

**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO**  
**ESCUELA NACIONAL DE COMERCIO Y ADMINISTRACIÓN**

**ESTUDIO JURIDICO Y CONTABLE DE LA**  
**TASA SOBRE UTILIDADES EXCEDENTES**

**TESIS**

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE**  
**CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR**  
**PRESENTA**

**JOSE MARTINEZ SANTILLAN**

**MEXICO, D. F.**

**1962**



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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

*A la sagrada memoria de mi Padre.*

*A mi adorada Madre.*

*A mi Esposa e Hijas,  
con entrañable cariño.*

*A mis Hermanos.*

65548

*A mi Maestro, Lic. Jorge I. Aguilar,  
como una prueba de mi estimación y  
agradecimiento que guardo para él.*

## CAPITULO I

**ANTECEDENTES.—A).—Origen de este tipo de gravamen.—B).—Derecho Comparado: Inglaterra; Estados Unidos de Norteamérica; Argentina; Brasil y Uruguay.—C).—El Impuesto del Superprovecho en México.—D).—Aspecto jurídico, económico y financiero de este Impuesto.**

**ANTECEDENTES.—A).**—*Origen de este tipo de gravamen.*—No se puede precisar con toda exactitud a que país se le debe atribuir la paternidad del Impuesto sobre Utilidades Excedentes, y más bien es de pensarse que se trata de un gravamen que apareció simultáneamente en varios Estados que en un momento dado se hallaron en circunstancias análogas, pues es un fenómeno comprobado ya en el mundo de las finanzas, el de que siempre que se presenta un estado de crisis, sobre todo provocado por causas bélicas, los Estados recurren a obtener beneficios extraordinarios por medio de impuestos que revisten ese carácter y que generalmente se enderezan sobre las rentas supernormales que obtengan los sectores del país beneficiado con tal época de crisis, para poder sobrellevar los gastos no previstos en los presupuestos de egresos, y que de otra manera desnivelaría la economía estatal.

Efectivamente, a partir de la guerra mundial de 1914-1918, fue muy notable un fenómeno económico que puede describirse en la siguiente forma: al declararse la guerra entre los países europeos, los respectivos gobiernos se vieron en la necesidad de incrementar la producción de armamentos y con ello los industriales dedicados a tal fabricación vieron elevarse notablemente sus pedidos y por ende sus ganancias, sus beneficios. Pero simultáneamente, otras industrias no dedicadas a la fabricación de productos bélicos, vieron reducidas sus ventas y sus utilidades, pues la población civil no podía distraer fondos para el consumo de productos superfluos o por lo menos no indispensables para la subsistencia. Como consecuencia de esto, las industrias no bélicas buscaban la forma de colaborar con el programa de defensa del Estado elaborando los materiales necesarios para la lucha y con ello aumentaban sus ganancias, o bien por otra parte

si no se dedicaban a esto, veían reducir notablemente sus utilidades originándose así una grave crisis en la industria.

Por otro lado, y completando el fenómeno, el Estado se constituyó en único y exclusivo comprador de la producción de las industrias pesadas, evitándose así el riesgo normal de toda empresa de tener su producción inmóvil por falta de comprador, a más que en lo relacionado con las nuevas industrias creadas al calor de la lucha, sucedió que los riesgos normales o habituales que corre toda empresa de iniciativa privada, no sólo se le disminuyeran considerablemente, sino que en ocasiones desaparecieron en su totalidad, lo que ocasionó que acrecieran también notablemente las utilidades que en tiempos normales percibían en el desarrollo de su actividad.

Luego entonces, el Estado en esas épocas de emergencia requiere de mayores ingresos tributarios a efecto de comprar todo el armamento necesario para el sostenimiento de la campaña bélica, por lo que decidió gravar con mayores impuestos a su población, pero considera que no sería justo el establecer nuevos gravámenes que vengan a agobiar las economías débiles como son las de las industrias que no fabrican armas, las que por el momento no fueron de vital importancia para el público, si lo serían al restablecerse la paz, sino que por el contrario, a esas industrias las debe respetar y obtener los ingresos que necesita precisamente de aquellas industrias que ven aumentar desproporcionadamente sus beneficios con motivo del estado de guerra.

Es así como los Estados que se encuentran en tales circunstancias deciden establecer nuevos impuestos, uno de los cuales creado exclusivamente para tal fin y el más importante desde luego, fue el llamado Impuesto sobre Utilidades Excedentes, impuesto que como la razón y la lógica indican, se estableció transitoriamente, ya que debía desaparecer al terminar las causas que motivaron su establecimiento, o sea terminadas las hostilidades entre las naciones beligerantes, debería desaparecer este impuesto.

Respecto de la aparición de este impuesto que me ocupa, Guillermo Ahumada, en su libro intitulado *Tratado de las Finanzas Públicas*, refiriéndose al fenómeno que ya se apuntó, dice que: "La guerra europea había impuesto en los países que en ella participaron, la necesidad fiscal de crear nuevos instrumentos de rentas, y la justicia por otra parte aconsejaba gravar beneficios super-normales

obtenidos a causa de la guerra misma"; siendo así como con la opinión de este notable jurista argentino, confirmo el modo de aparecer de tal gravamen.

Al presentarse la segunda conflagración mundial, vemos que nuevamente surgen las apremiantes necesidades financieras y poderosas razones de orden político para poner en marcha este tipo de renglón de ingresos, solamente que ya en esta ocasión, aun los países que no tuvieron intervención directa, pero que las consecuencias desastrosas que trae aparejada toda guerra, tuvieron impacto, pudiéramos decir, en el mundo entero, fue como lo adoptaron también como un medio de proveerse de ingresos extraordinarios que vinieran a coadyuvar al equilibrio económico y financiero de los países.

B).—*Derecho Comparado*.—A continuación expondré un breve estudio sobre la forma en que se ha aplicado y desarrollado este impuesto en los siguientes países:

*Inglaterra*.—En la Gran Bretaña aparece esta figura tributaria hacia el año de 1914, y fue derogada después de que terminó la guerra y se firmó el Tratado de Versalles.

Surge nuevamente tal gravamen en el Reino Unido en el año de 1939 y llega a ser tan importante que constituyó el renglón principal con que se contó en el Tesoro Nacional, para comprar material bélico tanto a los Estados Unidos de Norteamérica, como a sus propias fábricas.

La forma en que se aplicó este impuesto fue tan exageradamente elevada que se llegó a gravar hasta con el ciento por ciento, esto es, que todas las utilidades que obtuvieran los causantes, superiores a la suma determinada por el gobierno, serían íntegras para éste; sólo en un pueblo con el adelanto y la civilización del británico, puede concebirse que las empresas privadas trabajaran exclusivamente para el Estado, dentro de un sistema democrático.

Al terminarse la guerra, no se derogó el impuesto, sino que continuó pero solamente que ya con tasas más moderadas, que dieron margen a que los empresarios pudieran obtener parte de las ganancias que sus respectivos negocios les rendían; y es así como en la actualidad las sociedades de capitales cuyos beneficios sean superiores a dos mil libras, soportarán las tasas del "Profit Tax", que tam-

bién se conoce con el nombre de "National Defense Contribution", cuyas tasas son más elevadas para los beneficios distribuidos, que para los beneficios no distribuidos.

*Estados Unidos de Norteamérica.*—En este país, hace su aparición este impuesto en el año de 1940, poco antes de su entrada a la guerra desatada por Alemania en Europa en el año de 1939, y en la cual participó la Unión Americana con motivo del ataque de que fue objeto por las fuerzas japonesas el 7 de diciembre de 1941.

Aparece el impuesto debido a que la Gran Bretaña hizo fuertes pedidos a las fábricas americanas de armamentos para poder continuar con la guerra en contra de Alemania y los llamados países del "eje", y así la industria de armas de Norteamérica vió incrementar sus ganancias con lo que al mismo tiempo el Estado percibió una nueva fuente de utilidades para el Tesoro Nacional.

Se presentaron así nuevamente las condiciones económico-industriales que determinaron la aparición del Impuesto durante el año de 1914, y el gobierno norteamericano con absoluta conciencia de que el Impuesto sobre Utilidades Excedentes, es un gravamen de tipo extraordinario, lo implantó de manera transitoria, sujetando su vigencia al tiempo que durara la guerra en la cual todavía no participaba, pero en la que no tardaría en participar.

Este impuesto, al cual se le llamó como "Impuesto de Ganancias Excesivas", se estableció atendiendo a dos criterios fundamentales: En primer lugar, se gravarían sólo aquellas utilidades que excedieran de la cantidad de quinientos mil dólares al año; y en segundo lugar, se observaba para el efecto de la gravación de esas Utilidades Excedentes, una Tasa progresiva que iba del veinticinco al cincuenta por ciento de las mismas.

Sin embargo, este segundo criterio hubo de ser rectificado a medida que las necesidades eran mayores, y así conforme aumentó la producción de armamentos, como consecuencia aumentaban las utilidades de las empresas elaboradoras de tales objetos, se elevaron por la autoridad respectiva los porcientos de las tarifas que venían a gravar las utilidades excedentes, llegando un momento en que se entregaban por este concepto al Estado hasta el noventa y cinco por ciento de las mismas.

Fueron tan grandes los ingresos percibidos por el gobierno norteamericano por estos conceptos, que pudo llevar adelante una gue-

rra total, no sólo armando a su muy numeroso ejército, sino que incluso, pudo también armar a los pueblos europeos.

Terminada la guerra, algunos meses después de que cesan las hostilidades, en octubre de 1945, el Secretario del Tesoro, Fred M. Venson, Presidente de la Suprema Corte de Justicia de los Estados Unidos de Norteamérica en 1949, es de los primeros en propugnar ante la Comisión Financiera del Senado por la derogación de este Impuesto, y para ello sostuvo que: "La abolición del Impuesto sobre Ganancias Excesivas significa que se elimina de nuestro sistema fiscal un impuesto que ciertamente en su forma actual carece de lugar en un sistema de paz" . . . Es precisamente un control para tiempos de guerra . . . "pero en tiempo de paz es errático o inequitativo". "Es igualmente un obstáculo para la reconversión y para la expansión de los negocios, tan necesarios a fin de tener un alto nivel de ocupación y de renta nacionales". Esta y otras opiniones orillaron a la derogación de tal impuesto.

Así, tenemos que en el año de 1946, es derogado el Excess Profits Tax Act., que había iniciado su vigencia en el año de 1940, pues habían desaparecido las causas que le dieron origen. Sin embargo, el gobierno norteamericano no dejó de buscar oportunidades para lograr establecer por tercera vez el impuesto sobre las ganancias excesivas, arguyendo que las ganancias excesivas subsistían sobre todo en las empresas destinadas a la fabricación de transportes de guerra, aéreos y terrestres, y que ello era fácil de verse, ya que el propio gobierno norteamericano estaba en tratos para efectuar grandes compras de armamentos con el objeto de llevar adelante el punto relativo al rearme europeo consignado en el llamado "Plan Marshall".

En tales circunstancias, y muy a pesar de existir muchas opiniones en contra de la reimplantación de este impuesto, vemos que se puso nuevamente en vigor en la llamada Excess Profits Tax Act of 1950, que aun se encuentra en vigor. En esta nueva ley se han introducido notables mejorías al sistema impositivo de 1940, tratando, desde luego, de temperar o atenuar los efectos que tiene este impacto de imposición en la psicología del pueblo norteamericano. Entre las medidas de alivio que se han llevado a cabo, se encuentra la que tiende a seleccionar a las personas morales en atención a la situación económica especial que guardan dentro del país. Esta situación es considerada, pues los legisladores se percataron de que no es justo

gravar con las mismas tasas a todas las industrias, aunque realmente tengan superprovecho, pues no todos los obtienen con la misma facilidad, y así es como para una adecuada selección de los causantes, se toman en cuenta diversas categorías de ayuda de las empresas, según que éstas se encuentren en un período de desarrollo; bien que hayan cambiado de elaboración un producto por otro; bien que hayan cambiado la prestación de un servicio por otro de diversa naturaleza; bien que se registren aumentos en su capacidad de producción; bien que se trate de empresas nuevas o novedosas; o bien, finalmente, que se encuentren en mala situación económica, caso en el cual se les califica en diversos subgrupos. De tal forma que es así como viene funcionando hasta la fecha, la ley de utilidades excedentes, ganancias excesivas o beneficios extraordinarios en los Estados Unidos de Norteamérica.

*Argentina.*—El 21 de abril se elaboró, por el Poder Ejecutivo, el primer proyecto a las “Ganancias Excesivas”; proyecto que para alguno de los críticos “no graduaba la cuota impositiva en relación con la efectiva capacidad contributiva, violaba las reglas de justicia, seguridad y economía en la recaudación, creaba obstáculos a la iniciativa industrial y productora y favorecía la evasión sistemática”. Por Decreto-Ley No. 18-230 del 31 de diciembre de 1943, puso el Ejecutivo en vigencia otro proyecto al que denominó “Beneficios Extraordinarios”, modificándolo posteriormente el 18 de agosto de 1944 por Decreto No. 18-230 y aprobado por la Ley No. 12-922 el 1o. de enero de 1947, y finalmente el Decreto 10-654 de 1956 es el que introduce las últimas reformas.

En la Ley Argentina se establece como beneficio extraordinario, aquel que supere el 12% del capital del contribuyente, considerando este capital como aquél efectivamente empleado en el negocio, y deja fuera el que pueda contarse por las vías del crédito, con el que se podría inflar el pasivo disminuyéndose a voluntad el beneficio gravable. El propio impuesto de beneficios extraordinarios en la República Argentina, recae sobre las personas de existencia jurídica o “visible”, como designan a las personas físicas, y grava todos los beneficios incluidos en el balance general, con excepción de los no computables para el llamado impuesto a los réditos y los que provengan total y exclusivamente del trabajo personal de sus titulares: comisio-

nistas, corredores, rematadores y demás agentes auxiliares del comercio, siempre que el beneficio no provenga de una inversión de capital.

*Brasil y Uruguay.*—Este tipo de impuesto también fue observado por otros países sudamericanos entre los cuales pueden contarse Brasil y Uruguay; en el primero de los citados, se dice que se aplicó aún al ejercicio correspondiente al año de 1947 y que después se derogó; en cuanto al Uruguay, parece que aún se encuentra en vigor y alcanza a las empresas cuyo ejercicio anual haya comenzado desde el primero de enero de 1949 y con una duración de tres ejercicios completos.

*El Impuesto del Superprovecho en México.*—El 27 de diciembre de 1939 se creó la Ley del Impuesto sobre la Renta sobre el Superprovecho, acerca de la cual se afirma que con ella se abrió un nuevo cauce de justicia en el régimen tributario de la Nación, al limitar en beneficio del Erario Público las ganancias excesivas que obtengan los contribuyentes de la Cédula I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es decir, las personas físicas o morales que se dedican a actividades comerciales, industriales o agrícolas, tomando como base la relación entre el ingreso neto y el capital invertido en la empresa.

El Impuesto del Superprovecho se pretendió crear como un complemento del de la Renta, sosteniendo la necesidad de su existencia con el objeto de gravar no solamente el aspecto puramente cuantitativo del ingreso, sino la relación existente entre el ingreso neto y el capital de los causantes, en tal forma que partiendo de una proporción amplia y justificable entre la utilidad y el capital invertido, limitase las utilidades excesivas.

El contenido de esta Ley es concretamente el siguiente:

En el Artículo 1o. establece que quedan obligados al pago del impuesto del superprovecho, los causantes en Cédula I del Impuesto sobre la Renta, cuyos ingresos anuales sean mayores de \$100,000.00.

El Artículo 2o. define el concepto de "Superprovecho", llamando así a la utilidad que se obtiene en exceso del 15% del capital contable o del 20% de las utilidades cuando no exista capital contable.

Los artículos 3o. al 12, establecen lo que debe entenderse por "Capital contable", y fijan los elementos que determinan el impuesto.

En el Artículo 13, se crea la obligación de presentar una declaración anual, así como los requisitos que ésta debe contener. El Ar-

título 14 indica la forma en que debe cubrirse el impuesto y el término en que debe hacerse.

Los artículos 16 y 17 contienen las tarifas y cuotas del impuesto.

En el Artículo 20 se establece quiénes son las autoridades competentes para la calificación y liquidación del impuesto; y finalmente en el Artículo 22 se establece la supletoriedad de la Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento.

Este proyecto de Ley al ser sometido para su aprobación ante la Cámara de Diputados, fue unánimemente aceptada, habiéndose discutido solamente lo relativo a la fecha en que comenzaría a regir, ya que de acuerdo con el Artículo 20. Transitorio, se establecía que el Impuesto del Superprovecho se cobrará gravándose el resultado de los balances que se practiquen con posterioridad a la fecha en que la ley entre en vigor.

De acuerdo con este precepto legal, se daba a la ley un carácter retroactivo y por lo tanto infringía las garantías individuales consignadas en el Artículo 14 Constitucional; sin embargo, en el proyecto de ley, en la exposición de motivos, se afirma que dicho precepto no hace retroactiva la aplicación de la ley, porque el impuesto de la renta sobre el superprovecho, no grava cada uno de los ingresos que un contribuyente en Cédula I obtenga aisladamente en el transcurso de un ejercicio, sino el resultado total de éste, que se determina en el balance practicado al concluirse el período de actividad correspondiente a dicho balance.

En efecto, para fundar la tesis anterior, se dice en la exposición de motivos, que debe tenerse en cuenta la posibilidad de que un comerciante, un industrial o un agricultor, obtengan exorbitantes beneficios sobre su capital contable durante once meses de un año fiscal, y que en el último mes operen con pérdida extraordinaria que nulifique las ganancias excesivas que se obtuvieron en los primeros meses; en tal hipótesis, sería legalmente imposible cobrar el impuesto por los once meses en que se obtuvo el superprovecho y dejar de cobrarlo en el último mes en que la utilidad exagerada se nulificó. Queda asentado en el presente Oficio que la iniciativa que se somete al examen y en su caso a la aprobación del Congreso, no establece un tributo sobre utilidades que se causen a medida y en el tiempo en que se realizan, sino una tributación sobre el resultado final del ejercicio que acuse el balance correspondiente, por consiguiente si el ba-

lance es posterior a la Ley, se está gravando un hecho futuro y por lo tanto es inexacto afirmar que la Ley adquiere aplicación retroactiva.

Por otra parte, también con el objeto de darle justificación a esta forma de aplicar la Ley, se apoya el proyecto respectivo, en lo establecido en el Artículo 31 del Código Fiscal de la Federación que dispone, acogiendo principios doctrinales claramente definidos en la actualidad que "el crédito fiscal nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, que de acuerdo con las leyes fiscales, den origen a una obligación tributaria para con el Fisco Federal". En consecuencia, si la situación jurídica o de hecho es posterior a la vigencia de la ley tributaria, el crédito fiscal nace sin vicio de retroactividad de la ley creadora del gravamen, y es esto con exactitud lo que ocurrirá con el impuesto de la renta del Superprocheo exigible a quienes practiquen el balance que para efectos del impuesto sobre la renta acuse el resultado del presente ejercicio.

El entonces diputado Antonio Sánchez S., objetó enfáticamente el efecto de retroactividad que se le daba a la Ley con este artículo transitorio, y decía que los balances generales se practican a fin de año, luego entonces si esta ley se va a aprobar en el curso del mes de diciembre, antes que se practiquen esos balances, por ese sólo hecho vamos a gravar con esa ley todas las utilidades obtenidas desde enero de 1939 hasta diciembre del mismo año. El razonamiento que da la Secretaría de Hacienda de que las utilidades se precisan en la época del balance, no nos convence, porque lo que se grava es la utilidad que se va obteniendo día a día y no la que se obtiene a fin del año, sino en las operaciones que se van efectuando durante el año; creo que una ley de esta naturaleza —decía— es retroactiva, siembra la anarquía económica en nuestras actividades mercantiles y en nuestras actividades industriales. De por sí ya la industria en México necesita bases más firmes para desarrollarse.

Continuaba comentando este diputado, que no hay nada más peligroso para detener el desarrollo de un país en cuestión económica que la imprecisión de las leyes y en este caso todavía es más grave porque se viene afectando operaciones de un año atrás, sobre las cuales no habían hecho cálculos las sociedades o los interesados en esas ramas mercantiles o industriales. Por ese motivo se propuso la reforma del Artículo 2o. Transitorio en la siguiente forma: "esta Ley comenzará a regir desde la fecha de su publicación

y se aplicará a las utilidades obtenidas desde esa fecha en adelante. Las liquidaciones de las utilidades obtenidas en fecha anterior a la publicación de la ley, se registrarán por la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor y se les aplicarán las bases del impuesto actualmente en vigor”.

Todo esfuerzo por reformar este artículo resultó infructuoso y la Ley se aplicó como se había dispuesto originalmente; los contribuyentes se mostraron descontentos con ella, con sobrada razón, porque verdaderamente esta forma de aplicarla indudablemente que la hacía retroactiva, puesto que efectivamente tenía efectos sobre actos u operaciones llevadas a cabo en el pasado, toda vez que venía a gravar las utilidades que arrojaran los balances practicados a fin de año, y como el balance es el documento que nos muestra la situación financiera de la empresa a cierta fecha, pero por consecuencia de las operaciones que se verificaron en el transcurso de ese año o ejercicio contable, luego entonces se están afectando utilidades que han sido obtenidas con anterioridad a la vigencia de la Ley; sin embargo la Ley se aplicó en tales términos y esto obedeció a que como el Fisco esperaba obtener pronto frutos de este impuesto, ya que necesitaba con urgencia de ese nuevo tipo de ingreso, no podía por lo tanto aplazar la recaudación un año después, porque generalmente cuando se expide una disposición fiscal creando un nuevo impuesto, es porque el Erario Federal está urgido de que afluyan a las arcas de la Nación cantidades de dinero para hacer frente a las necesidades económicas que no pueden ser cubiertas con los recursos normales.

*Aspecto Jurídico, Económico y Financiero de este Impuesto.*— Por lo que se refiere al aspecto jurídico de esta figura impositiva, es de hacerse notar que al igual que la casi generalidad de las leyes de este tipo, la que nos ocupa ha nacido viciada de retroactividad y además de falta de generalidad y equidad en su aplicación; el vicio de retroactividad de que adolece ya ha quedado explicado en párrafos anteriores, en cuanto a la falta de generalidad y equidad en su aplicación, me reservo los comentarios correspondientes para exponerlos en el siguiente capítulo de este trabajo, por ahora simplemente me concreto a decir que estos defectos son muy frecuentes en estas leyes, y esto se debe a que en mi opinión dichos ordena-

mientos legales, casi siempre se elaboran a última hora y con tal premura que dejan innumerables lagunas en ellas, que después pretenden aclarar las Autoridades Fiscales a través de sus muy socorridas Circulares, las que en ocasiones en lugar de poner en claro alguna situación, la hacen más confusa y hasta se contradice con lo dispuesto en la ley misma; estas fallas o defectos en las leyes tienen una justificación lógica, que obedece a la plena evolución o desarrollo en que se encuentra esta rama del Derecho, la cual todavía no ha alcanzado toda su madurez en nuestro medio, de aquí que surjan constantemente reformas a estas leyes para regular situaciones no previstas, a causa de que el constante movimiento ascendente en el comercio y la industria nada más no lo permiten.

Contra esta Ley, desde luego que no se hicieron esperar los amparos, y así tenemos por ejemplo, ejecutorias en los juicios promovidos por la Cía. Minera Guazapares; El Euzkaro, S. A.; Hnos. Velarde, S. A., etc., en los cuales se declaró improcedente el amparo contra esta ley, ya que la impugnaban por considerar que violaba garantías individuales por su sola expedición o promulgación, o sea que la consideraban estos causantes como una ley "autoaplicativa" que es aquella que origina violaciones constitucionales con su sola expedición y sin necesidad de ningún acto posterior.

Desde luego que no revestía este carácter la Ley, es decir, que no era autoaplicativa, porque indudablemente que requería de actos posteriores para su aplicación necesarios para concretar o consumar las violaciones que se le atribuían, tales actos son, por lo que toca a las Autoridades Fiscales desde luego, exigir el pago y la presentación de la Declaración y el Balance respectivo; por lo tanto, sin estos actos no se puede decir que la Ley ocasione infracciones constitucionales.

En cuanto al aspecto económico y financiero de este impuesto, hay que tener presente que este impuesto está inspirado en el Excess Profits Tax Act, de los Estados Unidos de Norteamérica, el cual fue implantado por las razones ya expuestas, sin embargo en nuestro país los motivos que dieron lugar a su creación fueron esencialmente de orden económico, porque en nuestro caso no se trató de guerras ni adquisición de armamento, puesto que México se ha caracterizado por ser un país pacífico; simple y sencillamente obedeció a que el gobierno no contaba con los suficientes recursos para llevar

al cabo todo su programa de obras que se había propuesto realizar y que eran de urgente necesidad efectuar, tales como carreteras, presas, obras hidráulicas, escuelas, obras de saneamiento y sanidad en zonas insalubres, erradicación de enfermedades endémicas, etc., por lo que tuvo necesidad de recurrir a nuevos instrumentos de rentas y de aquí que se implantara este nuevo renglón de ingreso que alcanzara a gravar a todas aquellas empresas que obtenían estupendas ganancias, y que sin embargo en su Impuesto sobre la Renta en Cédula I pagaban cantidades muy moderadas.

Los principales fundamentos teóricos que se esgrimieron para la creación de esta Ley, fueron los de que en virtud de la grave situación económica por la que atravesaba el país, el gobierno tenía que buscar y dictar una serie de medidas tendientes a resolver la crisis, entre las cuales consideró necesaria la creación de la Ley del Impuesto sobre la Renta del Superprovecho; creyó el Ejecutivo que con la creación de esta ley se abría un nuevo cauce de justicia en el régimen tributario de la Nación y remediaba la situación existente afluyendo un mayor caudal de ingresos aliviando con esto aunque fuera parcialmente la situación existente.

Son principios universalmente aceptados que las atribuciones tomadas a cargo por el Estado determinan el presupuesto de egresos y que el de ingresos, constituido principalmente por los impuestos que se decretan, debe adecuarse al de egresos, es decir, que deben nivelarse los presupuestos de ingresos y egresos, contemplando o atendiendo básicamente los caracteres propios de la actividad financiera del Estado, pues no debe haber, salvo casos excepcionales, deuda que gravite sobre generaciones futuras, ni excedentes en los ingresos, que constituyan un sacrificio injustificado de las generaciones presentes. En consecuencia, el ritmo de la actividad financiera determinado por la constante creación anual del presupuesto de egresos, marca una solución de continuidad en las leyes tributarias, puesto que éstas se renuevan para servir al presupuesto anual. Si bien esta solución de continuidad, no es muy perceptible en la práctica, sí lo es en cambio en cuanto a sus efectos jurídicos.

De aquí se desprende una consecuencia sumamente importante para la defensa del particular, que es la de que cuando ha sido expedida una ley fiscal viciada de inconstitucionalidad y ha sido consentida por éste, el particular puede, a pesar de su consentimiento-

to de la ley en un período, reclamarla oportunamente en el período siguiente, ya que las leyes tributarias son distintas y autónomas en cada ejercicio, y sólo se explica su aparente continuidad por la renovada vigencia que les impone la Ley de Ingresos de la Federación para cada ejercicio.

El 31 de diciembre de 1941 se derogó la Ley del Impuesto sobre el Superprovecho y fue necesario expedir el Decreto de junio de 1943, con el objeto de que el Poder Ejecutivo investido de facultades extraordinarias y en vista de la suspensión de garantías por el estado de guerra, prohibiera que se diera curso a las devoluciones del Impuesto sobre el Superprovecho, que plantearon los contribuyentes, aduciendo el argumento de que por haber quedado sin efecto esta ley el último día de 1941, no era exigible el impuesto causado durante este año, porque debía cubrirse en los primeros meses del año de 1942.

De acuerdo con este Decreto, la abrogación de la ley citada, no podía afectar la existencia de los créditos nacidos con anterioridad, como lo reconocieron los tribunales que en aquella época conocieron del problema y como al resolver cuestión análoga lo fijó en su jurisprudencia la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Sin embargo, no obstante esto, algunas salas del Tribunal Fiscal de la Federación, resolvieron que los impuestos correspondientes a 1941 no son exigibles a pesar de haber nacido los créditos fiscales, por falta de ciertas normas complementarias.

Con el objeto de unificar criterios y terminar con toda promoción presentada por los contribuyentes dirigida a obtener devoluciones de impuestos, el Decreto de Emergencia expedido por el Primer Mandatario de la Nación estableció que:

1.—No se dará curso a ninguna gestión administrativa o judicial que tenga por objeto obtener la devolución del Impuesto de la Renta del Superprovecho, causado hasta el 31 de diciembre de 1941 y exigible durante el de 1942, y se sobreseerán los juicios pendientes ante el Tribunal Fiscal de la Federación que tengan por objeto obtener la nulidad de las resoluciones denegatorias de devolución, expresas o fictas de las autoridades fiscales.

2.—Se sobreseerán igualmente los juicios en que se reclamen resoluciones administrativas que hayan fijado créditos fiscales por impuesto del Superprovecho causado hasta el 31 de diciembre de 1941,

o las de amparo en que se reclame la constitucionalidad de sentencias del Tribunal Fiscal que hayan reconocido la validez de tales resoluciones administrativas.

3.—Los causantes que hasta la fecha no hayan presentado sus declaraciones por impuesto del Superprovecho causado hasta la fecha citada, deberán, con datos a esa fecha, presentar declaración en un plazo que vencerá el 31 de julio próximo.

Los causantes que cumplan con este precepto quedarán liberados de pleno derecho de las sanciones que se les hayan impuesto, así como de recargos y a los infractores se les impondrán multas de \$1,000.00 a \$10,000.00, sin perjuicio de practicarles de oficio las calificaciones que procedan.

4.—Quedan privadas de todo efecto jurídico las sentencias emanadas del Tribunal Fiscal de la Federación, de las que derive el derecho a no pagar o a obtener la devolución de los impuestos a que este Decreto alude.

Como podemos ver, mediante este Decreto se cerró todo camino legal para impugnar la validez del derecho del fisco para reclamar y exigir el pago de este impuesto, y en su caso para denegar toda gestión administrativa o judicial orientada hacia la obtención de devolución de lo pagado en este impuesto y a decretar la nulidad de las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación en las que se resuelve a favor de los causantes a no pagar o a obtener la devolución de lo pagado por concepto del Superprovecho hasta el 31 de diciembre de 1941, fecha en que dejó de existir esta figura impositiva que formó parte de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

## CAPITULO II

- A).—La Ley de Utilidades Excedentes.—B).—Aspecto Jurídico de esta Ley.—C).—Panorama Evolutivo de la Ley de Utilidades Excedentes.—  
D).—Los Comisionistas.

A).—*La Ley de Utilidades Excedentes.*—El 29 de diciembre de 1948 se creó la Ley del Impuesto sobre Utilidades Excedentes, que tiene como antecedente la que se acaba de mencionar. En la Exposición de Motivos se advierten las razones que la inspiraron, partiendo fundamentalmente de la situación económica que prevalecía en nuestro país, como consecuencia de una reciente devaluación monetaria sufrida en nuestro peso, lo que tendería a provocar con el transcurso del tiempo, una redistribución del ingreso real que podría afectar a un amplio sector de nuestra población que era precisamente la de escasos recursos.

El Gobierno, para evitar esto, contaba con dos armas: Por una parte, aminorar el gasto público destinado al programa de desarrollo económico, frenando la inflación; o por otro lado, aumentar los impuestos a los de mayores recursos. Como este segundo camino fue el escogido, con tal motivo se implantó nuevamente el impuesto, que tiene como base las utilidades obtenidas, en relación con la inversión realizada en la empresa. La razón por la cual se llegó a esta medida obedece a que si se hubiera adoptado la primera solución hubiera causado un retraso lamentable en el desarrollo del programa que se había propuesto llevar a cabo el gobierno, por lo que entonces se recurrió a la segunda posibilidad mediante el aumento en los ingresos fiscales en forma que pueda ser menos perjudicial a las actividades económicas en particular y a los intereses generales del país.

Las condiciones económicas creadas por la última guerra, habían permitido un aumento en el ritmo de las inversiones privadas alentadas a la vez por los programas de desarrollo económico emprendidos por el gobierno, pero también ha sido incentivo posterior

de ese desarrollo, el volumen de utilidades que antes y después de la devaluación del peso, no se destinen a la reinversión o al aumento de la producción nacional, sino a la adquisición de bienes de consumo nacionales o extranjeros y hasta para sustraer del país tales ingresos, con lo cual se obstaculiza el propósito del Gobierno de nivelar nuestros pagos internacionales.

En esas circunstancias se consideró justificado no sólo gravar la utilidad excedente a un rendimiento razonable de los capitales invertidos, sino que la carga fiscal derivada de tal política, se reparta en lo posible en proporción a la utilidad obtenida, pero en función de la inversión hecha. El sistema que implantaría este proyecto de ley, tendría en esa forma, una función anticíclica, en el sentido de gravar ingresos excedentes en épocas de expansión monetaria en que podrían obstaculizarse las medidas de estabilización que el gobierno adopte, pero deja de gravar tales ingresos precisamente cuando la actividad económica disminuya, puesto que considera como exentas las utilidades inferiores a un 15% del capital en giro. Sin embargo, también busca crear un incentivo para una política de mayor inversión de parte de los negocios privados, a costa del consumo en bienes suntuarios.

Veamos a continuación cuál es el contenido de esta Ley:

En el Artículo 1o. se establece que están obligados al pago de este Impuesto sobre Utilidades Excedentes, los comerciantes, industriales y agricultores, con ingresos anuales mayores de \$200,000.00.

En el Artículo 2o. se determina lo que es la utilidad excedente, que es aquella que es superior al 15% del capital en giro, ya se trate de personas morales o físicas; en el mismo precepto se establece lo que se entiende por capital en giro para una u otra persona.

En el Artículo 3o. se contiene la Tarifa que se aplica para determinar el impuesto a pagar. En los artículos 4o. al 7o. se trata lo concerniente a los anticipos que deben enterarse por concepto de Utilidades Excedentes.

En el Artículo 8o. se consigna la obligación de presentar una declaración anual en la misma fecha en que presenten la definitiva del Impuesto sobre la Renta y ante las mismas autoridades, en las formas que edite la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En el Artículo 9o. se establece que las declaraciones serán calificadas por el comisionado o comisionados del impuesto sobre la

renta, a través de la Junta Calificadora o Departamento Técnico Calificador o por el organismo que designe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; para este efecto, los citados organismos tendrán las mismas facultades que la Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento conceden para el estudio, revisión y calificación de las declaraciones de este último impuesto.

Para los efectos del cómputo de la utilidad excedente, dice el Artículo 10, el comisionado o comisionados o el organismo a que alude el Artículo 9o. de esta Ley, quedan facultados para revisar los cómputos relativos a deducciones admitidas por la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como para rectificarlos cuando a su juicio sean exagerados.

Según el Artículo 11, los aumentos del Capital Social pagado sólo se tomarán en cuenta para los efectos de esta Ley, cuando se cumplan todos los requisitos y formalidades que señala la Ley General de Sociedades Mercantiles y cuando a juicio de los comisionados u organismos que califiquen las declaraciones de este impuesto, sean reales y se inviertan o se hayan invertido en los objetos de la sociedad. En ningún caso se aceptan aumentos por revaluación de activo.

El Artículo 12 se refiere a las Instituciones Nacionales de Crédito u Organismos Auxiliares, diciendo que estas empresas, las sucursales o agencias de las mismas, así como Bancos Extranjeros autorizados para operar en la República de acuerdo con la Ley General de Instituciones de Crédito y las Instituciones Nacionales de Crédito, calcularán y pagarán el impuesto que establece la presente Ley, sobre las utilidades líquidas anuales que señale la Comisión Nacional Bancaria para los efectos del Impuesto sobre la Renta en Cédula I.

Las exenciones de impuestos otorgadas en otras leyes, contratos y concesiones, dice el Artículo 13, no comprenderán el establecido en la presente Ley. Las industrias nuevas o necesarias que tengan declaratoria de exención de impuestos, no estarán exentas del establecido por la presente Ley.

La supletoriedad de la Ley nos la señala el Artículo 14, al decir que a falta de disposiciones de esta ley, serán aplicables supletoriamente las de la Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento.

Por lo que se refiere a las infracciones cometidas a esta ley, el Artículo 15 nos indica que tratándose de infracciones y sanciones,

se aplicarán las disposiciones contenidas en el Título V del Código Fiscal de la Federación y demás disposiciones relativas.

B).—*Aspecto Jurídico de esta Ley.*—De la lectura de los preceptos mencionados se desprenden las siguientes proposiciones concretas:

1.—La utilidad objeto de este impuesto es la misma utilidad ya gravada por la Ley del Impuesto sobre la Renta en Cédula I, sin que exista operación nueva causadora de nueva renta. Ello constituye una superposición tributaria que gravita exclusivamente sobre los causantes de la ley de utilidades excedentes. Ambas leyes forman un conjunto unitario por la naturaleza y asiento de ambos gravámenes, así deben tomarse para estudiarlos frente al principio de la equidad.

2.—La obligación sólo existe para los comerciantes e industriales, como son las empresas, con ingresos anuales mayores de . . . . \$200,000.00. La Ley no es general porque no comprende a todos los causantes de Cédula I.

3.—En la Tarifa del Artículo 3o. se establece como utilidad exenta de este impuesto, la que no sobrepasa del 15% del Capital en Giro.

4.—La Tarifa progresiva del mismo artículo, tomó como elemento configurante para la fijación de la cuota, en su progresión, el Capital en Giro, a pesar de no ser impuesto sobre capitales, es por gravar exclusivamente la renta.

De todas estas características que forman a la Ley de Utilidades Excedentes, podemos llegar a las siguientes consideraciones:

En primer término hacer resaltar la inconstitucionalidad de este gravamen por ser violatorio de los artículos 13, 31 fracción IV y 14 Constitucionales, en virtud de ser improporcional e inequitativo, es decir, falta de generalidad y uniformidad por los siguientes motivos:

A).—La Ley del Impuesto sobre la Renta establece para los comerciantes e industriales en sus artículos 1o., 4o., 5o. y 7o. el hecho generador del crédito fiscal, en relación con los artículos 1o. y 15 de su Reglamento, el que consiste en obtener una utilidad al final del ejercicio, por lo que nace la obligación de pagar el impuesto. En el hecho constitutivo de la obligación tributaria se contiene el criterio de proporcionalidad y equidad, pues la capacidad contributiva del causante, que es la utilidad obtenida en el ejercicio, sirve de base

para la aplicación del impuesto, y a idéntica base o sea de igual capacidad contributiva de varios causantes, la ley establece idéntica cuota del impuesto.

Esta utilidad es la obtenida por los causantes como comerciantes, industriales y agricultores y se encuentra gravada por la Ley del Impuesto sobre la Renta en Cédula I. La Ley del Impuesto sobre Utilidades Excedentes tiene como objeto gravado el mismo objeto de la Ley del Impuesto sobre la Renta en Cédula I, puesto que una y otra gravan la misma utilidad resultante del ejercicio, como expresamente se declara en el inciso b) del Artículo 8o. de la Ley que se estudia.

Es evidente que el impuesto establecido en la Ley sobre Utilidades Excedentes constituye una duplicidad tributaria por superponerse al Impuesto sobre la Renta, ya que sus causantes están afectos al impuesto de ambos impuestos que gravan el mismo objeto por ser la misma utilidad.

B).—Esta superposición o duplicidad tributaria carece de proporcionalidad y equidad porque no afecta uniformemente a todos los causantes del Impuesto sobre la Renta en Cédula I, ya que los causantes de esta cédula con ingresos menores de \$200,000.00 no reciben el impacto del Impuesto sobre Utilidades Excedentes.

C).—También falta la proporcionalidad y equidad en los impuestos porque siendo uno y mismo objeto gravado o sea la utilidad resultante al final del ejercicio por las operaciones sociales, no todos los causantes de Cédula I están obligados a pagar el Impuesto sobre Utilidades Excedentes en la misma proporción especialmente cuando la utilidad obtenida es menor del 15% del Capital en Giro. En cambio para los causantes de Cédula I cuya utilidad es mayor del 15% del capital en giro sí están obligados al pago de este impuesto. Por otra parte el criterio de proporcionalidad y equidad o sea la uniformidad del impuesto establecido por la Ley del Impuesto sobre la Renta para los causantes de Cédula I, en que para causantes con igual capacidad contributiva determinada por la utilidad del ejercicio corresponde idéntica cuota, se altera y rompe por la Ley de Utilidades Excedentes al establecer en su Artículo 4o. un criterio de causación del impuesto distinto del de aquella, que varía en relación con el capital en giro, el cual no es ni puede ser elemento suficiente

y bastante para determinar diferencias en el monto del impuesto frente a causantes de similar capacidad contributiva.

En efecto las leyes tributarias citadas, tienen por objeto gravado la renta, y por no establecer impuesto sobre capitales, el capital no debe ser tomado como elemento diferenciador de capacidades contributivas que realmente son análogas. La voluntad del legislador no puede arbitrariamente crear diferencias en la capacidad contributiva de varios causantes cuando ésta es realmente análoga. Las únicas diferencias que el legislador puede establecer razonablemente son aquellas que sean específicas y se encuentren en la realidad de las cosas y determinen una diferencia verdadera en la capacidad contributiva de varios causantes, pero reconocida dicha diferencia en los principios del Derecho Tributario Mexicano.

*Elaboremos un ejemplo.*—Un comerciante con un capital en giro de un millón de pesos, un industrial con un capital en giro de cien mil pesos y un agricultor sin capital en giro para los efectos de la Ley, por laborar mediante préstamos de habilitación o avío, obtienen sendas utilidades anuales de cien mil pesos; los tres están afectos a idéntica cuota del Impuesto sobre la Renta en Cédula I; pero el primero no causa el Impuesto sobre Utilidades Excedentes por haber sido su utilidad menor del 15% de su capital en giro; el segundo sí se encuentra afectado por el Impuesto sobre Utilidades Excedentes, y el último en mayor grado por su falta de capital en giro.

La desigualdad frente a los impuestos que los causantes tienen que cubrir por su utilidades anuales, ya que ambos impuestos no operan de idéntica manera, es evidente, pues siendo todos causantes de Cédula I, el impuesto que por esta cédula pagan con idéntica cuota por su similar capacidad contributiva, varía notoriamente para el Impuesto de Utilidades Excedentes al tener que pagar un monto diferente a pesar de ser análoga su capacidad contributiva. Con mayor claridad se advierte que la Ley sobre Utilidades Excedentes contraría el criterio de proporcionalidad y equidad sustentado por la Ley del Impuesto sobre la Renta, al reflexionar que ésta ha discriminado las rentas para gravarlas con criterio de justicia, según su fuente. En efecto las cédulas IV y V gravan la renta que proviene del trabajo individual que se realiza sin auxilio del capital; la Cédula II grava el producto del capital que se obtiene sin la intervención del trabajo, y su tarifa es mucho más alta que aquellas; la Cédula

III no interesa a nuestro estudio porque su cuota alta se justifica como una recuperación por la explotación y apropiación de bienes del Estado; la Cédula I grava la renta proveniente de la conjugación de trabajo y capital, y por ello se llama en la doctrina tributaria "Mixta" y su cuota y tarifa es de una altura intermedia entre la Cédula II y las cédulas IV y V cuyas cuotas y tarifas por aplicarse a producto puro del trabajo son menores.

La corrección de la discriminación de rentas para aplicar tarifas diferentes al producto de capital y de trabajo, es evidente en cuanto se grava en menor cuantía el producto de trabajo. Toda la doctrina tributaria sobre la renta se polariza en esta dirección. Pero la Ley del Impuesto sobre la Renta, sobre Utilidades Excedentes sigue una progresión contraria, puesto que frente a causantes de Cédula I que obtienen un mismo cuántum de utilidad, grava con cuotas más altas al que tiene menor capital y por lo mismo en la conjugación para rendir dicha utilidad, de sus factores capital y trabajo, aumenta el gravamen en la misma proporción a la del predominio del trabajo sobre el capital para la obtención de la utilidad base.

Es pues, conclusión lógica irrefragable, que el criterio de la Ley del Impuesto sobre Utilidades Excedentes contraría los principios de equidad y proporcionalidad que inspiran la Ley del Impuesto sobre la Renta. Además la Ley del Impuesto sobre Utilidades Excedentes constituye también una duplicidad del gravamen sobre Utilidades Excedentes o super-rentas. La Ley del Impuesto sobre la Renta en su Tarifa del Artículo 7o. establece la progresividad de la cuota frente a la utilidad anual base. El Impuesto sobre la Renta en Cédula I no es a base de cuota fija aplicable a las utilidades de los diversos causantes, cualquiera que sea su monto, sino que la tarifa señalada es progresiva para gravar frente a diversos causantes, al que tenga una utilidad mayor con cuota más alta, respondiendo al criterio de la igualdad en el sacrificio y para discriminar la diversa capacidad contributiva de los causantes según su fuente.

La tarifa progresiva del Impuesto sobre la Renta es correcta al establecer mayor cuota a mayor utilidad, sin perder la uniformidad y generalidad del impuesto o sea la proporcionalidad y equidad, entendiendo estos principios, en el hecho de que a igual utilidad, cualquiera que sea su monto corresponde siempre igual cuota de la tarifa progresiva. En otros términos, ya la Ley del Impuesto sobre

la Renta en su tarifa progresiva grava con mayor cuota al causante que obtiene mayor utilidad, con lo que se realiza por aquella el fin pretendido de la Ley sobre Utilidades Excedentes de que a una mayor utilidad corresponde un incremento en la cuota tributaria.

Sin embargo, a pesar de que la Ley del Impuesto sobre Utilidades Excedentes pretende inspirarse en el mismo principio regulador de la equidad en el sacrificio, en relación con la capacidad para contribuir a los gastos públicos del Estado, ésta Ley quebranta el principio de proporcionalidad y equidad sustentado por la Ley del Impuesto sobre la Renta, al establecer exención del impuesto o cuota menor para causantes que han tenido más utilidad que otros, si aquellos tienen mayor capital en giro.

Pero citemos otro ejemplo para ver claramente este efecto que presenta la Ley que nos ocupa: Un causante en Cédula I con dos millones de pesos de capital en giro, obtiene una utilidad de trescientos mil pesos, por lo tanto se encuentra exento del Impuesto sobre Utilidades Excedentes; otro causante con un capital en giro de quinientos mil pesos, obtiene igualmente esa misma utilidad de trescientos mil pesos, gravitando por consecuencia sobre él en forma considerable el Impuesto sobre Utilidades Excedentes, recordando desde luego que ambos han pagado idéntica cuota en la tarifa progresiva del Impuesto sobre la Renta. Todo esto nos demuestra que el criterio de tarifa progresiva del Impuesto sobre la Renta se duplica, pero desgraciadamente contrariando sus principios de generalidad y uniformidad o sea proporcionalidad y equidad que como limitaciones constitucionales actúan sobre el Poder Legislativo en su potestad creadora de las Leyes Tributarias.

En el Artículo 13 Constitucional se alberga el principio de igualdad frente a las leyes. Una norma tomada aisladamente puede aparecer como general y abstracta, pero coordinada al todo de la Ley de la que forma parte, puede entrañar desigualdad y ser por ello privativa.

El Artículo 13 y la fracción IV del Artículo 31 Constitucionales son en el fondo hipóstasis del mismo principio de igualdad (equidad). El primero es general por regir todo el ámbito del Derecho; el segundo es específico del Derecho Tributario. En materia fiscal operan ambos conjuntamente y de idéntica manera. El criterio de equidad es el de igualdad ante el Derecho.

Los impuestos son por regla general inconmensurables. La violación del principio de igualdad sólo puede fincarse en la comparación del impuesto consigo mismo o con el que le sea complementario o constituye con el una superposición tributaria.

De lo asentado en párrafos anteriores, debo señalar que considero a la Ley del Impuesto sobre Utilidades Excedentes, constituye una duplicidad tributaria por superponerse al Impuesto sobre la Renta, pero contrariando al criterio de proporcionalidad y equidad de ésta no sólo por que grava al mismo objeto que la Ley del Impuesto sobre la Renta en Cédula I, sino porque ya en la tarifa progresiva de ésta, se establece el aumento en la cuota frente al incremento en la utilidad de los causantes para alcanzar la equidad en el sacrificio para contribuir a los gastos públicos, lo que conduce necesariamente a que el Impuesto sobre Utilidades Excedentes sea improporcional e inequitativo.

Resumiendo, podemos concluir que el Impuesto sobre Utilidades Excedentes no es general ni uniforme, violando por ello el principio de igualdad ante la Ley establecido expresamente en nuestro Artículo 13 Constitucional que dice "nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales...".

También vemos que carece de proporcionalidad y equidad con lo cual se contraría el texto expreso de la fracción IV del Artículo 31 de la Constitución General de la República que dice: "Son obligaciones de los mexicanos: ... IV.—Contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y municipios en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Este artículo al señalar que los particulares deben contribuir a los gastos públicos de una manera proporcional y equitativa implica que las leyes tributarias deben gravar justamente a los mismos, es decir, en relación a su capacidad contributiva, dado que la expresión "proporcional y equitativa" que emplea dicho precepto no puede interpretarse más que como sinónimo de justa, así la han interpretado la Suprema Corte de Justicia en diversas Ejecutorias, una de las cuales transcribo a continuación:

*Impuestos, Proporcionalidad y Equidad de los.*—Las características de proporcionalidad y equidad prescritas por la fracción IV del Artículo 31 Constitucional, se refieren a los términos de la doctrina Hacendaria a que las contribuciones se establezcan por el le-

gislador, en condiciones tales, que graven al causante en relación con su capacidad económica, o con la importancia del hecho o acto que la causa, según se trate de impuestos directos o indirectos, y a que los arbitrios del Estado graviten sobre distintas fuentes de riqueza, y no sobre una determinada. Los impuestos deben ser proporcionales a las facultades de los contribuyentes, a las rentas o al capital según el sistema que se adopte. Si se trata de impuestos indirectos el hecho que los causa, es lo que la ley tiene en cuenta, y la contribución debe estar, en proporción a la importancia del acto”.

Así pues, en este precepto se consagra el postulado de justicia en la imposición y que se desarrolla a través de los principios de generalidad y uniformidad. Es decir que dentro del principio de equidad que presentan los impuestos, encontramos como subdivisión los principios de generalidad y uniformidad.

Una indudable aspiración de todos los pueblos civilizados, ha sido el poder realizar la justicia por medio de sus ordenamientos jurídicos, y en el campo del derecho tributario conseguir que la carga del impuesto sea repartida justamente entre los ciudadanos del Estado a esa legítima aspiración responde el principio de equidad.

El principio de equidad se puede enunciar diciendo: todos los ciudadanos de un Estado deben contribuir a sufragar los gastos públicos en relación a su capacidad contributiva, capacidad de prestación económica, es decir según expresa Seligman: “la obligación que tiene cada ciudadano de sostener al Estado en la proporción en que puede mantenerse él mismo”.

La noción de capacidad contributiva implica un conjunto de valoraciones (subjetivas y objetivas) que admiten diversos factores de los que puede decirse depende la capacidad de pago, por lo que la capacidad contributiva individual es netamente personal, y está condicionada por multitud de factores que la determinan en cada caso concreto.

La apreciación de la capacidad contributiva, es y ha sido una cuestión política bajo la decisión de los gobernantes, que ha variado naturalmente con el estado de desarrollo económico y social de los pueblos, pero justo es hacer notar como expresa Ahumada, que las bases teóricas que fundamentan una democracia de verdad, aseguran en un clima de libertad la repartición equitativa de las cargas tri-

butarias y de los beneficios sociales traducidos en la política de gastos que se elija.

El postulado de justicia, se desarrolla a través de dos principios como he dicho, el de generalidad y el de uniformidad.

El principio de generalidad se expresa diciendo, que todos aquellos individuos que tengan capacidad contributiva, deben pagar impuesto, y su justificación salta a la vista, puesto que a los ciudadanos como miembros de la colectividad, no sólo les conviene sino que están obligados a poner todo lo que esté de su parte, para que el Estado del que son miembros logre realizar los altos fines que tiene encomendados, y por tanto todos aquellos que tienen posibilidad económica, están obligados a aportar en la medida que les corresponda, los medios económicos indispensables para que el Estado pueda lograr los fines citados. Además, dicho principio surge como reacción contra las indebidas exenciones con que se benefician determinados individuos, lo que trae como consecuencia que los demás soporten más fuertemente la carga del impuesto.

El principio de uniformidad consiste, en que la cantidad que paguen los individuos por concepto del impuesto, les represente un sacrificio igual de acuerdo con su capacidad contributiva. Si la cantidad que cada individuo entera por concepto de impuesto, disminuye su patrimonio en esa medida, es evidente que el impuesto representa en cierto modo, un sacrificio para los individuos, y por tanto la justicia tributaria se realizará cuando dicho sacrificio sea igual para todos, y si bien la igualdad de sacrificio es el ideal por alcanzar en materia tributaria, su consecución en la práctica es, si no imposible, extremadamente difícil, porque siendo algo completamente subjetivo el sacrificio que representa para cada uno, el impuesto, es imposible medir su intensidad en cada caso concreto, y en consecuencia poder hacer comparaciones exactas; sin embargo su realización puede lograrse de un modo bastante aproximado partiendo de la base de la capacidad contributiva individual, que si bien es muy difícil determinar exactamente dada la complejidad de las relaciones económicas actuales, se puede apreciar objetivamente y por tanto es posible deducir de esta manera, la cantidad de dinero que más o menos representará un sacrificio igual de cada individuo, para el pago del impuesto. Ahora bien, el criterio para señalar la capacidad contributiva de los individuos, no ha sido el mismo a través de los tiempos, sino

que dicho criterio ha variado según las formas económicas imperantes en las colectividades, de tal suerte que se pueden interpretar los estados sucesivos de la evolución fiscal, como las etapas de un esfuerzo para adecuar los diferentes criterios de la capacidad de pagar, a las diversas y cambiantes formas de la riqueza individual.

En relación a estas características o requisitos que deben presentar los impuestos, que hemos venido tratando en torno a la Ley del Impuesto sobre Utilidades Excedentes, se ha planteado el problema de determinar si la apreciación de la proporcionalidad y equidad, es decir, de la justicia de los impuestos, corresponde exclusivamente al Poder Legislativo, o si también puede hacerlo el Poder Judicial a través del juicio de amparo.

El eminente jurista Ignacio L. Vallarta a este respecto dice en sus votos "Sólo borrando la línea que divide las atribuciones de los poderes Legislativo y Judicial, sólo negando a estos su respectiva independencia en la órbita que les pertenece, se puede mantener la intervención judicial en todos los actos legislativos sobre impuestos que importe un abuso, un error. La Corte no podría, sin arrogarse un carácter político que no tiene, declarar que el Presupuesto de Egresos decretado por el Congreso es excesivo, o siquiera que alguna de sus partidas importa un gasto superfluo, que se debe suprimir. Tampoco podría, sin olvidar por completo su misión, juzgar de la necesidad de la conveniencia política, o aun de los motivos económicos de los impuestos votados en la Ley de Ingresos, ni aun con el pretexto de decirse que pesan demasiado sobre el pueblo, que son ruinosos para la riqueza pública, etc. Sería igualmente incompatible con el ejercicio de la Magistratura, inquirir si el impuesto debe afectar a tales capitales mejor que a determinada industria, si la contribución directa es mejor que la indirecta, si los aranceles marítimos son altos o bajos, etc. Pretender que los Tribunales hagan algo de eso es querer que se conviertan en Parlamento, es querer que hagan política y no que administren justicia, es querer poner un tutor al Cuerpo Legislativo, quitándole su independencia es en fin querer confundir monstruosamente las atribuciones de los Poderes Legislativo y Judicial. Esto no se puede hacer si se han de respetar los principios cardinales de la Constitución, principios sin los que es imposible todo gobierno. De notarse es, aunque sea muy de paso, que estas demostraciones abstractas concurren con las que se pu-

diéran tomar de nuestros textos constitucionales, para acabar de afirmar las teorías que estudio. Pero en todas estas materias, se dirá ¿pueden cometerse gravísimos abusos por espíritu de partido, por perversidad, por ignorancia, por error. Si los Tribunales son incompetentes para reprimirlos, han de quedar ellos sin remedio? No, sin duda alguna; nuestras sabias Instituciones lo dan y más eficaz que cualquier otro sistema político conocido. El remedio de esos abusos está en la estructura misma de nuestro gobierno, está en el patriotismo; en la sabiduría, en la justicia de los representantes del pueblo; está en el mismo interés de estos porque debiendo su elección a sus comitentes, no pueden atentar contra los intereses de estos sin hacerse indignos de su confianza, que a toda costa, así es de suponerse; deben conservar. . . Si los diputados son en verdad los elegidos del pueblo, imposible será en la generalidad de los casos que estos abusen de sus poderes a perjuicio de intereses ajenos y propios. Más si a pesar de esto lo hicieren, la corrección eficaz se encuentra luego en el ejercicio del derecho electoral, como dicen los americanos, en el derecho que el pueblo tiene cada tres años de elegir representantes que sepan cuidar de sus intereses. En la libertad de sufragio según la estructura de nuestras Instituciones, está pues, el remedio de los abusos del Poder Legislativo”.

Sin embargo, Vallarta admite que cuando los atentados del legislador sean tan graves que traspasen el límite de sus facultades constitucionales, es lícito a los Tribunales conocer de los abusos legislativos en materia de impuestos.

La Suprema Corte ha sustentado su Jurisprudencia en el sentido de que “Los requisitos relativos a la proporcionalidad y equidad de los impuestos, deben ser calificados por las respectivas legislaturas o por las autoridades que los acuerden. . . Los Poderes Federales no tienen capacidad para calificar la proporcionalidad y equidad de los impuestos que decretan los Estados”. (Jurisprudencia. Apéndice al tomo LXXVI, pág. 812).

Posteriormente la Corte resolvió: “Es conveniente modificar esa Jurisprudencia, estableciendo que sí está capacitado el Poder Judicial Federal, para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando a los ojos del Poder Judicial aparezca que el impuesto es exorbitante y ruinoso, o que el Poder Legislativo se ha excedido en sus facultades constitucionales. Esa facultad de la

Suprema Corte, proviene de la obligación que tiene de examinar la queja, cuando se ha reclamado como violación de garantías, la falta de proporción o de equidad en un impuesto; y si bien el Artículo 31 de la Constitución que establece dichos requisitos, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo de las garantías individuales, la lesión de aquel derecho es una violación de las garantías. De suerte que, si la Suprema Corte, negara la protección federal ante una demanda de Amparo, contra una Ley que establezca un impuesto notoriamente exorbitante y ruinoso diciendo que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar tal situación de violación y dijera que este remedio se encuentra en el sufragio popular, haría nugatoria la prescripción de la fracción I del Artículo 103 de la Constitución Federal, que establece la procedencia del amparo contra las leyes que violen las garantías individuales”.

Como regla general, el Poder Judicial Federal puede juzgar de la constitucionalidad de una Ley Impositiva, cuando por medio de esta Ley se violan las garantías individuales; pero cuando se trata de juzgar sobre la equidad y proporcionalidad de una ley impositiva, es decir, sobre su justicia, entonces de acuerdo con el maestro Ernesto Flores Zavala, se deben distinguir dos situaciones: La Justicia considerada desde el punto de vista de todo el sistema tributario y la justicia considerada con referencia a un impuesto individual, aislado. Para juzgar del primer aspecto estará impedido el Poder Judicial por las razones expuestas por Vallarta y además por que carece de los elementos necesarios para juzgar de la relación existente entre el impuesto y el presupuesto de egresos y porque tendría que hacer el estudio global de todo el sistema impositivo en todos sus aspectos, legal, económico, social, y en todos sus efectos para estar en actitud de determinar si un nuevo gravamen o un sistema para determinar un impuesto o una cuota, es o no equitativo.

Por su parte el Legislador debe tener en cuenta que una actitud arbitraria en esta materia, como tantas veces en la historia ha ocurrido, puede dar lugar a la solución violenta e ilegal de una revolución, debiendo por tanto ser muy cuidadoso de las medidas que tome para no herir el concepto social de equidad, de justicia en la tributación, ya que históricamente es de la responsabilidad de los representantes del pueblo el establecimiento de los impuestos, así como la sujeción de estos al principio de la justicia en la imposición.

Por otra parte, de acuerdo con el maestro Ernesto Flores Zavala el Poder Judicial Federal, si puede estudiarse si en un impuesto concreto, individualmente determinado se violan los principios de equidad y proporcionalidad, es decir, de justicia. Por tanto, el Poder Judicial Federal puede estudiar si el impuesto se aplica en todos los casos en que se realiza la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, o bien si hay violación al principio, por las exenciones que se conceden y también si el impuesto es igual, cuando las situaciones generadoras del crédito fiscal son exactamente iguales, de acuerdo con los elementos que para ese efecto se toman en consideración; en caso contrario, habrá también violación a ese principio constitucional.

La Ley del Impuesto sobre Utilidades Excedentes también es violatoria del Artículo 14 Constitucional porque conforme a las normas que rigen la vigencia de nuestras leyes, se desprende que es nula toda disposición por virtud de la cual se ordene que una ley entre en vigor el mismo día de su publicación: debiendo entenderse como consecuencia, que las leyes que establecen como fecha de iniciación de su vigencia la de publicación, en realidad comienzan a surtir sus efectos tres días después de su publicación de acuerdo con el Código Civil o bien quince días después de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación.

Por que cualquier acto legislativo sólo es definitivo y perfecto cuando ya no es objetable por el Ejecutivo, mas para que sea obligatoria es necesaria su promulgación de acuerdo con la facultad que es al mismo tiempo obligación, que confiere la fracción I del Artículo 89 Constitucional al Poder Ejecutivo "para promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión".

El Tribunal Fiscal así lo ha reconocido al decir "no es jurídico que en las mismas leyes se establezca que entran en vigor en toda la República el mismo día de su publicación en el Diario Oficial, en primer lugar por la imposibilidad material de ello, dado que no pueden ser conocidas por los obligados y en segundo lugar por que se contraría con ello lo dispuesto en los artículos 3o. y 4o. del Código Civil que tiene aplicación en el Distrito y Territorios Federales, en los asuntos del orden común y en toda la República en los del orden federal". "Es principio fundamental de Derecho que para que la Ley sea obligatoria, no necesita ser plenamente conocida, siendo este

principio el que informa el Artículo 1o. y el 4o. del Código Civil, así como el 7o. del Código Fiscal”.

La diferencia al respecto entre el Código Civil y el Código Fiscal al establecer el primero un término de tres días y el segundo un plazo de quince días, no puede entenderse sino en sentido de que ambos autorizan al legislador para que fije otros plazos para la iniciación de la vigencia de las leyes, plazos que pueden ser mayores de los tres o quince días referidos, pero nunca menores de los mismos y menos aun concomitantes o simultáneos. En igual sentido debe ser interpretada la frase “salvo lo que cada una de ellas establece” contenida en el propio Artículo 7o. del Código Fiscal de la Federación.

La Ley del Impuesto sobre Utilidades Excedentes al establecer que entraría en vigor al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial, o sea el día 1o. de enero de 1949, pues se publicó en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1948, infringe y contraría el contenido y espíritu de los preceptos y consideraciones antes expuestos, y por tanto las garantías individuales consignadas en el Artículo 14 Constitucional: puesto que si se aplica a los hechos ocurridos desde el día siguiente de su publicación, es obvio que no se les está aplicando una ley expedida con anterioridad al hecho, como exige el Artículo 14 Constitucional, finalmente que no se cumplen los requisitos exigidos por la “vacatio legis” siendo indiferente para los efectos violatorios, que se aplique para determinar la iniciación de la vigencia el sistema del Código Civil o el del Código Fiscal, ya que legalmente no pudo entrar en vigor un día después de su publicación.

En relación al Artículo 28 Constitucional, haré una breve exposición de los argumentos en que fundo mi consideración respecto a que el Impuesto sobre Utilidades Excedentes implica una violación a las disposiciones contenidas en ese artículo.

El medio que nuestra Constitución considera bastante suficiente para armonizar los factores que intervienen en la lucha económica, es el de la libre concurrencia, y es el sistema liberal la base en que en este aspecto señala, en principio la Constitución Federal. Estando obligado el Estado como dice el maestro don Gabino Fraga, por el Artículo 28 Constitucional a intervenir para castigar y perseguir todo lo que tienda a contrariar la libre concurrencia, se encuentra impedido por la misma razón para realizar cualquiera actividad económica que pueda enfrentarse con la de los particulares y para desvirtuar

la libre concurrencia, toda actividad impositiva del Estado que evite o tienda a evitar la libre concurrencia en la producción, industria o comercio, o cuando constituya una ventaja exclusiva indebida a favor de una o varias personas será inexorablemente inconstitucional, por violar lo preceptuado por el citado Artículo 28 de la Constitución.

Atendiendo a esto tenemos que la Ley del Impuesto sobre Utilidades Excedentes establece una situación de improporcionalidad desventajosa en perjuicio de los causantes, industriales, comerciantes y agricultores, que obtienen ingresos mayores de \$200,000.00, situación de improporcionalidad e inequidad que beneficia a los causantes que tienen menores ingresos ya que los primeros con igualdad de capacidad contributiva que los segundos, pagan doble impuesto, lo que permite a estos últimos luchar económicamente en posición ventajosa.

En consecuencia el mencionado impuesto desvirtúa la libre concurrencia y viola la disposición del Artículo 28 de la Carta Magna, y a mayor abundamiento cito como corroboración de este punto de vista, la conclusión tercera aprobada en las sesiones de los días 2, 7, 8 y 9 de marzo de 1933, por la Segunda Convención Fiscal reunida en México, bajo los auspicios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

Tercera.—“Que el impuesto debe ser un elemento constante y uniforme en el costo de producción y distribución, y por ningún motivo ser factor favorable y desfavorable en la concurrencia mercantil”.

Por lo que respecta al Reglamento de esta Ley, el cual fue emitido el día 3 de abril de 1949, establece diversas formas para el pago del impuesto sobre Utilidades Excedentes, entre las que se encuentra la que se refiere a las sucursales y agencias de empresas extranjeras, establecidas en su Artículo 3o., el cual discrepa con el Artículo 2o. de la Ley, pues este precepto considera como capital en giro, el capital social pagado sumado a las reservas de capital y utilidades acumuladas que no se hayan distribuido; y su Reglamento en el Artículo 3o., establece que el capital en giro de las sucursales y agencias de empresas extranjeras que operan en el país, será el 60% del monto de su Activo que aparezca en los libros de Contabilidad al final del ejercicio anterior al que se sirve de base para el pago del impuesto” y que “para determinar el 60% a que alude al párrafo anterior sólo se tomará como Activo:

A).—Los saldos de las inversiones originales que sean amortizables o despreciables.

B.—Capital Circulante, y por último que “los aumentos de Activo que hagan dichas sucursales y agencias de empresas extranjeras sólo se tomarán en cuenta para la determinación de su capital en giro, cuando esos aumentos sean reales y se compruebe que se invirtieron en los fines del negocio”. Bastando la simple lectura de este precepto para advertir la notoria violación de garantías que entraña, puesto que el Artículo 2o. de la Ley que pretende reglamentar, señala como factores para fijar el capital en giro el capital social pagado sumado a las reservas de capital y utilidades acumuladas que no se hayan distribuido; fijando su Reglamento bases muy diferentes, no previstas en la Ley al reglamentarse inexactamente el Artículo 2o. de la Ley sobre Utilidades Excedentes, se viola igualmente el principio de derecho tributario consignado en el Artículo 11 del Código Fiscal, según el cual “las normas de derecho tributario que establezcan cargas a los particulares, serán de aplicación restrictiva”.

Por otra parte tenemos que al establecer el Reglamento distintos términos o factores para fijar el concepto “Capital en Giro”, da el carácter de causantes a quienes no se los daba la Ley, imponiendo sin facultades una contribución ya que conforme al Artículo 73 fracción VII de nuestra Constitución “es facultad privativa del Congreso de la Unión imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto”.

En esta situación es claro que el aludido Reglamento no se concreta a realizar una función puramente reglamentaria, pues no existiendo en la Ley ningún precepto que adaptar o desarrollar, lo que en realidad hizo, fue crear las bases en cuestión, en relación a las citadas sucursales y agencias, lo cual es ilegal porque se está legislando en materia de impuestos, facultad que es propia del H. Congreso de la Unión.

Lo anterior queda evidenciado en forma más clara aun, si se hace una simple comparación entre los Artículos 2o. de la Ley y el 3o. del Reglamento de dicho artículo, pues mientras que el primero de los preceptos legales citados, dispone que el Capital en Giro para las personas morales se calculará sumando el Capital Social pagado a las reservas de capital y las utilidades acumuladas que no se hayan repartido; el segundo de los referidos preceptos, establece que

el capital en giro de las sucursales y agencias de empresas extranjeras que operan en el país, será el 60% del monto de su Activo que aparezca en los libros de Contabilidad, al final del ejercicio anterior, de donde resulta que el expresado Reglamento, en lugar de adaptar el precepto de la Ley en cuestión, lo está modificando en relación con las citadas agencias y sucursales.

Con esto queda comprobado que el Reglamento de la Ley sobre Utilidades Excedentes al reglamentar el Artículo 2o. de dicha Ley, ha incurrido en violaciones a los artículos 73 fracción VII Constitucional y 11 del Código Fiscal de la Federación.

Una vez hecha esta brève revisión o análisis jurídico a la Ley del Impuesto sobre Utilidades Excedentes, podemos palpar la naturaleza de lo tributario y nos viene a la mente la interrogante de si, cuando se analiza jurídicamente a una ley tributaria, se está agotando toda posible explicación de su contenido, constituye el aspecto jurídico el único ángulo desde el que es posible contemplar a un ordenamiento impositivo. "El derecho, está constituido por complejos de significaciones normativas; pero se da para regular relaciones sociales: su escenario de realización su sustrato y su destino es la vida social. El derecho es una de las cosas que el hombre hace en su vida: es un quehacer del hombre; y algo que el hombre hace en cuanto vive en sociedad; por un motivo (que es genéricamente una necesidad) y para un fin", Dice el maestro Recasens Siches.

Puede decirse parafraseando la opinión citada, que el complejo de significaciones normativas que caracteriza a un Ley tributaria, se da para regular relaciones sociales: su escenario de realización, su sustrato y su destino es la vida social. "El derecho se produce en la situación vital del hombre: en la situación de sociedad. Pero además, formado ya el Derecho, determina a su vez decisivamente a la realidad social", termina diciendo el gran maestro hispano.

Ahora bien, la norma jurídica, síntesis del esfuerzo mental del hombre y del medio social en que se produce, no puede explicarse plenamente olvidándose del acto vital que le da forma; la comprensión de la auténtica naturaleza de un ordenamiento jurídico no es posible en tanto, no se inquiere acerca de sus antecedentes y de su finalidad, en tanto no se indague respecto a los principios que la razón humana ha utilizado en su elaboración, en tanto no se averigüen sus por qué y sus para qué. El preguntarse acerca de la esencia y

propiedad de lo Tributario, acerca de su conjunto, orden y disposición, llevan necesariamente al estudio de sus antecedentes y con éstos de sus finalidades. La elaboración de un ordenamiento impositivo no debe ser jamás un acto arbitrario ni caprichoso: la norma jurídica motivada por la realidad social, vive a través de un proceso intelectual, y es en este proceso intelectual donde su contenido sufre una depuración y una ordenación. Esta depuración y esta ordenación implica al sujetar la materia de la Ley a una necesaria correspondencia con cierto orden de ideas, con determinados preceptos que se juzgan válidos en un momento dado. Son pues los Ordenamientos Jurídicos principalmente resultado de la experiencia y de la sabiduría de los hombres.

Todo lo anterior trae la meditación al momento en que se inquiere directamente acerca de la naturaleza de lo tributario, en que se acechan los postulados que, como en todo producto de la cultura, han informado el espíritu de sus principios. Frente al texto de una Ley Fiscal se descubren ciertos indicios reveladores de la estructura conceptual de tal clase de normas: el estímulo a la utilidad que se reinvierte, se dice en la Exposición de Motivos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que es obra de las preocupaciones del gobierno, en busca de una más rápida industrialización del país, y consiguientemente de una mayor productividad del trabajo de los mexicanos y de la elevación del nivel de vida, es de obvia justificación en los negocios industriales y agrícolas, pero no de igual grado en los negocios comerciales, ya que es un hecho notorio, justificado por numerosos estudios e investigaciones, que en general las actividades mercantiles tienen en México márgenes suficientemente amplios de utilidad para que no sea indispensable el sacrificio fiscal que significa la reducción de gravámenes en ese campo”.

El análisis de los conceptos vertidos por el Ejecutivo Federal en el párrafo anterior muestra objetivamente que han sido principios de economía política, de la ciencia de las finanzas públicas, principios jurídicos y políticos principalmente, los inspirados de la Ley mencionada y por ende igualmente de la Ley sobre Utilidades Excedentes.

El papel importantísimo que la tributación desempeña en el Estado moderno, se pone de manifiesto por la convergencia acentuada de todas las disciplinas de lo social en el marco de las leyes fiscales;

no sólo la economía particular y el bienestar de cada uno de los ciudadanos, sino la economía del Estado y el progreso de un país, dependen en gran parte de una correcta administración hacendaria.

La satisfacción de las necesidades humanas (individuales y colectivas) la vida del Estado y la conducta de los hombres son antecedentes y finalidades propias de las leyes de impuestos y en ellas se hayan fundidos y armonizados; pero la labor que pretende explicarlos, que inquiere acerca de su naturaleza y esencia, tiene que transitar por sendas intelectuales que apartándose cada vez más unas de otras, exigen un tratamiento individual distinto. En el marco de la naturaleza de lo tributario sus cuatro elementos principales forman un todo armónico: Política, Economía, Ciencia de las Finanzas y Derecho, se conjugan en la ley fiscal, pero en el orden de las ideas, los principios que lo tributario utiliza de cada una de tales disciplinas requieren un trato discriminatorio, una consideración especial. Es pues indispensable, en el estudio de la naturaleza compleja de lo tributario, la adopción de un método, que al establecer los puntos de partida de la meditación, permita el planteo adecuado del problema.

Si hemos afirmado que la naturaleza del fenómeno tributario es compleja; si hemos sostenido que sus cuatro principales factores integrantes son de orden político, económico, financiero y jurídico; ¿cómo podrá explicarse, dentro del orden de ideas que se han venido sustentando, que las características esenciales de cuatro elementos distintos, puedan conjugarse en una naturaleza única? ¿cómo podrá explicarse la conjugación de cuatro distintas esencias y propiedades?, de cuatro diferentes conjuntos, órdenes y disposiciones en una sola esencia y propiedad, en un solo conjunto, orden y disposición. ¿Cuál de los cuatro ingredientes de lo tributario debe considerarse como preponderante?, debe establecerse el imperio de lo esencialmente económico, en virtud de que los principios de Derecho Tributario en cuanto se refieren a la economía del Estado y, de manera consecuente a la satisfacción de las necesidades colectivas, permitirán la elevación del estándar de vida, o en términos más amplios, serán el medio óptimo para lograr la prosperidad económica del Estado o mejor dicho de la nación?, será obligado afirmar la preeminencia de los criterios políticos en consideración a que la principal tendencia de esta clase de ordenamientos debe ser el aseguramiento de la existen-

cia y por ende, de la actividad del poder público? La contestación de las preguntas anteriores entraña la adopción de un método en el análisis de lo tributario. ¿Qué método será dable utilizar dentro de tal propósito? Dice don Mariano Azuela Jr.: "Los problemas de Derecho Tributario son susceptibles de ser analizados bien desde un punto de vista predominantemente jurídico, bien en su aspecto preponderantemente económico. Pero cualquiera que prescinda de uno de los dos aspectos olvida la naturaleza compleja de su objeto de estudio, incurre en unilateralidad y por ende se frustra... El conocimiento de las cuestiones de Derecho Fiscal implica un doble proceso; la mejor observación del fenómeno exige, primero su aislamiento de los demás fenómenos económico-jurídicos, para descubrir mediante atención más concentrada, sus íntimas peculiaridades; una segunda fase del proceso cognoscitivo es imprescindible; habrá que retornar al mundo integral de lo jurídico para depurar y rectificar conceptos y establecer las necesarias relaciones, subordinaciones y jerarquías".

Aunque en la opinión citada se dejan olvidados, a nuestro juicio dos elementos de lo tributario que son indispensables para la cabal comprensión de la naturaleza del mismo: el financiero y el político, se deja establecida a nuestro entender, una fórmula indispensable para estar en aptitud de penetrar en la esencia de las leyes de impuestos: que dichas normas producto de una labor intelectual, son expresiones de una tarea creadora, algo que ahora es y que antes no era igual, y cuyo contenido no es en todo tiempo idéntico. Lo que en la mente de quien elabora la ley fiscal aparece como de naturaleza compleja, se concretiza en el ordenamiento impositivo como algo de la más pura esencia jurídica; por eso la mecánica intelectual al respecto entraña un triple proceso: dirigirse primeramente a los variados objetos que constituyen la materia antecedente de lo tributario, atender en seguida a las vicisitudes que caracterizan a su secuela transformativa, y retornar al mundo integral de lo jurídico, en última instancia, mediante la contemplación directa de la norma de Derecho. Sin embargo no vamos a entrar al fondo del problema a fin de determinar cuál de estos principios es el primordial, ya que no es materia de este trabajo y además nos llevaría demasiado tiempo esta investigación, simple y sencillamente diremos que lo tributario está integrado por dichos principios, los cuales concurren todos en igual

importancia para constituir esta materia jurídica de tanta significación en la vida social y sobre todo en la vida del Estado mismo.

Ahora bien, sostendremos como dice Eheberg, que el deber tributario es "un axioma que en sí mismo no reconoce límites, pero que los tiene en cada caso particular en las razones de oportunidad que aconseja la tendencia a servir el interés general. El último fundamento jurídico del impuesto es precisamente el de que no necesita fundamento jurídico alguno. Así como la Nación y el Estado, no sólo en casos graves, sino fundamentalmente en todo tiempo, pueden pedir la ofrenda de la vida a todo conciudadano, sin que para ello necesite ningún fundamento jurídico especial, así también tratándose de la ofrenda de cosas mucho menos valiosas que la vida, debe considerarse como un axioma el que cada cual debe aportar a la comunidad las fuerzas y valores económicos de que dispone, cuando así lo exige el bien general".

Luego entonces, a pesar de todas las violaciones constitucionales en que incurre la Ley de Utilidades Excedentes, esta figura impositiva se ha sostenido por obedecer a necesidades económico-financieras de la Nación, y que por encima de todas las inconformidades que sobre la misma recayeron, se ha logrado imponer el buen juicio de los ciudadanos considerando que los impuestos son las prestaciones necesarias al Estado para que éste cumpla con sus diversos fines constitucionales.

"La justificación del Derecho —dice el maestro Flores Zavala— del Estado para constituirse en propietario de un conjunto de riquezas, cuyo origen fundamental es la aportación que hacen los miembros del propio Estado, no en forma voluntaria, sino en forma obligatoria, derivada del imperativo legal y hecha efectiva a través del ejercicio de la facultad económico coactiva, la encontramos precisamente ligada al problema de los fines del Estado y atribuciones del mismo, pues los necesita para lograr sus fines y ejercitar las atribuciones respectivas". La vida de relación del hombre, trae aparejada que tenga necesidades colectivas generalmente insatisfechas a través de la actividad individual, por no interesarle a la iniciativa privada satisfacerla, o que no le resulte costeable, entonces encomienda su satisfacción a los organismos públicos, dando así nacimiento a los servicios públicos que constituyen la parte más importante de las atribuciones del Estado. En relación con los servicios públicos, fi-

jar su concepto ha sido muy discutido, pero para los fines de nuestro estudio nos bastará entender por servicio público, la ordenación de elementos y actividades para asegurar la satisfacción regular y continua de una necesidad colectiva, y que generalmente el servicio público implica la acción de una personalidad pública, de tal manera que el Estado puede prestar los servicios públicos directamente o por medio de organismos descentralizados o a través de particulares concesionarios.

El fundamento de la validez formal, lo encontramos en la Constitución que otorga competencia a los órganos estatales, para imponer cargas. Si tuviéramos que investigar sobre este terreno rebasaríamos la jurisdicción de lo jurídico y entraríamos a la especulación filosófica, cosa fuera de los fines de este trabajo. Que nos baste saber que el Estado puede cobrar contribuciones para que el pueblo en ejercicio de su soberanía, a través de un Congreso Constituyente, ha creído conveniente autodeterminarse e imponerse ciertas cargas fiscales. El impuesto se justifica como un deber social, para que el Estado, la sociedad y los fines del individuo se hagan posibles.

C).—*Panorama Evolutivo de la Ley de Utilidades Excedentes.*—Partiendo de la Ley del Superprovecho, encontramos que se habla de que están afectos a este impuesto, los causantes en Cédula I cuyos ingresos anuales sean mayores de \$100,000.00; en tanto que la Ley de Utilidades Excedentes de 1948 se establece en su primer artículo que están obligados al pago del Impuesto sobre Utilidades Excedentes, los comerciantes, industriales y agricultores con ingresos anuales mayores de \$200,000.00, y en la Ley vigente tenemos que pagarán la tasa sobre Utilidades Excedentes establecida en el Artículo 177:

I.—Los sujetos del impuesto en las Cédulas I, II o III cuyos ingresos anuales sean mayores de \$300,000.00 y cuyas utilidades gravables anuales excedan del 15% de su capital en giro, el que se determinará de acuerdo con los artículos 171, 172 y 173.

II.—Los comisionistas que sólo perciban ingresos por comisiones, y cuyas utilidades excedan del 5% del monto de las operaciones que realicen.

Fácilmente se observan las modificaciones que ha ido experimentando esta Ley; en primer lugar por lo que hace a la cuantía empieza por \$100,000.00 hasta llegar a la actualidad a \$300,000.00, obedeciendo este ascenso en la consideración de los ingresos al cada

vez más bajo poder adquisitivo de nuestra moneda. Cita inicialmente como sujetos de este impuesto a los causantes de Cédula I, después a los comerciantes industriales y agricultores, para finalmente hablar de causantes en Cédula I, II o III y comisionistas, esto se debe a la distinta configuración que ha tenido la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que primeramente estuvo integrada por cinco cédulas incluyendo en la primera a los comerciantes, industriales y agricultores, para encontrar finalmente, que nuestra Ley vigente se haya formada por nueve cédulas, de las cuales las tres primeras comprenden a los comerciantes, industriales y agricultores ganaderos y pescadores.

En seguida tenemos que la Ley del Superprovecho habla de que se entenderá por tal, a la utilidad que se obtiene en exceso del 15% del capital contable o del 20% de las utilidades, cuando no exista capital contable; en cambio en la primera Ley sobre Utilidades Excedentes se cita como utilidad excedente aquella que sea superior al 15% del Capital en Giro, ya se trate de personas físicas o morales, disposición que se ha sostenido en los mismos términos en nuestra ley actual. La diferencia que encontramos aquí, consiste en que en un caso se habla de Capital Contable y en otro de Capital en Giro, en capítulo por separado trataré con la amplitud necesaria estos dos conceptos.

Como en la Ley del Superprovecho se basa este impuesto en el Capital Contable, se dice que se entenderá por Capital Contable, la diferencia entre el Activo y el Pasivo de una empresa; sin embargo cuando existen registrados en cuentas de Orden bienes, valores o gastos así como sus reservas complementarias, cuyo establecimiento obedezca al control fiscal de elementos determinantes de la utilidad gravable por el Impuesto sobre la Renta, deberán tomarse en cuenta estos bienes, valores o gastos y sus reservas en la determinación del Capital Contable, eliminándose las cuentas de Activo en que están registrados los mismos bienes, valores y gastos y sus correspondientes reservas complementarias creadas con cargo a los resultados del negocio.

Las Reservas Complementarias de Activo, para los efectos de la determinación del Capital Contable, se consideran como disminución de los valores correlativos del Activo. Las Reservas de Capital cualquier que sea su denominación, formarán parte del Capital

Contable; la utilidad sujeta a este impuesto se determinará disminuyendo de la utilidad gravable, para los efectos del impuesto sobre la Renta, el monto del impuesto que resulte de la aplicación de la Tarifa del Artículo 8o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Siguiendo con los procedimientos para la determinación de la Utilidad Contable en la Ley del Superprovecho, se expresa que: La utilidad obtenida en un ejercicio no formará parte del Capital Contable que sirva de base para la liquidación del impuesto de ese período, debiéndose eliminar del Balance final respectivo. Tratándose de Sucursales de Compañías extranjeras, se considerará la inversión de la Matriz de Sucursales como parte integrante del Capital Contable. Por lo que toca a las inversiones en bienes, valores y gastos a que se refiere el Artículo 3o. se estará a lo que dispone el mismo.

En cuanto a las personas físicas esta Ley manifiesta que para la determinación de su Capital Contable, las cuentas particulares no formarán parte del Activo ni del Pasivo del negocio, sino que disminuirán o aumentarán el Capital Contable, según que su saldo sea deudor o acreedor. Las reservas Técnicas que conforme a sus leyes especiales deban establecer las Compañías de Seguros, Compañías de Fianzas o Bancos de Capitalización, se consideran como valores de Pasivo para los efectos de este impuesto.

El Capital suscrito y no pagado no formará parte del Capital Contable por lo tanto debe eliminarse del Activo la cuenta de "Accionistas" o cualquiera otra que registre este concepto.

En cambio en la Ley de Utilidades Excedentes de 1948 el impuesto se determinará en función del Capital en Giro entendiéndose por tal: en el caso de personas morales, el Capital Social pagado sumado a las reservas de capital y utilidades acumuladas que no se hayan distribuido. Sólo se tomarán en cuenta las reservas de capital y las utilidades acumuladas que no se hayan distribuido, para la determinación del Capital en Giro, cuando hayan sido constituidas en el ejercicio social anterior al que se toma como base para el pago del anticipo y siempre que se hayan mantenido sin sufrir disminución durante todo el ejercicio siguiente.

Tratándose de personas físicas, el capital propio invertido en la negociación, excluyendo los créditos a corto plazo obtenidos para su actividad. Por Decreto Presidencial de 1950 se reformó el Artículo 2o. en los siguientes términos: Por Capital en Giro para los efectos de esta Ley, se entiende:

I.—En el caso de personas morales, el capital social pagado sumado a las reservas de capital y utilidades acumuladas que no se hayan distribuido, para la determinación del Capital en Giro, cuando hayan sido constituidas hasta el ejercicio social anterior al que sirva de base para el pago del impuesto y siempre que se hayan mantenido sin sufrir disminución durante todo el ejercicio siguiente: Cuando dichas reservas y utilidades hayan sido disminuidas, sólo formará parte del Capital en Giro el saldo no disminuido.

II.—Tratándose de personas físicas, el capital propio invertido en la negociación al iniciarse el ejercicio aumentado o disminuido del saldo acreedor o deudor de la cuenta particular del propietario en la misma fecha, más los aumentos hechos en el ejercicio realmente invertidos en los fines del negocio.

III.—El Capital en Giro de las sucursales y agencias de empresas extranjeras que operen en el País será el 60% del monto de su Activo que aparezca en los libros de Contabilidad al final del ejercicio anterior al que sirva de base para el pago del impuesto.

Para determinar el 60% a que alude el párrafo anterior, sólo se tomará como Activo:

A).—Los saldos de las inversiones originales que sean amortizables o depreciables.

B).—El Capital circulante. Los aumentos de Activos que hagan dichas sucursales y agencias de empresas extranjeras, sólo se tomarán en cuenta para la determinación de su Capital en Giro cuando esos aumentos sean reales y se compruebe que se invirtieron en los fines del negocio.

El Capital en Giro de las sucursales o agencias de Bancos extranjeros autorizados para operar en la República, será el que se determine conforme a las disposiciones contenidas en la fracción I.

Posteriormente por Decreto Presidencial de 1o. de enero de 1953, se reformó nuevamente este Artículo 2o., agregándole dos fracciones más y además marcando ya la condición de que los aumentos hechos al Capital sólo figurarán dentro del Capital en Giro cuando se hayan decretado dentro del primer trimestre del ejercicio que comprende la declaración; pero veamos cómo quedó este artículo: primeramente se invierte el orden de regularización, es decir, comprende inicialmente a las personas físicas, diciendo que el Capital en Giro de éstos será el capital propio invertido en la negociación al

iniciarse el ejercicio que deba calificarse, aumentado o disminuido del saldo acreedor o deudor, en igual fecha, de la cuenta particular del propietario más los aumentos hechos durante el primer trimestre del mismo ejercicio, realmente invertidos en los fines del negocio.

En el caso de personas morales: A).—La suma de los saldos finales del ejercicio inmediato anterior al que deba calificarse, de las cuentas que se hubieren registrado: el capital social pagado, las reservas de capital acumuladas y las utilidades acumuladas no distribuidas. Se sumarán en su caso los aumentos de Capital que hayan sido debidamente suscritos pagados y contabilizados, durante el primer trimestre del ejercicio que comprenda la declaración. Por excepción las Instituciones de Seguros considerarán como reservas de Capital, para los efectos de la determinación del Capital en Giro, las reservas de previsión para fluctuaciones de valores y desviaciones estadísticas, constituidas de acuerdo con las disposiciones relativas de la Ley General de Instituciones de Seguros.

III.—...

A).—El saldo que resulte entre el valor en libros de las inversiones amortizables o depreciables y las sumas amortizadas o depreciadas de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta, hasta el final del ejercicio anterior...

En el caso de empresas eléctricas establecidas en el País, se tomará como Capital en Giro, el Capital base de tarifa establecido por la Secretaría de Economía.

IV.—Cuando los causantes omitan presentar sus declaraciones, las Autoridades Calificadoras podrán determinar el Capital en Giro que sirva de base para la liquidación de este impuesto, tomando en cuenta en todo caso, los datos que aparezcan en la Contabilidad, debidamente confirmados por la respectiva documentación y por la Escritura Constitutiva, cuando se trate de sociedades.

V.—Cuando no pudiese determinarse el Capital en Giro por falta de libros de Contabilidad o porque ésta a juicio de la Secretaría de Hacienda o sus respectivas dependencias, acusara irregularidades, el impuesto se liquidará aplicando el 15% a la utilidad declarada, determinada o estimada para efectos del impuesto sobre la renta, descontado de ella el monto de este impuesto.

Hasta antes de entrar en vigor la Ley del Impuesto sobre la Renta de 26 de diciembre de 1953, los gravámenes establecidos por el

ordenamiento citado, y el relativo a Utilidades Excedentes, se hallaban contenidos en leyes fiscales distintas, habiéndose fusionado a partir de aquella fecha por encontrarse íntimamente vinculada la Ley sobre Utilidades Excedentes con los sujetos cuyas actividades están gravadas en las Cédulas I, II y III y por guardar estricta relación con el concepto de utilidad gravable, base del impuesto, toda vez que la utilidad gravable que se aplica para determinación del impuesto en Cédulas I, II y III disminuida por la cantidad del impuesto sobre la renta que se pague en esas Cédulas, será la utilidad gravable base del impuesto sobre utilidades excedentes.

En estas circunstancias encontramos ya a la Ley del Impuesto sobre Utilidades Excedentes formando parte de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y ya en este caso se le llama simplemente Tasa sobre Utilidades Excedentes, localizada en el Título Noveno integrada por tres capítulos formados por 10 artículos que van del 170 al 180 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En el primer capítulo se trata del objeto y del sujeto de esta Tasa, refiriéndose en primer lugar a causantes en cédulas I, II y III con ingresos anuales superiores a \$300,000.00 y cuyas utilidades gravables anuales excedan del 15% de su capital en giro, el que se determinará de acuerdo con los artículos 171, 172 y 173. También cita a los comisionistas que sólo perciban ingresos por comisiones y cuyas utilidades excedan del 5% del monto de las operaciones realizadas.

En el capítulo II se habla de la base y de las deducciones, establece a este respecto el Artículo 171 que para los efectos de esta ley, el capital en giro se obtiene mediante el siguiente procedimiento:

I.—Tratándose de personas físicas, el capital propio invertido en el negocio al iniciarse el ejercicio que debe calificarse, agregándole o disminuyéndole el saldo acreedor o deudor que en la misma fecha tenga la cuenta particular del propietario, más los aumentos hechos durante el primer trimestre del mismo ejercicio, realmente invertido en los fines del negocio. Como podemos observar su reglamentación es similar a la que regía en la ley anterior puesto que no ha variado en lo más mínimo.

II.—Las personas morales y las sucursales o agencias de instituciones extranjeras de crédito, de seguros y de fianzas, que gocen

de autorización para operar en la República, determinarán su capital en giro en la siguiente forma:

A).—~~Se calcula el capital contable al cierre del ejercicio anterior al que se refiera la declaración, sumando los saldos que tengan en esta fecha: el capital social pagado, las reservas de capital y las utilidades distribuidas. En caso de déficit su monto se deduce de la suma anterior.~~

B).—Al capital contable se agregan:

Los aumentos de capital social y de primas sobre acciones que se hayan pagado y registrado en la contabilidad durante el primer trimestre del ejercicio a que se refiere la declaración, siempre y cuando se hayan cumplido todos los requisitos y formalidades que señala la Ley General de Sociedades Mercantiles.

C).—De la suma obtenida se deducen:

1.—Las disminuciones de capital;

2.—Los pagos hechos durante el ejercicio, a cuenta de las reservas de capital o de las utilidades no distribuidas al final del ejercicio anterior, que por cualquier motivo disminuyan durante el ejercicio los saldos de las cuentas de reservas de capital o de utilidades no distribuidas.

No se consideran como disminuciones los traspasos entre si de las cuentas que registren las reservas de capital y las utilidades no distribuidas, por los asientos que registren capitalizaciones de reservas o de utilidades no distribuidas.

3.—El saldo de las reservas por revaluación de activos al final del ejercicio al que se refiere la declaración, siempre que se hayan considerado como reservas de capital y no como reservas complementarias de activo. Este inciso de acuerdo con una reforma efectuada en 1959 se vio aumentado con la siguiente disposición:

3.—La parte del saldo de la reserva de previsión que las Instituciones de Seguros hayan formado con cargo al ingreso por primas, en los términos de la Ley General de Instituciones de Seguros, y que se hayan deducido de los ingresos para los efectos del impuesto en la Cédula I, al amparo de la fracción XV del Artículo 45.

D).—En ningún caso se considerará dentro de los conceptos que forman el capital en giro el saldo de la cuenta de utilidades por realizar sobre ventas en abonos.

Comentando este artículo podemos decir que a través de las diversas reformas a que se ha sometido, es como hasta la fecha se encuentra regulando con toda precisión y claridad lo concerniente a la forma de determinar el capital en giro tanto para las personas físicas como para las morales, de tal manera que partiendo del Capital Contable procede a señalar como ya hemos dejado expuesto, las partidas que se agregan a este y de la suma obtenida los renglones que comprenden deducciones a manera de llegar a una cifra que fiscal y contablemente llamamos Capital en Giro, concepto que es de primordial importancia el saber determinarlo correctamente puesto que de esto depende que se cubra exactamente el Impuesto sobre Utilidades Excedentes por lo que toca a los contribuyentes, y el que se califique con estricto apego a la Ley por parte de las Autoridades Fiscales.

También prevé la Ley, la situación para casos en los cuales los causantes omitan presentar sus declaraciones, en estas circunstancias las autoridades fiscales calificadoras, podrán determinar el capital en giro que sirva de base para la liquidación de este impuesto, tomando en cuenta los datos que aparezcan en la contabilidad debidamente confirmados por la respectiva documentación, y cuando se trate de sociedades, además por la Escritura Constitutiva y sus reformas. De acuerdo con lo dispuesto en el Artículo 175 tenemos que cuando no pudiere determinarse el capital en giro por la falta de libros de contabilidad o porque ésta acuse irregularidades, el impuesto se liquidará aplicando el 2% a la utilidad declarada, determinada o estimada para efectos del Impuesto sobre la Renta, descontando de ella el monto de este impuesto.

En aquellas empresas en que el capital en giro sea negativo, el impuesto se liquidará aplicando el 10% a la utilidad declarada, determinada o estimada para efectos del Impuesto sobre la Renta, descontando de ella el monto de este impuesto. Por lo que toca a la forma de determinar las utilidades sujetas al pago de esta Tasa, concretamente el Artículo 176 nos dice, que los contribuyentes a que se refiere la fracción I del Artículo 170, para determinar las utilidades sujetas al pago de este impuesto sobre Utilidades Excedentes, deducirán de las utilidades gravables en las cédulas I, II o III el monto del impuesto que a las mismas corresponda.

Los causantes de Cédula II que gocen de exención total o parcial conforme a la Ley de Fomento de Industrias de Transformación, podrán hacer la deducción del impuesto que les correspondiera pagar en dicha cédula.

La facultad para deducir de la utilidad gravable en cédulas I, II o III el monto del impuesto en esas cédulas a efecto de determinar la utilidad sujeta a la Tasa sobre Utilidades Excedentes, la encontramos a partir de la reforma hecha a la ley en 1948, en la que en su Artículo 8o. inciso b), ya comprendía esta forma de determinar la utilidad sujeta a esta Tasa.

Con esto se pretendía atenuar las acres críticas que contra la Ley de Utilidades Excedentes se hacían, tachándola de incurrir en una doble imposición puesto que sobre una misma utilidad gravable se causaba el Impuesto de la Tasa sobre Utilidades Excedentes, gravando así un impuesto sobre otro impuesto, por ejemplo: un causante en Cédula I que declaraba una utilidad gravable de \$100,000.00 supongamos que le correspondiera un impuesto en Cédula I de . . \$30,000.00 en Utilidades Excedentes se le volvía a gravar exactamente la misma utilidad de \$100,000.00 afectando doblemente a la misma utilidad, de aquí que entonces se optara por determinar la utilidad sujeta a esta Tasa, restándole a la utilidad gravable en cédulas I, II o III el importe del impuesto pagado en estas, con lo cual ya por lo menos se evita el que sobre los \$30,000.00 de impuesto pagado en Cédula I opere el impacto de Utilidades Excedentes.

En el capítulo tercero se consigna la forma del pago, la cual se contrae a la aplicación de la Tarifa comprendida en el Artículo 177 la que parte de las utilidades exentas que son aquellas que no exceden del 15% del capital en giro, y en seguida empieza por gravar las utilidades que excedan al 15% hasta el 20% con un 5%; por la parte de las utilidades que excedan del 20% hasta el 30% el 10% y así sucesivamente hasta llegar al máximo que es el del 25% para la parte de las utilidades que excedan del 50%. Comparativamente tenemos que en un principio la Ley del Superprovecho establecía la forma de pago del impuesto a base de aplicar dos tarifas contenidas en los artículos 16 y 17. En el primero se trataba una tarifa que iba de las utilidades exentas que eran las que no excedían del 15% del capital contable, y empezaba a gravar la parte de las utilidades que excedían del 15% hasta el 21% del capital contable con un 15% tasa mínima,

llegando a la tasa máxima que era el 35% sobre la parte de las utilidades que excedan del 33% en adelante del capital contable. En la Tarifa del Artículo 17 se trata de los casos en que el Pasivo iguale o supere al Activo, y por lo consiguiente no exista capital contable pasivo, se causará el impuesto partiendo de una utilidad exenta del 20% o sea que hasta el 20% de las utilidades estarán exentas, pero por la parte de las utilidades que excedan del 20% hasta el 25% se aplicaba una tasa del 15% hasta llegar a un máximo de 30% por la parte de las utilidades que excedan del 35% en adelante.

En la primera Ley de Utilidades Excedentes que es la de 1948 y que ha sido sometida a numerosas reformas, pero que sin embargo, por lo que toca a la Tarifa que inicialmente se contenía en el Artículo 3o. no se ha modificado, desde entonces tenemos que arranca dicha tarifa de un 5% de gravamen sobre utilidades que excedan del 15% al 20% y así hasta llegar a un 25% sobre utilidades que excedan del 50% en adelante.

Como podemos observar, el porcentaje máximo que alcanza ésta tarifa es bastante onerosa para los causantes, de aquí que al Artículo 177 por Decreto de 30 de diciembre de 1955 publicado en Diario Oficial del 31 del mismo mes y año, con vigor el 1o. de enero de 1956, se le adicionó el siguiente párrafo:

“El impuesto que resulte de aplicar la tarifa anterior, en ningún caso podrá exceder del 10% de las utilidades excedentes gravables en esta Tasa, salvo lo dispuesto por el primer párrafo del Artículo 175”.

“El límite del 10% a que se refiere el párrafo anterior, no se aplicará a las empresas que gocen de exención total o parcial de impuesto al amparo de la Ley de Fomento de Industrias de Transformación”.

Con esto se puso un límite al gravamen de Tasa sobre Utilidades Excedentes, porque hasta antes de esta reforma, se presentaban muchísimos casos en los cuales el impuesto por este concepto se sobrepasaba del 10% sobre la utilidad gravable, cantidad que aunada a lo que se pagaba en cédulas I, II o III y el renglón relativo a Utilidades Distribuibles, venía a representar un gravamen sumamente oneroso para los causantes, por lo que entonces cuando se presenta una situación semejante lo que procede hacer es sencillamente el ajuste hasta el máximo autorizado por la Ley de Utilidades Excedentes, yendo del mínimo inicial que establece la Tarifa hasta llegar a la parte que

iguale el 10% y hacer el cálculo del pago de este impuesto, ajustando la cantidad total al porcentaje citado.

D).—*Los Comisionistas.*—En esta parte quiero referirme a los Comisionistas, toda vez que como veremos, estos causantes reciben un tratamiento especial. Primeramente tenemos que en la Ley del Superprovecho no se les menciona tan siquiera, puesto que solamente se dice que causarán este impuesto los causantes de Cédula I que obtengan ingresos anuales superiores a \$100,000.00 y su utilidad exceda del 15% del capital en giro. En la Ley de Utilidades Excedentes de 1948 se les menciona al final del Artículo 3o. como dice “Los comisionistas cuyas utilidades excedan del 15% del monto de las operaciones que realicen, pagarán este impuesto a razón del 15%”, y ya en esta Ley que su reglamentación se proyecta en forma privativa distinguiéndose de los demás contribuyentes.

En nuestra Ley vigente tenemos que en el Artículo 170 se dice que: “Pagarán la Tasa que se establece en el Artículo 177: II.—Los Comisionistas que sólo perciban ingresos por comisiones y cuyas utilidades excedan del 5% del monto de las operaciones que realicen”.

De acuerdo con este precepto vemos que se establecen como condiciones para que el comisionista se encuentre sujeto a este gravamen, los hechos de que perciba ingresos sólo por comisiones y que las utilidades que obtenga excedan del 5% del monto de las operaciones efectuadas, sin tomar en consideración un mínimo de ingresos de exención, sino que cualquiera que sean estos bastará con que su utilidad sea superior al 5% de los ingresos, para que reciba el impacto de este impuesto, y por otra parte sin atribuirles a estos causantes la posibilidad de contar con un capital en giro, o más bien, aun cuando estos pudieran contar con un capital en giro para efectos de la Ley no se les tomaría en cuenta.

Como he dicho anteriormente, este artículo consagra una disposición mediante la cual aplica un tratamiento especial a los Comisionistas, en efecto según lo dispuesto en el Artículo 170 fracción II los comisionistas quedan fuera de la gran división de causantes que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta y que se refiere a causantes menores y causantes mayores de que habla el Artículo 7o. de su Reglamento, al decir que a los contribuyentes en cédulas I y II con ingresos anuales desde \$100,000.00 este Reglamento los llamará “causantes mayores”, así como a los de la Cédula III con ingresos anuales

desde \$200,000.00. A los contribuyentes en cédulas I y II con ingresos anuales menores de \$100,000.00 y a los de Cédula III con ingresos menores de \$200,000.00, este Reglamento los llamará "causantes con ingresos menores". De tal manera y según la interpretación que se le da a este artículo, un comisionista quedará sujeto al pago de Utilidades Excedentes cualquiera que sean sus ingresos, así tenemos por ejemplo, una persona que obtenga ingresos por comisiones por \$90,000.00 anuales habiendo cobrado una comisión del 10% sobre esos \$90,000.00, de este porcentaje el 5% quedará exento, pero el resto de la comisión se verá afectada al pago de este impuesto no obstante que en Cédula I no pagará impuesto por ser ingresos inferiores a \$10,000.00 de acuerdo con la Tarifa del Artículo 188 de la Ley; es decir, que para los comisionistas por lo que hace a la determinación del impuesto que les corresponde pagar en Cédula I sí se atenderá a sus ingresos ya sean mayores o menores de \$100,000.00 anuales para determinar si son acreedores a aplicarles la Tarifa del Artículo 55, si son causantes mayores o bien la del Artículo 188 si son menores, atendiendo siempre a lo dispuesto por la ley que para causantes con ingresos menores de \$300,000.00 se les deja en libertad de que opten por ser calificados o clasificados, en este caso para cualquier comisionista que obtenga ingresos mayores de \$10,000.00 pero menores de \$300,000.00 anuales se le permite que opte por cualquiera de estas dos formas que son como ya he dicho, la Calificación o Clasificación, pero por lo que hace a la determinación del Impuesto en Utilidades Excedentes no se atenderá para nada al total de ingresos que haya obtenido el comisionista, puesto que la base está en que simplemente la utilidad que obtenga exceda del 5% del monto total de sus ingresos.

De una u otra manera tenemos que este Impuesto de Utilidades Excedentes resulta oneroso para los comisionistas que sólo obtengan ingresos por comisiones, por lo que creo que resulta importante tomar en consideración los motivos que movieron al legislador para aplicarles este tratamiento.

Recordemos inicialmente que en materia mercantil decimos que el Mandato aplicado a actos de comercio recibe el nombre de Comisión Mercantil y que comisión mercantil, es el mandato otorgado al comisionista para que ejecute actos de comercio por cuenta del comitente; según estos conceptos tenemos que el comisionista es una persona que actúa a nombre y por cuenta del Comitente y por lo

mismo no pone en juego ninguna inversión, no expone capital alguno, no compra para revender; en suma no existe para él ningún riesgo que lo exponga a perder alguna inversión, puesto que no la hace; podemos decir que para el comisionista su actuación se encamina siempre hacia la utilidad, la cual podrá ser mayor o menor según sean las ventas que lleve a cabo a nombre de su comitente o comitentes; de aquí que entonces por eso es que se les aplica este tratamiento porque no es igual la forma de obtener las utilidades de un comisionista que de un comerciante.

Un comisionista no hace ninguna erogación por concepto de costo de lo vendido, de aquí que entonces partiendo de esta circunstancia, es por lo que se les ha tratado en esa forma, al igual que en Ingresos Mercantiles, puesto que para efectos del pago de este impuesto, se les grava sobre los ingresos por comisiones siempre que satisfagan los requisitos siguientes:

I.—Que exista contrato escrito en el que se estipule la comisión, ya sea en una cantidad fija o en un porcentaje sobre el precio de la operación. II.—Que el comisionista ponga a disposición de las Autoridades Fiscales, cuando estas lo soliciten, los comprobantes de las cuentas rendidas a su comitente y de las comisiones percibidas. De no satisfacer los requisitos anteriores se estimará que el comisionista ha obrado en su nombre y por cuenta propia y el impuesto se causará sobre el ingreso total de la operación.

Por otra parte, tenemos que de acuerdo con el Artículo 178 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se establece el límite de aplicar el 15% sobre el excedente del 5% del monto de las operaciones que realicen los comisionistas que sólo obtengan ingresos por comisiones, ya que si el causante percibe ingresos por venta de mercancías propias y además ingresos por comisiones, calculará el impuesto en la Tasa sobre Utilidades Excedentes aplicando la tarifa del Artículo 177 de la propia Ley, es decir, que entonces para considerar a un comisionista como tal, es requisito indispensable que sólo obtenga ingresos como comisionista, toda vez que si obtiene también ingresos por venta de mercancías propias, se le equiparará como a un comerciante cualquiera y por lo tanto se le aplicarán las mismas disposiciones que rigen a estos; por lo que si examinamos el Artículo 170 de la Ley, vemos que incurre en una falla que aunque no es de mayor trascendencia sí es conveniente señalarla, y es que dice dicho

artículo que se aplicará la Tarifa del Artículo 177 a los ... II.—Comisionistas que sólo perciben ingresos por comisiones y cuyas utilidades excedan del 5% del monto de las operaciones que realicen; en cambio el Artículo 178 nos habla de que sólo se aplicará la tarifa del Artículo 177 cuando el comisionista obtenga ingresos por vender también mercancías propias y además por comisiones, por lo que existe una contradicción entre estos dos preceptos, ya que lo correcto hubiera sido indicar que pagarán la Tasa sobre Utilidades Excedentes los causantes que perciban ingresos por venta de mercancías propias y además ingresos por comisiones calculando el impuesto a pagar aplicando la tarifa del Artículo 177, porque según está redactado el Artículo 170 fracción II, a los causantes que se citan en esa fracción no se les aplica la tarifa del 177 como dice en su encabezado, sino que se les aplica el porcentaje del 15% sobre el excedente del 5% según lo establece el Artículo 178; de cualquiera manera, creo que esta contradicción no ha traído ninguna consecuencia grave, ya que en general su articulado es bastante claro y preciso, y debemos entender que para los comisionistas propiamente dichos la Tasa sobre Utilidades Excedentes que se les aplicará será del 15% como máximo a diferencia del 25% que como límite superior fija la Ley para los que son comerciantes y comisionistas a la vez, ya que en este caso sí se considerará un capital en giro para esta clase de causantes que de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta son simplemente comerciantes.

En cuanto a los anticipos que en esta Tasa se deben enterar conforme a lo establecido en el Artículo 11 fracción III de la Ley, se aplicará para determinar el monto de estos, el procedimiento señalado en las fracciones I y II para determinar la utilidad gravable anual proporcional por lo que hace a los causantes que se les aplica la tarifa del 177 y que son los causantes en cédulas I, II y III, así como los comisionistas que obtengan ingresos por comisiones y por venta de mercancías propias, y se calculará el impuesto anual aplicando la tarifa del Artículo 177 y obtenido éste, se determinará proporcionalmente el que corresponda al pago provisional; sin embargo, por cuanto se refiere a los comisionistas que sólo obtienen ingresos por comisiones, la propia Ley no establece la forma cómo determinar el monto de estos pagos, sin que esto quiera decir que no estén obligados a ellos, puesto que el procedimiento a seguir es mucho más

sencillo que el que establece la aplicación del Artículo 177, porque en este caso se van pagando estas cantidades aplicando el 15% sobre la cantidad que resulte de restar al ingreso obtenido el impuesto pagado en Cédula I, y sobre la diferencia resultante como he dicho se aplica el 15% sobre el excedente del 5% del monto total de operaciones, y así sucesivamente se van enterando los otros dos pagos provisionales en idéntica forma, de manera que llegado el momento de enterar el último anticipo se pague una cantidad que sumada a los dos primeros pagos, arroje el total que resulte de multiplicar sobre el excedente total del 5% sobre las utilidades obtenidas, sobre el monto total de operaciones que se hayan realizado.

Finalmente, como para proceder a la determinación del Impuesto en Utilidades Excedentes a cargo de los comisionistas, es necesario conocer el importe del monto total de las operaciones realizadas de donde provienen las comisiones, con mucha frecuencia a estos causantes se les pasa hacer esta anotación en sus respectivas declaraciones anuales, por lo que las Autoridades Fiscales Calificadoras se ven precisadas a girar oficios a dichos causantes a fin de pedirles que informen cuál ha sido este monto total de operaciones, y así determinar si están afectos o no al pago de este impuesto y hasta qué cantidad debe ascender el importe de este pago, originando con esto que se retrase mucho el trabajo de Calificación o Clasificación de sus declaraciones; en mi opinión esta omisión en que incurren los comisionistas obedece a que las formas de las declaraciones que utilizan no comprenden un renglón que se refiera única y exclusivamente a anotar este dato, y de que al no ver este renglón los causantes francamente lo olvidan de anotar, o en algunas otras ocasiones desconocen la necesidad de presentar este importe, por lo tanto, creo que la solución a esta situación sería sencillamente imprimir en las declaraciones un pequeño renglón que se refiera a anotar en el esta suma, con lo cual se evitaría el estar girando multitud de oficios solicitando a los causantes comisionistas este informe que en realidad es indispensable que conozcan las Oficinas Calificadoras para poder hacer la determinación de si son o no causantes de esta tasa y fijar en forma correcta el pago del Impuesto sobre Utilidades excedentes.

### CAPITULO III

A).—Capital Contable y Capital en Giro.—B).—Las Reservas: 1.—Concepto Jurídico.—2.—Concepto Económico.—3.—Concepto Contable.—C).—Reservas de Capital.—D).—Reservas Complementarias de Activo.—E).—Utilidades Pendientes de Realizar.

A).—*Capital Contable y Capital en Giro.*—Desde el momento en que el Capital Social y el Capital Contable se originan en causas distintas y están regidos por principios distintos también, es fácil concebir que sus montos puedan ser del mismo modo diferentes entre sí, originándose dicha discrepancia en alguno de los dos puntos siguientes:

1.—Que al constituirse la sociedad, los socios no hayan exhibido íntegramente el importe de sus suscripciones en el momento mismo de hacerlas, dando por resultado la existencia de alguna porción no exhibida de Capital.

2.—Que la sociedad en el transcurso de sus operaciones, haya obtenido utilidades o sufrido pérdidas que afectan sin duda a su Capital Contable, pero que no pueden hacer cambiar el monto del Capital Social, sin la conformidad de los socios y la satisfacción de los requisitos legales del caso.

Siendo estas las únicas causas de discrepancia entre el Capital Contable y el Capital Social, el procedimiento para determinar el primero será sin duda, el de disminuir al Capital Social la porción no exhibida del mismo, si la hay, y aumentar a la resta las utilidades obtenidas y no repartidas desde la iniciación de la sociedad o bien, disminuirle las pérdidas sufridas y no repuestas. El Capital Contable así obtenido podrá comprobarse por medio de una simple comparación entre el Activo y el Pasivo de la compañía, ya que por definición el Capital es la diferencia entre uno y otro.

El Capital Social es el mismo que consta en la escritura social, y representa la suscripción inicial de los socios; en cambio el Capital Contable constituye la diferencia entre el Activo y el Pasivo, formándose por el mismo Capital Social, aumentado o disminuido

por las utilidades obtenidas y no distribuidas, o por las pérdidas sufridas respectivamente.

El primer elemento del Capital Contable lo constituye el Capital Social, el segundo las Utilidades no repartidas que forman la parte del Superávit llamado "de utilidades", por razón de su origen, y comprende la cuenta misma de Superávit o Utilidades, así como las reservas Legal y de Previsión. Todas estas cuentas coinciden en la circunstancia de representar utilidades obtenidas en el desarrollo normal de la empresa.

En ciertos casos además, existe el Superávit de Capital, así como el proveniente de nuevas estimaciones. El Superávit de Capital se origina en aportaciones gratuitas, como las primas en ventas de acciones y los donativos; el Superávit de nuevas estimaciones aparece en el momento en que se incrementa el valor de ciertas partidas del Activo, para hacerlas corresponder mejor a la situación de un mercado cuyos precios están en alza.

Estos dos conceptos de Superávit, aunque de un carácter excepcional, forman parte también del Capital Contable de una empresa.

Al Capital Contable se le ha llamado también "propiedad neta". Efectivamente, si al total de propiedades se deduce el importe de aquellas no pagadas aun, y que por otra parte implican un Pasivo para la empresa, se tendrá como residuo el valor de las que representan una inversión de Capital propio o "propiedad neta". Sin embargo, no es posible precisar cuáles de los diferentes valores que componen el Activo representan el Capital Contable, y cuáles al Pasivo, salvo quizá a raíz de haberse adquirido dicho Pasivo. En vista de ello y sólo para fines de interpretación del Balance, podrá considerarse que el Capital Contable, está representado por los excedentes del Activo Circulante sobre el Pasivo Circulante, y del Activo Fijo sobre el Pasivo Fijo.

Al primero de estos excedentes se llama "Capital en Trabajo", y su nombre está justificado si se considera que aunque sólo sea en forma teórica, representa la porción de la propiedad neta que se encuentra en funciones directas de lucro. En cuanto al excedente del Activo sobre el Pasivo Fijo, representa en la misma forma teórica, la porción neta invertida con carácter permanente, y recibe el nombre de "Capital Fijo".

Resumiendo el contenido de los párrafos anteriores, puede decirse que el Capital Contable está formado por el Capital Social mas el Superávit, sea de utilidades o de capital, o menos la pérdida según el caso y que como expresión de la propiedad neta de la empresa, se considera invertido en el Activo Circulante.

Fiscalmente el Capital en Giro es un concepto contable que se emplea precisamente para tomarse como base para la fijación de la causación del Impuesto en la Tasa sobre Utilidades Excedentes, partiendo del concepto Capital Contable, al cual se agregarán de acuerdo con lo establecido en el Artículo 171 fracción I de la Ley, tratándose de personas físicas, el capital propio invertido en el negocio al iniciarse el ejercicio que deba calificarse, agregándole o disminuyéndole el saldo acreedor o deudor que en la misma fecha tenga la cuenta particular del propietario, mas los aumentos hechos durante el primer trimestre del mismo ejercicio realmente invertidos en los fines del negocio.

Para las personas morales y las sucursales o agencias de instituciones extranjeras de crédito, seguros y fianzas, que gocen de autorización para operar en la República, determinarán el Capital en Giro en la siguiente forma:

a).—Se calcula el capital contable al cierre del ejercicio anterior al que se refiere la declaración, sumando los saldos que tengan en esta fecha: El Capital Social pagado, las reservas de capital y las utilidades no distribuidas. En caso de déficit su monto se deduce de la suma anterior.

b).—Al capital contable se agregan:

Los aumentos de capital social y de primas sobre acciones que se hayan pagado y registrado en la contabilidad durante el primer trimestre del ejercicio a que se refiere la declaración, siempre y cuando se hayan cumplido todos los requisitos y formalidades que señala la Ley General de Sociedades Mercantiles, y

c).—De la suma obtenida se deducen:

1.—Las disminuciones de Capital;

2.—Los pagos hechos durante el ejercicio, a cuenta de las reservas de capital o de las utilidades no distribuidas al final del ejercicio anterior, que por cualquier motivo disminuyan durante el ejercicio los saldos de las cuentas de reservas de capital o de utilidades no distribuidas.

No se considerarán como disminuciones los traspasos entre sí de las cuentas que registren las reservas de capital y las utilidades no distribuidas, o los asientos que registren capitalizaciones de reservas o de utilidades no distribuidas;

3.—El saldo de las reservas por revaluación de activos al final del ejercicio al que se refiere la declaración, siempre que se hayan considerado como reservas de capital y no como reservas complementarias de activo, y

d).—En ningún caso se considerarán dentro de los conceptos que forman el capital en giro:

1o.—El saldo de la cuenta de utilidades por realizar sobre ventas en abonos;

2o.—Las reservas de capital o cuentas de superávit que representan el saldo no absorbido por las cuentas de costos o de gastos de las revaluaciones del activo, ni

3o.—La parte del saldo de la reserva de previsión que las instituciones de seguros hayan formado con cargo al ingreso por primas, en los términos de la Ley General de Instituciones de Seguros, y que se haya deducido de los ingresos para los efectos del Impuesto en Cédula I, al amparo de la fracción XV del Artículo 45.

Como puede observarse del enunciado del Artículo 171 a que se ha hecho alusión, se desprende claramente que el concepto de Capital en Giro lo circunscribe perfectamente este precepto legal, toda vez que nos indica el procedimiento que se debe seguir para llegar a determinar ese concepto el cual constituye uno de los factores para calcular el Impuesto en la Tasa de Utilidades Excedentes. Este artículo tal como aparece redactado comprende ya la derogación del subinciso 4o. del inciso c) de la fracción II que se llevó a cabo según reforma que se decretó en 1954 y con la cual se otorgó una considerable ventaja a las empresas, admitiendo se computen como capital en giro todas las inversiones de las negociaciones comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, pesqueras, en acciones o participaciones en el capital de otras empresas, sin necesidad de la autorización previa de la Secretaría de Hacienda que se establecía en el citado subinciso.

En consecuencia al derogar dicho inciso, esta clase de inversiones en ningún caso se deducirán del capital en giro y no se exigirá que se trate de inversiones en sociedades directamente conectadas

con la actividad mercantil del contribuyente, ni la necesidad de que tales inversiones, a juicio de la autoridad calificadora, coadyuven al desarrollo económico del país. La anterior derogación tiene el propósito de alentar el desarrollo económico nacional y otorgar mayor libertad a los empresarios para las inversiones en valores que, en todo caso, forman parte del activo fijo de sus empresas.

B).—*Las Reservas.*—En pocos libros de contabilidad se encuentran definiciones del término “Reserva”, pues casi todos los autores sólo las enumeran para el efecto de determinar lo que representan, así como para establecer su uso.

El maestro don Arturo Elizundia Charles, C. P. T., nos da una definición de las Reservas diciendo que “son retenciones virtuales de ingresos, con cargo a Costos o Gastos, o retenciones de utilidades dentro del negocio, que se destinan: las primeras para conservar la integridad del capital y las segundas a aumentarlo. Se abonan en una Cuenta de Balance que describe el motivo de su creación, son de naturaleza acreedora”.

Los señores Mancera, Contadores Públicos, en su libro intitulado: “Terminología del Contador”, dan la siguiente definición “Reservas, son las sumas segregadas y retenidas para fines especiales, ya que se formen con primas pagadas por los socios, en exceso del valor nominal de sus acciones, partes e intereses sociales o bien sea que se separen de la utilidad, rendimientos o ingresos obtenidos”. Los cargos a las cuentas de operación llamadas “Provisiones” que por contra se hayan acumulado a una o varias cuentas acreedoras con objeto de cubrir las desvalorizaciones del Activo (reservas complementarias del Activo) u otras de carácter eventual (reserva para contingencias). Los cargos a las cuentas de Pérdidas y Ganancias que por contra se hayan acumulado en una o varias cuentas acreedoras con objeto de separar y conservar cierta parte de las utilidades como una prolongación del Capital Social (reserva legal) o como una previsión especial (reservas estatutarias y facultativas).

1.—*Concepto Jurídico.*—Las Reservas desde el punto de vista legal constituyen segregaciones periódicas obtenidas de las utilidades que perciban las empresas, con el fin de crear un fondo que represente una garantía para la reconstrucción del capital en aquellos casos en que este sufra algún quebranto, de manera que tienen por objeto prever ciertas contingencias que se reflejen en el capital; ade-

más de que también representan una garantía para los terceros que contraten con estas empresas.

Generalmente las Reservas están constituidas por deducciones sobre los beneficios, y tienen por objeto aumentar el disponible en la sociedad y remediar las pérdidas que podrían sobrevenir más adelante.

Por consiguiente por ministerio de Ley se dispone que se lleven a cabo esas segregaciones que son en realidad aumentos indirectos del Capital Social.

Como puede notarse, solamente me he referido a las empresas para la creación de las reservas legales, y he excluido a los comerciantes individuales, porque en la contabilidad de estos no se crean cuentas de reservas; semejantes cuentas serían inútiles, ya que los beneficios de un comerciante pasan a aumentar el capital. En cambio en una sociedad, la cuenta de capital se mantiene por el importe de la aportación de los accionistas.

El fondo de reserva es de obligada constitución, atentos los términos de nuestra Ley General de Sociedades Mercantiles, tiene por objeto poner a la sociedad en condiciones de prevenir una merma, una pérdida en el Capital, pues con ese fondo se reconstruye aquel en la cuantía en que se aminoró; la escritura y los estatutos de la sociedad deben establecer el monto de ese fondo, esto es, la cantidad a que debe ascender y por lo demás el procedimiento a seguir consiste en separar como mínimo el cinco por ciento de las utilidades líquidas anuales que arroje el Balance, hasta que alcance la quinta parte del Capital Social. Claro está que se puede voluntariamente establecer que la separación de las utilidades sea superior al cinco por ciento, con lo que más pronto se tendrá construido el fondo de reserva, como también es posible establecer que alcance una cifra mayor de la quinta parte del Capital Social, pero como ello va en contra de los intereses de los socios, porque se les repartirían menos utilidades, es que la mayoría de las sociedades se limitan a cumplir con la Ley. En otras sociedades se suelen crear algunos diversos fondos de reserva, aparte del general que la Ley manda construir; y en ciertas sociedades como las de Seguros por ejemplo, se establecen por ministerio de la Ley diversos fondos de reserva y no uno solo, como dispone la Ley de Sociedades Mercantiles.

De lo anterior se desprende que cada año deben las sociedades descontar el porcentaje del caso para construir el fondo de reserva; en el supuesto de que, a base de esos descuentos de la utilidad líquida en cada ejercicio social se hubiere llegado a reunir la suma pretendida, en los subsecuentes ejercicios dejará de hacerse el descuento, y las utilidades líquidas, en principio deberán distribuirse en su totalidad entre los socios. Mas si en un ejercicio posterior se registra pérdida, se tomará del fondo de reserva la suma a que monte aquella, y como consecuencia en los ulteriores ejercicios sociales, deberá reanudarse el procedimiento de descuento del porcentaje aludido, hasta que el fondo vuelva a alcanzar su monto preestablecido.

Se dan casos y no muy raros por cierto, de pérdida en los primeros ejercicios sociales, esto es, antes de que el fondo de reserva haya sido integrado en su totalidad; como también casos en los que la pérdida registrada es superior al monto total del fondo de reserva, en tales condiciones es obvio que el fondo no fue capaz de reparar el daño, y por ello es buena práctica establecer en la escritura social o estatutos, que en los primeros años se descuenta de las utilidades líquidas una suma superior al cinco por ciento a que la Ley obliga, descendiendo la magnitud del descuento sucesivamente, hasta reunir la suma total pretendida; como también es práctico determinar que el monto total del citado fondo sea superior al mínimo establecido en la Ley; en todo caso y a la postre no sólo se protege a la sociedad sino también a los socios indirectamente.

Todo acuerdo de las juntas o asambleas de socios o de los administradores de las sociedades, que tiende a contrariar las disposiciones legales sobre fondos de reserva, será nulo y si contra lo estatuido por la Ley de Sociedades Mercantiles, los administradores no reservan la o las cantidades debidas o no lo hacen en las épocas en la proporción aludidos, serán responsables por dichas sumas en forma solidaria e ilimitada, si bien esos mismos administradores tienen el derecho de repetir contra los socios a quienes hubieran distribuido como utilidades, las sumas que debieron reservarse para el fondo de mérito; y cualquier socio o acreedor de la sociedad, por otra parte podrá demandar a los administradores, sumariamente el cumplimiento de la obligación en orden a construcción del fondo de reserva en los términos consiguientes.

2.—*Concepto Económico.*—Un concepto de Reserva desde el punto de vista económico, sería el que comprende en tratándose de Reservas de Activo o Pasivo, las cantidades por medio de las cuales a través de una redención periódica de las inversiones de ese orden, representen una forma de ir recuperándolas a manera de que la Empresa que las utilice cuente o mejor dicho, integre en el transcurso del tiempo un fondo que le permita tener la posibilidad de recuperación de la inversión en esos bienes, una vez que estos queden totalmente redimidos; es decir, que mediante la amortización o depreciación de estos renglones del Balance, se vaya realizando la absorción gradual del costo de una inversión en Activo Fijo intangible o tangible respectivamente, o de un gasto que corresponda a varios períodos, por los resultados de un número determinado de ejercicios posteriores.

Para el caso de Reservas de Capital, la reserva desde el punto de vista económico representaría una segregación de las utilidades obtenidas, para la creación o incremento de las reservas legales, a fin de traspasarlas a Cuentas de Superávit, que representan resguardos al Capital Social para casos de contingencias que pudieran presentarse en el futuro y que la propia Ley General de Sociedades Mercantiles ordene llevar a cabo, como protección no sólo de la Empresa, sino también como medio de garantía para todos los que contraten con ella.

Por lo tanto el concepto económico que aplico a la Reserva, es simplemente referido a las cantidades que comprenden la recuperación de las inversiones relativas a Activos depreciables o amortizables y a la creación o incremento de las reservas legales, que en ambos casos se traducen en medidas benéficas para las Empresas, las cuales están auspiciadas y controladas por disposiciones legales que establecen las condiciones y porcentajes que deben aplicarse en cada caso.

3.—*Concepto Contable de las Reservas.*—En la terminología bancaria la palabra "Reserva", se emplea para indicar el importe del numerario y del efectivo en caja y en depósitos, el cual puede considerarse como fondo de reserva en efectivo.

En términos generales podemos decir que en Contabilidad, se llama "Reserva" a las sumas separadas y retenidas periódicamente para fines especiales o generales, bien sea que se tomen de los in-

gresos, de las utilidades, de una parte del capital aportado o bien que se formen con primas pagadas por los socios al cubrir el valor nominal de sus acciones, partes o intereses sociales.

Frente al término "Reserva" encontramos otro, llamado "Provisión", que algunos autores sugieren se aplique para las reservas ajustadoras de Activo y Pasivo y a las reservas secretas, y solamente se llame Reserva a las separaciones de utilidades hechas con objeto de incrementar el capital; es decir, que entonces no existe un criterio uniforme, respecto a las partidas que deben titularse "Reservas", pero a pesar de las objeciones que se opongan al uso de la palabra "Reserva", es correcto emplearla para designar las de Activo y Pasivo, pues se sobreentiende que es una estimación de baja de valores del Activo o una separación de utilidades para hacer frente a probables obligaciones o contingencias; además en nuestro medio está aceptada la palabra "Reserva", toda vez que la Ley General de Sociedades Mercantiles, la Ley del Impuesto sobre la Renta, y la Ley General de Instituciones de Crédito, la Ley General de Instituciones de Seguros, la usan para designar tanto las Reservas de Capital como las de Activo y Pasivo.

De acuerdo con esto, tenemos entonces que, contablemente, existen tres clases de Reservas, derivadas precisamente de las tres grandes secciones del balance: de Capital, de Pasivo y de Activo, y cuyas finalidades son:

A).—Permiten que en cada ejercicio contable, se reporte el cargo proporcional que le corresponde por la depreciación, amortización y agotamiento, al separar las cantidades necesarias para la reposición de esas partidas al terminar su vida de servicio.

B).—Presentan las diferentes partidas del Activo estimadas de acuerdo con los principios de contabilidad aceptados, y mostrar al mismo tiempo el valor de adquisición de los mismos.

C).—En las Sociedades la creación de determinadas reservas de capital, les da mayor solidez y aumenta la garantía de los acreedores y los medios para su mayor desenvolvimiento.

D).—Evitan considerar en un ejercicio pérdidas provenientes de otros.

E).—Evitan que se pierda el control de las cuentas del Activo fijo.

F).—Precisan las separaciones de utilidades para aumentos de capital.

Las características de las cuentas de "Reserva" son:

1.—Su saldo debe ser siempre acreedor, como consecuencia de su creación y los fines a que se destinan.

2.—Son creadas con objeto fijo y determinado, el cual variará según la naturaleza de la Reserva.

3.—Son cuentas de balance, por lo cual deben figurar, ya sea en el Activo, Pasivo o Capital; su diferencia será determinada por el propósito para el cual fueron creadas.

4.—No representan valores.

5.—El saldo acreedor de las Reservas Complementarias de Activo se presenta en el balance disminuyendo el saldo deudor de la cuenta que complementa.

El saldo acreedor de las Reservas de Pasivo, se presenta dentro de los saldos acreedores de las cuentas que integran este grupo.

El saldo acreedor de las Reservas de Capital, se presenta dentro del grupo de saldos acreedores que componen este concepto.

Las Reservas pueden clasificarse en:

a).—Reservas Necesarias.

1.—

b).—Reservas Voluntarias.

a).—Reservas de Operación.

2.—

b).—Reservas ajenas a las operaciones.

a).—Reservas con cargo a los ingresos.

3.—

b).—Reservas con cargo al superávit.

Cualquiera de estas tres clasificaciones anteriores, deberá a su vez tener una subclasificación funcional, para los efectos del Balance de Situación, en la siguiente forma:

Reservas de Ajuste.

Reservas de Obligaciones.

Reservas Patrimoniales, y

Reservas Secretas.

I.—A).—Las Reservas Necesarias, son aquellas que deben crearse por la pérdida de valor de los bienes usados en la consecución de los fines del negocio, para cubrir la depreciación, el agotamiento y

la amortización de los gastos en los ejercicios que benefician, o por los pagos que tengan que hacerse por obligaciones contraídas.

B).—Las Reservas Voluntarias son separaciones de beneficios realizados para hacer frente a probables contingencias y dar mayor solidez a la empresa.

II.—A).—Las Reservas de operación se forman con cargo a cuentas de gastos o de Pérdidas y Ganancias, con el objeto de tomarlas como elementos en la determinación del resultado de cada ejercicio.

B).—Las Reservas ajenas a las operaciones se crean tomando como base los resultados y constituyen una separación de las utilidades realizadas para cumplir con disposiciones legales, estatutarias, obligaciones contractuales con los acreedores o acuerdos tomados.

III.—A).—Las Reservas con cargo a los ingresos, son las Reservas de operación o necesarias para determinar el verdadero resultado de un ejercicio.

B).—Las Reservas con cargo al superávit, son reservas voluntarias o impuestas por las leyes, y son meras separaciones de utilidades realizadas para fines determinados.

En cualquiera de las tres clasificaciones que se adopte, se pueden dividir las reservas como ya he dicho: Reservas Ajustadoras de Activo, Reservas de Pasivo y Reservas de Capital. Las reservas de valuación se aplican al Activo y pueden clasificarse en los mismos conceptos de las cuentas de Activo que ameriten la creación de una reserva complementaria.

Dentro de estas mismas reservas de valuación de Activo, pueden quedar comprendidas las cuentas compensatorias. Las Reservas de Obligaciones como su nombre lo indica, son créditos contra la empresa que no conociéndose su importe, la fecha de pago y en muchas ocasiones la persona a quien se tiene que hacer el mismo, se consignan en el Balance, en forma de Reserva.

Las Reservas Patrimoniales son parte de las utilidades que vienen a formar el capital contable, aumentando el capital suscrito y pagado.

Las Reservas de Capital son las que nos interesan para la formación del Capital en Giro, puesto que el Artículo 171 de la Ley del Impuesto sobre la Renta actualmente el 186 del mismo ordenamiento, las consigna en su regulación que hace y decimos que forman el capital contable ya que constituyen el superávit que viene a ser la

diferencia entre el capital contable y el capital social pagado, y constituyen disponibilidades de la empresa, como lo podemos ver por el carácter de resguardo que le dan al capital social, ya que en caso de pérdida, antes de afectar a éste, se tienen las reservas de capital que serán las que absorban el quebranto sufrido.

Para los casos en que se reduzcan las reservas de capital o bien el capital mismo, a causa de pérdidas sufridas, la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone que para efectos de Cédula VI Ganancias Distribuibles (ahora Cédula VII) conforme al Artículo 151 fracción II, inciso j) y k), serán deducibles para este renglón en el ejercicio inmediato posterior a aquellos en que se sufra la pérdida que afecte a las reservas de capital en los dos ejercicios inmediatos anteriores a aquél en que se deba causar el impuesto, y para la pérdida que hubiere afectado el capital social, hasta que éste se reintegre conforme a la Ley de la Materia, estas pérdidas y las citadas anteriormente, deberán aplicarse en forma sucesiva, agotando el superávit antes de afectar al capital social, y en todo caso deberán ser aceptadas por la autoridad calificadora.

Se concluye por lo tanto, que para efectos del cómputo del capital en giro, se tomarán en cuenta únicamente las reservas de capital, que son aquellas que se crean e incrementan anualmente con las utilidades obtenidas en el ejercicio, tal como lo establece el Artículo 186 fracción II, inciso a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y el mismo renglón se verá disminuido cuando dichas reservas sean tomadas para efectuar pagos a cuenta de éstas o que por cualquier motivo se disminuyan los saldos de estas reservas, aclarando la propia Ley que no se considerarán como disminuciones los trasposos entre sí de las cuentas que registren las reservas de capital y las utilidades no distribuidas, o los asientos que registren capitalizaciones de reservas o de utilidades no distribuidas.

Este precepto solamente contiene un caso de excepción en el cual no se considerará nunca como formando parte del capital en giro, las reservas de capital o cuentas de superávit que representen el saldo no absorbido por las cuentas de costos o de gastos, de las revaluaciones del Activo.

## CAPITULO IV

- A).—Las Compañías de Seguros.—B).—Las Sociedades Extranjeras.—  
C).—Las Empresas que Suministran Energía Eléctrica.

A).—*Las Compañías de Seguros.*—La reglamentación jurídica que sobre estas compañías fija la Tasa de Utilidades Excedentes, ofrece como punto sobresaliente el capital relativo a la determinación del capital en giro, puesto que ha sido tema muy debatido el dilucidar si la Reserva de Previsión de estas empresas, viene o no a formar parte de tal renglón; inicialmente la Dirección del Impuesto sobre la Renta juzgó que esa reserva no formaba parte del Capital en Giro, atendiendo al hecho de que en la Ley General de Instituciones de Seguros en el Artículo 64 se clasifica a esta reserva como de naturaleza técnica o sea que constituye un fondo que se crea a través de aplicar el porcentaje fijo y constante indicado en dicho ordenamiento sobre los ingresos por primas, con lo cual esta queda constituida a base de ingresos y no a base de segregación de utilidades y por lo tanto no se trata de una reserva de capital, motivo por el cual se excluye del Capital en Giro.

Además, aducía la Secretaría de Hacienda que siendo esta reserva de naturaleza técnica, su creación e incrementos periódicos se hacen por ministerio de Ley, sin atender para nada a si los Estados Financieros de la empresa revelan utilidad o pérdida, ya que su creación y su destino es diverso a las reservas de capital, puesto que mientras que las primeras se forman con un porcentaje fijo y constante aplicado a los ingresos netos provenientes de las primas obtenidas por la venta de pólizas de seguros, las segundas se integran mediante una parte de la utilidad legal.

Conforme a este criterio de la Secretaría de Hacienda, se dejaba fuera del cómputo del Capital en Giro el monto de la Reserva de Previsión que las Compañías de Seguros tenían constituidas, originando con esto, motivo suficiente de inconformidad de parte de estas empresas, puesto que según la liquidación de Utilidades Exce-

dentes que se les formulaba arrojaba a cargo de los causantes diferencias de impuesto más altas en esta Tasa. En sus promociones las compañías de seguros argumentaban en su defensa, que tanto la Reserva de Previsión como las Reservas de Capital invariablemente son extraídas e incrementadas con las utilidades de cada ejercicio, según lo disponen los artículos 76 y 77 de la Ley General de Instituciones de Seguros y que el hecho de aplicar el 1% o el 3% sobre las primas cobradas cada año, o el 10% y el 20% de las utilidades obtenidas por cada institución, es simplemente un procedimiento de cálculo sin otra finalidad que la de aplicar una cantidad de mayor cuantía, pero que en nada afecta al fondo de la cuestión, o sea que la Reserva de Previsión es siempre constituida e incrementada con las utilidades anuales de cada empresa.

No es correcto sostener —dicen— que las Reservas de Capital sí causan el impuesto de Cédula I y que las Reservas de Previsión no lo paga, como trata de darlo a entender la Dirección del Impuesto sobre la Renta, porque esa Dependencia no podrá nunca citar ningún artículo de la Ley sobre la materia que exima total ni parcialmente a la Reserva de Previsión de causar y pagar no tan sólo el impuesto en Cédula I, sino el de Cédula VI Ganancias Distribuibles y el de la Tasa de Utilidades Excedentes, al igual que cualquiera otra Reserva de Capital, únicamente que esto ocurre de acuerdo con La Ley de Seguros, puede conocerse el final destino de la Reserva de Previsión, que mientras tanto tiene el carácter de una utilidad no realizada y por lo mismo no debe causar el impuesto anualmente.

La Secretaría de Hacienda sabe por reiterada experiencia —afirman— que cuando la Reserva de Previsión ha pasado al patrimonio de una empresa o al de sus accionistas, siempre ha cubierto todos los impuestos en la forma que fijan las leyes tributarias. Respecto a que la Reserva de Previsión no puede ser disminuida, basta leer los artículos 80 y 81 de la Ley de Seguros para comprobar sin duda alguna, que el propio ordenamiento señala los casos y la forma en que puede ser capitalizada y por lo mismo disminuida total o parcialmente, en igualdad de condiciones a las otras reservas de capital y el capital mismo de las empresas de seguros.

En cuanto a que el Artículo 64 de dicha Ley en su fracción III enumere a la Reserva de Previsión dentro de las reservas técnicas, es notorio que tal prevención —dicen los causantes— tiene por finalidad

cubrir aspectos específicos de la operación de seguros, y que en nada se opone a que otros cuatro artículos del mismo ordenamiento, o sean los números 209 (actualmente 4), 78, 80 y 81, otorgue a la Reserva de Previsión una calidad idéntica y un tratamiento similar a las reservas de capital.

Igualmente los causantes alegaban que se le hacía notar a la Secretaría de Hacienda que de tiempo atrás, ella misma reconoció previo estudio detenido, la calidad de reserva de capital a la Reserva de Previsión y así lo resolvió desde que estuvo en vigor la primera Ley que gravó las utilidades excedentes, con el nombre común de Superprovecho, y las normas que rigieron a esta reserva desde un principio hasta la fecha (1959), rigen las mismas normas técnicas y contables para su creación, o sea que no ha sufrido la menor variación bajo ningún aspecto, la posición legal de la multicitada reserva con relación a las leyes impositivas, y por lo tanto no existe el menor motivo que haga variar el criterio de las autoridades fiscales para calificar las declaraciones de todas las empresas de seguros conforme al criterio ya mencionado, o sea el de considerar a la Reserva de Previsión como parte del Capital en Giro. Finalmente, de acuerdo con la técnica contable y por tomarse siempre de las utilidades de cada ejercicio, la Reserva de Previsión reúne todas las características de una Reserva de Capital.

Tales aseveraciones sostenían los causantes en sus demandas que presentaban en el Tribunal Fiscal de la Federación, promoviendo el juicio de nulidad contra las resoluciones que emitía el Grupo de Reconsideraciones de la Dirección General del Impuesto sobre la Renta; veamos ahora las autoridades demandadas cómo contestaban las demandas, desde luego sostenían la validez de la resolución que motiva el procedimiento, porque es falso —dicen— que la Reserva de Previsión sea de capital, pues es una Reserva de Pasivo, sin que le quite tal carácter el que no constituya un pasivo definido, porque se constituye para cubrir contingencias y además porque el Artículo 64 de la Ley de Instituciones de Seguros define a la Reserva de Previsión como una Reserva Técnica, independientemente de que para los fines a que se constituye no puede considerarse como reserva de capital.

Para ello no es óbice que el Artículo 78 de tal ordenamiento establezca cuáles son las relaciones que deban existir entre el monto

de la Reserva de Riesgos y el monto de las primas brutas cobradas, porque si tal disposición legal incluyera como pretende la promotora, dentro de las reservas de capital a la de previsión, no se referiría a ella expresamente después de haber señalado las de capital; tan es así que precisamente el Artículo 64 define y clasifica a la Reserva de Previsión como "Reserva Técnica", siendo falso que el propósito del legislador hubiese sido el de incluir a la reserva de previsión dentro de las de capital, porque se le hubiere incluido en el capital de la ley denominado "de las Reservas y su Inversión", porque si no se hubiere hecho mención en tal capítulo a la Reserva de Previsión, inclusive se le hubiese quitado el carácter de Reserva independientemente de que fuera técnica o de capital.

Es infundada la acción de nulidad —dice la Secretaría de Hacienda— partiendo de la premisa de que la naturaleza de las reservas no puede depender en manera alguna del régimen de inversión a que están sujetas, sino de la finalidad para la que se constituyen, y como ya se ha expuesto, la de la Reserva de Previsión es la de cubrir contingencias de pasivo, por fluctuaciones de valores y desviaciones estadísticas, sirviendo como respaldo a las otras reservas técnicas de riesgos en curso y obligaciones pendientes de cumplir por siniestros, según dispone la fracción III del Artículo 64 de la Ley General de Instituciones de Seguros.

A mayor abundamiento, aun cuando las disposiciones de la Ley de la materia conceda a la Reserva de Previsión una calidad semejante a la de la Reserva Legal, no la igualan ni modifican su distinta constitución porque la primera se forma, se obtengan o no utilidades y la segunda se constituye únicamente de las utilidades, lo cual inclusive, lo acepta la demandante en el escrito que se contesta, ni igualan como ya se ha expuesto, la finalidad para la que se constituyó, contingencias de pasivo y por tanto de ninguna manera puede conceptuarse como reserva de capital ni legal ni técnicamente.

Tan es así —continúa diciendo— que la Ley del Impuesto sobre la Renta nunca ha considerado como deducible para el cálculo de la utilidad gravable en Cédula I, ninguna reserva de capital y si ha incluido como tal en la fracción IV del Artículo 45 y en la IX del Artículo 49, a la Reserva de Previsión que constituyen las compañías de Seguros y las Instituciones de Fianzas.

Ello concuerda precisamente con los antecedentes correspondientes que existen en la anterior Ley del Impuesto sobre Utilidades Excedentes, la que en el tercer párrafo del inciso a) de la fracción II del Artículo 2o., establecen que "por excepción" las Instituciones de Seguros consideraban como reservas de capital para los efectos de la determinación del Capital en Giro, las Reservas de Previsión..."; y en la Ley de 30 de diciembre de 1953 el legislador suprimió tal excepción, ya que en el inciso a) de la fracción II del Artículo 171 exclusivamente se hace referencia a reservas de capital, con lo que se excluyó total y definitivamente la asimilación que la anterior Ley de la Materia hacía de la Reserva de Previsión como de capital, a la que sin serlo equiparaba.

Es por ello que como la Reserva de Previsión es Técnica y no de Capital, de conformidad con lo ordenado por el inciso a) de la fracción II del Artículo 171 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es legal la resolución que se impugna que confirmó la liquidación en la que se rechazó para formar parte del Capital en Giro, su Reserva de Previsión, ya que no puede formar parte del mismo por no ser de las que se puedan considerar como de capital, que son las únicas que tal disposición legal permite que se adicionen para tal objeto.

Pero aun suponiendo, sin conceder que la Reserva de Previsión que es Técnica y no de Capital, tuviere este último carácter, lo que se niega rotundamente, en tal caso perdería su carácter de deducible para efectos de la determinación de la Utilidad Gravable en Cédula I que le señala la fracción XV del Artículo 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Generalmente, en todos estos juicios, la Secretaría de Hacienda ofrecía como prueba, dictamen pericial de Contador Público Titulado, veamos lo que este profesionista opinaba al respecto:

La Reserva de Previsión —dice— se crea para cubrir las fluctuaciones de valores y desviaciones estadísticas que sufran las Compañías de Seguros en sus valores, de acuerdo con el Artículo 64, fracción III, de la Ley General de Instituciones de Seguros, lo anterior es con base en un punto de vista legal del citado ordenamiento; ahora bien, desde el punto de vista técnico contable, las reservas técnicas (de Previsión) son creadas e incrementadas con cargo a los gastos de operación de cada ejercicio, lo que viene a dar por resultado, que la creación e incremento de estas reservas (Previsión) for-

man parte de las deducciones y por lo mismo afecta el resultado contable del ejercicio disminuyéndolo en caso de Utilidad Contable o aumentando dicho resultado en el caso de pérdida.

De lo anterior se desprende que la Reserva de Previsión de las Instituciones de Seguros, nunca se constituye e incrementa normal y ordinariamente con cantidades separadas de utilidades obtenidas en cada ejercicio, sino siempre con cargo a los resultados del mismo.

Por lo que respecta a que si la pérdida contable del ejercicio aumentado por el incremento de las citadas reservas, es totalmente absorbida por las utilidades de los ejercicios subsecuentes, efectivamente, la pérdida contable de un ejercicio de una sociedad, se redime o mejor dicho, se extingue mediante aplicación de las utilidades de ejercicios futuros, así como también en primer lugar por aplicación de la reserva legal respectiva que con ese objeto fue creada, o también en otros casos por nueva aportación de capital, pero eso no tiene nada que ver con el cambio de naturaleza que se le quiera dar a la Reserva de Previsión, ya que su creación e incremento no constituye una separación de utilidades como cualquier otra reserva de capital, pues como se dijo al principio, la creación e incremento de la Reserva de Previsión es con cargo a los gastos de operación del ejercicio.

La resolución dada por la Dirección General de Crédito de la Secretaría de Hacienda en Oficio No. 203-III-1065 de fecha 20 de enero de 1940, concediendo a la Reserva de Previsión la calidad de Reserva de Capital para el cómputo del Capital Contable, fue para los efectos de la Ley del Impuesto del Superprovecho, ley que fue derogada el 31 de diciembre de 1941; en cambio la Tasa sobre Utilidades Excedentes que está en vigor en la actualidad, dispone que para la determinación del Capital Contable que debe formar parte del Capital en Giro, se sumarán al Capital Social pagado las reservas de capital y las utilidades no distribuidas, sin hacer ninguna referencia a las reservas técnicas y de previsión.

Por lo que respecta a que si la Ley del Impuesto sobre la Renta exime actualmente a la Reserva de Previsión de causar los gravámenes de Cédula I, Cédula VI Ganancias Distribuibles y Tasa sobre Utilidades Excedentes, o si por el contrario, dicha reserva está sujeta a causar los citados impuestos en cualquier momento en que sea capitalizado, o de algún modo pase al patrimonio de los accionistas,

debo decir que la creación e incremento a la Reserva de Previsión están exentos de cubrir dicho impuesto en Cédula I, porque consideran las partidas correspondientes a este concepto, como deducibles para la determinación de la Utilidad Contable, pero no así por lo que respecta al impuesto sobre Utilidades Excedentes, ya que la citada Reserva de Previsión no puede formar parte del Capital en Giro, porque no se trata de una reserva de capital sino de una reserva técnica.

El Artículo 77 de la Ley General de Instituciones de Seguros, previene que la Reserva de Previsión constituida e incrementada en los términos que señalan los artículos 76 y 77 de la citada Ley, será acumulativa y no deberá ser disminuida aun cuando llegue a exceder los topes señalados, así como también que la citada reserva sólo podrá afectarse en los casos previstos por la misma Ley y ésta señala los casos de aplicación en diversos artículos de la misma.

La fracción III del Artículo 64 de la Ley de Seguros, considera de una manera precisa y clara que la Reserva de Previsión para fluctuaciones de valores y desviaciones estadísticas es una reserva técnica (Pasivo) y por lo mismo no puede ser considerada como de capital. Además los artículos 21, 78, 80 y 81 de dicha Ley tampoco le dan a la Reserva de Previsión calidad idéntica a la reserva de capital y mucho menos al capital mismo de la empresa, como puede verse en lo siguiente:

El Artículo 21 de la citada Ley de Seguros se refiere a la responsabilidad que asuma una institución de seguros sin reasegurar, pero no establece que la Reserva de Previsión tenga idéntico funcionamiento a las reservas de capital.

El Artículo 78 de dicha Ley, señala los mínimos que debe tener la Reserva de Previsión, pero no establece ninguna similitud entre esta reserva y la de capital. El Artículo 80 previene que en caso de pérdidas ocurridas a causa de desviaciones estadísticas por fluctuaciones en los valores de las inversiones, afecten a las reservas técnicas que deben tener constituidas las Instituciones de Seguros, y en caso de deficiencia podrán aplicarse las reservas estatutarias, las reservas de previsión y hasta el capital mismo en forma reductiva, pero no habla de similitud entre las reservas de capital y de previsión.

El Artículo 81, previene que en los casos de aplicación de las reservas estatutarias, de previsión y reducción del capital, no logren

cubrir el deficiente en sus reservas ocasionado por desviaciones estadísticas o por depreciación de los valores afectos a dicho impuesto, la Secretaría de Hacienda podrá autorizar a que las Instituciones de Seguros sigan determinado procedimiento, pero en el citado ordenamiento, no se refiere ningún punto a las Reservas de Capital y menos a la similitud de la Reserva de Capital y de Previsión.

Analizando lo dispuesto por la Ley General de Instituciones de Seguros en el Artículo 64, se observa que no existe ninguna diferencia substancial entre la naturaleza de las Reservas de Previsión y las otras dos reservas enumeradas en dicho artículo, ya que éste considera a todas como reservas técnicas. Por otra parte —dice el perito Contador— compararé el funcionamiento de la Reserva Legal como reserva típica de capital y a la Reserva de Previsión como Reserva Técnica.

Las Reservas de Previsión se crean e incrementan con cargo a los resultados del ejercicio, sin tomar en cuenta para nada la naturaleza de ese resultado, es decir, que si se trata de una utilidad o se trata de una pérdida, o lo que es lo mismo, si el resultado es positivo o negativo. Los cargos hechos a los resultados correspondientes a la creación o incremento de esta reserva, vienen a disminuir la utilidad contable del ejercicio o a aumentar la pérdida contable del mismo, trayendo como consecuencia que por la disminución de la utilidad contable no se cubre el Impuesto sobre la Renta en la Cédula respectiva; en cambio las reservas de capital se crean e incrementan con cargo a la utilidad del ejercicio ya determinada y sobre la cual ya fue cubierto el Impuesto sobre la Renta en la cédula respectiva. Lo anterior quiere decir que solamente deben crearse e incrementarse las reservas de capital cuando haya utilidad contable o lo que es lo mismo, que haya superávit pendiente de aplicación.

Otra de las diferencias que existen entre las Reservas Técnicas y de Capital, es que estas últimas se pueden capitalizar de acuerdo con lo ordenado por la asamblea de accionistas, en cambio las Reservas de Previsión sólo pueden aplicarse en los casos comprendidos por la Ley General de Instituciones de Seguros. Ahora bien, entrando en materia con respecto a la comparación del funcionamiento de la Reserva Legal como de Capital y de Previsión como Técnica, se tiene:

La reserva legal se constituye con objeto de crear un fondo para que en aquellos casos en que haya pérdida y por lo mismo tenga que reducirse el capital social, no suceda esto sino que la pérdida obtenida se aplique como ya antes se dijo, en primer lugar a la Reserva Legal y de esta manera no se afectará el capital social de la compañía. Esta Reserva legal es una reserva típica de capital y se crea e incrementa separando anualmente un 5% (Artículo 20 de la Ley General de Sociedades Mercantiles), como mínimo de la utilidad neta de cada ejercicio y sobre la cual fue cubierto el Impuesto sobre la Renta en la cédula respectiva, en cambio la Reserva de Previsión se crea de un por ciento que varía según sea el caso, aplicado a la utilidad contable que arroje el Estado de Pérdidas y Ganancias, lo que quiere decir que la constitución e incremento de esta reserva viene a disminuir directamente a la utilidad sobre la que deberá cubrirse el Impuesto sobre la Renta respectivo, ya que esta provisión constituye un gasto deducible para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. La finalidad de esta reserva es hacer una provisión para fluctuaciones futuras.

A mayor abundamiento sobre las diferencias que existen entre estas reservas, ya no desde el punto de vista técnico contable, sino del legal, de acuerdo con la Ley General de Instituciones de Seguros, es que las cantidades que constituyen las reservas de previsión deben ser invertidas en bienes y valores que señala el Artículo 85 de dicho ordenamiento, y esos valores invertidos deberán ser depositados en la Nacional Financiera, S. A., de acuerdo con lo dispuesto en el Artículo 93 de la misma Ley; en cambio las reservas de capital pueden ser constituidas en la forma acordada por la asamblea de accionistas y disponer de ellas en la forma prevista en dicha asamblea y cuando ésta lo acuerde, sin tener necesidad de depositar las cantidades respectivas e invertir las en algunas instituciones de crédito, sino por el contrario, están a la disposición de la compañía y en la mayoría de los casos están en función dentro del negocio.

Como puede verse en todo lo antes expuesto, la Reserva de Previsión no lleva las funciones de una Reserva de Capital y por lo mismo no puede formar parte del Capital en Giro de las Instituciones de Seguros.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público no ha expedido resoluciones en el sentido de que la Reserva de Previsión debe con-

siderarse como una Reserva de Capital para el cómputo del Capital en Giro de las Instituciones de Seguros, pues la única que se expidió fue solamente aplicable para la Ley del Superprovecho ya derogada. Al ser instituida la Reserva de Previsión a la Ley General de Sociedades de Seguros del 21 de mayo de 1926, tanto en el artículo de la Ley como en la exposición de motivos que la acompañó, claramente se le dio la calidad de una garantía adicional para los asegurados y por lo mismo de una Reserva Técnica, ya desde el momento que se hace una separación de las utilidades para constituir una reserva que puede garantizar un crédito que puede ser o no, y por ello es que la reserva de previsión no tiene función similar a las reservas de capital.

Una vez expuestos los agravios que hacen valer los causantes y la forma en que se trata por parte de las Autoridades Fiscales de invalidarlos, veamos a continuación las sentencias que el Tribunal Fiscal de la Federación ha tenido a bien dictar en estos casos; y así tenemos que la Primera Sala del mencionado Tribunal expone lo siguiente:

En numerosos casos análogos esta Sala ha resuelto la cuestión debatida por las partes acerca de si la Reserva de Previsión es de Capital o es Técnica, para los efectos de determinar las Utilidades Excedentes de los causantes, acudiendo al resultado de la prueba pericial contable, y en todos esos casos ha llegado a conclusiones enteramente coincidentes con las que a continuación se transcriben:

I.—Efectivamente, las reservas que la Ley de Instituciones de Seguros en su Artículo 64 señala como reservas técnicas, pueden clasificarse desde dos puntos de vista: el de la técnica de seguros y el de la técnica contable. Desde el primer punto de vista, la reserva para riesgos en curso corresponde en el ramo de vida, el valor actual de los riesgos amparados por pólizas vigentes expedidas, que se traduce, con posterioridad en pasivo definido a favor de los beneficiarios de los asegurados, en valores de rescate a favor de los propios asegurados cuando éstos rescinden el contrato de seguro y en entregas convenidas al asegurado y a los beneficiarios de acuerdo con los distintos planes de seguros. Desde ese mismo punto de vista, la reserva para obligaciones por cumplir representa las cantidades que la aseguradora debe pagar a sus asegurados por siniestros ocu-

rridos o por pólizas dotales vencidas. Tales reservas como puede verse, se crean para cubrir un concepto de pasivo.

En cuanto a las reservas de previsión puede decirse que no representa obligaciones a cargo de la aseguradora, pues como su nombre lo indica, lo reservado es una "previsión" y como tal, forma parte de las reservas de capital, al igual que la reserva legal y la reserva para contingencias, pues todas ellas tienen el mismo carácter aun cuando se originen en ordenamientos diferentes, ya que la primera la crea el Código de Comercio y la segunda de carácter estatutario, la escritura de constitución respectiva. Las Reservas Técnicas son asimismo reservas legales que se originan en la Ley de Instituciones de Seguros.

Las Reservas de Capital en cambio tienen la finalidad de fortalecerlo y permiten mantenerlo intacto, pues siendo como es la garantía más estable con que cuentan los contratantes de la aseguradora, es de suponerse su máxima importancia.

Desde el punto de vista contable independientemente de la forma en que haya sido constituida la Reserva de Previsión, su objeto principal es hacer frente a obligaciones ya definidas o ya imprevisibles en su oportunidad, por lo cual es correcto afirmar que la Reserva de Previsión constituye conforme a los principios de la técnica contable y conforme a las diversas disposiciones contenidas en la Ley General de Seguros, una verdadera reserva de capital, cuyo origen se encuentra en un ordenamiento legal. En resumen la clasificación que la Ley de Seguros hace de las reservas técnicas, corresponde a las necesidades del Seguro, sin preocuparse de clasificarlas, pues deja a la técnica contable decidir si son ajustadoras del Activo, es decir aquellas que sirven para fijar el valor actual de un bien de Activo, restándoles del valor original de dicho bien, o reservas de capital, dentro de las cuales existen las que sirven para cubrir un concepto de Pasivo, ya que la reserva puede ser mayor que el propio Pasivo y el excedente representa capital.

Corroboran esta conclusión las disposiciones de los artículos 78, 80 y 81 de la misma Ley citada, pues el primero de ellos da el mismo trato al capital pagado, a las Reservas de Capital, a las Utilidades no distribuidas, afectas al fin de constituir la Reserva de Capital y a la Reserva de Previsión, oponiéndolas a las Reservas de Riesgos, que según se ha dicho, tienen como característica principal la

de representar un Pasivo. En el Artículo 80 la Ley identifica también las Reservas de Previsión con las reservas Estatutarias y aún con el Capital Contable, al autorizar la reducción de estos tres elementos para cubrir pérdidas por desviaciones estadísticas o fluctuaciones en los valores de las inversiones; y en el Artículo 81 la Ley vuelve a considerar como casos semejantes a las reservas estatutarias y de Previsión y al capital mismo, como un corolario de lo prevenido en la disposición anterior. Todas estas razones inducen a concluir en definitiva a esta Sala que la Reserva de Previsión es una Reserva de Capital y consecuentemente el cálculo que una Compañía Aseguradora hace de su Capital en Giro incluyendo en él su Reserva de Previsión para el efecto de que conforme a él se calcule el impuesto sobre Utilidades Excedentes, es correcto.

II.—Los argumentos hechos valer por la Dirección General del Impuesto sobre la Renta acerca del carácter de Reserva Técnica de la Reserva de Previsión y no como Reserva de Capital, quedan automáticamente desvirtuadas si se toma en cuenta, además, que la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que al declarar sus ingresos las Compañías de Seguros, precisen el saldo inicial de las reservas técnicas y resten los riesgos cubiertos, agregando los saldos de las citadas reservas; y los artículos 171 fracción I inciso a) y 176 de la misma Ley, en que se apoya la resolución impugnada, establecen al determinar la forma como debe calcularse el Capital en Giro de las personas morales y sucursales o agencias de instituciones extranjeras de crédito, de seguros y de fianzas, que se sumaran los saldos del capital social, de las Reservas de Capital y de las Utilidades no distribuidas, lo que viene a corroborar que la Reserva de Previsión es una Reserva de Capital.

Por lo expuesto y fundado, con apoyo además en lo que previenen los artículos 160 fracción I y 202 del Código Fiscal de la Federación se resuelve:

I.—Se declara la nulidad de la resolución que se precisa en el Resultando I de esta Sentencia.

II.—Notifíquese.

Así lo resolvieron y firman los CC. Magistrados que integran la Primera Sala del Tribunal Fiscal de la Federación, siendo ponente la C. Magistrada...

Como podemos ver, el criterio del H. Tribunal Fiscal de la Federación a este respecto, definitivamente es de considerar que la Reserva de Previsión que crean e incrementan anualmente las Compañías de Seguros, reviste naturaleza de Reserva de Capital y por lo mismo debe su saldo computarse dentro del Capital en Giro para el cálculo del Impuesto sobre la Renta en la Tasa de Utilidades Excedentes.

Contra estas Sentencias que ha expedido el H. Tribunal Fiscal de la Federación favoreciendo a las Compañías de Seguros, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha interpuesto el recurso de Revisión Fiscal ante la Segunda Sala de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, pero hasta la fecha no se ha resuelto ningún caso de esta naturaleza.

Sin embargo, en mi opinión, no me parecen acertadas las Sentencias del H. Tribunal Fiscal de la Federación, porque trata muy superficialmente el problema y enfoca la base de su afirmación de ser reserva de capital y reserva legal al hecho de que está establecida en disposiciones legales y al hecho de constituir una "previsión", lo que resulta sumamente impreciso y carente de razonamiento contable y fiscal.

En efecto, la determinación de la naturaleza de tal reserva de Previsión, ha sido en mi concepto, discutida sin acierto, tanto por lo que toca a la defensa que hace la Secretaría de Hacienda como por parte de los causantes (Cías. de Seguros), puesto que éstos no obstante que reconocen que dichos fondos constituyen un pasivo indefinido y cuyos incrementos se hacen a través de segregaciones de ingresos por primas, haya o no utilidades en el ejercicio, ya que así lo requiere el Artículo 76 de la Ley General de Instituciones de Seguros, insisten en sostener que se trata de una reserva de capital, lo que resulta contradictorio con la forma de constitución y destino de estas reservas; por otra parte la Secretaría de Hacienda, a través de la Procuraduría Fiscal de la Federación, argumenta ser exclusivamente reserva técnica, por ser esa la categoría que le atribuye la propia Ley de Seguros en el Artículo 64 fracción III, y como tal no puede formar parte del Capital en Giro de las empresas de Seguros, ya que no se trata de una reserva de capital como lo requiere el Artículo 171 fracción II inciso a) de la Ley del Impuesto sobre la

Renta, sino de una reserva de Pasivo y que por lo tanto no puede asimilarse a las de capital.

Hasta antes de 1959, tal y como disponía la Ley de la Materia, en el artículo e inciso citados, claramente se refería a reservas de Capital, con lo que excluía automáticamente del renglón de Capital en Giro a todas las reservas que no fueran de capital, y entre ellas está, la Reserva de Previsión de las Compañías de Seguros. Además no hay que perder de vista que la razón de esto, estriba en el hecho de no admitir una doble deducción de dicha reserva, ya que por una parte se sustrae de los ingresos al amparo de la fracción XV del Artículo 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con lo que no queda sujeta al impuesto en Cédula I y de considerarse computable dentro del Capital en Giro, vendría también a resultar exenta de la Tasa de Utilidades Excedentes, lo que indudablemente representa una doble prerrogativa a favor de estas empresas, sin que medie causa o razón justificada ni contable ni legal.

En el año de 1959, la Ley del Impuesto sobre la Renta se reforma en el Artículo 171 fracción II, agregándole el inciso d), que dispone: En ningún caso se considerarán dentro de los conceptos que forman el Capital en Giro:

1.—El saldo de la cuenta de utilidades por realizar sobre ventas en abonos;

2.—Las reservas de capital o cuentas de superávit que representen el saldo no absorbido por las cuentas de costos o de gastos de las revaluaciones del activo, ni

3.—“La parte del saldo de la reserva de previsión que las Instituciones de Seguros hayan formado con cargo al ingreso por primas, en los términos de la Ley General de Instituciones de Seguros, y que se haya deducido de los ingresos para los efectos del impuesto en la Cédula I, al amparo de la fracción XV del Artículo 45”.

Las compañías de seguros, viendo que con esta reforma se reafirmaba el criterio de la Secretaría de Hacienda, de considerar a la Reserva de Previsión como no formando parte del Capital en Giro, insistieron en sus gestiones, sólo que en este caso se trató el asunto con el Primer Mandatario de la Nación, quien a su vez giró las instrucciones necesarias a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la que por conducto de la Dirección del Impuesto sobre la Renta, expidió el Oficio No. 311-65438 de agosto 31 de 1960, que decía:

I.—Respecto al trato fiscal que debe darse a la Reserva de Previsión constituida e incrementada conforme a lo dispuesto por la Ley General de Instituciones de Seguros, se autoriza para que sea considerada como reserva *Técnica* y en consecuencia se deducirá su incremento anual en Cédula I, de acuerdo con lo dispuesto por la fracción XV del Artículo 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Asimismo la autorización se extiende para que surta efectos en la Tasa sobre Utilidades Excedentes, computándose como capital en giro el monto de dicha reserva, por lo tanto conjuntamente será deducible en Cédula I en la forma expuesta e integrará parte del capital en giro para determinar la base y gravamen sobre Utilidades Excedentes.

En relación a esta misma cuestión, se hace de su conocimiento que las declaraciones de las Instituciones Aseguradoras pendientes de Calificación hasta la fecha, así como las futuras, en tanto subsista el acuerdo del C. Titular de esta Secretaría, serán calificadas tomando como base el criterio expuesto en el párrafo anterior, al efecto ya se provee lo necesario a fin de que oficiosamente surta efectos este acuerdo.

Las declaraciones ya calificadas en las que no se haya tomado en cuenta la Reserva de Previsión como parte del Capital en Giro y se encuentren pendientes de resolver, sea en la fase oficiosa o contenciosa, por la interposición de algún recurso, serán recalificadas, para lo cual las Instituciones de Seguros interesadas, se dirigirán a esta Dirección en la forma y términos expuestos por esa Asociación en su Circular No. CA/874 dada a conocer a esta Dependencia.

Cuando las calificaciones se hayan aceptado jurídicamente por los causantes, sea en forma tácita o expresa, se liquidará el impuesto lisa y llanamente sin objeción alguna”.

Obsérvese, cómo por medio de este oficio se les concedía a las Empresas de Seguros todo lo que ellas pretendían o sea la doble deducción de dicha reserva, dejando a un lado lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta; sin embargo, tal medida resultaba a todas luces injustificada e inoperante, puesto que ni siquiera se trataba de un decreto sino de un simple oficio que de ninguna manera puede dejar sin efectos las disposiciones legales contenidas en el ordenamiento respectivo. Afortunadamente no se ha llevado a la práctica lo dispuesto en tal documento y se sigue objetando el

monto de dicha reserva para efectos de la determinación del Impuesto en la Tasa de Utilidades Excedentes.

Se podrá deducir esa reserva, para Cédula I conforme a lo dispuesto en el Artículo 45 fracción XV de la Ley y además para efectos de Ganancias Distribuibles también quedará fuera de este gravamen, puesto que no es necesario conciliar esa partida ya que no se comprende dentro de las que señala el Artículo 151 en su fracción I, que se aumentan para determinar las Ganancias Distribuibles o que legalmente deban distribuirse, mediante la técnica contable y la utilidad que resulte se aumentarán con el importe de las partidas que enumera dicho precepto; o sea que en realidad el importe de esta reserva de considerarse computable dentro del Capital en Giro, resultaría exonerada de los tres renglones que comprende el Impuesto sobre la Renta que son: Cédula I, Utilidades Excedentes y Cédula VII Ganancias Distribuibles.

En realidad creo que el oficio mencionado se emitió sin meditar en la trascendencia que representa para el Fisco y para el derecho en general dictar medidas de solución que chocan contra disposiciones legales aplicables perfectamente al caso en estudio, de ahí que no se haya acatado lo ordenado en dicho documento.

Sí bien las sentencias que ha dictado el H. Tribunal Fiscal de la Federación juzgando a la Reserva de Previsión como una Reserva de Capital y por lo mismo formando parte del Capital en Giro, es debido a que con anterioridad a 1959, la Ley de la Materia no especificaba como lo hace ahora en el Artículo 171 fracción II inciso d)-3) actualmente, Artículo 187 igual inciso, subinciso y fracción, que esas reservas no forman parte del Capital en Giro, sino que solamente hablaba la Ley en el Artículo 171 fracción II de Reservas de Capital, de ahí que los señores Magistrados se inclinaron por creer que dicha reserva es de capital tomando como base los razonamientos expuestos en la sentencia que se transcribió en párrafos anteriores; sin embargo, en la actualidad, considerando la vigente reglamentación legal, creo que indudablemente la decisión de la Sala del H. Tribunal Fiscal de la Federación resolvería confirmando la Liquidación de Utilidades Excedentes, porque simplemente ya está previsto expresamente que el monto de dicha reserva no será considerado dentro del Capital en Giro, en caso contrario se estaría contraviniendo lo dispuesto en la Ley y violando un principio de

orden legal que dice que donde la Ley no distingue no hay que distinguir, y además sería improcedente resolver contra lo establecido en un precepto legal.

En conclusión, opino que la Reserva de Previsión creada e incrementada por las Instituciones de Seguros, tiene una naturaleza esencialmente técnica y no de Capital, porque su creación, incremento, su objeto y su fin no concuerdan con los presupuestos legales que presentan las reservas de Capital, toda vez que aquellas se crean por ministerio de Ley haya o no utilidades en el ejercicio, y además constituyen segregaciones de ingresos ya que así lo estipula la Ley de Seguros, en tanto que las reservas de Capital se constituyen con segregaciones de utilidades anuales por lo que siendo este el contenido de las reservas de capital procede que solamente estas se computen dentro del renglón del Capital en Giro y se dejen fuera de este a aquellas reservas que como la que nos ocupa no deben considerarse constituidas por utilidades sino exclusivamente de ingresos toda vez que de acuerdo con lo dispuesto en el Artículo 78 de la Ley General de Instituciones de Seguros ordena su incremento anual a razón de un 1% o un 3% sobre los ingresos obtenidos por primas.

B).—*Sociedades Extranjeras.*—La Ley del Impuesto sobre la Renta en el Capítulo de Tasa de Utilidades Excedentes comprende también los casos de empresas, sucursales o agencias de negociaciones extranjeras, que operen en el país, para lo cual distingue a causantes que exploten actividad comercial, industrial o agrícola y causantes que tengan giro de Instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares, las sucursales o agencias de Bancos extranjeros autorizados para operar en la República; para el primer grupo indicado, el Artículo 187 de la Ley de la Materia, se refiere al hecho de que esta clase de empresas operen sin capital propio, en cuyo caso determinarán su capital en giro con arreglo a las siguientes disposiciones:

I.—El Capital en Giro para los efectos de esta Ley, será el 40% del monto del Activo que aparezca en los libros de contabilidad de los causantes al final del ejercicio anterior al que sirva de base para el pago del impuesto.

Si se trata del primer ejercicio de operación del causante, el 40% antes citado se aplicará al monto del Activo que aparezca en los libros de contabilidad al final del ejercicio al que se refiere la declaración, y

II.—Para los efectos de la fracción anterior, se considerará como Activo:

A).—El Activo Circulante, y

B).—La diferencia entre el costo de las inversiones permanentes y gastos y cargos diferidos amortizables o depreciables en los términos de las fracciones II, III y IV del Artículo 29, y las sumas amortizadas o depreciadas de acuerdo con la ley, hasta el final del ejercicio anterior.

Los aumentos de los Activos a que se refiere el inciso B) sólo se tomarán en cuenta para la determinación del Capital en Giro cuando sean reales y se compruebe que se han invertido en los fines del negocio.

Con relación a las instituciones de crédito y organizaciones auxiliares, las sucursales o agencias de bancos extranjeros autorizadas para operar en la República, dispone el Artículo 195 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, aplicarán la tasa que corresponda sobre las utilidades que anualmente señalen la Comisión Nacional Bancaria, la Comisión Nacional de Seguros y la Dirección de Crédito de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, respectivamente.

Como puede observarse, se trata de empresas que no cuentan con Capital Social propio, lo cual origina el que se proceda a calcular el capital en giro en la forma prescrita en el artículo citado, y para el renglón de Ganancias Distribuibles también ofrece una situación peculiar, puesto que las reservas de capital que se deducen de la base gravable en ganancias distribuibles, son la reserva de reinversión, la reserva adicional de reinversión y la reserva legal a que se refieren los incisos e), f) y h) de la fracción II del Artículo 151, todas ellas directamente relacionadas con la capacidad económica de la empresa, por ser recursos que al mantenerse en las mismas compañías, aumentan su capital económico. Dichas reservas no forman parte propiamente del capital social desde el punto de vista legal, pero constituyen un incremento económico del mismo, y por ello se denominan "reservas de capital".

Llenando los requisitos establecidos en la Ley General de Sociedades Mercantiles, la Asamblea al decretar un aumento de capital social, puede recurrir a dos medios: Capitalizar sus reservas de superávit antes aludidas, o admitir nuevas aportaciones en numerario, entregando al accionista o al aportante las acciones correspondientes.

En el caso de capitalizar superávit las reservas pasan a formar parte del Capital Social.

De acuerdo con esto veamos como según reforma a la Ley en el Artículo 138 fracción VII de 1956, y actualmente en vigor en el Artículo 151 fracción VII también, se permite deducir a las sucursales o agencias de empresas extranjeras, así como a sus representantes, solamente las partidas consignadas en los distintos incisos de la fracción II de esos artículos, con excepción de las reservas de capital, por lo que queda claramente prohibida su deducción de la utilidad contable para la determinación de la Ganancia Distribuible. Esto se explica, porque una sucursal o agencia o representante de empresa extranjera operando en el país, no cuenta con Capital Social propio reconocido como tal por la legislación mercantil. Dicho capital pertenece a la Casa Matriz situada en el extranjero, que tiene una cuenta de inversión en la sucursal, contra la cual puede girar libremente, aumentándola o disminuyéndola a su arbitrio. Por consiguiente esta cuenta dada su naturaleza, en ningún caso puede considerarse como capital social, por lo cual no es posible la constitución de reservas de capital.

Por otra parte el hecho de deducir reservas de capital, con efecto en el impuesto sobre dividendos, les permitiría indebidamente abarcarlo. En efecto, si las sucursales dedujeran los porcentos permitidos para crear e incrementar reservas de capital, podrían girar con cargo a su Matriz, por un monto igual a los recursos que se hayan conservado por cuenta de dichas reservas. Con este procedimiento, las sucursales, las agencias y los representantes de casas extranjeras estarían eludiendo el impuesto de dividendos sin reinvertir las utilidades en los negocios, razón del sacrificio fiscal.

La Ley del Impuesto sobre la Renta antes de la reforma de 1956, al permitir la deducción de las reservas de capital, presupone como es lógico en toda interpretación jurídica, la existencia del capital social. Las sucursales, agencias y representantes de casas extranjeras al no contar con capital social propio, aun sin la reforma, no podían deducir tales reservas, puesto que al hacerlo disminuirían inequitativamente el impuesto sobre dividendos. Sin embargo, se juzgó pertinente la aclaración en el texto legal en la fracción VII para dejar sin lugar a duda, resuelta cualquier cuestión suscitada en torno a las reservas de capital, que no podían deducir de la base gravable en

Cédula VI las sucursales y agencias de empresas extranjeras, de suerte que todas las sumas remitidas o abonadas a la Casa Matriz por concepto de utilidades, deberán cubrir el impuesto sobre dividendos. De igual manera no contando con capital social propio y no existiendo posibilidad de calcularlo a través de la cuenta Casa Matriz cuenta de Inversión, se consideró gravarlos para efectos de Utilidades Excedentes, aceptando inicialmente conforme al Artículo 3o. de la Ley del Impuesto sobre Utilidades Excedentes de 1952, con un 60% sobre el Activo total de la sucursal o agencia extranjera, y en la actualidad liquidar este impuesto a través de calcularles un capital en giro que se obtiene de aplicar un 40% sobre el Activo total de dichas sucursales o agencias de empresas extranjeras.

C).—*Empresas que suministran Energía Eléctrica.*—Para el caso de empresas que prestan este servicio público, la Ley del Impuesto sobre la Renta las regula brevemente puesto que simplemente se refiere a la forma en que se determinará el Capital en Giro, y a este respecto dice que considerarán como Capital en Giro, el Capital base de tarifas determinado por la Secretaría de Economía Nacional, ahora llamada Secretaría de Industria y Comercio; esto se debe a que tratándose como se ve de una explotación que se desarrolla a través de concesión del Gobierno Federal, de aquí se desprende que en todo lo concerniente a su integración dará su aprobación esta Secretaría, y como en esta se aplican tarifas a fin de llevar su control estadístico, por eso para los efectos de calcular el capital en giro se atiende al que fije la propia Secretaría de Industria y Comercio, tomando como base las tarifas que al respecto aplica.

Las demás disposiciones legales les son aplicables como a cualquier otro causante, salvo lo relativo a que una vez fijado el Capital en Giro, estas empresas no deberán considerar como exentas las utilidades que no excedan del 15% del Capital en Giro que se fije, de aquí que conforme al Artículo 194 de la Ley, se disponga que las compañías establecidas en el país que suministren energía eléctrica, pagarán la tasa que corresponda, aplicando la tarifa del Artículo 192 a las utilidades que resulten como excedentes de la tasa que fije la Secretaría de Industria y Comercio, sin tomar en cuenta el 15% del Capital en Giro.

Lo cual significa que la aplicación que hagan de la tarifa del Artículo 192 no comprenderá la exención hasta el 15% del Capital en

Giro, ya que en la fijación del impuesto, la sucesión gradual que se aplica para igualar la utilidad base del impuesto, no comprenderá ese 15% con que se inicia la tabla de dicho precepto.

Finalmente la Ley del Impuesto sobre la Renta en su parte correspondiente a la Tasa de Utilidades Excedentes también prevé el caso de que los contribuyentes no presenten sus declaraciones, en cuya situación se aplica lo dispuesto en el Artículo 189 de dicho ordenamiento, que establece que cuando los causantes omitan presentar sus declaraciones, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá determinar el capital en giro que sirva de base para la liquidación de este impuesto, tomando en cuenta los datos que aparezcan en la contabilidad debidamente confirmados por la respectiva documentación, y cuando se trate de sociedades, además por la escritura constitutiva y sus reformas.

Por otra parte cuando no se pudiese determinar el capital en giro por la falta de libros de contabilidad o porque ésta acuse irregularidades, el impuesto se liquidará aplicando el 20% a la utilidad declarada o estimada para efectos del impuesto sobre la Renta, descontando de ella el monto de este impuesto. En aquellas empresas en que el capital en giro sea negativo, el impuesto se liquidará aplicando el 10% a la utilidad declarada, determinada o estimada para efectos del Impuesto sobre la Renta, descontando de ella el monto de este impuesto.

Los causantes de Cédula II que gocen de exención total o parcial, conforme a la Ley de Fomento de Industrias Nuevas y Necesarias, podrán hacer la deducción del impuesto que les correspondería pagar en dicha Cédula; o sea que la Ley les concede a estos causantes la prerrogativa de que para determinar la utilidad base del impuesto en Utilidades excedentes, el que deduzcan de ésta el impuesto que les correspondería pagar en el caso de que no gozaran de esa franquicia, o exención, lo que viene a confirmar que la exención sólo opera para efectos de Cédula II.

## **CAPITULO V**

**A).—Los Anticipos. B).—La Declaración Anual. C).—Contabilización del Impuesto. D).—Concepto de Utilidad Excedente**

A).—*Los Anticipos.*—En el lenguaje rentístico, según la Enciclopedia Jurídica Española, se entiende por Anticipo, el pago adelantado que hacen los particulares a la Hacienda Pública, de sus cuotas contributivas, beneficiándose así, con el premio de cobranza que en las leyes tributarias se establece. También se ha dado esa denominación a ciertos impuestos extraordinarios, exigidos en determinados casos a cuenta de las contribuciones ordinarias y reembolsables en la forma y términos prefijadas al respecto; en general, suele llamarse anticipos a los adelantos que los particulares hacen al Estado, en virtud de contratos celebrados con ellos.

De acuerdo con el concepto de Anticipo que contiene la Enciclopedia Jurídica Española, encontramos que se refiere a un pago adelantado a la Hacienda Pública, con ventaja para el que lo efectúa, ya que goza del premio de cobranza que en las leyes fiscales se establece, leyes que desde luego no son las nuestras, porque en Impuesto sobre la Renta, los causantes que en su generalidad pagan los anticipos, no obtienen por este sólo hecho ningún beneficio a cambio, por lo tanto este concepto no encaja dentro de nuestro sistema, además no podemos considerarlos como dice la citada Enciclopedia, como ciertos impuestos extraordinarios exigidos en determinados casos a cuenta de las contribuciones ordinarias y reembolsables en la forma y términos prefijados al respecto, porque en nuestro caso ni es un impuesto extraordinario y solamente serán reembolsables cuando resulte saldo a favor del causante una vez hecha la revisión fiscal; tampoco estamos conformes con el origen que se les atribuye y que según se dice derivan en virtud de contratos celebrados con los causantes; no son contratos de donde derivan propiamente los anticipos, sino más bien de situaciones previstas en las leyes fiscales en forma abstracta y que una vez que los individuos

caen dentro de estos supuestos jurídicos, el contribuyente se convierte en obligado a enterar los anticipos.

Esta ley viola el Artículo 14 Constitucional, porque impone a los causantes la obligación de cubrir en forma anticipada cantidades parciales por concepto de impuestos que se aplicarán; implican una afectación al patrimonio de los causantes al distraer del Capital en Giro el importe del anticipo, por un impuesto que aún no se sabe con certeza cómo lo exigen la ley, la doctrina y la jurisprudencia, cuál vaya a ser su importe. Afectación que al no estar fundada en ganancias real y efectivamente percibidas, sino en simples conjeturas consistentes en que las utilidades obtenidas en un determinado ejercicio fiscal, habrán de repetirse en lo sucesivo, constituyendo actos expropiatorios por lo menos del uso del dinero, sin las ritualidades de la Ley, primero porque no hay indemnización y segundo porque implica expropiación temporal del uso y goce del dinero, el cual por su naturaleza es inexpropiable.

En la Ley de Utilidades Excedentes de 1948 en sus artículos 4o. al 7o. establecía la forma en que se hacen los anticipos, en nuestra Ley vigente se fija esta obligación en el Artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Estos artículos no tienen fundamento en ningún precepto Constitucional, pues tampoco quedan comprendidos en la fracción VIII del Artículo 73 Constitucional, ya que no es un empréstito sobre los créditos de la Nación, ni se mencionan las obras a que debían destinarse, y por otra parte esta fracción Constitucional no autoriza al Poder Legislativo a establecer empréstitos obligatorios a particulares; por lo que dicha Ley viola la garantía consagrada en el Artículo 14 Constitucional puesto que tales obligaciones constituyen una privación de sus propiedades, posesiones o derechos, sin que medie juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en los que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento.

Por otra parte, no existiendo en nuestra Carta Magna ninguna disposición que conceda a las autoridades, facultades para establecer obligaciones como las que se contienen en la ley y actos reclamados, es evidente que tales preceptos legales entrañan violaciones al Artículo 14 Constitucional, porque emanan de autoridades incompetentes y carecen de fundamento y motivación, ya que siendo nuestro régimen el de facultades expresas, debe haber y en el caso no existe

precepto Constitucional que consagre la facultad para las Autoridades Hacendarias de imponer las obligaciones contenidas en dichos preceptos, y como se trata de un conflicto entre la Ley del Impuesto sobre la Renta y la Constitución, atendiendo a lo preceptuado en el Artículo 133 Constitucional que establece esta Constitución, las Leyes del Congreso de la Unión, que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren glarán a dicha Constitución Leyes y Tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o Leyes de los Estados". En consecuencia debe prevalecer la Constitución por el Presidente de la República con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión, los jueces de cada Estado se arrenjación sobre dicha Ley.

Los anticipos reconocen como antecedente, la obligación que había de acuerdo con los artículos 18, 19 y 20 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, derogados por Decreto de 28 de diciembre de 1948, de presentar declaraciones provisionales y pagar parcialmente impuesto. En el establecimiento de los anticipos aparecen las mismas circunstancias que presiden la implantación del Impuesto sobre la Renta. En primer lugar la necesidad urgente e inaplazable que el Estado tiene de recaudar fondos suficientes para poder hacer frente a todos los compromisos que implican todo un plan de gobierno; en segundo lugar como el pago del impuesto en una sola exhibición al final del ejercicio, no permite cubrir los gastos del Estado durante el mismo período y además contraría el principio de la comodidad en el pago del impuesto, uno de los más importantes de la doctrina fiscal, se estableció el sistema del pago anticipado o del pago provisional, según el cual el contribuyente cada cuatro meses entrega una parte de las utilidades obtenidas en ese lapso, de tal suerte que en un ejercicio entera tres pagos provisionales y uno definitivo al presentar su declaración. Cuatro exhibiciones parciales de una suma importante otorgan mayor facilidad al contribuyente, que la obligación de cubrir en un sólo pago el total del impuesto causado en un ejercicio. Por su parte, el Erario recibe en cuatro pagos el impuesto correspondiente a un ejercicio de doce meses, y así se le permite sufragar los diversos renglones del egreso, por virtud de percepciones periódicas en plazos cortos, en vez de obtener ingresos cuantiosos sólo una vez al año.

La discusión constitucional sobre la legalidad del pago anticipado o pago provisional de impuestos fue definitivamente liquidada, y los contribuyentes quedaron obligados al pago provisional, no sólo por la disposición de la Ley, sino por la conveniencia práctica que para ellos y el Fisco, este sistema trae aparejado.

No obstante la ventaja de cubrir el impuesto en varias exhibiciones, antes de las reformas de 1954, el pago provisional adolecía de varios defectos. El más importante consistía en que la suma de los anticipos era igual al impuesto pagado en el ejercicio anterior. Este método deficiente provocaba excesos en los pagos provisionales, cuando el negocio sufría reducción de utilidades o pérdida con relación al ejercicio anterior, cuyo impuesto como he dicho servía de base al anticipo. Por otra parte, cuando el negocio obtenía mayores utilidades, el pago definitivo resultaba muy cuantioso por haber tenido como base un ejercicio con una utilidad menor.

En el caso de exceso en los pagos provisionales, se estableció la obligación de las devoluciones de oficio, que en la práctica dieron lugar a un sinnúmero de gestiones y molestias para los contribuyentes, en que la pérdida de tiempo era lo menos importante, para obtener después de algunos años, en ocasiones el dinero cubierto en exceso por concepto de pagos provisionales.

Para modificar esta situación se introdujo una reforma antes de la Ley de 1954, por virtud de la cual el contribuyente podía solicitar se le eximiera del pago provisional, en los casos en que considerara cubierto el impuesto del ejercicio por los pagos provisionales ya efectuados. Esta reforma aun cuando necesaria, no fue suficiente, y el problema de las devoluciones siguió afectando las relaciones entre contribuyentes y autoridades hacendarias, lo que no fomentaba la confianza entre ellos, que toda política certera tiende a conquistar.

En las reformas de 1954 se atacó el problema en varios aspectos. Se cambió la base del pago provisional, tomándose en cuenta, en lugar del impuesto pagado en el ejercicio anterior, el ingreso obtenido en cuatro meses, calculando una utilidad teórica igual a la manifestada en el ejercicio anterior, en proporción a los ingresos. Este sistema evidentemente obliga a los causantes a efectuar un pago provisional más de acuerdo con la utilidad del ejercicio. Se mantuvo el criterio de eximir de la obligación de efectuar algún pago provi-

sional al contribuyente que lo solicitara, por haberse excedido en los pagos provisionales con relación al impuesto del ejercicio.

Sin embargo, como si esto no fuera suficiente, se mantuvo el sistema de devolución con la rapidez que los trámites burocráticos lo permiten, y se creó una figura consistente en la compensación automática en el Impuesto sobre la Renta.

A ello se refieren los artículos 13 de la Ley y 12 del Reglamento, otorgándole claramente derecho al contribuyente para compensar, al efectuar el pago provisional, el crédito pendiente a su favor por concepto de Impuesto sobre la Renta, determinado en la revisión fiscal de sus declaraciones.

Este sistema práctico ha conquistado la confianza de los particulares en el Fisco, porque no se sienten defraudados si con su dinero, una vez determinado un saldo a su favor, pueden cubrir el Impuesto sobre la Renta a su cargo.

Además así se evita la injusticia de que las Oficinas Recaudadoras recurran al procedimiento de ejecución, aún en contra de causantes que tienen créditos a cargo del Erario Público, con los cuales alcanzan a cubrir las cantidades que por Renta se les demandan. Por lo tanto, la compensación de referencia establece un procedimiento de pago de impuesto notablemente eficaz y justo, semejante a la cuenta corriente.

En México, tanto la implantación del Impuesto sobre la Renta como los pagos provisionales o anticipos tuvieron como origen la necesidad de dotar al país de barcos suficientes y reparar los existentes, necesidad que en la actualidad se deja sentir todavía, pero que desde luego la recaudación obtenida no sólo a este fin se reduce, sino que comprende una múltiple serie de inversiones. La obligación de presentar declaraciones provisionales y pagar los impuestos anticipadamente, obedeció a la imposibilidad de cubrir el presupuesto de egresos con los medios normales, debido a la difícil situación financiera reinante, consecuencia entre otros factores de las épocas de inestabilidad económica y política que tradicionalmente ha sufrido el país, y cuyos problemas se han ido transmitiendo sucesivamente nuestros gobiernos.

Por Decreto de 29 de diciembre de 1933 se crearon una serie de anticipos a cuenta del impuesto que debían pagar los causantes comprendidos en las Cédulas II, III y V, lo que causó graves moles-

tías, pero vino a subsanar una situación que se estaba convirtiendo en peligrosa, que era la prescripción del Impuesto sobre la Renta.

Recapitulando los diversos Decretos que han introducido en México la obligación de pagar en forma anticipada el impuesto sobre la Renta, han sido de acuerdo con el siguiente orden cronológico:

1.—Decreto de 20 de enero de 1944 publicado en el Diario Oficial de 11 de febrero del mismo año, que creó el Capítulo II bis del Reglamento.

2.—Decreto del 13 de marzo de 1945, publicado en el Diario Oficial de 14 de abril del mismo año, que adicionó el Artículo 2o. y reformó los artículos 3o. y 8o. del Capítulo II bis.

3.—Decreto publicado en el Diario Oficial de 21 de abril de 1947 que derogó el Artículo 5o. del Capítulo II bis.

4.—Decreto de 28 de diciembre de 1948, publicado en el Diario Oficial de 31 del mismo mes, que reformó y adicionó el Artículo 4o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, creando además el Artículo 14 bis de la misma Ley.

5.—La Ley del Impuesto sobre Utilidades Excedentes de 29 de diciembre de 1948, publicado en el Diario Oficial de 31 del mismo mes.

Examinando nuestra actual Ley del Impuesto sobre la Renta, podemos observar que en cada Cédula que la integra, se haya en unos casos expresa la obligación de enterar anticipos y en otras en forma tácita esta obligación, pero sin excepción en todas, puesto que para los causantes en Cédulas I, II y III claramente establece el Artículo 11 de la Ley en sus fracciones I y II la forma en que deben hacerse estos pagos.

En la Cédula IV lo vemos en la retención mensual que hace el patrón o gerente del impuesto que le corresponde pagar a cada trabajador de su sueldo que percibe, que vienen a ser formas de pago anticipado a cuenta de su ingreso anual que obtenga cualquier empleado obrero o trabajador; en la Cédula V también lo tenemos el pago anticipado, el cual está representado en la cancelación de timbres que se tiene que hacer por cada recibo que se expida.

Por lo que hace a Utilidades Excedentes, aun cuando en todo su articulado no se encuentra ninguna disposición que establezca el anticipo, sin embargo, en el propio Artículo 11 de la Ley en su fracción III trata este aspecto, disponiendo que los causantes en Cédulas

I, II y III están obligados además del anticipo en estas Cédulas, a efectuar a cuenta de la Tasa sobre Utilidades Excedentes, tres pagos provisionales durante los quince primeros días de los meses quinto, noveno y duodécimo de su ejercicio; pero los supuestos jurídicos que señala la Ley, son distintos para el anticipo en Cédulas I, II y III del anticipo en Utilidades Excedentes, para los primeros se parte de la gran división de causantes menores y mayores; para los menores que son los que obtienen menos de \$300,000.00 anuales de ingresos y que opten por la Clasificación, tienen que enterar dos anticipos por cantidades iguales, uno en julio y otro en octubre de cada año; para los mayores que son los que obtienen ingresos superiores a . . \$300,000.00 y que en su declaración del ejercicio inmediato anterior hayan manifestado utilidad, así como los causantes con ingresos menores de \$300,000.00 que opten por la Calificación tendrán obligación de enterar tres anticipos en los plazos señalados anteriormente, siempre y cuando no se trate del primer ejercicio o que en el ejercicio inmediato anterior no se haya sufrido pérdida.

Pero por lo que se refiere a Utilidades Excedentes, para ser sujeto de esta Tasa, se requiere en primer lugar que los ingresos anuales sean mayores de \$300,000.00 que se haya obtenido utilidad en el ejercicio anterior y sobre todo lo más importante y definitivo que la utilidad gravable obtenida sea superior al 15% del Capital en Giro; en los casos de iniciación de operaciones o de pérdida en el ejercicio anterior, no se harán pagos provisionales, estos pagos o anticipos se enterarán en las Oficinas Receptoras en cuya jurisdicción se encuentra ubicado el domicilio de los causantes. Además como este Artículo II señala el procedimiento para calcular el pago de los anticipos, se establece sin embargo, que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá modificar la base para calcular el pago provisional, previa solicitud justificada del contribuyente.

B).—*La Declaración Anual.*—La obligación de presentar una Declaración anual de Utilidades Excedentes se consigna en el Artículo 182 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al decir que los sujetos del impuesto en las Cédulas I, II y III obligados a pagar la Tasa sobre Utilidades Excedentes a que se refiere el Artículo 185 de la Ley presentarán por duplicado en la Oficina Receptora que corresponda, una Declaración anual de la misma fe-

cha en que presenten la de cualquiera de las Cédulas antes mencionadas.

Generalmente cuando se omite la presentación de la Declaración en Cédulas I, II y III, la omisión también comprende la de la Declaración de Utilidades Excedentes, en un caso así se calificará estimativamente en estas Cédulas con fundamento en lo dispuesto en el Artículo 210 de la Ley de la Materia, pero no es propiamente en la actualidad una Calificación la que se practicará sino es una determinación estimativa del ingreso gravable según lo dispone el citado artículo, pero la liquidación de Utilidades Excedentes, aun cuando no haya declaración por motivo de omisión en su presentación, dice el Artículo 189 de la Ley, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá determinar el Capital en Giro que sirva de base para la liquidación de este impuesto, tomando en cuenta los datos que aparezcan en la Contabilidad debidamente confirmados por la respectiva documentación, y cuando se trate de sociedades, además por la escritura constitutiva y sus reformas.

Lo dispuesto en este artículo no debe considerarse como una facultad discrecional de las autoridades hacendarias, en el sentido de que si quieren pueden o no solicitar estos datos, sino que el término "podrá" contenido en el precepto citado, debe interpretarse en el sentido de "deberán" porque de lo contrario se estaría infringiendo un principio de justicia fiscal, que se traduce en la equidad con que se debe practicar las liquidaciones señaladas en los artículos 205 y 206 de la propia Ley del Impuesto sobre la Renta.

Si una vez solicitados los libros de Contabilidad y documentación comprobatoria de que trata el Artículo 189, el causante no los presenta y por lo tanto, no puede determinarse el Capital en Giro, o bien los presenta pero no pudiere determinarse este renglón porque la contabilidad acuse irregularidades, entonces el impuesto se liquidará aplicando el 20% a la utilidad declarada, determinada o estimada para efectos del Impuesto sobre la Renta, descontando de ella el monto de este impuesto.

En el caso de que se presenten las Declaraciones en Cédulas I, II y III, pero se omita la de Utilidades Excedentes, entonces la Autoridad Hacendaria procederá en los mismos términos anteriores, si es que según los datos que obren en su Estado Contable presentado, sean insuficientes para determinar el Capital en Giro del

causante, si se le solicitan libros de contabilidad y documentación comprobatoria respectiva y el causante no cumple con esto, se aplica lo dispuesto en el Artículo 190 de la Ley y se le determina un impuesto a pagar de acuerdo con un 20% sobre la utilidad gravable manifestada, descontando de ella el importe del impuesto en las Cédulas I, II y III.

C).—*Contabilización del Impuesto.*—Para la contabilización que se hace del pago de estos impuestos tenemos que atender a diversas modalidades según se trate del pago de anticipos o bien del pago definitivo que se hace al presentar la Declaración anual dentro de los tres meses siguientes a la fecha del Balance; o bien por otra parte debemos considerar situaciones en las cuales se haya pagado más anticipo que impuesto resultante según declaración, o sea que el impuesto anual resulte inferior al total de los pagos provisionales, o también se puede dar el caso de que el impuesto anual resulte superior al total de los pagos provisionales. Para el primer caso cuando se trata de contabilizar los pagos provisionales, por cada uno de dichos pagos se registrará el siguiente asiento:

Anticipos Impuesto sobre la Renta \$

Cédula I, II o III

Utilidades Excedentes

A Bancos

\$

La cuenta Anticipos Impuestos sobre la Renta se equipara a la cuenta de Deudores Diversos y puede figurar como cuenta de Mayor, se lleva a esta cuenta porque si al final del ejercicio se obtiene una pérdida, entonces como ya se han pagado cantidades anticipadas, la Secretaría de Hacienda se convierte en deudora de ese causante y contablemente hacemos figurar ese activo, el cual lo cancelaremos en el momento en que la Secretaría de Hacienda nos devuelva ese dinero o bien nos lo compense.

En el segundo caso al presentar la Declaración una vez determinado el impuesto, el asiento que se corre sería el siguiente:

Impuesto sobre la Renta \$

(por el total del Impuesto incluyendo anticipos)

a Anticipos sobre la Renta

\$

a Bancos

\$

Para el caso de que el impuesto anual resulte inferior al total de los anticipos pagados, se correrá el siguiente asiento:

Impuesto sobre la Renta	\$	
Cédula I, II o III		
Utilidades Excedentes		
Deudores Diversos	\$	
(por la diferencia entre el Impuesto de la Declaración y lo pagado en anticipos)		
a Anticipos Impuesto sobre la Renta		\$
Cédula I, II o III y Utilidades Excedentes		

Cuando el impuesto anual resulte superior al total de los pagos provisionales:

Impuesto sobre la Renta	\$	
Cédulas I, II o III		
Utilidades Excedentes		
a Anticipos sobre la Renta (por el total de los pagos provisionales)		\$
Cédula I, II o III		
Utilidades Excedentes		
a Reserva para I. S. R. Diferencia entre el Impuesto de la declaración y los pagos provisionales)		\$
Cédula I, II o III		
Utilidades Excedentes		

Al presentar la Declaración y pagar efectivamente esta diferencia entre los pagos provisionales y el definitivo:

Reserva Impuesto sobre la Renta	\$	
Cédula I, II o III		
Utilidades Excedentes		
a Bancos		\$

En aquellas negociaciones en las que se practique Balance mensual, igualmente por cada uno de estos períodos se calcula el pago de impuesto, elevando la utilidad gravable mensual al año, y por la cantidad proporcional que resulte de impuesto, se correrá el siguiente asiento:

Impuesto sobre la Renta	\$	
a Reserva para I. S. R.		\$

Cuando llegue el momento de pagar el anticipo como son en los meses 5o., 9o. y 12o. del ejercicio, entonces se registrará:

Anticipos Impuesto sobre la Renta	\$	
a Bancos		\$

Al hacer el pago de la diferencia que resulte entre el impuesto de la Declaración definitiva y los pagos provisionales, se correrá el siguiente asiento:

Reserva para I. S. R.	\$	
(por el importe de la Rva. total)		
a Anticipos de I. S. R.		\$
(por los pagos provisionales)		
a Bancos (por la diferencia		\$
que se cubre en la Declaración)		

Con este movimiento contable quedan saldadas las cuentas de Reserva y Anticipos. La cuenta de Impuesto sobre la Renta es de resultados y por lo tanto al final del ejercicio en la Declaración correspondiente, será necesario hacer la Conciliación entre la Utilidad Contable y la Fiscal, porque en ningún caso se puede deducir el impuesto en

Cédula I, II o III como establece el Artículo 29 fracción XV último párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de tal manera que si se hace el pago de estos impuestos con cargo a resultados, se tendrá que conciliar, pero no se hará esto cuando en la propia Declaración no se considere este gasto en ningún renglón de deducción de los que señale el Artículo 29 de la Ley.

Para Utilidades Excedentes al determinar la utilidad base de este impuesto, se deducirán de las utilidades gravables en las Cédulas I, II y III el monto del impuesto que a las mismas corresponda.

En la Cédula VI de acuerdo con el Artículo 151 de la Ley, tenemos que se presenta la duda de saber si se puede deducir para efectos de la liquidación de esta Cédula, el impuesto pagado en Cédula I, II o III y Utilidades Excedentes realmente pagados por las utilidades del ejercicio, o bien estos mismos renglones por diferencias pagadas por Calificaciones anteriores o revisiones fiscales anteriores, aunque se hayan hecho en ambos casos afectando los resultados de los ejercicios. Es decir, que la Ley indica que si se afectan los resultados, no se podrán deducir estas diferencias, como lo establece el citado precepto en la fracción II incisos a), b), c) y d). Para estos casos debemos entender que desde luego estas sumas no se deducirán si no se han hecho las conciliaciones respectivas, porque si se han ajustado estas cantidades, entonces sí procede deducirlas porque sencillamente no están disminuyendo las utilidades.

En el Artículo 182 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en su tercer párrafo se establece que el impuesto y el anticipo se pagará en efectivo. Al presentarse la Declaración que previene el artículo anterior, se hará la deducción de los pagos provisionales efectuados”.

El Artículo 183 establece que si las autoridades revisoras modifican la utilidad declarada por los contribuyentes, para efectos de las Cédulas I, II y III se determinarán las Utilidades Excedentes gravables deduciendo el impuesto que corresponda a las Utilidades Gravables determinadas por las autoridades hacendarias en Cédulas I, II o III.

Con esta disposición se aclaró definitivamente la situación de que anteriormente sólo se dedujera el impuesto que realmente se había pagado en dichas Cédulas, sino que ahora se fija el que se deduzca, el que resulte como consecuencia de las revisiones fiscales practicadas en las mencionadas cédulas.

Para los casos de Instituciones de Crédito, Seguros y Fianzas, para determinar las Utilidades Excedentes Gravables, las autoridades revisoras deducirán el impuesto que resulte de haber descontado del correspondiente a la Cédula I, el 10% de los valores exentos, según lo fija el Artículo 183 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

D).—*Concepto de Utilidad Excedente.*—Si durante el curso de este estudio se ha estado empleando constantemente el término Utilidad Excedente, es por lo tanto, necesario y conveniente, hacer un breve análisis de lo que debe entenderse por Utilidad Excedente y como se determina ese concepto. En realidad la Ley del Impuesto sobre la Renta se refiere por lo regular para el caso de la determinación de la causación del Impuesto en Utilidades Excedentes, a la circunstancia primordial de que las utilidades gravables anuales excedan del 15% del Capital en Giro, el que se determinará de acuerdo con los Artículos 186, 187 y 188 de dicho ordenamiento, sin que en ninguno de los demás preceptos legales que integran ese Capítulo de la Ley, se aclare que es la Utilidad Excedente, pero atendiendo a la forma como se liquida el impuesto, se puede desprender la noción de lo que fiscalmente constituye una Utilidad Excedente.

En efecto, para proceder a la liquidación de este impuesto se toma como punto de partida la Utilidad Gravable Anual a la cual se le resta el impuesto en Cédula I, II o III que cause esa utilidad gravable, y el resultado obtenido es lo que se llama Utilidad Base del Impuesto en Utilidades Excedentes, pero esta utilidad no es todavía la utilidad que buscamos puesto que debemos considerar que a esa suma anterior se le deduce un 15% sobre el Capital en Giro, ya que la cantidad que resulte se declara exenta de ese impuesto, por lo tanto, si deducimos a la Utilidad Base del Impuesto las utilidades que no excedan del 15% obtendremos propiamente la Utilidad Excedente Neta.

Para ilustrar esto, veamos un ejemplo numérico:

Utilidad Gravable correspondiente en Cédula I	\$ 1.000,000.00	
Menos: Impuesto correspondiente en Cédula I	271,108.00	
	<hr/>	
Utilidad Base del Impuesto	\$ 728,892.00	
	<hr/>	
Capital en Giro Declarado	\$ 3.000,000.00	
Utilidades hasta el 15% del Capital en Giro	\$ 450,000.00	Exentas
Por la parte de las Utilidades que excedan del 15% al 20% del Capital en Giro	\$ 150,000.00	al 5% \$ 7,500.00
Del 20% al 30% del Capital en Giro	128,892.00	al 19% 12,889.20
	<hr/>	
	\$ 728,892.00	<u>\$20,389.20</u>

Véase cómo de acuerdo con el sistema de liquidación que se aplica puede notarse que la Utilidad Base del Impuesto va a ser igualada a través del proceso que indica la tarifa del Artículo 192 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, partiendo del monto del 15% del Capital en Giro, el cual queda exento del impuesto, para en seguida ir haciendo la determinación del impuesto sobre los excedentes de ese 15% a razón de aplicar un 5% de impuesto sobre el excedente del 15% al 20% del Capital en Giro, y después un 10% sobre el excedente del 20% al 30% del Capital en Giro y finalmente ir aplicando un 15%, 20% y hasta un 25% sobre el excedente de un 10% y por el último sobre la parte de las utilidades que excedan del 50% del Capital en Giro.

Por lo tanto tenemos que si consideramos ese punto de partida del 15% del Capital en Giro que resultan exentas, debemos descontarlas de la Utilidad Base del Impuesto para llegar con toda exactitud a fijar la Utilidad Excedente que será la que quedará sujeta al impuesto en la forma escalonada que indica dicha tarifa, de don-

de numéricamente, siguiendo el ejemplo anterior, obtenemos por consecuencia el monto de esa utilidad en la siguiente forma:

Utilidad Gravable declarada en Cédula I .....	\$1.000,000.00
Menos: Impuesto correspondiente en Cédula I ...	271,108.00
	<hr/>
Utilidad Base del Impuesto .....	\$ 728,892.00
Menos: Utilidades hasta el 15% del Capital en Giro .	450,000.00
	<hr/>
Utilidad Excedente sujeta al Impuesto .....	\$ 278,892.00
	<hr/> <hr/>

Desde luego hago la aclaración de que las Autoridades Revisoras Fiscales, no siguen propiamente este sistema último para obtener la utilidad excedente gravable, sino que aplican estrictamente el procedimiento señalado en el Artículo 192 de la Ley de la Materia, sin embargo he querido hacer esa explicación para demostrar que tanto uno como otro procedimiento equivalen a lo mismo, puesto que se declara exenta la utilidad gravable que llega al 15% del Capital en Giro.

En el caso de que se procediera a liquidar el impuesto en la forma expuesta anteriormente, desglosando directamente la utilidad excedente, entonces lo que se haría sería ir determinando el impuesto de acuerdo con los porcentajes graduales contenidos en el citado artículo hasta igualar la suma que representa la Utilidad Excedente obtenida, y no la Utilidad Base del Impuesto como sucede en el caso del procedimiento consagrado por el precepto relativo y notaremos que las sumas de impuesto que resultan en ambos casos son exactamente iguales.

En consecuencia, la determinación de la Utilidad Excedente se lleva a cabo en la forma expuesta con la sola aplicación del Artículo 193, por lo que no existe ningún problema; pero por lo que hace a aquellos casos en que la suma del impuesto sobrepasa el 10% de las Utilidades Excedentes gravables, si se originaba un problema por cuanto a los causantes que se les aplicaba el límite del 10% puesto

que las Autoridades Fiscales acostumbraban formular la liquidación de esta Tasa en la siguiente forma:

Utilidad Gravable declarada en Cédula I .....	\$1.000,000.00
Menos: Impuesto correspondiente en Cédula I .....	271,108.00
	<hr/>
Utilidad Base del Impuesto .....	\$ 728,892.00
10% de Impuesto en Utilidades Excedentes sobre la Utilidad anterior .....	72,889.20

Desde luego en este caso suponemos la existencia de un Capital en Giro mucho muy inferior al citado en el ejemplo anterior, de manera que da lugar a que se tenga que hacer o aplicar el límite máximo del 10% que señala la Ley del Impuesto sobre la Renta con lo cual según el sistema indicado seguido por las Autoridades Fiscales, daba lugar a que resultara la suma mencionada ya como impuesto a pagar en dicho renglón y se exigía su pago en los dictámenes y formularios respectivos.

Los causantes impugnaban este procedimiento alegando que era erróneo este sistema de determinación del Impuesto, porque no se les tomaba en cuenta como exentas las Utilidades hasta el 15% del Capital en Giro, con lo cual se contravenía lo dispuesto en los artículos 171 y 177 párrafo II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, porque si se analiza lo que disponía este último artículo, se establecía que "el impuesto que resulte de aplicar la tarifa anterior, en ningún caso podrá exceder del 10% de las UTILIDADES EXCEDENTES GRAVABLES en esta tasa, salvo lo dispuesto por el primer párrafo del Artículo 175". De aquí que los causantes apoyándose en este precepto, se defendían diciendo que conforme a la liquidación anterior se estaba indebidamente calculando el impuesto mediante la aplicación de ese 10% sobre una cantidad que no correspondía a la Utilidad Excedente gravable de que hablaba el Artículo 177 y con ello no se les estaba considerando ninguna utilidad exenta.

En efecto, los causantes en todos los casos en que reclamaron una liquidación semejante, obtuvieron fallo favorable del Grupo de Reconsideraciones, porque la Autoridad Fiscal respectiva no interpretaba correctamente lo dispuesto en el Artículo 177, ya que no procedía en la forma adecuada para calcular este impuesto en Utilidades Excedentes.

Ahora bien, la razón legal que se argumentaba en esos fallos era que la Calificadora se guiaba exclusivamente por lo dispuesto en el Artículo 170 que fijaba el límite de ese 10% sobre las utilidades gravables anuales que excedan del 15% del Capital en Giro, pero aplicaban indebidamente este precepto porque se concretaban a determinar el impuesto en dicha Tasa, aplicando el 10% sobre la Utilidad Gravable menos el impuesto en Cédulas I, II o III, lo cual resultaba contradictorio con lo dispuesto en este artículo y en el 177 párrafo segundo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, puesto que tales preceptos legales hablan de Utilidades Excedentes gravables, lo que indica que aun para los casos en que el impuesto resultara superior al 10%, se tendría que ajustar a ese porcentaje sobre las utilidades excedentes gravables.

Es decir, en principio la idea del legislador fue la de que se aplicara ese límite máximo como una especie de prerrogativa para los causantes de este impuesto, en el sentido de que en ningún caso se excediera este de un 10% pero según los términos del Artículo 177 sobre una base que no coincidía con la intención real del legislador, puesto que es de pensarse que en casos semejantes pretendía, se determinara ese porcentaje sobre una utilidad gravable, base de este impuesto, que es precisamente la que resulta de restarle a la utilidad gravable en Cédulas I, II o III el impuesto correspondiente en estas cédulas; sin embargo, como he dicho, atendiendo a la forma en que estaba redactado el Artículo 177, se está refiriendo a las utilidades excedentes gravables, con lo cual desde luego se está refiriendo a una verdadera utilidad excedente que será la que se obtenga de restarle a la utilidad base del impuesto, hasta el 15% de las utilidades que no excedan del Capital en Giro.

Por consecuencia, en las recientes reformas que se hicieron a la Ley del Impuesto sobre la Renta, se modificó el párrafo II del Artículo 177 y ahora corresponde al 192 en el cual se establece que: "el impuesto que resulte de aplicar la tarifa anterior en ningún caso podrá exceder del 10% de la utilidad gravable en Cédulas I, II o III después de haber deducido el impuesto correspondiente a las mismas". Con esto se puso un límite a esa prerrogativa citada en el sentido de que se aplicara el 10% como impuesto máximo sobre la Utilidad Base del Impuesto y con ello se cerró todo camino de impugnación que los causantes enderezaban, pidiendo amparados en lo

dispuesto en el Artículo 177, segundo párrafo, una doble prerrogativa, que en resumen era por un lado, que el impuesto no excediera del 10% y que dicho porcentaje se aplicara sobre una suma que comprendiera la deducción de utilidades hasta el 15% del Capital en Giro, lo que originaba que resultara un impuesto muy reducido, atendiendo a esas dos concesiones que por una sutileza de la Ley del Impuesto sobre la Renta daba lugar a que los causantes se valieran de ella y obtuvieran resoluciones a su favor que les permitían, escudados en la ley, pagar un impuesto en tasa de Utilidades Excedentes sumamente reducida por ese procedimiento que aplicaban para su liquidación.

De ahora en adelante no habrá manera de impugnar el procedimiento de liquidación de esta Tasa en estos casos, puesto que ya no existe duda alguna de la base que se debe tomar para determinar el impuesto en el caso de aplicar ese 10% de que habla el Artículo 192, párrafo segundo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

## CONCLUSIONES

1.—Me inclino por considerar que esta figura tributaria apareció por primera vez en Inglaterra, tomando en cuenta los antecedentes citados, puesto que movida por razones de guerra, se vio apremiada a crear un nuevo renglón de recaudación, que se puso en vigor en 1914 y que de ese año en adelante, rigió con algunas variantes tendientes siempre a perfeccionar este gravamen buscando por una parte aplicarlo en la forma más equitativa posible y por otra respetando los principios de proporcionalidad y generalidad de que deben revestirse estas leyes, asimismo haciendo tolerante la carga de este impuesto, ya que como hemos visto inicialmente, gravó hasta con el ciento por ciento las utilidades de los contribuyentes sujetos al mismo, pero esto debido a la situación que prevalecía y que exigía el máximo sacrificio del pueblo inglés.

2.—El Impuesto sobre Utilidades Excedentes aparece por primera vez en México el 27 de diciembre de 1939 con la Ley del Superprovecho, la cual se aplicó como un complemento del Impuesto sobre la Renta, conteniendo la innovación de establecer el gravamen no sobre el ingreso propiamente dicho, sino fijando su impacto en relación directa al rendimiento obtenido en proporción al capital invertido, o sea que en función del capital puesto en trabajo era como se establecía este nuevo impuesto.

3.—Evidentemente opino que su aplicación inicial presenta la nota de anticonstitucionalidad, puesto que afectó resultados que provenían indiscutiblemente de operaciones anteriores al imperio de dicha ley, con lo que claramente su aplicación era retroactiva; sin embargo se sostuvo así este impuesto principalmente debido a la urgencia de recabar mayores fondos, el que no podía aplazarse por un año más, para el caso de que se hubiera modificado como se propo-

nía, ese Artículo 2o. Transitorio que marcaba el punto de arranque de vigencia de dicha ley, misma que duró con vida hasta el 31 de diciembre de 1941.

4.—El 29 de diciembre de 1948 se creó la primera Ley del Impuesto sobre Utilidades Excedentes, la cual se vio fuertemente influenciada por la Ley del Superprovecho; esta Ley de Utilidades Excedentes, al igual que la anterior, buscó gravar a los contribuyentes de mayores recursos y aplicó en sí la misma base que aquella, puesto que fijó el gravamen repartiéndolo en lo posible en proporción a la utilidad obtenida, pero en función de la inversión hecha.

5.—El impuesto se refirió a los causantes de Cédulas I, II o III, así como a comisionistas, señalándoles con esta Ley la obligación de cubrir una tasa complementaria de esas cédulas, y la evolución que ha ido experimentando ha girado alrededor de la cuantía de ingresos como límite que se establece para determinar la causación, y así tenemos que inicialmente se estableció que resultaban sujetos a este impuesto, los causantes de Cédulas I, II o III cuyos ingresos anuales excedieran de \$200,000.00 y en la actualidad la ley marca que cuando excedan de \$300,000.00.

Por otra parte, como ya se ha dicho que el impuesto se causa cuando la utilidad obtenida excede del 15% del Capital en Giro, por lo tanto la determinación de este renglón es uno de los elementos básicos para fijar la causación, y como hemos visto, en la ley se toman todas las medidas necesarias a fin de establecer el Capital en Giro, así tenemos cómo el Artículo 186 lo reglamenta perfectamente abarcando tanto a las personas físicas como a las morales.

6.—En consecuencia, los supuestos jurídicos que deben reunirse para quedar sujeto al Impuesto de la Tasa de Utilidades Excedentes son los siguientes:

A).—Haber obtenido, siendo causante en Cédulas I, II o III, más de \$300,000.00 de ingresos anuales.

B).—Haber obtenido utilidad, la cual una vez descontado de ella el impuesto en Cédulas I, II o III, represente un excedente del 15% del Capital en Giro.

C).—Para los comisionistas no se atiende a un límite de ingresos, sino que se es causante de este impuesto con el simple hecho de que la utilidad obtenida exceda del 5% del monto total de operaciones, entendiéndose por éste el ingreso bruto en ventas colocadas a favor

del o de los comitentes, o sea que en este caso se atiende al porcentaje de comisión cobrado para delimitar la obligación a cubrir este impuesto, de donde se colige que teniendo más de un 5% de comisión automáticamente optando por la clasificación, se refleja la carga tributaria de esta Tasa, y cuando se opte por calificación, una vez hechas las deducciones autorizadas por la Ley, si la utilidad gravable obtenida excede de ese 5% citado.

7.—El concepto de Utilidad Excedente se compone de aquella suma de Utilidad Gravable a la cual se le resta el Impuesto sobre la Renta en Cédulas I, II o III y además el 15% del Capital en Giro, de tal modo que, por ejemplo, se tiene una Utilidad Gravable de \$100,000.00 y un Capital en Giro de \$500,000.00 la Utilidad Excedente será la siguiente:

Utilidad Gravable en Cédula I .....	\$100,000.00
Menos: Impuesto correspondiente en Cédula I .....	13,733.00
	<hr/>
Utilidad Base del Impuesto .....	\$ 86,267.00
Menos: 15% sobre el Capital en Giro .....	\$ 75,000.00
	<hr/>
UTILIDADES EXCEDENTES .....	\$ 11,267.00
	<hr/> <hr/>

8.—Se fijó por la Ley en el Artículo 177, segundo y tercer párrafos y en la Ley vigente en el 192, un límite de impuesto a cobrar, de manera que desde 1956 el máximo de gravamen que se aplicaba a estos causantes era hasta el 10% de las utilidades excedentes gravables, por lo tanto la tarifa del Artículo 192 se le aplicó ese límite desde tal año, reforma que trajo algunas consecuencias, ya que en los causantes en que se apreciaba iba a arrojar su liquidación de esta Tasa, un impuesto superior al 10% se dio por calcularle ese porcentaje sobre la utilidad base del impuesto sin descontar de esa suma hasta el 15% del Capital en Giro que comprende utilidades exentas de este impuesto, o sea que no se les consideraba esa prerrogativa que contiene la ley, lo que como he dicho, trajo consecuencias que se tradujeron en inconformidades y consultas que versaron alrededor de la interpretación que se le debía dar al precepto legal res-

pectivo; las resoluciones que se expidieron y las respuestas a las consultas planteadas fueron favorables a los contribuyentes, puesto que efectivamente tenían razón en impugnar ese procedimiento de liquidarles el impuesto en esta Tasa, ya que el Artículo 177, segundo párrafo, hablaba de que este impuesto en ningún caso sería superior al 10% de las utilidades excedentes gravables, por lo que de acuerdo con este precepto procedía que se determinara ese gravamen aplicando ese porcentaje sobre el concepto de utilidad excedente y no sobre la utilidad base del impuesto.

En realidad la intención del legislador era que en estos casos se fijara el límite máximo de impuesto sobre el resultado de la utilidad base del impuesto, sin embargo la letra de la ley decía otra cosa, o sea lo que ya he comentado en el párrafo anterior, de aquí que a partir de 1962 se reformó ese artículo, el cual ahora con el número 192 establece: "el impuesto que resulte de aplicar la tarifa anterior en ningún caso podrá exceder del 10% de la utilidad gravable en Cédulas I, II o III, después de haber deducido el impuesto correspondiente en las mismas". Con esta modificación a dicho artículo, ya se fijó con toda certeza y claridad ese límite a la prerrogativa que otorga la ley, al disponer como un medio de que el impuesto resulte sumamente alto aplicando la tarifa hasta absorber la utilidad base del impuesto, estableciendo un máximo de impuesto en una proporción a la utilidad base de dicho gravamen, pero en tales casos sin que se determine ese 10% sobre las utilidades excedentes gravables sino estrictamente como lo dispone en la actualidad la ley, sobre la utilidad base del impuesto a manera de que no se concediera una doble ventaja a los causantes, consistentes en que no solamente se fijara ese límite del 10% sino que también dispusieran de liquidar este impuesto considerando como exentas las utilidades que no exceden del 15% del capital en giro.

9.—Otro problema que se resolvió definitivamente a partir de una reforma hecha a la ley en 1959, fue el relativo a la determinación de si la Reserva de Previsión que las Instituciones de Seguros forman con cargo a los ingresos por primas, es considerada como formando parte del Capital en Giro o no; como ya he explicado durante el desarrollo de este trabajo, en un principio la Ley en su Artículo 171, fracción II, trataba solamente el hecho de que forman parte del capital en giro solamente las reservas de capital, y

las instituciones de seguros, no obstante que el ordenamiento que las regula, fija en el Artículo 68 la naturaleza de esta reserva, asignándole un carácter técnico, con lo que en estricto apego a la ley no debe considerarse como de capital, pretendían que se les considerara como tal y por lo mismo formando parte del capital en giro.

Como ya expuse, mi opinión es de que dada la finalidad que persigue esta reserva, su destino que se le da, así como tomando en cuenta que se incrementa anualmente de los ingresos por primas vendidas, como lo fijan los artículos 76 y 77 de su Ordenamiento, es exclusivamente de naturaleza técnica y por consecuencia no computable dentro del Capital en Giro, porque las Reservas de Capital son aquellas que se forman con utilidades obtenidas, y desde luego persiguen proteger al Capital Social, constituyendo fondos de resguardo a la inversión hecha; en cambio las reservas técnicas, en este caso la de Previsión de las Compañías de Seguros, presentan un Pasivo indefinido y que desde luego comprenden una garantía para el público que contrate con ellas, ya que forman parte del fondo de que disponen estas empresas para cubrir las reclamaciones por siniestros presentados o por defunción de los asegurados.

Estas empresas perseguían deducir doblemente el importe de incremento a la Reserva de Previsión, puesto que de acuerdo con el Artículo 45 fracción XV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, esta reserva es deducible para impuesto en Cédula I, y además al liquidar sus Utilidades Excedentes, incluían dentro del renglón del Capital en Giro el monto de esta reserva, con lo cual nuevamente sustraen del gravamen dicha partida puesto que a mayor capital en giro menor posibilidad de resultar afecto al impuesto en utilidades excedentes, procedimiento que no se apegaba a la ley, toda vez que no tratándose de una reserva de capital no procedía considerarla como formando parte del Capital en Giro.

Sin embargo, tal controversia se solucionó definitivamente con la adición que se le hizo al Artículo 172 del inciso d) que establece:

d).—En ningún caso se considerarán dentro de los conceptos que forman el capital en giro:

1.—El saldo de la cuenta de utilidades por realizar sobre ventas en abonos;

2.—Las reservas de capital o cuentas del superávit que representen el saldo no absorbido por las cuentas de costos o de gastos de las revaluaciones del activo, ni

3.—“La parte del saldo de la reserva de previsión que las instituciones de seguros hayan formado con cargo al ingreso por primas, en los términos de la Ley General de Instituciones de Seguros, y que se haya deducido de los ingresos para los efectos del impuesto en la Cédula I, al amparo de la fracción XV del Artículo 45”.

Por consecuencia desde 1959, año en que se realizó esa reforma al artículo citado, las empresas de Seguros claramente se ven ya impedidas a liquidar sus utilidades excedentes incluyendo dentro del capital en giro el saldo de la reserva de Previsión, puesto que con toda precisión la ley está disponiendo que dicho concepto no forma parte de ese renglón.

10.—Siendo como lo es, el Capital en Giro el elemento esencial para la determinación del impuesto en utilidades excedentes, la ley correspondiente ha regulado en sus preceptos todos los medios a seguir, a fin de calcularlo correctamente, así, tenemos que, por ejemplo, tratándose de sucursales o agencias de empresas extranjeras que operen en el país sin capital propio, el Artículo 187 de la Ley nos indica el procedimiento a seguir para determinarlo.

Igualmente se regulan casos en los que los contribuyentes omitan presentar sus declaraciones, así como cuando no pudiese determinarse el capital en giro por falta de libros o por que éstos acusen algunas irregularidades, la ley en sus artículos 189 y 190 contienen los medios a seguir para llegar al cálculo del capital en giro en el primer precepto, y el porcentaje que se aplica sobre la utilidad declarada para liquidar este impuesto, en el segundo precepto.

Finalmente se refiere la Ley a las empresas que suministran energía eléctrica, remitiéndose al capital base de tarifa que señala la Secretaría de Industria y Comercio; también las instituciones de Crédito y organizaciones auxiliares, las compañías de seguros y las de fianzas se tomará el capital en giro que se les apruebe por cada uno de los organismos que los supervisa como son la Comisión Nacional Bancaria, la Comisión Nacional de Seguros y la Dirección de Crédito de la Secretaría de Hacienda.

## BIBLIOGRAFIA

- Ahumada Guillermo.—*Tratado de Finanzas Públicas.*
- Andreozzi Manuel.—*Derecho Tributario Argentino.*
- Navarro Giacomello Ignacio.—*La Unidad Económica como sujeto del Crédito Fiscal.*
- Franco Ubeda Daniel.— *La Naturaleza de lo Tributario y algunos aspectos de Constitucionalidad de la Legislación del Impuesto sobre la Renta.*
- Flores Zavala Ernesto.—*Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas.*
- J. Garza Servando.—*Garantías Constitucionales en Materia Tributaria.*
- Madrid Pingarrón José Antonio.—*Estudio Contable del Impuesto sobre Ganancias Distribuibles y sus disposiciones relativas.*
- Alaniz Pastrana Adolfo.—*Aspectos Jurídicos Financieros del Impuesto sobre la Renta.*
- Prieto, Alejandro.—*Contabilidad Superior.*
- Paton W. A.—*Manual del Contador.*
- Vázquez Basurto Agripino.—*La Inconstitucionalidad de la Ley de Utilidades Excedentes y su Reglamento.*
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Dirección del Impuesto sobre la Renta.—*Compilación de Leyes del Impuesto sobre la Renta de 1921 a 1953.*
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público.—*Ley del Superprovecho de 1939.*
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público.—*Decreto de junio de 1943.*
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público.—*Ley de Utilidades Excedentes de 1948.*
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público.—*Ley del Impuesto sobre la Renta de 1962.*
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público.—*Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1961.*

## INDICE

### CAPITULO I

	Pág.
ANTECEDENTES. A).—Origen de este tipo de gravamen. B).— Derecho Comparado: Inglaterra; Estados Unidos de Norteamérica; Argentina; Brasil y Uruguay. C).—El Impuesto del Superprovecho en México. D).—Aspecto jurídico, económico y financiero de este Impuesto .....	11

### CAPITULO II

A).—La Ley de Utilidades Excedentes. B).—Aspecto Jurídico de esta Ley. C).—Panorama Evolutivo de la Ley de Utilidades Excedentes. D).—Los Comisionistas .....	27
---	----

### CAPITULO III

A).—Capital Contable y Capital en Giro. B).—Las Reservas: 1.—Concepto Jurídico, 2.—Concepto Económico. 3.—Concepto Contable. C).—Reservas de Capital. D).—Reservas Complementarias de Activo. E).—Utilidades Pendientes de Realizar .....	67
---	----

### CAPITULO IV

A).—Las Compañías de Seguros, B).—Las Sociedades Extranjeras. C).—Las Empresas que Suministran Energía Eléctrica .....	81
--	----

### CAPITULO V

A).—Los Anticipos. B).—La Declaración Anual. C).—Contabilización del Impuesto. D).—Concepto de Utilidad Excedente .....	103
CONCLUSIONES .....	123
BIBLIOGRAFIA .....	131