Judicial de la Federación, fundamentalmente para preservar el Derecho.

Es decir, tomando en cuenta el aspecto formal de la función jurisdiccional es claro que siempre se debe tomar en cuenta al órgano que realiza dicha función, la cual debe de ser desarrollada por el Poder que normalmente, dentro del régimen constitucional, está encargado de los actos judiciales, es decir, por el Poder Judicial.

“Como función considerada materialmente, algunos autores la denominan función jurisdiccional, por creer que la expresión ‘judicial’ sólo evoca el órgano que la realiza, debiendo, por lo tanto, reservarla para cuando se haga alusión a su aspecto formal.”¹⁹

¹⁹ Sánchez Gómez, Narciso. Ob cit. Pág. 32

La finalidad del acto jurisdiccionales declarar imparcialmente el derecho en los casos controvertidos o de conflictos que son de su competencia. Es una actividad de ejecución de la ley hecha por el Poder Judicial, pero que responde a motivos efectos y fines diversos de los fines administrativos.

De esta forma tenemos que el Poder Jurisdiccional crea normas generales sólo por vía de excepción. Su tarea típica es crear normas individualizadas sobre la base de las normas generales creadas por la legislación y la costumbre, y hacer efectivas las sanciones estipuladas por esas normas generales y por normas individualizadas. El acto por el cual se hace efectiva una sanción es ejecución, en el sentido más estricto de este concepto.

Concluyendo, como se habrá observado existen tres grupos de funciones llevadas a cabo por el Estado, a su vez éstas se manifiestan en su acto fundamental de la siguiente manera: la sentencia en la función jurisdiccional; la ley corresponde a la función legislativa y la decisión a la administrativa.

1.4 La actividad financiera del Estado

De todo lo expuesto, nos queda claro que el Estado, como entidad suprema de Derecho Público al haber sido creado fue con la finalidad de satisfacer el interés general, para lo cual se le asignaron para cumplir en forma efectiva las tareas que

le fueron asignadas de diversas funciones, entre las cuales se encuentra la función legislativa, la función administrativa y la función jurisdiccional.

Ahora bien, por considerarse de mayor trascendencia para la elaboración del presente trabajo, nos avocaremos a un análisis más detallado de la función administrativa del Estado, específicamente de la actividad que desarrolla dicho ente estatal para procurarse de los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas, luego entonces, dicha actividad se ha denominado Actividad Financiera del Estado.

Es así que diremos que el Estado, para señalar las actividades concretas y atender las necesidades sociales del crecimiento económico, de la seguridad, de construcción de obras públicas, de educación, de impartición de servicios estatales, ya sean públicos o administrativos, necesita de elementos pecuniarios para producir, obtener y aplicar los satisfactores que vayan a llenar las necesidades sociales en todo ámbito del Estado.

Se conoce con el nombre de actividad financiera del Estado aquella que realiza para obtener los fondos necesarios destinados a satisfacer las necesidades públicas, es decir, puede tener un doble aspecto, entradas y salidas, activo y pasivo, egresos e ingresos. Esta actividad del Estado, desde luego se desenvuelve

en un plano nacional fundamentalmente, no persigue fines de lucro, pues es a satisfacción de las necesidades para el progreso del Estado.

A los gastos que el Estado realiza para el cumplimiento de su actividad, en términos generales, la teoría financiera les llama “gastos públicos”, y a los ingresos que debe obtener para hacer frente a esos gastos, “ingresos públicos”.

A decir de Sergio Francisco de la Garza, “Esta actividad, que tiene una importancia primordial en el Estado moderno, ha recibido el nombre de actividad financiera, la cual según Giannini, la cumple el Estado ‘para administrar el patrimonio, para determinar y recaudar los tributos, para conservar, destinar o invertir las sumas ingresadas’, y se distingue ‘de todas las demás en que no constituye un fin en sí misma, o sea en que no atiende directamente a la satisfacción de una necesidad de la colectividad, sino que cumple una función instrumental de fundamental importancia, siendo su normal desenvolvimiento una condición indispensable para el desarrollo de las restantes actividades.”²⁰

²⁰ De la Garza, Sergio Francisco, *“Derecho Financiero Mexicano”*, Ed. Porrúa, México 2004, vigésima edición. Pág. 5

Una vez expuesto lo anterior, estamos en posibilidad de hablar del tema central del presente trabajo, esto es, de los ingresos así como de la obtención de los mismos, para posteriormente hablar de la Ley del Impuesto sobre la Renta cuyo objeto o finalidad lo es precisamente el gravamen de dichos ingresos.

1.4.1 La obtención de ingresos.

El Estado puede obtener ingresos por vías de Derecho privado y por vías de Derecho Público.

En realidad, los ingresos que percibe el Estado por vías de Derecho Privado, son tan de poca importancia, que no ameritan un estudio especial a modo de ejemplo, se pueden citar entre esos ingresos, los que percibe el Estado por vías de herencia, no en el aspecto que alguna persona hereda al Estado, que es una situación casi irreal, pero que puede darse, sino que conforme a las disposiciones del Código Civil del Distrito Federal y Administrativas, cuando no existan herederos, hereda la beneficencia pública, pueden existir también legados, donaciones al gobierno y por último, este puede adquirir una serie de bienes por vía de prescripción.

Debido a lo anterior, nos avocaremos a señalar cuales son los ingresos que percibe el Estado por vías de Derecho Público, es decir, aquellas percepciones que en

dinero o en especie, obtiene el Estado como autoridad, de los particulares, conforme a las disposiciones legales y cuyo pago es obligatorio.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 2 denomina a los ingresos del Estado como contribuciones, clasificándolos a su vez en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

En efecto, el citado artículo establece en su parte conducente:

“Artículo 2. Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, los que se pueden definir de la siguiente manera:

I.- Impuestos son las contribuciones establecidas en la Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III, y IV de este artículo.

II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en la Ley a cargo de

personas que son sustituidas por el Estado, en el cumplimiento de las obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

III.- contribuciones de mejoras son las establecidas en la Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en la Ley por el uso de o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u organismos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.”

1.4.2 El impuesto.

El concepto más importante, para el mejor desarrollo de este capítulo, es el impuesto, el cual se estudiará al igual que el presente capítulo de una forma muy general, de manera que podamos tener una noción general de lo que debe entenderse por impuesto, las características que el mismo reviste, los principios constitucionales que lo rigen y la forma en que el Estado, a través de la autoridad correspondiente puede hacer efectivo su cobro.

Esto es, el impuesto constituye la parte de riqueza exigida al particular por el Estado en ejercicio de su soberanía, para la satisfacción de los gastos públicos, sin que tenga que dar a cambio de ella, contraprestación alguna, establecido en la ley en forma proporcional y equitativa.

Es decir, el impuesto constituye la prestación, sea en dinero o en especie que el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria (Estado) está facultado para exigir de el sujeto pasivo (contribuyente), a efecto de poder administrarlo en forma adecuada y así obtener los ingresos necesarios que destinará a satisfacer las necesidades colectivas.

Dicho lo anterior, se señalarán los caracteres que deben revestir los impuestos.

- a) El impuesto es una prestación, es decir, el particular no recibe en especial, ningún servicio divisible al pagar los impuestos que le corresponden.

- b) El impuesto lo fija la ley con el carácter de general y obligatorio, pudiendo coaccionar jurídicamente a los sujetos obligados cuando estos se resistiesen a pagar, ejercitándose de esta forma la denominada facultad económica-coactiva por parte del fisco federal.

- c) El impuesto está a cargo de las personas físicas y morales cuya situación de hecho encuadre en la hipótesis normativa descrita por el legislador.

- d) El impuesto debe ser cubierto en dinero o en especie.

- e) La finalidad del impuesto es que el mismo sea destinado a cubrir los gastos públicos.

1.5 Principios constitucionales en materia de impuestos

El poder tributario que ejerce en México tanto la Federación como los Estados, a través del Congreso General y de las legislaturas locales, no es absoluto, ya que el mismo se encuentra sujeto a limitaciones establecidas en la Constitución General, por lo que serán materia de comentario los principios en materia tributaria, comprendidos en la fracción IV del artículo 31 de nuestra carta magna.

Dicho artículo señala en su parte conducente:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

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

Analizando el precepto transcrito, podemos observar la existencia, entre otros, de tres de los grandes principios en materia de impuestos, de los cuales por ser de mayor trascendencia, se hará comentario especial en el presente inciso, obviamente sin dejar de hacer mención de los demás principios incluidos en dicha fracción, mismos que han sido reconocidos por la doctrina.

1.5.1 Principio de proporcionalidad

En un aspecto general, es la relación de conformidad que existe entre el todo y cada una de las partes o de cosas relacionadas entre sí. En materia tributaria, este principio exige que la carga impositiva derivada de los gastos públicos se ajuste a la capacidad contributiva de los sujetos obligados.

Este principio de proporcionalidad implica que los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo de manera que las personas que obtengan ingresos elevados contribuyan en forma cualitativa superior a los de mediano y de reducidos recursos.

Dicho en otras palabras, la proporcionalidad de los impuestos se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes, la que debe ser gravada diferencialmente conforme a las tarifas progresivas para que en cada caso el impacto patrimonial sea distinto no solo en la cantidad sino que se refleje cualitativamente en la definición que proceda, la que deba corresponder a su vez, a los ingresos obtenidos.

1.5.2 Principio de equidad

El principio de equidad consiste en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo los cuales deben de recibir un tratamiento idéntico a los que se encuentren en las mismas hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc.

Podemos señalar que la equidad de los tributos descansa en la generalidad de la obligación, ya que cuando la ley es general puede advertirse que esta es justa porque no admite excepciones ni privilegios

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que el principio de igualdad tributaria exige que a iguales supuestos de hecho, se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la situación o introducción de elementos diferenciales sea arbitraria o carezca de fundamento racional.

Ejemplificando lo anterior señalaremos el caso en el que se contraría la equidad, cuando por una parte se permite en un caso la deducción de un gasto y se priva en otro, a pesar de ser la misma naturaleza; lo que propicia que contribuyentes que se encuentren en una misma situación jurídica frente a la ley sean colocados en situación desigual, pues mientras los que puedan hacer la deducción final disminuir su ingreso gravable, los que no puedan hacerlo lo verán incrementado.

De esta podemos concluir diciendo que la equidad implica el que se encuentren obligados a sufragar un determinado tributo los que se hallen dentro de una misma situación establecida por la ley y que no se encuentren sujetos a esa misma obligación tributaria los que están en situación jurídica diferente, es decir, tratar a los iguales de igual manera y en forma desigual a los desiguales.

1.5.3 Principio de legalidad.

El principio de legalidad implica que la ley que establece un tributo debe definir cuales son sus elementos y supuestos de la obligación tributaria, es decir, el hecho

imponible, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación, ya que dichos elementos no pueden quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa.

Este principio también se encuentra contenido en el artículo 14 constitucional, que señala sustancialmente en que para la privación de cualquier derecho de un individuo, debe seguirse un procedimiento que reúna los requisitos que ha referido al hablar de la garantía de audiencia, el que debe fundarse en la ley y aplicar esta correctamente.

Conforme al principio que nos ocupa, ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por una disposición general anterior. Dicho principio de legalidad, en materia puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal "*nullum tributo sine lege*".

Finalmente, diremos que el criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación es en el sentido de que el principio de legalidad consiste en que las autoridades sólo pueden hacer lo que la Ley les permite.

2. LA INTERPRETACIÓN EN MATERIA DE CONTRIBUCIONES

Conforme al artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, las disposiciones que establecen cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas son de aplicación estricta. Establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Respecto a la aplicación estricta de las disposiciones fiscales que establecen cargas y sus excepciones a los particulares, nuestro más alto Tribunal de la Nación, ha establecido en forma clara y precisa que esto no impide al intérprete acudir a los diversos métodos de interpretación con los cuales pueda conocer la verdadera intención del creador de las normas, ello con el propósito de que una vez desentrañado el alcance de la norma respectiva, todas las consecuencias jurídicas sean aplicadas a los hechos que coincidan con lo previsto en la hipótesis jurídica de dicha norma. Lo anterior se desprende del siguiente criterio jurisprudencial:

“LEYES TRIBUTARIAS. SU INTERPRETACIÓN AL TENOR DE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 5o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Conforme a lo establecido en el citado numeral, para desentrañar el alcance de lo dispuesto en las normas que establecen el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, las respectivas disposiciones deben aplicarse en forma estricta, mientras que la interpretación del resto de las disposiciones tributarias podrá realizarse aplicando cualquier otro método de interpretación jurídica. **Ante tal disposición, la Suprema Corte de Justicia considera que** la circunstancia de que sean

de aplicación estricta determinadas disposiciones de carácter tributario, **no impide al intérprete acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de las normas**, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de la disposición en comento es constreñir a aquél a realizar la aplicación de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.

Contradicción de tesis 15/99. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo en Materia Civil del Sexto Circuito, antes Segundo del propio circuito y el Segundo en Materia Administrativa del Tercer Circuito, por una parte, y el Tercero en Materias Administrativa y de Trabajo del Cuarto Circuito, anteriormente Tercero del propio circuito, por la otra. 15 de octubre de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausentes: Mariano Azuela Güitrón y José Vicente Aguinaco Alemán, quien fue suplido por Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

Nota: Esta tesis no constituye jurisprudencia pues no trata el tema de la contradicción que se resolvió.

Novena Epoca. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: X, Diciembre de 1999. Tesis: 2a. CXLII/99. Página: 406.
(Énfasis añadido)."

A manera de aplicación de la anterior tesis (de hecho la tesis antes invocada se emitió conjuntamente con la jurisprudencia que más adelante se cita), nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha valido de los siguientes métodos de interpretación para interpretar disposiciones fiscales que establecen cargas y sus excepciones a los contribuyentes:

- a) Interpretación **literal**
- b) Interpretación **sistemática**
- c) Interpretación **causal**
- d) Interpretación **teleológica**

Con estos métodos de interpretación, nuestro máximo Tribunal estableció una jurisprudencia en el sentido de que los servicios prestados por una sociedad o asociación civil a sus socios, con instalaciones deportivas que representan un determinado porcentaje en relación al total de sus instalaciones, constituían prestaciones de servicios gravados para efectos del impuesto al valor agregado. Dicha jurisprudencia es la siguiente:

“VALOR AGREGADO. LOS SERVICIOS QUE PRESTA A SUS SOCIOS UNA SOCIEDAD O ASOCIACIÓN CIVIL, CON INSTALACIONES DEPORTIVAS CUYO VALOR REPRESENTA MÁS DEL VEINTICINCO POR CIENTO DEL TOTAL DE SUS INSTALACIONES, CONSTITUYEN LA PRESTACIÓN DE UN SERVICIO INDEPENDIENTE POR EL QUE DEBE PAGARSE EL IMPUESTO RELATIVO. De la interpretación literal, sistemática, causal y teleológica de lo dispuesto en los artículos 1o., 14, fracciones I y VI; 15, fracciones III y XII, inciso e); y 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, así como de la aplicación estricta de la exención establecida en la citada fracción XII, inciso e), se colige que las asociaciones o sociedades que prestan a sus socios servicios deportivos, con instalaciones de esta naturaleza, cuyo valor representa más del veinticinco por ciento del total de sus instalaciones, **sí están obligadas a pagar el**

impuesto al valor agregado ya que, por una parte, tal actividad sí causa este impuesto y, por otra, la exención a su pago únicamente opera para las asociaciones o sociedades civiles cuyas instalaciones deportivas no sean superiores, respecto del total de instalaciones con que cuenten, al porcentaje antes referido, conclusión a la que se arriba con independencia de que esos servicios constituyan una contraprestación derivada de las cuotas pagadas por los respectivos socios, dado que de no acontecer esto último tales actividades también se encontrarían gravadas por el tributo en comento, sin gozar de la mencionada exención; y de que la prestación de los referidos servicios y el destino que se dé a las cuotas sean demostrativos de la capacidad económica del sujeto del tributo, pues el que una determinada actividad se encuentre gravada por un impuesto deriva de que ésta encuadre en la conducta o circunstancia que configura el respectivo hecho imponible, para lo cual el legislador atiende exclusivamente a la capacidad contributiva que aquélla demuestra, es decir a si el hecho gravado refleja la capacidad necesaria para contribuir al gasto público, lo que puede o no estar en relación directa con la capacidad económica del sujeto del tributo.

Contradicción de tesis 15/99. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo en Materia Civil del Sexto Circuito, antes Segundo del propio Circuito y el Segundo en Materia Administrativa del Tercer Circuito, por una parte, y el Tercero en Materias Administrativa y de Trabajo del Cuarto Circuito, anteriormente Tercero del propio Circuito, por la otra. 15 de octubre de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausentes: Mariano Azuela Güitrón y José Vicente Aguinaco Alemán, quien fue suplido por Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

Tesis de jurisprudencia 132/99. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión pública del quince de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

Novena Epoca. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: X, Diciembre de 1999. Tesis: 2a./J. 132/99. Página: 345.”

(Énfasis añadido)

Los métodos de interpretación utilizados por nuestro Máximo Tribunal consisten en lo siguiente:

- a) La interpretación literal que consiste en determinar el significado de las palabras que componen la norma, habida cuenta también de la conexión existente entre las mismas.²¹

- b) La interpretación sistemática, en palabras de Riccardo Guastini²² significa “que, para decidir el significado de una disposición, no se atiende a la disposición misma aisladamente considerada, **sino al contexto en el que está situada**. Tal contexto puede ser más o menos amplio: los demás apartados de un mismo artículo, el resto de los artículos de una misma ley, hasta llegar incluso a la totalidad de las disposiciones que componen un sistema jurídico.”

- c) La interpretación causal consiste en atender al trabajo legislativo, a la opinión de los legisladores, plasmada en los trabajos preparatorios,

²¹ Sergio Francisco de la Garza, **Derecho Financiero Mexicano**, Ed. Porrúa, S.A., Quinta Edición, México 1973, página 54.

informes, exposiciones de motivos, dictámenes, votos particulares, etc., elementos que ayudan a conocer la causa que dio origen a la norma jurídica respectiva.²³

- d) La interpretación teleológica consiste en tomar como punto de partida para desentrañar el significado de una norma, el fin que la misma persigue.²⁴

Ahora bien, el tema que nos atañe se refiere a las deducciones, que es uno de los elementos para determinar la base del impuesto sobre la renta. Sin embargo, las demás disposiciones relacionadas con la cuestión planteada no necesariamente son disposiciones que tienen que ver con la determinación de la base del impuesto sobre la renta (es el caso del artículo 5-A).

No obstante, como lo señaló nuestro máximo Tribunal, se recurrirán a los métodos indicados por dicho Tribunal a efecto de desentrañar el alcance de las disposiciones fiscales relacionadas con la cuestión planteada en el presente trabajo, para con ello estar en aptitud de poder aplicar estrictamente

²² Ricardo Guastini, **Estudios sobre la Interpretación Jurídica**, Ed. Porrúa, S.A. conjuntamente con la Universidad Nacional Autónoma de México, Cuarta Edición, México 2002, página 44.

²³ Dualde citado al pie de página por Manuel Borja Soriano, **Teoría General de las Obligaciones**, Ed. Porrúa, S.A., Décima Edición, México 1985, página 48, pie de página 8; S.F. de la Garza, Op. Cit. página 55; R. Guastini, Op. Cit. página 5000.

²⁴ Reichel citado al pie de página por Manuel Borja Soriano, Op. Cit., página 38, pie de página 5.; Diccionario Jurídico Espasa, Madrid, 2001, página 845.

el artículo 22, fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta sólo a los hechos que coincidan con dicho artículo.

3. EL OBJETO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

El objeto del impuesto sobre la renta²⁵, ya sea dentro del sistema cedular o global, son los ingresos²⁶.

Inicialmente, desde la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1925 hasta la que entró en vigor en 1965, se señalaban como objeto del impuesto sobre la renta los ingresos que modificaran el patrimonio del contribuyente.

Para el maestro Rafael Rojina Villegas²⁷, el patrimonio es el conjunto de obligaciones y derechos susceptibles de una valorización pecuniaria que constituyen una universalidad de derecho. Los elementos del patrimonio son el activo y el pasivo, consistiendo el primero en el conjunto de bienes y derechos apreciables en dinero, y el pasivo está integrado por el conjunto de obligaciones y cargas también susceptibles de valorización pecuniaria.

El maestro Rojina Villegas señala que la diferencia entre el activo y el pasivo de una persona, para el caso de que el activo sea mayor que el pasivo, arroja

²⁵ En el apéndice II se hace una breve descripción de los antecedentes del impuesto sobre la renta en México.

²⁶ Así lo ha reconocido la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia cuyo rubro es "RENTA. SOCIEDADES MERCANTILES. OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO. 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 tengan los sujetos pasivos del mismo." Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: IV, Octubre de 1996. Tesis: P./J. 52/96. Página: 101.

²⁷ Rafael Rojina Villegas, **Compendio de Derecho Civil II**, Antigua Librería Robredo de José Porrúa e Hijos, Sucs., segunda edición, México 1966, página 7.

su *haber patrimonial*, y en el caso de que el pasivo sea superior a los activos ello arrojará su *déficit patrimonial*.

Por su parte, Don Antonio de Ibarrola nos señala que "Si se desea reducir el patrimonio a números, tendrá que deducirse el pasivo del activo, y ello nos lo dice claramente la vieja máxima latina: *Bona non intelliguntur nisi deducto cere alieno*."²⁸

En la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente desde 1981 y la actualmente en vigor, el objeto de las mismas son los ingresos percibidos por los contribuyentes; sin embargo, a diferencia de las leyes anteriores, hoy en día ya no se hace referencia a que los ingresos objeto de dicha ley deben modificar el patrimonio.

No obstante, aunque no se haga referencia a la modificación del patrimonio, ello está implícito en dichos ingresos, pues de lo contrario, si se percibe un ingreso y este no modifica el patrimonio del contribuyente, este ingreso no sería un ingreso objeto de la ley del impuesto sobre la renta.

Incluso, la falta de referencia a la modificación del patrimonio, podría dar la pauta para establecer, como lo hace Enrique Calvo Nicolau²⁹, que el ingreso

²⁸ Antonio de Ibarrola, **Cosas y Sucesiones**, Editorial Porrúa, S.A., Séptima Edición, México 1991, página 41.

²⁹ Para Enrique Calvo Nicolau en su obra **Tratado del Impuesto sobre la Renta**, Editorial Themis, segunda reimpresión, México, D.F. 1998, página 399, señala que el ingreso objeto del impuesto

objeto del impuesto sobre la renta lo es aquel que tiene como consecuencia la modificación del *haber patrimonial* de una persona, es decir aquella parte del activo que excede el monto del pasivo.

Adicionalmente, el ingreso debe ser analizado en el contexto en que se recibe. Por ejemplo, si se vende un bien, la contraprestación correspondiente será el ingreso percibido; sin embargo, si se recibe una cantidad de dinero pero esta va acompañada de un pasivo (como el que se tendría que registrar en caso de recibir un préstamo) entonces no se podría reconocer un ingreso, pues el pasivo neutraliza cualquier cambio patrimonial.

En síntesis, son objeto del impuesto sobre la renta los ingresos que modifican el patrimonio del contribuyente; y si el ingreso va acompañado de un pasivo, el ingreso será, en su caso, sólo la parte que modifique el *haber patrimonial* del contribuyente.

4. EFECTOS DE LA FUSIÓN QUE PUEDEN GENERAR INGRESOS QUE SON OBJETO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Como consecuencia de la fusión, existen diversos actos que en apariencia podrían generar un ingreso objeto de dicho impuesto. Sin embargo, si el objeto del impuesto sobre la renta son los ingresos que modifican el patrimonio del contribuyente, a continuación analizaremos cuales de ellos en realidad implican un ingreso de esa naturaleza.

Los actos sujetos a análisis, son los siguientes:

A. La transmisión de bienes que se efectúa por parte de la sociedad fusionada a la fusionante o a la sociedad que se constituye con motivo de la fusión (para referirme a estos dos últimos lo haré respecto de la sociedad fusionante).

B. La adquisición de bienes por parte de la sociedad fusionante.

C. El canje de los títulos por parte de los socios de las sociedades que se fusionan y concomitantemente, la recepción de títulos nuevos de la sociedad fusionante.

Ahora bien, a continuación trataré de explicar si efectivamente en la realización de dichos actos existe o no un ingreso objeto del impuesto sobre la renta.

4.1. La transmisión de bienes

Uno de los efectos de la fusión es el que la sociedad fusionada transmite bienes (en lo sucesivo me referiré a este efecto como "la transmisión de bienes") a la sociedad fusionante. Aquí existe una enajenación de dichos bienes.

Por esta enajenación, la sociedad fusionada no recibe contraprestación alguna, por lo tanto, validamente podemos decir que la fusionada no recibe ingreso alguno cuyo efecto sea el de modificar su patrimonio.

Así, por esta enajenación de bienes, la fusionada en ningún momento podría ser objeto del impuesto sobre la renta, pues, si bien es cierto que efectúa una enajenación, también lo es que por esa enajenación, no recibe ingreso alguno.

Este caso es muy similar al que sucede cuando una persona efectúa una donación de un bien, pues con motivo de dicha donación el donante enajena

un bien. Sin embargo, al no recibir nada a cambio, no obtiene un ingreso que pudiera ser objeto del impuesto sobre la renta.

4.2. La adquisición de bienes

La sociedad fusionante o la que se constituye como consecuencia de la fusión, adquiere los bienes transmitidos por la sociedad fusionada (en lo sucesivo me referiré a este efecto como "la adquisición de bienes"). Aquí, en principio, existe un ingreso en bienes para la adquirente.

Sin embargo, toda vez que la sociedad adquirente de los bienes, también adquiere los pasivos (ya sean estos los pasivos en si mismos o a través del capital), en realidad no existe una modificación patrimonial para esa sociedad, pues si los activos son transmitidos con sus pasivos, ello trae como efecto que no se modifique el haber patrimonial de la sociedad fusionante y por ende, no puede existir un ingreso objeto del impuesto sobre la renta.

Esta situación es muy similar al caso en que una persona recibe un préstamo. En este caso, la persona adquiere en propiedad el dinero que le es entregado; sin embargo, conjuntamente con el dinero recibido, adquiere el pasivo correlativo, lo cual neutraliza cualquier incremento patrimonial. Esto último justifica que quién recibe un préstamo, no reconoce como ingreso el dinero recibido.

4.3. El canje de los títulos

En este caso, los socios de la o las empresas fusionadas entregan sus acciones para ser canjeadas por acciones de la sociedad fusionante (en lo sucesivo me referiré a este efecto como "el canje de los títulos").

Al respecto, "el canje de los títulos" efectuado por los accionistas de la sociedad fusionada no implica que dichas acciones sean enajenadas, es decir, que el dominio de las mismas se transmita a la sociedad fusionante³⁰, pues dichas acciones no pueden ser susceptibles de tal acto jurídico.

Para demostrar que las acciones en cuestión no pueden ser enajenadas, sirve traer a colación el principio recogido por el artículo 1824 y 1825 de nuestro Código Civil Federal, en el sentido de que la cosa objeto de un acto jurídico debe existir o ser posible de llegar a existir.

Ahora bien, si de acuerdo con el artículo 111 de la Ley General de Sociedades Mercantiles las acciones sirven para acreditar y transmitir la calidad de socio y ejercer los derecho inherentes respecto de una sociedad mercantil, resulta que las acciones entregadas a la sociedad fusionante como

³⁰ El Diccionario Jurídico Mexicano señala que la enajenación consiste en la transmisión del dominio sobre una cosa o derecho que nos pertenece. **Diccionario Jurídico Mexicano**, Instituto de Investigaciones Jurídicas,

consecuencia de la fusión, no servirían para tales efectos en virtud de que la sociedad fusionada es disuelta, y por lo tanto, una vez acordada la fusión, las acciones en cuestión ya no pueden ser objeto de algún acto jurídico, pues los derechos implícitos en tales documentos dejan de existir.

De igual forma, debe señalarse que tampoco existe una adquisición por parte de la sociedad fusionante, pues la entrega a ésta no es con el objeto de que se convierta en propietaria de las acciones entregadas y ejerza todos los derechos corporativos inherentes a dichas acciones, sino que el canje de los títulos se hace con el objeto de cancelarlas para ser canjeadas por los nuevos títulos de la sociedad fusionante.³¹

El canje de los títulos en realidad es consecuencia de la disposición expresa de la Ley de Sociedades Mercantiles y con el único fin de que estas acciones se cancelen para emitirle al accionista, los nuevos títulos en la sociedad fusionante; así pues podemos concluir que en este acto de entrega, no existe enajenación de acciones³².

Editorial Porrúa, S.A. y Universidad Nacional Autónoma de México, Octava Edición, México, D.F. 1995, página 1271.

³¹ Debe mencionarse que una de las características de la propiedad es, conforme al artículo 830 del Código Civil Federal, el de gozar y disponer de una cosa sin más limitación que la señalada por las leyes. Sin embargo, esta característica no se encuentra presente cuando la sociedad fusionante recibe las acciones de la sociedad fusionada.

³² Incluso como más adelante se analizará, la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público ya había reconocido que no existía enajenación en estos casos, tal y como se desprende de la exposición de motivos de la reforma de 1979 a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 1965 y en la que expresamente se señalaba lo siguiente: "En el caso de fusión de sociedades se precisa que el costo de adquisición de las acciones emitidas como consecuencia de la fusión, es el que correspondió a las acciones de las empresas fusionadas.

Por otro lado, estrictamente hablando, el accionista que entrega sus acciones y se las canjean por acciones con un valor igual al de las acciones entregadas, no obtiene ingreso alguno. Sin embargo, si con motivo de la negociación de la fusión, a dichos accionistas se le expiden acciones de la sociedad fusionante, con un valor superior al de las acciones de las sociedades fusionadas³³, entonces se obtendría una ganancia (que sería la diferencia entre el valor de dichas acciones) por la percepción de acciones con un valor mayor; ganancia que se traduciría en un ingreso en bienes percibido por dicho accionista.

Este principio permite dejar de gravar operaciones en las que únicamente se canjean acciones, sin que el costo de las mismas se revalúe como consecuencia de la fusión³³.

³³ La justificación a este aumento del valor puede tener su origen, por ejemplo, en el reconocimiento del crédito comercial de la sociedad fusionada, o a manera de premio para incentivar la fusión.

5. INGRESO POR FUSIÓN EN LAS LEYES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

5.1. Ley del Impuesto sobre la Renta de 1965

Encontramos la primer referencia a un ingreso por fusión en la ley antes citada, en el artículo 19, fracción VI, inciso e). Este era parte del Título II de dicha ley, referente al ingreso global de las empresas, y en el cual se señalaba como ingreso acumulable el obtenido por el causante³⁴ como consecuencia de la ganancia realizada que derivara de la fusión de sociedades en las que fuera socio o accionista.

Expresamente, el artículo que nos ocupa, señalaba lo siguiente:

Artículo 19.- Son ingresos acumulables los señalados en los artículos 1° y 3° de esta Ley, de acuerdo con lo siguiente:

...

VI. Entre los ingresos acumulables se encuentran comprendidos los siguientes:

...

e) Las ganancias derivadas de enajenación de activos fijos de la empresa constituidos por bienes inmuebles, maquinaria o equipo así como las ganancias realizadas que deriven de fusión o liquidación de sociedades en las que el causante sea socio o accionista, sólo se acumularán en el porcentaje que corresponda de acuerdo con la siguiente escala:

Cuando el tiempo transcurrido entre la adquisición y la enajenación,	o	la fusión o	El porcentaje de la ganancia que deberá acumularse será:
--	---	-------------	--

³⁴ Los causantes eran quienes realizaran actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, o de pesca (lo que hoy se conoce como actividades empresariales, artículo 16 del Código Fiscal de la Federación), ya sea que fueran realizadas por personas físicas o morales.

liquidación fuere:	
...	...

Según este artículo, el acto jurídico del cual deriva el posible ingreso era la fusión misma; es decir, con independencia de si en la fusión existía o no enajenación, el artículo en cuestión consideraba como ingreso acumulable la ganancia realizada por fusión. Así las cosas, bastaba con efectuar la fusión para que, en su caso, se generara un ingreso acumulable.

Para efectos de determinar la ganancia realizada, se debe tomar en consideración que la anterior disposición partía de la base que la empresa, sea persona física o moral, era accionista en una sociedad objeto de una fusión y que por ello, podía realizar una ganancia como consecuencia de ésta.

Como se puede ver, de los tres casos derivados de una fusión que potencialmente podrían generar un ingreso, la Ley del Impuesto sobre la Renta gravó en forma expresa el generado por “el canje de los títulos”, es decir, el generado cuando los socios de la o las empresas fusionadas canjean sus acciones en éstas por las acciones de la sociedad fusionante.

Respecto de los otros dos actos derivados de fusión, es decir “la transmisión de bienes” y “la adquisición de bienes” al no haber disposición expresa que les gravara, les aplicaba las disposiciones generales de dicha ley. Ahora bien, en virtud de que los ingresos objeto de esta última, eran los que modificaran

el patrimonio del contribuyente, los mismos quedaban excluidos, pues en ambos casos no existe un ingreso que modifique sus patrimonios, tal y como se analizó con anterioridad.

5.2. Reforma a la Ley del impuesto sobre la Renta de 1965

El 1 de enero de 1979, se reformó el artículo 66, fracción I de la ley en comento, artículo ubicado en el Capítulo IV intitulado “De los Ingresos por Enajenación de Bienes”, y que a su vez era parte del Título III llamado “Del Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas”. En esta reforma se introdujo una contradicción con lo señalado en el artículo 19, fracción VI, inciso e) antes referido, pues con motivo de la reforma al artículo primeramente citado, se señaló que no se consideraba ingreso por enajenación de bienes, el derivado de la fusión de sociedades.

Para hacer patente la contradicción que más adelante señalaré en detalle, sirve tomar en consideración la exposición de motivos de la iniciativa de reforma correspondiente, en la cual literalmente se señalaba lo siguiente:

“Se precisan los distintos supuestos en los que se considera que se obtienen ingresos por la enajenación de bienes, aclarando que para estos efectos no es enajenación la derivada de fusión de sociedades.”

...

“En el caso de fusión de sociedades se precisa que el costo de adquisición de las acciones emitidas como consecuencia de la fusión, es el que correspondió a las acciones de las empresas fusionadas. Este principio permite dejar de gravar operaciones en las que

únicamente se canjean acciones, sin que el costo de las mismas se revalúe como consecuencia de la fusión.
...”

Los artículos involucrados señalaban lo siguiente:

Artículo 66.- Se consideran ingresos por enajenación de bienes, los que deriven de cualquiera de las siguientes situaciones:

I. Toda transmisión de propiedad de bienes, salvo por causa de muerte, donación o fusión de sociedades.

...

Artículo 71.- Tratándose de bienes adquiridos por herencia, legado o donación, se considerará como precio de adquisición el que haya pagado el autor de la sucesión o el donante y como fecha de adquisición la que hubiere correspondido a éstos últimos...

En el caso de fusión de sociedades, se considerará como costo de adquisición de las acciones emitidas como consecuencia de la fusión, el que correspondió a las acciones de las empresas fusionadas.

Como se desprende de lo anterior, el artículo 66, fracción I, establecía sin hacer distinción alguna, que no es enajenación la derivada de fusión. Sin embargo, dicha disposición en realidad se refería al caso en que el accionista entregaba sus acciones en la empresa fusionada para recibir acciones de la empresa fusionante, es decir se refería al efecto denominado como “el canje de los títulos”.

La anterior disposición no podía referirse a otro efecto de la fusión, como por ejemplo “la transmisión de bienes” o “la adquisición de bienes”, pues en el primer caso quien realiza la transmisión de bienes es la empresa fusionada, y en el segundo caso quien adquiere los bienes de la sociedad fusionada es la sociedad fusionante.

Así pues, la intención del artículo 66, fracción I antes citado, no podía referirse a los otros dos efectos antes identificados, pues estos se dan entre sociedades mercantiles, y el artículo en cuestión se refería a personas físicas.

Por lo tanto, una vez asentado que el artículo 66, fracción I, intentaba regular el canje de los títulos efectuado por una persona física accionista de una sociedad fusionada, señalando que dicha entrega no es enajenación, consideramos que esta disposición no era necesaria, porque, tal y como ha quedado señalado al analizar el efecto de “el canje de los títulos”, dicha entrega no implica enajenación.

Por otro lado, derivado de la segunda parte de la exposición de motivos en relación a la reforma que se efectuó al artículo 71 antes citado, se desprende la incongruencia contenida en dicha ley, pues se indica que la reforma en el sentido de señalar que el costo de adquisición de las acciones emitidas con motivo de la fusión conservarían el costo de adquisición de la sociedad fusionada, fue con la finalidad de dejar de gravar operaciones en donde sólo

se canjean acciones, sin que el costo de las mismas se revalúe como consecuencia de fusión.

Es decir, con dicha reforma se estableció que no se debía gravar la posible ganancia generada por un accionista con motivo del cambio en el valor de las acciones de la sociedad fusionada, en relación con el valor de las acciones de la sociedad fusionante y sin embargo, para un caso similar, como lo era el contenido en el artículo 19, fracción VI, inciso e) antes señalado, sí se establecía como un ingreso, el obtenido por la ganancia realizada por fusión de sociedades en las que la empresa fuera accionista.

En efecto, al señalarse que cuando una persona física entrega las acciones de la sociedad fusionada para recibir acciones de la sociedad fusionante, el costo de las acciones recibidas conservan el de las entregadas, con ello se impide el realizar una ganancia cuando las acciones de la sociedad fusionante tuvieran un valor mayor al de la sociedad fusionada, pues fiscalmente, tendrían el mismo valor y por lo tanto, no se realizaría ganancia alguna. Al menos así fue lo que expresamente se señaló en la exposición de motivos respecto a la reforma al artículo 71 antes aludido, al señalarse que con “[e]ste principio [se] permite dejar de gravar operaciones en las que únicamente se canjean acciones...”

Así pues, la contradicción en cuestión puede ser resumida en que en la Ley del Impuesto sobre la Renta, se optó, para el caso de personas físicas, por no gravar la ganancia realizada por dicha persona con motivo de “el canje de los títulos” por una fusión de sociedades, mientras que en el caso del artículo 19, fracción VI, inciso e), referente también a “el canje de los títulos” efectuado por una empresa accionista de una sociedad fusionada, se optó por continuar gravando la ganancia realizada como consecuencia de este canje.

5.3. Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1 de enero de 1981.

En esta ley, esencialmente, se repitieron las mismas disposiciones que existían respecto a la fusión en la ley de 1965.

En el título II, aplicable a las sociedades mercantiles (con posterioridad se cambió a las personas morales por lo que me referiré a ambas como personas morales), se estableció en el artículo 17, fracción V, lo siguiente:

Artículo 17.- Para los efectos de este Título se consideran ingresos acumulables, además de los señalados en otros artículos de esta Ley, los siguientes:...

V.- La ganancia derivada de la enajenación de activos fijos y terrenos, títulos valor, acciones o partes sociales, así como **la ganancia realizada que derive de fusión, liquidación o reducción de capital de sociedades en las que el contribuyente sea socio o accionista.**

(Énfasis añadido)

Esto último es una repetición de la ley anterior, pues nuevamente se señaló como ingreso la ganancia realizada por la fusión de sociedades en las que el contribuyente hubiera sido socio o accionista, es decir, dicha ley gravaba el ingreso generado como consecuencia de “el canje de los títulos”.

Obviamente, este artículo también se refería al caso en el que una sociedad mercantil fuera accionista de una empresa fusionada, y al canjear sus acciones, recibiera acciones de la sociedad fusionante con un valor superior al valor de las acciones de la sociedad fusionada.³⁵

Sin embargo, también como la ley anterior, esta nueva ley repitió la misma inconsistencia en relación con el tratamiento al ingreso generado con motivo de “el canje de los títulos”, pues el tratamiento a las personas morales en relación con las personas físicas, era distinto.

Lo anterior lo encontramos en los artículos 95 y 100 de la ley analizada, y que eran parte del Capítulo IV, denominado “De los Ingreso por Enajenación de Bienes” inserto dentro del Título IV de dicha ley denominado “De las Personas Físicas”. Expresamente señalaban lo siguiente:

³⁵ Respecto a esta conclusión se puede consultar lo señalado por Enrique Calvo Nicolau, quien también concluye que la ganancia a que se refería este artículo se generaba sólo en el caso en que el contribuyente (en este caso una persona moral) recibe acciones de la sociedad fusionante con un valor superior al de las acciones entregadas. Op.Cit. página 563.

Artículo 95.- Se consideran ingresos por enajenación de bienes, los que deriven de cualquiera de las siguientes situaciones:

I. Toda transmisión de bienes, salvo por causa de muerte, donación o fusión de sociedades.

...

Artículo 100.- Tratándose de bienes adquiridos por herencia, legado o donación, se considerará como costo de adquisición el que haya pagado el autor de la sucesión o el donante y como fecha de adquisición la que hubiere correspondido a estos últimos...

En el caso de fusión de sociedades, se considerará como costo de adquisición de las acciones emitidas como consecuencia de la fusión, el que correspondió a las acciones de las empresas fusionadas.

Como se ve, esta ley nuevamente repitió las contradicciones aludidas en el punto anterior, pues también se puntualiza que no es enajenación “el canje de los títulos” efectuado por una persona física respecto de las acciones de la empresa fusionada, con el fin de recibir las nuevas acciones de la empresa fusionante, lo cual consideramos como innecesario.³⁶

Por otro lado, al otorgársele el costo de adquisición de las acciones de la sociedad fusionada a las acciones emitidas como consecuencia de la fusión, se impide que la persona física realice una ganancia cuando el valor de las acciones recibidas a cambio fuera superior al valor de las acciones entregadas; sin embargo, este tratamiento no era igual para el caso de las

personas morales, pues ellas si debían reconocer una ganancia de acuerdo al artículo 17, fracción V antes aludido.

5.4. Síntesis de lo anterior

A manera de resumen, podemos decir que el tratamiento de la fusión, para efectos del impuesto sobre la renta, de acuerdo con la ley vigente desde 1965 a 1980, y posteriormente con la ley vigente a partir de 1981 y hasta antes de las reformas efectuadas a dicha ley a partir de 1992, era el siguiente:

A. Personas morales

- De los tres actos que potencialmente podrían generar un ingreso como consecuencia de fusión, tales como “la transmisión de bienes”, “la adquisición de bienes”, y “el canje de los títulos”, sólo se gravaba este último.
- En relación con “el canje de los títulos”, el solo hecho de la fusión generaba el posible ingreso que podía surgir como consecuencia de ésta. El ingreso consistía en la ganancia realizada por los socios de la sociedad fusionada al entregar sus acciones en la sociedad fusionada (con independencia de la existencia de enajenación o no en dicha entrega) y

³⁶ Como antes se señaló, al indicarse en el artículo 95, fracción I que no es enajenación la transmisión de bienes que es consecuencia de fusión, sólo podía referirse respecto a la “entrega de los títulos” pues los otros efectos tales como “la transmisión de bienes” y “la adquisición de bienes” sólo se da entre sociedades mercantiles.

recibir acciones de la sociedad fusionante con un valor superior al de las acciones entregadas.

B. Personas físicas

- En primer lugar, de los tres actos relacionados con la fusión, sólo en el denominado como “el canje de los títulos”, pueden participar las personas físicas, pues en “la transmisión de bienes” y “la adquisición de bienes” no lo pueden hacer, ya que en ambos casos sólo participan la sociedad fusionada y la sociedad fusionante, respectivamente.
- Innesariamente se establecía en la ley analizada que en “el canje de los títulos” no había enajenación, pues jurídicamente, no la había. Incluso en la exposición de motivos del Ejecutivo Federal respecto de la adición de este artículo, se hizo referencia a “el canje de los títulos” como un simple canje de acciones.
- Contrariamente al tratamiento establecido para las personas morales, no se gravaba la ganancia realizada con motivo de la fusión. Esto se evitaba asignándole al costo de las acciones de la sociedad fusionante recibidas por los accionistas de la sociedad fusionada, el mismo costo que tenían de la sociedad fusionada.

6. LA INICIATIVA DE REFORMA PRESENTADA EN NOVIEMBRE DE 1991

6.1. Las reformas al Código Fiscal de la Federación

En esta iniciativa, entre otras cosas, se propuso modificar el Código Fiscal de la Federación en relación con la fusión de sociedades. En la exposición de motivos del Ejecutivo Federal se señaló, en la parte conducente, lo siguiente:

“Congruente con las reformas que el Ejecutivo Federal a mi cargo propuso a la anterior Legislatura, se establecen los supuestos en los cuales no se considera enajenación de bienes por fusión o escisión de sociedades, con objeto de no gravar a este tipo de operaciones cuando se limiten a la reorganización de una o varias sociedades con fines de eficiencia económica...”

El artículo que finalmente fue aprobado con motivo de la anterior iniciativa quedó de la siguiente manera:

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

...

II.- En fusión, siempre que los accionistas propietarios de las acciones con derecho a voto de la sociedad que surge con motivo de la misma, no las enajenen durante un periodo de tres años contado a partir del momento en que se efectúe la fusión.

En primer lugar, si el Código establecía que no existía enajenación en el caso de fusión, primeramente habría que identificar aquellos actos derivados de la fusión afectados con dicho principio.

Así, si tomamos en consideración lo señalado en párrafos anteriores, esta disposición sólo aplicaría a la transmisión de bienes que hace la sociedad

fusionada a la sociedad fusionante, es decir, aplicaría a lo que hemos denominada "la transmisión de bienes" y "la adquisición de bienes", pues sólo en estos casos existe una verdadera enajenación.

Anteriormente hemos indicado que "el canje de los títulos", efectuado por un accionista respecto de las acciones de la sociedad fusionada, para recibir acciones de la sociedad fusionante, no era necesario establecer que no hay enajenación, pues en realidad, con el canje en cuestión no se da tal circunstancia.

Por lo tanto, para efectos fiscales, con la re definición del Código Fiscal, en los actos que jurídicamente existe enajenación con motivo de fusión, como lo son "la transmisión de bienes" y "la adquisición de bienes", dejaría de haber enajenación.

En segundo lugar, esta disposición aplicaría a todos los impuestos en general; esto es, aplicaría a los impuestos indirectos que gravan actos o actividades tales como el impuesto al valor agregado o a impuestos directos, como el impuesto sobre la renta, este último en el caso en que como consecuencia de la enajenación se generara un ingreso acumulable. Por lo anterior, es necesario analizar cual fue el impacto del principio recogido en dicho Código para efectos de estos dos impuestos.

A. Impuesto al Valor Agregado

Como más adelante se abundará, parecía ser que la intención del Código Fiscal de la Federación en el sentido de no considerar enajenación la transmisión de propiedad con motivo de la fusión de sociedades, fue la de impedir que con dicho acto, se causaran impuestos indirectos, tal como el impuesto al valor agregado.

En efecto, generalmente los impuestos indirectos tienen como objeto gravar la realización de los actos establecidos en la ley respectiva. Así, por ejemplo, la Ley del Impuesto al Valor Agregado grava las enajenaciones (no las adquisiciones); por lo tanto, de los tres actos derivados de la fusión a que nos hemos referidos con antelación, sólo “la transmisión de bienes” estaría sujeta al pago de dicho impuesto.

Para efectos de dicha ley, de no existir la disposición señalada en el artículo 14-A del Código citado, la transmisión de los bienes efectuado por la sociedad fusionada a la fusionante como consecuencia de la fusión, estaría gravada, ello con independencia de que no hubiera contraprestación alguna por esta enajenación, pues el artículo 12 de esta ley permite estimarlo.

Sin embargo, con el principio recogido en el Código Fiscal de la Federación, en el sentido de que en caso de fusión no existe enajenación, se evita la causación del impuesto al valor agregado en este caso, lo cual es razonable

si tomamos en consideración que en realidad se trata de una reorganización corporativa, pues de estar gravada, el impuesto correspondiente sólo representaría un desembolso importante para las empresas participantes en dicha fusión.

B. Impuesto sobre la Renta

Partiendo de la base que de los tres actos referidos anteriormente, la Ley del Impuesto sobre la Renta sólo consideraba como ingreso objeto de dicha ley, el ingreso generado por el acto denominado “el canje de los títulos”; y en el que no existe enajenación, el principio recogido en el Código era irrelevante para efectos de dicha ley.

En efecto, como antes hemos analizado, la ganancia realizada por fusión, se refería al caso en que un accionista recibe acciones de la sociedad fusionante con un valor mayor al de las acciones entregadas. En este caso, la ganancia es el exceso de valor de las primeras sobre las segundas. Esta ganancia se consideraba como ingreso acumulable, y surge con el mero hecho de la fusión, independientemente de si ello implicara enajenación o no.

Por lo tanto, si el Código Fiscal de la Federación recogía el principio de que sujeto al cumplimiento de ciertos requisitos, en el caso de fusión no había enajenación, ello en nada cambiaría el principio recogido en el artículo 17, fracción V de la ley antes señalada, pues bastaba con que se diera la fusión y

se realizara una ganancia como consecuencia de "el canje de los títulos", para generar el ingreso respectivo, ello independientemente de si con dicha entrega de los títulos existiera o no enajenación.

6.2. La iniciativa de reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta

Ahora bien, como ya vimos, no era necesario hacer ninguna adecuación en la Ley del Impuesto sobre la Renta con motivo del principio que se recogía con la iniciativa de reforma al Código Fiscal de la Federación. Sin embargo, como consecuencia de la iniciativa de reformas al Código citado, también se propuso modificar la Ley del Impuesto sobre la Renta. La iniciativa modificaba el artículo 15 de la ley que nos ocupa, en los siguientes términos (la propuesta de modificación está en cursivas):

Artículo 15.- Las personas morales residentes en el país acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. La ganancia inflacionaria es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus pasivos.

Para los efectos de este Título, no se consideran ingresos los que obtenga el contribuyente por aumento de capital, por pago de la pérdida por sus accionistas, por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad o por utilizar para valuar sus acciones el método de participación, los que obtenga con motivo de la revaluación de activos y de su capital; *así como los que deriven de la transmisión de bienes como consecuencia de la escisión o fusión, siempre que dicha transmisión se realice en los*

términos del artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación.

...

6.3. Análisis de la iniciativa de reforma

De acuerdo con la iniciativa de reforma no se consideraría ingreso acumulable el que derivara de *“la transmisión de bienes como consecuencia de la escisión o fusión, siempre que dicha transmisión se realice en los términos del artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación”*. Esta iniciativa establecía los siguientes principios:

- Existe un ingreso acumulable derivado de la transmisión de bienes como consecuencia de la fusión.
- Este ingreso no sería tal en la medida en que los bienes transmitidos lo fueran en los términos del artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación.

A. ¿A qué ingreso acumulable se refería la iniciativa de reforma?

La iniciativa partía de la base de que con la transmisión de bienes como consecuencia de la fusión, se generaba un ingreso. Ahora bien, hasta el momento de presentarse la iniciativa del Ejecutivo, el único ingreso derivado de fusión gravado en forma expresa, era el generado como consecuencia de “el canje de los títulos”; es decir el señalado en el artículo 17, fracción V.

Por lo tanto, como una primera hipótesis para desentrañar el sentido de la iniciativa, podríamos pensar que la reforma al artículo 15, pretendía establecer como principio que el ingreso acumulable señalado en el artículo 17, fracción V, no se acumulara si los bienes transmitidos como consecuencia de la fusión, lo fueran conforme al artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación.

Es decir, bajo esta hipótesis parecía ser que la iniciativa de reforma pretendía homologar el tratamiento otorgado en la Ley del Impuesto sobre la Renta a las personas físicas y a las personas morales, en relación con la ganancia realizada por fusión derivada de "el canje de los títulos".

Así pues, de haber prosperado dicha iniciativa, el ingreso acumulable derivado de la ganancia por fusión referido en el artículo 17, fracción V de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se podía no acumular en la medida en que los bienes fueran transmitidos en los términos del artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación. Esta situación finalmente sería muy similar a la que dicha ley establecía para las personas físicas.

Sin embargo, una primer situación que pone en duda esta hipótesis es la referencia al ingreso obtenido con motivo de *"la transmisión de bienes como consecuencia de... fusión"*, pues en realidad, con "el canje de los títulos" no

existe transmisión de bienes, ya que en todo caso se entregan acciones para ser substituidas por nuevas acciones, tal como antes lo hemos analizado.

Además, se establecía que la *“transmisión [de los bienes] se realice en los términos del artículo 14-A”*. Esta disposición difícilmente podía referirse a las acciones entregadas por el accionista de la sociedad fusionada, pues resultaría verdaderamente ocioso tratar de establecer una modalidad o de regular la forma de entregar las acciones, pues basta con entregarlas a la sociedad fusionante para su cancelación y simultáneamente se emitan nuevas acciones de la sociedad fusionante, para que se lleve a cabo el canje de los títulos. En todo caso, correspondería a la Ley de Sociedades Mercantiles el establecer, si la hubiera, alguna modalidad para realizar el canje de acciones, pero no a la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Otra situación de la cual se podría desprender que la iniciativa no tenía en mente el ingreso generado por “el canje de los títulos” era la referencia al artículo 14-A del Código para efectos de transmitir los bienes en la forma señalada por este último. Esta referencia era imprecisa, pues dicho artículo no señalaba en ninguna de sus fracciones y párrafos, la forma de transmitir los bienes entregados como consecuencia de la fusión, pues en sí, lo señalado por este artículo era que en fusión no existiría enajenación, en la medida en que los accionistas de la sociedad fusionante mantuvieran su tenencia accionaria en dicha sociedad por el periodo ahí establecido.

En realidad, como se explicará en el siguiente punto, el ingreso señalado en la iniciativa de reforma al artículo 15, más que referirse al ingreso a señalado en el artículo 17, fracción V, iba dirigido al ingreso presunto que la Secretaría podía determinar como consecuencia de la transmisión de los bienes en cuestión.

B. ¿En que consistía el ingreso que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podía estimar por “la transmisión de bienes”?

Para poder explicar bien este punto, voy a partir con el siguiente ejemplo: La empresa X tiene diversos bienes (maquinaria y equipo, etc.) con valores fiscales y contables de 100 después de que ya se hubiera tomado una depreciación de dichos bienes por la cantidad de 600. Sin embargo, al momento de la fusión, a dichos bienes se les otorga un valor de 700 en los estados financieros preparados a propósito de la fusión, y son transmitidos a ese valor a la empresa Y. ¿Si la transmisión de bienes es una enajenación, se podría decir que por tal enajenación la empresa X realiza una ganancia de 600?

No, considero que no se realiza ganancia como consecuencia de la transmisión por fusión, pues la empresa X no recibe contraprestación por esa

enajenación³⁷. En todo caso, los 600 podrían ser un ingreso por revaluación de activos, expresamente no considerado como ingreso por el artículo 15 antes referido.

Sin embargo, la Secretaría aludida podría estimar el precio que pudo haber recibido la empresa X con motivo de la enajenación de los bienes a la empresa Y, y con ello determinaría como ingreso acumulable la contraprestación respectiva.

En efecto, el artículo 64, fracción II y último párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente al momento en que se presentó la iniciativa del Ejecutivo, señalaba lo siguiente:

Artículo 64.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá determinar presuntivamente el precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación, en los siguientes casos:

...

II. Cuando la enajenación de los bienes se realice al costo o a menos del costo, salvo que el contribuyente compruebe que la enajenación se hizo al precio de mercado en la fecha de la operación, o que los bienes sufrieron demérito o existieron circunstancias que determinaron la necesidad de efectuar la enajenación en otras condiciones.

...

³⁷ Quizás por este incremento (si lo hubiera), al accionista le darán acciones de la fusionante con un valor superior al de la sociedad fusionada, pero de ser el caso, quien obtiene el ingreso sería el accionista, ingreso que es gravado por el artículo 17, fracción V de la ley en discusión.

No será aplicable lo dispuesto en este artículo, tratándose de los bienes así como de los inventarios de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados que se adquieran con motivo de la fusión o escisión de sociedades, **siempre que éstos hayan sido traspasados** a las sociedades que subsistan o surjan con motivo de dichos eventos, al valor en que fueron adquiridos y deducidos por las sociedades fusionadas o escindidas, según corresponda. (Énfasis añadido).

Conforme al anterior artículo, en el caso de fusión de sociedades la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, podía determinar presuntamente el precio en que la sociedad fusionada enajenó los bienes a la sociedad fusionante, cuando la sociedad fusionada hubiera traspasado los bienes respectivos a la sociedad fusionante a un valor distinto al en que fueron adquiridos y deducidos por la sociedad fusionada³⁸. Esta determinación, conforme al artículo 17, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sería un ingreso acumulable para la sociedad fusionada.

³⁸ No paso por alto que si la Secretaría hubiera pretendido aplicar el artículo 64 en cuestión, se habría enfrentado al problema de que dicho artículo no establecía con claridad las reglas para hacer la determinación del ingreso correspondiente para el caso de fusión, en virtud de tres inconsistencias contenidas en dicho artículo: 1. En primer lugar el primer párrafo le otorgaba facultades a la Secretaría para determinar el precio correspondiente; sin embargo en el caso de fusión no se fija un precio para efectuar la enajenación de los activos transmitidos por la sociedad fusionada a la sociedad fusionada; el precio es un elemento del contrato de compraventa que no existe en el caso de fusión. En todo caso, se debería fijar, ficticiamente, una contraprestación. 2. En segundo lugar, suponiendo que lo que debía determinarse ficticiamente era una contraprestación, el artículo 64 sólo establecía esta posibilidad para los casos distintos de la enajenación y en el caso de “la transmisión de los bienes” por fusión, si hay enajenación; claro esta disposición aplicaría perfectamente si concluyéramos que en virtud del artículo 14-A del Código esta transmisión no podría ser considerada como enajenación. 3. Finalmente, la fracción II del artículo que nos ocupa sólo aplica al caso en que los bienes son enajenados al costo o en un valor inferior al costo y el último párrafo, que de actualizarse, se aplicaría la fracción II citada, en realidad va dirigido a establecer que se imputará un ingreso si el valor en que son transmitidos los bienes es superior al costo de los mismos.

¿Cuál era el fin que perseguía la disposición antes citada? Evitar que la sociedad fusionante duplicara la deducción y depreciación de los bienes transmitidos como consecuencia de fusión, pues si esto sucedía, para efectos de contrarrestar el beneficio obtenido por la sociedad fusionante, la Secretaría le determinaría una contraprestación a la sociedad fusionada.

Así, si bien la sociedad fusionante podía señalar que la adquisición de los bienes por fusión, fue al valor otorgado a dichos bienes en los estados financieros preparados con motivo de la fusión y con ello, podría pretender deducirlos o depreciarlos conforme a estos valores, de igual forma, la Secretaría podía argumentar que esos valores serían la contraprestación que recibió la sociedad fusionada con motivo de dicha fusión, la cual se convertiría en un ingreso determinado presuntamente a la sociedad fusionada³⁹.

Para efectos de demostrar la finalidad del artículo anterior, continuemos con nuestro ejemplo: si la empresa X le transmite los bienes a la empresa Y otorgándole a los bienes transmitidos el valor de 700 y que la sociedad fusionante pretendería deducir, no obstante que la sociedad fusionada ya hubiera tomado una deducción de 600 respecto de dichos bienes, la

³⁹ Tampoco paso por alto que la redacción del último párrafo del artículo 64 en cuestión, era confusa, y que al tratar de aplicarse, de todos modos los contribuyentes podían continuar cometiendo el abuso que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público pretendía evitar, pues dicho artículo establecía que los bienes fueran transmitidos al valor adquirido y deducido por la sociedad fusionada, lo cual daría pie a que la sociedad fusionante concluyera que podía nuevamente volver a deducir los bienes no al valor otorgado a dichos bienes en los estados financieros respectivos, sino al menos al valor en que los adquirió y dedujo la sociedad fusionada; sin embargo, lo que pretendo destacar de este artículo es sólo la intención del mismo.

Secretaría podría determinarle presuntamente a la sociedad fusionada el ingreso acumulable correspondiente, anulando así el beneficio que tendría la sociedad fusionante.

En ese orden de ideas, si este ingreso presunto es consecuencia de la transmisión de bienes por fusión, luego entonces el ingreso a que se refería la iniciativa de reforma al artículo 15, más que referirse al ingreso señalado en el artículo 17, fracción V, iba dirigido al ingreso presunto que la Secretaría podía determinar como consecuencia de la transmisión de los bienes en cuestión.

Sin embargo, conforme a la iniciativa del Ejecutivo este ingreso presunto no se acumularía cuando los accionistas de la sociedad fusionante cumplieran con lo señalado en el artículo 14-A del Código antes referido, que en realidad la iniciativa quiso referirse a cumplir con el requisito señalado al final del artículo 64 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues el artículo 14-A no establecía ninguna forma en que debían ser transmitidos los bienes respectivos, como si lo hace el último párrafo del artículo 64.

En conclusión, la verdadera intención de la iniciativa podía ser entendida de esta forma: la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no le determinaría un ingreso presunto a la sociedad fusionada derivado de la transmisión de bienes a la fusionante, en la medida en que los bienes fueran transmitidos a la

sociedad fusionante al valor en que fueron adquiridos y deducidos por la sociedad fusionada.

Más aún, si en realidad la iniciativa no se refiriera al ingreso establecido en el artículo 17, fracción V antes aludido, el verdadero énfasis de la iniciativa se podría poner en que con ella se pretendía evitar que la sociedad fusionante tomara alguna deducción indebida derivada de los bienes transmitidos por la sociedad fusionada. No obstante lo anterior, la iniciativa o tenía las siguientes deficiencias o no alcanzaba a corregir los siguientes errores:

En primer lugar, en virtud de que estrictamente hablando no se refería al ingreso señalado en el artículo 17, fracción V, la ley en cuestión continuaba gravando el ingreso derivado de “el canje de los títulos” para el caso de las personas morales, pero no así para el caso de las personas físicas.

En segundo lugar, para evitar que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no le determinara un ingreso presunto a la sociedad fusionada, y más aún, para evitar algún abuso con la deducción de los bienes transmitidos con motivo de la fusión, se señalaba que los bienes fueran transmitidos a la sociedad fusionante conforme a ciertas reglas que supuestamente se encontraban en el artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación, sólo que estas reglas no existían, al menos no en dicho artículo, pues en todo caso, existían en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En tercer lugar, la redacción del último párrafo del artículo 64 en cuestión, era confusa y de todos modos, los contribuyentes podían continuar cometiendo el abuso que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público pretendía evitar, pues dicho artículo establecía que los bienes fueran transmitidos al valor adquirido y deducido por la sociedad fusionada, lo cual podía llevar a la sociedad fusionante a volver a deducir los bienes no al valor otorgado a dichos bienes en los estados financieros respectivos, sino al menos al valor en que los adquirió y dedujo la sociedad fusionada.

En cuarto lugar, con motivo de la adición del artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación, la facultad de determinar presuntamente un ingreso a la sociedad fusionada cuando se incumpliera con la condición señalada en el artículo 64 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, quedaría anulada, pues la fracción II de este artículo referente al caso de enajenaciones, sería el utilizado por la Secretaría para determinar el ingreso presunto, sin embargo, no podría ser utilizado, pues el artículo 14-A expresamente señalaba que en el caso de fusión no existe enajenación.

6.4. Dictamen de la Cámara de Diputados a la iniciativa de reforma presentada en noviembre de 1991

La Cámara de Diputados desestimó la iniciativa de reformas presentada por el Ejecutivo Federal en relación a la fusión de sociedades.

Sin embargo, la propia Cámara de Diputados presentó su propuesta de reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta en materia de fusión de sociedades⁴⁰. En realidad esta propuesta continuó con la misma tónica y propósito de la iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal, de tal forma que no es más que la propuesta de éste, pero mejor estructurada y subsanando los errores y las deficiencias de la iniciativa del Ejecutivo. Dicha propuesta señalaba lo siguiente:

“Ahora bien, la Comisión que dictamina ha tomado en cuenta las modificaciones que se han efectuado en el Código Fiscal de la Federación respecto de las figuras de la fusión y escisión de sociedades, lo que conjuntado con el análisis de la regulación de dichos actos en la Ley del Impuesto sobre la Renta, hace llegar a la conclusión de que dentro de este último ordenamiento sí se le debe de dar el tratamiento de enajenación a la transmisión de bienes como consecuencia de cualquiera de tales actos, aplicando las disposiciones que permitan que en dichos actos no exista un ingreso gravable, únicamente cuando los mismos se apeguen a lo dispuesto en el propio Código Fiscal de la Federación.

Por tal motivo, se considera necesario suprimir la reforma al segundo párrafo del artículo 15, reformar el primer párrafo de la fracción V del artículo 17, adicionar un segundo y tercer párrafos a dicha fracción, pasando el actual segundo a ser cuarto, y adicionar un artículo 5.-A a la Ley del Impuesto sobre la Renta en los términos que a continuación se indican:

Artículo 5-A.- En los casos en que se transmitan bienes como consecuencia de fusión o de escisión de

⁴⁰ No puedo soslayar que quizás esta propuesta fue incluso presentada por la misma Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Sin embargo, documentalmente, la propuesta de reforma a que me refiero está presentada por la Cámara de Diputados en el dictamen de dicha Cámara a la iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal.

sociedades, se producirán los efectos que esta Ley señala para los actos de enajenación.

Artículo 17.-...

...

V.- La ganancia derivada de la enajenación de activos fijos y terrenos, títulos valor, acciones, partes sociales o certificados de aportación patrimonial emitidos por sociedades nacionales de crédito, así como la ganancia realizada que derive de fusión o escisión de sociedades y la proveniente de reducción de capital o de liquidación de sociedades mercantiles de residentes en el extranjero, en las que el contribuyente sea socio o accionista.

En los casos de fusión o escisión de sociedades, no se considerará ingreso acumulable la ganancia cuando se reúnan los requisitos que establece el artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación, siempre que el adquirente de los bienes cumpla con lo dispuesto en esta Ley respecto de dichos bienes.

Cuando en los casos de fusión o escisión de sociedades no se cumpla con los requisitos a que se refiere el párrafo anterior, se acumulará la ganancia señalada en esta fracción y no le serán aplicables las disposiciones de esta Ley que se refieren a bienes adquiridos con motivo de la fusión o escisión de sociedades.

Tomando en cuenta lo expuesto con anterioridad, y para darle uniformidad a los términos empleados para esta figura, es necesario adecuar el último párrafo del artículo 64-A, para que dicho artículo quede en los siguientes términos:

Artículo 64-A.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá para efectos de determinar ingresos presuntivamente, estimar el precio o la contraprestación de las operaciones celebradas entre personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas con actividades empresariales y establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, si una de ellas posee interés en los negocios de la otra, o bien existen

intereses comunes entre ambas, o inclusive cuando una tercera persona tenga interés en los negocios o bienes de aquella siempre que:

...

III. En el caso de uso, goce o enajenación de bienes tangibles, la renta o precio cobrado sea distinto del que se hubiera cobrado por el uso, goce o enajenación de bienes tangibles idénticos o similares durante el periodo de uso o goce, o en el momento de enajenación, en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones idénticas o similares. Para estos efectos deberán tomarse en cuenta todos los elementos pertinentes que se requieran, según el caso, tales como el precio de adquisición, la inversión del propietario en el bien, el costo de mantenimiento, y el tipo y las condiciones en las que se encontraba el bien.

...

No será aplicable lo dispuesto en este artículo ni en el anterior, tratándose de los bienes así como de los inventarios de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados que adquieran con motivo de la fusión o escisión de sociedades a que se refiere el segundo párrafo de la fracción V del artículo 17, siempre que estos hayan sido traspasados a las sociedades que subsistan o surjan con motivo de dichos eventos, al valor pendiente de deducir por las sociedades fusionadas o escindentes al momento de la fusión o escisión, según corresponda.

6.5. Análisis del dictamen de la Cámara de Diputados

En primer lugar, como consecuencia del dictamen referido, se adicionó a la Ley del Impuesto sobre la Renta el artículo 5-A y por otro lado, se adicionó un segundo y tercer párrafo al artículo 17, fracción V de dicha ley así como se modificó la propuesta de reforma al último párrafo al artículo 64-A de la ley que nos ocupa. A continuación pasamos a analizar como con cada una de

estas disposiciones se corrigieron los errores y deficiencias de la iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal.

6.6. Homologación del tratamiento al ingreso derivado de “el canje de los títulos”

En primer lugar el artículo 17, fracción V quedó igual respecto a considerar como ingreso la ganancia realizada derivada de fusión de sociedades en las que el contribuyente sea socio o accionista; por lo tanto, si existe o no enajenación en la fusión de sociedades, ello era irrelevante para efectos del ingreso referido en dicha fracción, pues en la medida en que se realizara una ganancia con “el canje de los títulos”, esta ganancia era considerada un ingreso acumulable para el accionista respectivo.

Sin embargo, a diferencia de la iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal, en donde la adición al artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no se refería al ingreso señalado en el artículo 17, fracción V, de la ley en cuestión, y por ende, en dicha ley se continuaba gravando el ingreso derivado de “el canje de los títulos” para el caso de las personas morales, ahora sí, con las modificaciones efectuadas por los Legisladores parecía que sin lugar a dudas se pretendía evitar el reconocer la acumulación del ingreso que, en su caso, podría derivar de “el canje de los títulos”.

En efecto, este error fue subsanado, pues primeramente, en lugar de reformar el artículo 15 como lo había propuesto el Ejecutivo Federal, se propuso reformar el artículo 17, fracción V, con lo cual no quedó duda que la reforma tenía como objetivo evitar, en la medida que se cumplieran con ciertas condiciones, el evitar reconocer el ingreso derivado por “el canje de los títulos”. Con lo anterior se daba la homologación del tratamiento que la ley en ciernes le otorgaba al mismo ingreso pero obtenido por una persona física.

6.7. Remisión al Código Fiscal de la Federación

Otro de los errores plasmados en la iniciativa del Ejecutivo Federal, era que para no reconocer el ingreso derivado de la transmisión de bienes como consecuencia de fusión, se establecía la condición de transmitir los bienes a la sociedad fusionante conforme a ciertas reglas supuestamente contenidas en el artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación, sólo que estas reglas no existían, al menos no en dicho artículo, pues en todo caso, esas reglas existían en la Ley del Impuesto sobre la Renta

Este error se subsanó con la adición de un segundo párrafo al artículo 17, fracción V, antes mencionado, pues se señaló que en adición a cumplir con la permanencia accionaria referida en el artículo 14-A del Código mencionado, también se condicionó a la sociedad fusionante a cumplir con lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, respecto de los bienes adquiridos con motivo de la fusión correspondiente.

Lo anterior se encontraba en el segundo párrafo del artículo 17, fracción V y en el que expresamente se señalaba lo siguiente:

En los casos de fusión o escisión de sociedades, no se considerará ingreso acumulable la ganancia cuando se reúnan los requisitos que establece el artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación, siempre que el adquirente de los bienes cumpla con lo dispuesto en esta Ley respecto de dichos bienes.

Así pues, subsanado el error de la iniciativa, ahora sí la condición para evitar considerar como ingreso la ganancia realizada con motivo de “el canje de los títulos”, consistía en cumplir con la permanencia accionaria que señalaba el Código Fiscal de la Federación, y con lo establecido por la Ley del Impuesto sobre la Renta respecto de los bienes adquiridos con motivo de la fusión.

6.8. Redacción del último párrafo del artículo 64

Según señalamos, la redacción del último párrafo del artículo 64 en cuestión era confusa, y aún con la existencia de dicha disposición, de todos modos los contribuyentes podían continuar cometiendo el abuso que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público pretendía evitar, pues dicho artículo establecía que los bienes fueran transmitidos al valor adquirido y deducido por la sociedad fusionada, y con ello la sociedad fusionante podía nuevamente volver a deducir los bienes no al valor otorgado a dichos bienes en los

estados financieros respectivos, sino al menos al valor en que los adquirió y dedujo la sociedad fusionada.

Este error se subsanó en el dictamen de los Legisladores, pues en lugar de establecer la condición de que los bienes fueran transmitidos al valor adquirido y deducido por la sociedad fusionada, ahora debían ser *“traspasados a las sociedades que subsistan o surjan con motivo de dichos eventos, al valor pendiente de deducir por las sociedades fusionadas”*, con lo cual se evitaba que la sociedad fusionante pudiera renovar la deducción de los bienes transmitidos por fusión, pues debían ser transmitidos al valor pendiente de deducir.

Esta disposición, que dicho sea de paso, se cambió del último párrafo del artículo 64 al último párrafo del nuevo artículo 64-A de la ley comentada, nos llevaría al extremo de que si un bien hubiera estado totalmente depreciado, o deducido como es la adquisición de mercancías, al no haber un valor pendiente de deducir, los mismos debían ser transmitidos sin valor alguno. Con esto se subsanaba la deficiencia aludida.

6.9. Anulación de la facultad para determinar ingresos presuntos

También habíamos señalado que con motivo de la adición del artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación, la facultad de determinar presuntamente un ingreso a la sociedad fusionada cuando se incumpliera con la condición

señalada en el artículo 64 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, quedaría anulada, pues la fracción II de este artículo, referente al caso de enajenaciones, no podría ser utilizado por la Secretaría para determinar el ingreso presunto, pues el artículo 14-A expresamente señalaría que en el caso de fusión no existe enajenación.

Por la importancia de este punto, nuevamente sirve transcribir lo señalado por el artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación:

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

...

II.- En fusión, siempre que los accionistas propietarios de las acciones con derecho a voto de la sociedad que surge con motivo de la misma, no las enajenen durante un periodo de tres años contado a partir del momento en que se efectúe la fusión.

Así pues, la regla general era que en caso de fusión no había enajenación, una vez cumplidas ciertas condiciones. Ahora bien, el artículo 64-A señalaba lo siguiente:

Artículo 64-A.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá para efectos de determinar ingresos presuntivamente, estimar el precio o la contraprestación de las operaciones celebradas entre persona morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas con actividades empresariales y establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, si una de ellas posee interés en los negocios de la otra, o bien existen intereses comunes entre ambas, o inclusive cuando

una tercera persona tenga interés en los negocios o bienes de aquéllas, siempre que:

I. En el caso de préstamos o descuentos sobre créditos cedidos directa o indirectamente, ...

II. En el caso de prestación de servicios, ...

III. En el caso de uso, goce o enajenación de bienes tangibles, la renta o precio cobrado sea distinto del que se hubiera cobrado por el uso, goce o enajenación de bienes tangibles idénticos o similares durante el periodo de uso o goce, o en el momento de enajenación, en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones idénticas o similares. Para estos efectos deberán tomarse en cuenta todos los elementos pertinentes que se requieran, según el caso, tales como el precio de adquisición, la inversión del propietario en el bien, el costo de mantenimiento, y el tipo y las condiciones en las que se encontraba el bien.

IV. En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible...

...

No será aplicable lo dispuesto en este artículo ni en el anterior, tratándose de los bienes así como de los inventarios de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados que adquieran con motivo de la fusión o escisión de sociedades a que se refiere el segundo párrafo de la fracción V del artículo 17, siempre que estos hayan sido traspasados a las sociedades que subsistan o surjan con motivo de dichos eventos, *al valor pendiente de deducir por las sociedades fusionadas* o escidentes al momento de la fusión o escisión, según corresponda.

De este artículo se desprende que si se incumplía con lo señalado en el último párrafo del artículo 64-A citado, es decir si los bienes a que alude dicho artículo no fueran transmitidos a la sociedad fusionante *"al valor pendiente de*

deducir por las sociedades fusionadas" al momento de la fusión, entonces la Secretaría podía hacer uso de las facultades conferidas por el multireferido artículo 64-A.

Ahora bien, de ser este el caso ¿cuáles de las fracciones de dicho artículo aplicaría la Secretaría para hacer uso de esa facultad? Es claro que las fracciones I, II y IV no podrían ser, pues se referían a los casos de prestamos o descuentos sobre créditos, prestación de servicios y explotación o transmisión de bienes intangibles, respectivamente.

Entonces, la respuesta a lo anterior debía ser la fracción III; sólo que esta fracción se refería al caso enajenación de bienes tangibles, y de acuerdo al Código citado, en el caso de fusión no habría enajenación. Así pues, si se incumplía con la condición señalada en el último párrafo del artículo 64-A, la Secretaría se vería obstaculizada de estimar presuntamente la contraprestación correspondiente.

Precisamente para subsanar este obstáculo, en el dictamen de los legisladores se propuso adicionar un artículo con el cual se corregía este error. Dicho artículo es el siguiente:

Artículo 5-A.- En los casos en que se transmitan bienes como consecuencia de fusión o de escisión de

sociedades, se producirán los efectos que esta Ley señala para los actos de enajenación.

Así pues, al establecerse que para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el caso de transmisión de bienes como consecuencia de fusión “se producirán los efectos que esta Ley señala para los actos de enajenación” ello iba dirigido a subsanar la anulación de la facultad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de estimar presuntamente la contraprestación correspondiente, para el caso de incumplimiento con lo señalado en el artículo 64-A último párrafo. Así las cosas, con este artículo se subsanaba el error aludido.

6.10. Otras consideraciones

En los incisos 6.6. y 6.7 destacamos la homologación en el tratamiento que la Ley del Impuesto sobre la Renta le otorgaba a las personas físicas respecto del ingreso derivado por “el canje de los títulos” en relación con el mismo ingreso percibido por personas morales. Sin embargo, para este segundo caso, el no reconocer el ingreso derivado de dicho canje, estaba sujeto al cumplimiento de dos condiciones, una consistente en la permanencia accionaria señalada en el artículo 14-A del Código mencionado, y la otra en el que la sociedad fusionante cumpliera con lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, respecto de los bienes adquiridos con motivo de la fusión correspondiente.

Lo anterior se encontraba en el segundo párrafo del artículo 17, fracción V, y en el que expresamente se señalaba lo siguiente:

En los casos de fusión o escisión de sociedades, no se considerará ingreso acumulable la ganancia cuando se reúnan los requisitos que establece el artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación, siempre que el adquirente de los bienes cumpla con lo dispuesto en esta Ley respecto de dichos bienes.

Lo que establecía la ley de mérito en relación con los bienes adquiridos por fusión era lo siguiente:

Artículo 18.- Para determinar la ganancia por la enajenación de terrenos; títulos valor que representen la propiedad de bienes; así como de otros títulos valor cuyos rendimientos no se consideran intereses en los términos del artículo 7o.-A de la Ley, piezas de oro o de plata que hubieran tenido el carácter de moneda nacional o extranjera y las piezas denominadas onzas troy, los contribuyentes restarán del ingreso obtenido por su enajenación el monto original de la inversión, el cual se podrá ajustar multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en que se realizó la adquisición hasta el mes inmediato anterior a aquél en que se realice la enajenación.

...

En el caso de bienes adquiridos con motivo de fusión o escisión de sociedades, se considerará como monto original de la inversión el valor de su adquisición por la sociedad fusionada o escidente y como fecha de adquisición la que les hubiese correspondido a estas últimas.

Artículo 19.- Para determinar la ganancia por enajenación de acciones los contribuyentes disminuirán del ingreso obtenido por acción, el costo promedio por acción de las que enajenen, conforme a lo siguiente:

...

En el caso de fusión o escisión de sociedades, **las acciones que adquieran las sociedades fusionantes o las escindidas como parte de los bienes transmitidos**, tendrán como costo comprobado de adquisición el costo promedio por acción que tenían en las sociedades fusionadas o escidente, al momento de la fusión o escisión.

Artículo 41.--Las inversiones únicamente se podrán deducir mediante la aplicación en cada ejercicio, de los porcentos máximos autorizados por esta Ley al monto original de la inversión, con las limitaciones en deducciones, que en su caso, establezca esta Ley...

...

Quando **los bienes se adquieran con motivo de fusión o escisión** se considerará como fecha de adquisición, la que le correspondió a la fusionada o escidente.

Artículo 46.--La deducción de las inversiones se sujetará a las reglas siguientes:

...

IV.-En los casos de bienes adquiridos por fusión o escisión, los valores sujetos a deducción no deberán ser superiores a los valores pendientes de deducir en la sociedad fusionada o escidente.

Artículo 64-A.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá para efectos de determinar ingresos presuntivamente, estimar el precio o la contraprestación de las operaciones celebradas entre personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas con actividades empresariales y establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, si una de ellas posee interés en los negocios de la otra, o bien existen intereses comunes entre ambas, o inclusive cuando una tercera persona tenga interés en los negocios o bienes de aquella siempre que:

...

III. En el caso de uso, goce o enajenación de bienes tangibles, la renta o precio cobrado sea distinto del que se hubiera cobrado por el uso, goce o enajenación de bienes

tangibles idénticos o similares durante el periodo de uso o goce, o en el momento de enajenación, en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones idénticas o similares. Para estos efectos deberán tomarse en cuenta todos los elementos pertinentes que se requieran, según el caso, tales como el precio de adquisición, la inversión del propietario en el bien, el costo de mantenimiento, y el tipo y las condiciones en las que se encontraba el bien.

...

No será aplicable lo dispuesto en este artículo ni en el anterior, tratándose de los bienes así como de los inventarios de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados **que adquieran con motivo de la fusión** o escisión de sociedades a que se refiere el segundo párrafo de la fracción V del artículo 17, siempre que estos hayan sido traspasados a las sociedades que subsistan o surjan con motivo de dichos eventos, al valor pendiente de deducir por las sociedades fusionadas o escidentes al momento de la fusión o escisión, según corresponda. (Énfasis añadido)

Así, la Ley del Impuesto sobre la Renta disponía en esencia respecto de los bienes adquiridos por fusión, lo siguiente:

- Que la sociedad fusionante considerara como monto original de la inversión de los bienes adquiridos por fusión, o como costo de los bienes respectivos y como fecha de su adquisición, el que le correspondió a la sociedad fusionada.
- Que los valores a deducir por la sociedad fusionante respecto de los bienes adquiridos por fusión, en ningún caso fueran superiores a los valores pendientes de deducir por la sociedad fusionada.

- Para asegurarse de lo anterior, que el valor al cual debían ser transmitidos dichos bienes a la sociedad fusionante, fuera al valor pendiente de deducir por la sociedad fusionada.

Así mismo, de las anteriores disposiciones podemos señalar que se desprende una norma implícita respecto de los bienes adquiridos por la sociedad fusionante como consecuencia de fusión: La sociedad fusionante no puede deducir más de lo que le correspondería a la sociedad fusionada de no haber sido disuelta con motivo de la fusión. Obviamente lo anterior con el fin de no dar pie a que la adquisición de los bienes respectivos se volviera a deducir por la sociedad fusionante y con ello tomar una ventaja indebida.

Ahora bien, ¿qué pasaría si la sociedad fusionante no cumplía con lo señalado en las diversas disposiciones respecto del tratamiento que debía darle a los bienes adquiridos por fusión?

En ese caso, la respuesta se encontraba en el tercer párrafo que el dictamen que nos ocupa adicionó en los términos siguientes:

Cuando en los casos de fusión o escisión de sociedades no se cumpla con los requisitos a que se refiere el párrafo anterior, se acumulará la ganancia señalada en esta fracción y no le serán aplicables las disposiciones de esta Ley que se refieren a bienes

adquiridos con motivo de la fusión o escisión de sociedades.

Conforme a lo anterior, el ingreso realizado por fusión derivado de "el canje de los títulos", tenía que acumularse, y por lo que hace a la obligación de conservar los costos de los bienes y la fecha de adquisición que correspondía a la sociedad fusionada, desaparecía.

Asimismo, el incumplimiento originaría el que la Secretaría del Hacienda y Crédito Público determinara presuntamente la contraprestación correspondiente tal y como se analizó en el inciso **5.9**.

En ese orden de ideas, una de las condicionantes para que una persona moral no reconociera el ingreso derivado por "el canje de los títulos" o para que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no ejerciera sus facultades para determinar contraprestaciones en forma presuntiva, consistía en no transgredir la norma implícita a que nos referimos en el punto anterior: Que la sociedad fusionante no dedujera o depreciara los bienes que le fueran transmitidos por fusión, por una cantidad mayor a la que le correspondería a la sociedad fusionada, de no haber sido disuelta con motivo de la fusión.

Esto último, me lleva a acentuar como objetivo de las reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1 de enero de 1992,

precisamente en tratar de evitar cualquier abuso que con dicha deducción o depreciación estuvieran cometiendo las sociedades fusionantes.

6.10. Síntesis de lo anterior

Conforme a lo antes expuesto y derivado tanto del análisis de la iniciativa del Ejecutivo Federal, así como del dictamen de la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, válidamente podemos señalar que el espíritu y propósito de la reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 1992, fue el siguiente:

- Se homologó el tratamiento al ingreso derivado de "el canje de los títulos", ya que ahora sí, con las modificaciones efectuadas por los Legisladores sin lugar a dudas se pretendía evitar el reconocer la acumulación del ingreso que, en su caso, podría derivar de "el canje de los títulos" en la medida que se cumplieran con ciertas condiciones. Con lo anterior se daba la homologación del tratamiento que la ley en ciernes le otorgaba al mismo ingreso pero obtenido por una persona física.
- Se corrigió la indebida remisión al artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de que los bienes fueran transmitidos a la sociedad fusionante conforme a las reglas supuestamente indicadas en dicho artículo, sólo que estas reglas no existían en el artículo en cuestión.

Este error se subsanó con la adición de un segundo párrafo al artículo 17, fracción V, pues adicionalmente a cumplir con la permanencia accionaria a que se refería el artículo 14-A del Código mencionado, también se condicionó a que la sociedad fusionante cumpliera con lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, respecto de los bienes adquiridos con motivo de la fusión correspondiente.

- Se corrigió la redacción del último párrafo del artículo 64 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues dicho artículo establecía que los bienes fueran transmitidos al valor adquirido y deducido por la sociedad fusionada, lo cual daría pie a que la sociedad fusionante concluyera que podía nuevamente volver a deducir los bienes no al valor otorgado a dichos bienes en los estados financieros respectivos, sino al menos al valor en que los adquirió y dedujo la sociedad fusionada.

Este error se subsanó, pues en lugar de establecer la condición de que los bienes fueran transmitidos al valor adquirido y deducido por la sociedad fusionada, ahora la condición consistía en que estos fueran *“traspasados a las sociedades que subsistan o surjan con motivo de dichos eventos, al valor pendiente de deducir por las sociedades fusionadas”*, con lo cual se evitaba que la sociedad fusionante pudiera renovar la deducción de los bienes transmitidos por fusión.

- Se subsanó el error que le anulaba a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la facultad de determinar presuntamente un ingreso a la sociedad fusionada cuando se incumpliera con la condición señalada en el artículo 64 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues la fracción II de este artículo que se refiere al caso de enajenaciones, y que sería el que la Secretaría utilizaría para determinar el ingreso presunto, no podría ser utilizado, pues el artículo 14-A expresamente señalaba que en el caso de fusión no existe enajenación.

Este error se subsanó con la adición del artículo 5-A a la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues en dicho artículo se estableció que en el caso de transmisión de bienes como consecuencia de fusión *"se producirán los efectos que esta Ley señala para los actos de enajenación"*.

- Una de las condicionantes para que una persona moral no reconociera el ingreso derivado por "el canje de los títulos" o para que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no ejerciera sus facultades para determinar contraprestaciones en forma presuntiva, consistía en que la sociedad fusionante dedujera o depreciara los bienes recibidos como consecuencia de fusión, por la misma cantidad que le correspondería a la sociedad fusionada, de no haber sido disuelta como consecuencia de fusión. De este principio, se desprende que el objetivo de las reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta era el de tratar de evitar cualquier abuso que con

dicha deducción o depreciación estuvieran cometiendo las sociedades fusionantes.

7. La deducción de mercancías adquiridas por fusión

La interrogante que originó el presente trabajo, consistía en dilucidar si la sociedad fusionante puede deducir la adquisición de las mercancías adquiridas como consecuencia de fusión y a que se refiere el artículo 22, fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El principal argumento para sostener el anterior criterio se sustenta en el hecho de que el artículo 5-A de dicha ley, establecía que en el caso de bienes transmitidos por fusión se producen los efectos que la ley en ciernes señala para los actos de enajenación, situación que se actualiza cuando la sociedad fusionada transmite mercancías a la sociedad fusionante.

Ahora bien, ya habíamos señalado que esta interrogante tiene su origen en un problema de interpretación de las disposiciones legales respectivas.

Tomando como punto de partida lo que ha señalado nuestro más Alto Tribunal a propósito de la interpretación de las disposiciones fiscales como la que nos atañe, la tarea de interpretar estas disposiciones, es con la siguiente finalidad:

- a) Conocer la verdadera intención del creador de las normas.

- b) Una vez que se ha desentrañado el alcance de la norma respectiva, todas las consecuencias jurídicas deben ser aplicadas a los hechos que coincidan con lo previsto en la hipótesis jurídica que dicha norma prevé.

Teniendo en mente esto último, así como lo analizado en capítulos anteriores, podríamos empezar a pronunciarnos respecto a la interrogante planteada en el presente trabajo de la siguiente manera:

- En primer lugar, el criterio de que la adquisición de mercancías es deducible para la sociedad fusionante, pues el artículo 5-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta señala, cuando se transmiten bienes como consecuencia de fusión, que se producen los efectos establecidos en dicha ley para los actos de enajenación, no está basada en un auténtico ejercicio de interpretación, sino que está basado en una adecuación de lo dispuesto en el artículo 5-A con lo señalado en el artículo 22, fracción II, ambos de la ley citada.

En efecto, el criterio señalado, para llegar a su conclusión, simplemente adecua lo señalado en ambos artículos, esto incluso bajo el argumento de que las disposiciones fiscales como las mencionadas, son de aplicación estricta.

Sin embargo, tal y como lo señaló nuestra Suprema Corte de Justicia, la interpretación estricta implica desentrañar el alcance de las disposiciones legales respectivas, de tal forma que una vez desentrañado su alcance, todas las consecuencias jurídicas sean aplicadas a los hechos que coincidan con la norma respectiva.

La interpretación mencionada, adolece del ejercicio de tratar de desentrañar el alcance del artículo 5-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta. De haberlo hecho así, se habría llegado a una conclusión distinta pues las consecuencias jurídicas de éste artículo, no se pueden aplicar al artículo 22, fracción II de la ley que nos ocupa, ya que este último no coincide con la finalidad del artículo 5-A en cuestión.

No obstante lo anterior, lo único destacable de este criterio, es haber identificado una aparente laguna en la ley en comento, pues al parecer no se indica nada respecto al tratamiento que deberá dársele a las mercancías adquiridas como consecuencia de fusión. Sin embargo, como más adelante se expondrá, esta aparente laguna en realidad no es tal, pues la ley sólo se refirió a los casos en que al momento de fusión, la deducción de un bien esta suspendida hasta la enajenación de dichos bienes, o cuando la deducción se lleva a cabo en varios ejercicios, como lo es la depreciación de maquinaria y equipo, lo cual no es aplicable al caso de la adquisición de

mercancías, pues esta deducción se efectúa desde la fecha en que las mismas se adquieren.

- Por otro lado, el alcance del artículo 5-A a la Ley del Impuesto sobre la Renta, está restringido a la corrección del impedimento que se generaba entre lo dispuesto en el artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación, y lo señalado por el artículo 64 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En efecto, como se analizó en el punto 5.8. del capítulo anterior, la fracción II del artículo 64 citado, referente al caso de enajenaciones, sería el que la Secretaría utilizaría para determinar el ingreso o la contraprestación presunta, en el caso de que la empresa fusionada le transmitiera a la fusionante los bienes respectivos a un valor distinto al valor pendiente de deducir por la sociedad primeramente señalada.

Sin embargo, de no existir lo señalado en el artículo 5-A, en cual estableció que en el caso de transmisión de bienes como consecuencia de fusión “se producirán los efectos que esta Ley señala para los actos de enajenación”, dicha fracción II no podría ser utilizada, en virtud de lo dispuesto por el Código en ciernes, en el sentido de que para el caso de fusión no existe enajenación.

Por lo tanto, estando plenamente identificado el objetivo del artículo 5-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, éste no puede ser extendido a una hipótesis a la que no estaba dirigida como lo es el artículo 22, fracción II de la ley citada, en donde se señala que es deducible la adquisición de mercancías.

De hacerlo se estaría incumpliendo con lo señalado por nuestra Suprema Corte, pues las consecuencias jurídicas del artículo 5-A se estarían aplicando a hechos que no coincidirían con dicha disposición.

- Atendiendo a las exposiciones de motivos de la iniciativa del Ejecutivo Federal, así como al trabajo legislativo y los dictámenes correspondientes, podemos afirmar que la reforma a los artículos relacionados con la adquisición de bienes por fusión, incluyendo dentro de ellos al artículo 5-A antes citado, se realizó precisamente con el objeto de prevenir que la sociedad fusionante pudiera tomar alguna ventaja con relación a la deducción de los bienes adquiridos por fusión, de tal suerte que no duplicara o renovara la deducción de los bienes transmitidos por fusión.

Este objetivo está condensado en el artículo 46, fracción IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta el cual expresamente señala:

Artículo 46.---La deducción de las inversiones se sujetará a las reglas siguientes:...

IV.--En los casos de bienes adquiridos por fusión o escisión, los valores sujetos a deducción no deberán ser superiores a los valores pendientes de deducir en la sociedad fusionada o escidente.

(Énfasis añadido)

De permitirse la deducción de las mercancías a la sociedad fusionante, deducción previamente efectuada por la sociedad fusionada, se estaría contraviniendo precisamente lo que originó gran parte de las reformas en materia del tratamiento que la Ley del Impuesto sobre la Renta concede a los bienes transmitidos como consecuencia de fusión de sociedades.

Incluso, la reforma al último párrafo del artículo 64-A no deja dudas al respecto, pues en dicho párrafo expresamente se señaló que la sociedad fusionada debía transmitir los bienes a la sociedad fusionante *“al valor pendiente de deducir por las sociedades fusionadas”*, con lo cual se evitaba que la sociedad fusionante renovara la deducción de los bienes transmitidos.

Es importante señalar que las mercancías son deducidas efectivamente por la sociedad fusionada en el ejercicio en que las adquiere. De hecho el artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación, expresamente señala en el primer párrafo posterior a la fracción III que la sociedad fusionante deberá presentar la declaración de la sociedad fusionada correspondiente al ejercicio terminado con motivo de la fusión. El segundo párrafo posterior

a la fracción III aludida, agrega que la sociedad fusionante considerará todos los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas que la sociedad fusionada tuvo desde el inicio del ejercicio hasta el día de su desaparición.

En ese orden de ideas, si la fusionada deduce las mercancías adquiridas en el ejercicio que termina por fusión, y posteriormente la fusionante también las deduce, se estaría duplicando la deducción de dichos bienes, siendo que el ingreso por esos bienes sólo va a ser reconocido una sola vez y que será cuando la sociedad fusionante los enajene, lo cual sería contrario a lo que el legislador pretendió evitar precisamente con las disposiciones relacionadas con los bienes transmitidos por consecuencia de fusión.

- Finalmente, una de las condiciones que se imponía para no reconocer el ingreso derivado por “el canje de los títulos” en el caso de personas morales, consistía en que la sociedad fusionante, cumpliera con lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, respecto de los bienes adquiridos con motivo de la fusión correspondiente.

Ahora bien, las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se refieren a los bienes adquiridos por fusión, dentro de ellas no se encuentran ninguna relacionada con la adquisición de mercancías. Este

silencio de la ley podría interpretarse en el sentido de que ello confirma su deducción.

Sin embargo, de un análisis más detallado, se desprende que las disposiciones que si se refieren expresamente a los bienes adquiridos como consecuencia de fusión, como lo son los artículos 18, 19 y 41 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se refieren a bienes cuya deducción se toma hasta el momento de enajenarlos (terrenos, acciones, etc.) o su deducción se efectúe en varios ejercicios (depreciación de inversiones), lo cual no sucede en el caso de adquisición de mercancías, pues estas se deducen en el ejercicio en que se adquieren, lo cual justifica el silencio del legislador respecto a las mercancías.

En efecto, el hecho de que al momento de la fusión, no exista en la sociedad fusionada algún saldo pendiente por deducir por concepto de adquisición de mercancías, justifica que el legislador no regulara en forma expresa su traspaso a la fusionante, pues no había razón para ello.

Más aún, atendiendo a lo que disponía el último párrafo del artículo 64-A de la ley que nos ocupa, en el sentido de que los bienes transmitidos por fusión debían ser *“traspasados a las sociedades que subsistan o surjan con motivo [de fusión]..., al valor pendiente de deducir por las sociedades fusionadas”* si las mercancías ya habían sido deducidas por la sociedad

fusionada, no existiría saldo pendiente de deducir, y por lo tanto, las mercancías debían ser transmitidas a la sociedad fusionante, para efectos fiscales, sin valor alguno.

Así las cosas, con la interpretación sistemática de las disposiciones respectivas se puede concluir que el legislador no estableció una regla expresa en relación a la transmisión de mercancías por fusión, como sí lo hizo respecto a otros bienes, en virtud de que no se necesitaba dicha regla, pues fiscalmente hablando, una vez deducidas la adquisición de mercancías, ya no existe saldo pendiente de deducir que pudiera ser transmitido a la sociedad fusionante.

En ese orden de ideas, de lo anterior se desprende que si las mercancías transmitidas como consecuencia de fusión, han sido deducidas por la sociedad fusionada, las mismas ya no pueden ser deducidas por la sociedad fusionante.

8. Ley del Impuesto sobre la Renta del 1 de enero de 2002

8.1. Personas físicas

El tratamiento para ingreso que se pudiera realizar con motivo de “el canje de los títulos”, es similar al de la ley anterior, pues el artículo 146, expresamente señala que no se considera ingreso el derivado de dicho canje.

8.2. Personas morales

A. Repetición de conceptos

Los conceptos que son similares a la ley anterior, consisten en que también el ingreso generado como consecuencia de “el canje de los títulos”, tampoco se reconoce en la medida en que se cumplan ciertos requisitos señalados en el Código Fiscal de la Federación.

Asimismo, también dicha ley repite las disposiciones contenidas en la ley anterior y cuyo objetivo era, según se analizó en capítulos anteriores el de preservar el que la deducción o depreciación de los bienes transmitidos por fusión a la sociedad fusionante, fuera la misma que le correspondería a la sociedad fusionada de no haber sido disuelta con motivo de la fusión, ello para no dar pie a que se volvieran a deducir por la sociedad fusionante y con ello tomar una ventaja indebida. A este respecto aplica el principio jurídico destacado por diversos juristas en el sentido de que “cuando el

legislador reproduce una regla ya formulada por la ley, es probable que conserve el sentido que tenía.”⁴¹

B. Cambio de conceptos

El cambio más notable en la nueva ley, consiste en la desaparición del principio contenido en artículo 5-A de la ley anterior. Con ello, en la nueva ley no existe un artículo en el cual se indique que en el caso de fusión de sociedades existe enajenación, como sí lo hacía aquel.

Por lo tanto, prevalece el principio del Código Fiscal de la Federación, el cual señala en esencia, que en el caso de fusión no hay enajenación. Así las cosas, si el artículo 5-A era el punto de partida para argumentar que por haber enajenación en el caso de fusión, luego entonces existía adquisición de mercancías, y estas podían ser deducidas por la sociedad fusionante; de acuerdo con la nueva ley este argumento ya no puede ser utilizado para sustentar la deducción de mercancías.

Por lo tanto, ahora resulta más claro el sostener la no deducibilidad de las mercancías transmitidas por fusión, máxime que los artículos que expresamente se refieren a los bienes transmitidos por fusión, preservan el principio antes apuntado.

⁴¹ Baudry-Lacantinerie y Aubry et Rau citados por Manuel Borja Soriano, **Teoría General de las Obligaciones**, Ed. Porrúa, S.A., Décima Edición, México 1985, página 33.

Conclusiones

Para efectos de evitar repeticiones innecesarias, destacaría como premisas de la conclusión del presente trabajo dos aspectos que he señalado en el mismo:

Primeramente, el criterio de que la adquisición de mercancías es deducible para la sociedad fusionante, no está basado en un autentico ejercicio de interpretación, pues en realidad está basado en una adecuación de lo dispuesto en el artículo 5-A con lo señalado en el artículo 22, fracción II, ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por lo que el mismo no puede ser utilizado para sostener la deducción de dichas mercancías.

En segundo lugar, existe una norma implícita que se desprende de las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en relación con el tratamiento de los bienes adquiridos como consecuencia de fusión. Esta norma consistente en que la sociedad fusionante sólo puede deducir respecto de los bienes transmitidos como consecuencia de fusión, aquello que la sociedad fusionada no hubiere deducido, lo cual no sería el caso de las mercancías adquiridas por fusión, pues son previamente deducidas por la sociedad fusionada. Su deducción por la sociedad fusionante, transgrediría esta norma.

Esta norma implícita es ratificada por las iniciativas del Ejecutivo Federal, así como los dictámenes de los Legisladores y también la encontramos en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta.

En ese orden de ideas, por las razones apuntadas, considero que las mercancías adquiridas por la sociedad fusionante como consecuencia de fusión, no son deducibles para esta última.

Apéndice I

I. Aspectos Generales de la Fusión

En esencia, puede decirse que la fusión consiste en la reunión de dos o más sociedades, para formar una sola sociedad.

Oscar Vázquez del Mercado señala que por fusión *“debe entenderse la reunión de dos o mas patrimonios sociales, cuyos titulares desaparecen para dar nacimiento a uno nuevo, o cuando sobrevive un titular este absorbe el patrimonio de todos y de cada uno de los demás; en ambos casos el ente está formado por los mismos socios que constituían los entes anteriores y aquellos, en su caso, reciben nuevos títulos en sustitución de los que poseían o se les reconoce la parte social correspondiente.”*⁴²

De la anterior definición podemos destacar lo siguiente:

1. Existe una reunión de patrimonios.
2. La fusión se puede dar cuando desaparecen las sociedades que se fusionan para crear una nueva; a este tipo de fusión se le conoce como fusión por integración o como fusión propiamente dicha.

⁴² Oscar Vázquez del Mercado, **Asambleas, Fusión, Liquidación y Escisión de Sociedades Mercantiles**, Ed. Porrúa, S.A., Octava Edición, México 2001, página 305.

3. Puede suceder que subsista una de las sociedades que se fusionan y ésta incorpora a su patrimonio el de las demás sociedades que desaparecen; a esta fusión se le denomina como fusión por incorporación.

4. Se entregan nuevos títulos a todos los accionistas de las sociedades que participan en la fusión o en su caso, se reconoce la participación en el capital social de la sociedad que subsiste, a los socios de las sociedades que desaparecen.

Por otro lado, también basándonos en lo señalado por Oscar Vázquez del Mercado⁴³, podemos señalar que los efectos de la fusión se dan esencialmente, en tres ámbitos:

I.i. Efectos con relación a la sociedad

En este caso, los efectos tienen que ver con:

- A.** la desaparición de las sociedades.
- B.** la transmisión de los derechos y obligaciones de las sociedades que desaparecen, a la sociedad que subsiste o nace.
- C.** el cambio de títulos o partes sociales
- D.** la creación de una nueva sociedad o el aumento de capital

A. La desaparición de la sociedad

Esta se da con la disolución de las sociedades que desaparecen; esta disolución trae consigo la pérdida de la personalidad jurídica de las sociedades que desaparecen, así como la transmisión de su patrimonio a la sociedad que se crea o a la que subsiste. Los patrimonios no desaparecen, sino se unen.

Es importante destacar que esta disolución no implica la liquidación de las empresas que desaparecen, pues no hay necesidad de determinar el total del activo de la sociedad, para luego extinguir el pasivo y en su caso, de haber un remanente distribuírsele a los accionistas.

B. Transmisión de los derechos y obligaciones

Existe una transmisión de los derechos y obligaciones de las sociedades que desaparecen, a la sociedad que subsiste o nace, quien correlativamente adquiere dichos derechos y obligaciones. La transmisión de los derechos y obligaciones es respecto de las relaciones patrimoniales, como corporativas.

Por lo que hace a las relaciones patrimoniales, esta transmisión se efectúa en el momento en que la sociedad incorporante o nueva sustituye en el papel de acreedora o deudora a la sociedad que desaparece.

⁴³ Oscar Vázquez del Mercado, Op. Cit., página 342.

La transmisión de las relaciones corporativas, por su parte, toman lugar cuando los socios de las sociedades que desaparecen adquieren con motivo de la fusión, el carácter de socios en la sociedad que subsiste o que nace por dicho motivo.

El hecho de que la transmisión de los derechos y obligaciones se transmitan con motivo de la fusión, sin que exista un vencimiento de las obligaciones de las sociedades que desaparecen, o un reembolso anticipado o la resolución del contrato social de la sociedad que desaparece, es lo que viene a dar el toque distintivo y esencial de la fusión en relación con otras figuras jurídicas.

C. Cambios de títulos o partes sociales

Uno de los efectos característicos de la fusión lo constituye la entrega de nuevos títulos de la sociedad que subsiste o nace como consecuencia de la fusión, a los accionistas de las sociedades que desaparecen. En caso de sociedades de personas, existe un reconocimiento de la parte social en la sociedad que subsiste o nace, de la participación de los socios en la sociedad que desaparece.

D. Creación de una nueva sociedad o aumento de capital

La creación de una nueva sociedad se da cuando de la fusión nace una nueva sociedad que integra a las que desaparecen; por su parte, cuando con

motivo de la fusión una sociedad subsiste, integrando a la sociedad que desaparece, en este caso sólo existe un aumento en el capital social de la sociedad que subsiste para incluir a los socios de las sociedades que desaparecen.

I.ii. Efectos frente a los socios

Son principalmente dos:

- a) El derecho de retiro de los socios
- b) Admisión de nuevos socios

En el primer caso, debe mencionarse que conforme a la exposición de motivos, este retiro sólo está limitado al caso en que con motivo de la fusión se cambie el objeto social, de nacionalidad o se de una transformación de la sociedad que nace o subsiste.

En el segundo caso, en todos los casos de las sociedades que desaparecen, se convertirán, por motivo de la fusión, en nuevos socios de la sociedad que subsiste o simplemente en socio de la sociedad que se crea con tal motivo.

I.iii. Efectos frente a los acreedores

El efecto de la fusión con los acreedores, consiste en el cambio de sujeto pasivo, pues con motivo de la fusión, el sujeto pasivo que cumplirá con la

obligación, no será el sujeto que contrajo originalmente la obligación, sino que será una sociedad distinta, ya sea la sociedad que subsista con motivo de la fusión o la que se constituya con motivo de dicha fusión.

Conforme a la Ley General del Sociedades Mercantiles, los acreedores pueden oponerse a la fusión si sus derechos no están debidamente garantizados. Esta oposición suspende los efectos de la fusión.

Apéndice II

II. Antecedentes de la Ley del Impuesto sobre la Renta

En términos generales, los antecedentes de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1 de enero de 2002 y tomando como punto de referencia nuestra Constitución Política de 1917, lo son las siguientes:

1. Ley del Centenario del 20 de julio de 1921
2. Ley para la Recaudación de los Impuestos Establecidos en la Ley de Ingresos Vigente sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas promulgada el 21 de febrero de 1924.
3. Ley del Impuesto sobre la Renta promulgada el 18 de marzo de 1925 y sus Reglamentos promulgados el 22 de abril de 1925 y 18 de febrero de 1935.
4. Ley del Impuesto sobre la Renta promulgada el 31 de diciembre de 1941 y su Reglamento.
5. Ley del 30 de diciembre de 1953 y su Reglamento promulgado el 30 de enero de 1954.
6. Ley del 30 de diciembre de 1964 y su Reglamento (vigente hasta 1980)
7. Ley del Impuesto sobre la Renta promulgada el 30 de diciembre de 1980.
8. Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1 de enero de 2002.

Atendiendo al objeto del impuesto en las diversas leyes del impuesto sobre la renta que han existido, podemos clasificarlas en sistema cedular, sistema mixto y sistema global.

A. Sistema Cedular

Este sistema estuvo vigente desde la existencia de la Ley del Centenario hasta antes de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1 de enero de 1965.

El sistema cedular atiende a la fuente de donde proviene el ingreso y establece un gravamen por cada fuente. Por ejemplo, La Ley del Impuesto sobre la Renta promulgada el 18 de marzo de 1925 establecía que para los efectos de dicha ley se consideraban ingresos toda percepción que el contribuyente recibiera ya fueran en efectivo, en valores o en crédito que modificara su patrimonio y que se recibiera por alguno de los conceptos especificados en dicha ley.

Cada concepto señalado en dicha ley conformaba una cédula. Estas eran, por ejemplo, la cédula I que se refería a los que ejecutaran actos de comercio, la cédula VI a los que recibieran sueldos, etc. Así, si una persona realizaba actos de comercio quedaba gravada en la cédula I pagaba impuesto sobre la renta conforme a dicha cédula, y si por otro lado, esa misma persona percibía un sueldo, también pagaba impuesto sobre la renta conforme a dicha cédula.

Por otra parte, si alguien percibía un ingreso y este no se encontraba gravado en alguna de las cédulas, el ingreso no era objeto del impuesto sobre la renta. Un ejemplo de este caso lo podía ser el obtener ingresos por premios y sorteos que no se encontraban contemplados en ninguna de las cédulas de dicha Ley.

B. Sistema Mixto

El sistema mixto comprende al sistema cedular y al sistema global. El sistema global consiste, esencialmente, en que el objeto del impuesto lo es el ingreso que percibe la persona y lo acumula para pagar solamente una vez el impuesto sobre la renta, sin atender a la fuente de donde proviene dicho ingreso.

Este sistema mixto se implementó propiamente hablando, en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1 de enero de 1965. Si bien la novedad de esta ley fue que se pretendía imponer un impuesto sobre la renta global a los contribuyentes, en lugar de estar pagando un impuesto sobre la renta en cada cédula, lo cierto es que no lo logró completamente, pues por una parte, este impuesto global en realidad sólo le aplicaba a las empresas (ya fuera ésta una persona moral o una persona física), y por lo que hacía a las personas físicas, estas continuaban sujetas al pago del impuesto sobre la renta a un sistema cedular.

En ese sentido el sistema era mixto, pues si bien una persona que era considerado una empresa, acumulaba todos los ingresos correspondientes a esa empresa, por otra parte si obtenía un ingreso gravado en cualquiera de las cédulas que establecía dicha ley (por ejemplo obtenía rendimientos de capital) pagaba el impuesto sobre la renta correspondiente a esa cédula.

C. Sistema Global

Con la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1 de enero de 1981 hasta el 31 de diciembre de 2001, se estableció, por lo que hace a las personas morales, un verdadero impuesto sobre la renta global, pues este se pagaba atendiendo a todos los ingresos que obtuvieran las personas morales, independientemente de la fuente de la cual provinieran dichos ingresos.

Por lo que hace a las personas físicas, el sistema continuó siendo un sistema mixto, pues si bien las personas físicas pagaban impuesto por cada tipo de ingreso que percibían, también lo es que al final del ejercicio, con ciertas limitaciones, determinaban un impuesto sobre la renta global.

Este mismo sistema, con algunas modificaciones que tienden a hacer un verdadero impuesto global de las personas físicas, es el que mantiene la Ley vigente a partir del 1 de enero de 2002.

BIBLIOGRAFÍA

- Antonio de Ibarrola, **Cosas y Sucesiones**, Editorial Porrúa, S.A., Séptima Edición, México 2002.
- **Diccionario Jurídico Espasa**, Madrid, 2001.
- **Diccionario Jurídico Mexicano**, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Editorial Porrúa, S.A. y Universidad Nacional Autónoma de México, Octava Edición, México, D.F. 2003.
- Enrique Calvo Nicolau, **Tratado del Impuesto sobre la Renta**, Editorial Themis, segunda reimpresión, México, D.F. 2004.
- Manuel Borja Soriano, **Teoría General de las Obligaciones**. Editorial Porrúa, S.A., Décima Edición, México, D.F. 2003.
- Miguel Villoro Toranzo SJ, **Metodología del Trabajo Jurídico**, Distribuidora Themis, Cuarta Edición, México, D.F. 2000.
- Oscar Vázquez del Mercado, **Asambleas, Fusión, Liquidación y Escisión de Sociedades Mercantiles**, Editorial Porrúa, S.A., Octava Edición, México 2001.
- Rafael Rojina Villegas, **Compendio de Derecho Civil II**, Antigua Librería Robredo de José Porrúa e Hijos, Sucs., segunda edición, México 1995.
- Ricardo Guastini, **Estudios sobre la Interpretación Jurídica**, Editorial Porrúa, S.A. conjuntamente con la Universidad Nacional Autónoma de México, Cuarta Edición, México 2002.
- Sergio Francisco de la Garza, **Derecho Financiero Mexicano**, Editorial Porrúa, S.A., Quinta Edición, México 1973.

Legislación

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

- Código Fiscal de la Federación.
- Ley Orgánica de la Administración Pública.
- Ley del Servicio de Administración Tributaria.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- Ley del Impuesto sobre la Renta.
- Ley del Impuesto al Activo.
- Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- Reglamento del Servicio de Administración Tributaria.
- Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo.
- Reglamento del Código Fiscal de la Federación.