



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

Escuela Nacional de Estudios Profesionales
"ACATLAN"
FACULTAD DE DERECHO

ANALISIS JURIDICO DE LA APORTACION
PREVISTA EN EL ARTICULO 95 DE LA LEY
DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN
RELACION CON EL 14 DEL CODIGO FISCAL
DE LA FEDERACION

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
PEDRO ROMAN PRIETO

M-0661468

México, D. F.

1987



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A MIS PADRES:

**CENOBIO ROMAN SANCHEZ. IN MEMORIAM
TOMASA PRIETO VDA. DE ROMAN.**

**Con amor y eterna gratitud al apoyo
y confianza depositada en mí.**

A MIS HERMANOS:

**GLORINA
GREGORIO
PABLO
DALIDA
JORGE
VELINA
ROBERTO
FLAVIO
CENOBIO
URBANO**

Con afecto y cariño por la fraternidad demostrada, especialmente a Glorina y Urbano.

A MI ESPOSA:

MARICELA CAROLINA

Con amor imperecedero.

**Como una muestra de admiración
y respeto. Gracias por tu fe -
inquebrantable.**

A MI HIJA:

FIORDALISO CAROLINA.

**Quien renovó mi vida con-
su sonrisa e hizo renacer
mis esperanzas.**

A MI DIRECTOR DE TESIS:

LIC. EDUARDO BECERRIL VEGA.

En correspondencia y reconocimiento
a su gran sensibilidad humana y ---
prestigiado profesionalismo.

A MIS AMIGOS:

LIC. MANUEL ALFONSO LOBATO.

ING. JESUS GOMEZ MARTINEZ.

LIC. RODOLFO SALAZAR FIERRO.

LIC. LUISA EUGENIA MONTES CARTAS.

LIC. MAXIMILIANO ALVAREZ NUÑEZ.

DR. NESTOR DE BUEN LOZANO.

CP. RAUL GOMEZ CORTES.

CP. FELIPE ALAMILLA BAUTISTA.

Quienes desinteresadamente me hacen
participar de sus experiencias y co-
nocimientos en la práctica forense.
Gracias.

A LOS SEÑORES PROFESORES.
MIEMBROS DE MI JURADO.

Por honrarme con su dis-
tinguida intervención.

A MIS COMPANEROS DE
GENERACION.

I N D I C E

INTRODUCCION.

CAPITULO I.

LOS IMPUESTOS.

- 1.1. Conceptos Preliminares.
- 1.2. Marco Jurídico y Definición de Impuesto.
- 1.3. Elementos.
 - 1.3.1. Sujeto Activo.
 - 1.3.2. Sujeto Pasivo.
 - 1.3.3. Objeto.
 - 1.3.4. La base gravable, la tarifa, tasa y cuota aplicable.
- 1.4. Clasificación de los impuestos.
- 1.5. El fin de los impuestos.

CAPITULO II.

EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

- 2.1. Concepto de Renta.
- 2.2. Ley del Impuesto Sobre la Renta en México. Síntesis - de su evolución.
- 2.3. Estructuración de la Ley de 1987.
- 2.4. De las Personas Físicas. (Título IV de la Ley).

CAPITULO III.

ENAJENACION Y ADQUISICION DE BIENES.

- 3.1. Concepto Jurídico de Bien.

- 3.2. ¿ Qué se entiende por Enajenación para efectos -
Fiscales ?.
- 3.3. ¿ Qué se entiende por Adquisición para efectos -
Fiscales ?.

CAPITULO IV.

LA APORTACION A UNA SOCIEDAD O ASOCIACION.

- 4.1. La Aportación.
- 4.2. El Artículo 95 de la Ley del Impuesto Sobre la -
Renta.
- 4.3. Reforma que se propone.
- 4.4. Conclusiones.

B I B L I O G R A F I A .

I N T R O D U C C I O N

En nuestro medio fiscal, el impuesto sobre la renta es una fuente vital de recaudación tributaria, asimismo, constituye un factor determinante en la economía del país.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor, establece variantes que estimulan determinadas actividades productoras de renta, también facilita su interpretación y aplicación respecto a disposiciones que habían resultado confusas o contradictorias, situación que consolida cada vez más, la seguridad jurídica.

Sin embargo, en la práctica se han detectado deficiencias en la redacción de los supuestos jurídicos, no solo en la Ley en estudio, sino en casi todos los ordenamientos fiscales, que hasta antes de 1983, las autoridades trataban de resolver y resolvían en muchos casos, a través de "Disposiciones Administrativas"; "Resoluciones"; "Consultas"; "Interpretaciones"; "Autorizaciones"; o "Permisos de Carácter General".

En la actualidad, aunque con menor frecuencia, se

siguen presentando las deficiencias en la formulación de los supuestos jurídicos como es el caso que planteo en este trabajo.

Así, el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación en su fracción III, considera enajenación a la aportación a una sociedad o asociación.

Por otro lado, el artículo 95 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, grava en el capítulo de Ingresos por Enajenación de Bienes, a los que derivan de los casos previstos por el Código Fiscal citado, situación que resulta atentatoria, pues se está gravando los APORTES de los integrantes de una sociedad o asociación, proponiendo la reforma del numeral 95 de la Ley de la materia, en los términos de nuestro planteamiento.

C A P I T U L O I

LOS IMPUESTOS.

- 1.1. Conceptos preliminares.
- 1.2. Marco Jurídico y Definición de Impuesto.
- 1.3. Elementos.
 - 1.3.1. Sujeto Activo.
 - 1.3.2. Sujeto Pasivo.
 - 1.3.3. Objeto.
 - 1.3.4. La base gravable, tarifa, tasa y cuota-aplicable.
- 1.4. Clasificación de los Impuestos.
- 1.5. El fin de los impuestos.

1.1. Conceptos Preliminares.

El Estado para la realización de sus fines, efectúa diversas actividades encaminadas a satisfacer las necesidades inherentes a la estabilidad y desarrollo de la colectividad, asistencia que no se lograría sin los recursos financieros necesarios para llevar a cabo dicha empresa.

Es así como el Estado, asume una actividad financiera que le permite explotar y administrar su patrimonio, imponer, determinar y recaudar las contribuciones, para conservar, destinar o invertir las sumas ingresadas, por ello, se ha considerado que dicha actividad se divide en tres momentos fundamentales a saber:

- 1.- La obtención de ingresos que pueden provenir de diversas fuentes.
- 2.- El manejo de los recursos obtenidos y la administración de sus propios bienes.
- 3.- La realización de un conjunto de erogaciones para el sostenimiento de los servicios públicos, así como el desarrollo de otras actividades que debe efectuar.

El ingreso, la administración y el gasto, constituyen cen

tros de gravitación de la actividad financiera del Estado.

Los ingresos públicos a través de sus diversas fuentes, como son las que provienen de las figuras jurídicas denominadas impuestos, derechos, aportaciones a la seguridad social, contribuciones especiales, etc., son recursos que el Estado obtiene en el ejercicio de su potestad tributaria mediante la expedición de leyes.

Debido a que mi trabajo versará sobre el estudio de la aportación, que es considerada como enajenación - por el artículo 95 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en relación con el 14 del Código Fiscal de la Federación, iniciare, con la referencia del marco jurídico de los impuestos y la definición de esta figura jurídica.

1.2. Marco Jurídico y Definición de Impuesto.

La obligación de contribuir para los gastos públicos, - así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan los gobernados, tiene su fundamento legal en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La contribución a los gastos públicos debe ser proporcional y equitativa. Las normas sustantivas deben por lo tanto, respetar los principios constitucionales referidos, aunado al de igualdad, que implica el tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

El Congreso de la Unión, tiene facultades para imponer contribuciones en los términos del artículo 73 fracciones VII y XXIX-A, en la inteligencia que la fijación de estas contribuciones debe ser examinada, discutida y aprobada por la Cámara de Diputados, acorde a lo dispuesto por el artículo 74 fracción IV del ordenamiento constitucional en comento.

El Ejecutivo Federal hace llegar a la Cámara de Diputados las iniciativas de Leyes de Ingresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal a más tardar el 15 de noviembre de cada año, con excepción de

cuando el Presidente de la República inicie su gestión - en los términos del artículo 83 constitucional, prorrogándose el término para presentar dichas iniciativas de Leyes de Ingresos, hasta el día 15 de diciembre del año correspondiente.

Con vista en los artículos 31, 71 y 115 fracción IV de nuestra Constitución Federal, corresponde a las legislaturas de los Estados, establecer las contribuciones en el ámbito de sus territorios.

La obligación de contribuir al gasto público prevista en el Código Político, se regula por la expedición de la ley, esto es, al establecer la figura impositiva, cumpliéndose con el principio de legalidad cuya fórmula se traduce en el aforismo NULLUM TRIBUTUM SINE LEGE.

Se hace notar que las leyes fiscales, invariablemente deberán especificar los elementos básicos del impuesto como son: Sujetos, objeto, tasa, tarifa, cuota, base gravable, forma y época de pago, requisitos que entrañan la proporcionalidad y equidad indispensables para fijar con exactitud las cuotas que corresponden a cada situación como se corrobora con la siguiente ejecutoria.

"Para que la tributación con que los habitantes de la República deban contribuir para --

los gastos públicos, sea proporcional y equitativa, como lo previene la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, es preciso no solo que la ley establezca el impuesto, sino que también fije su cuantía, la cuota, forma y término de pagarlo; de otro modo sería la autoridad fiscal y no la ley, como quiere la Constitución Federal, la que fije la proporcionalidad del mismo, con lo que la tributación tendría un carácter arbitrario". (1)

En síntesis diremos que el marco jurídico de nuestras -- contribuciones se encuentran en los siguientes ordenamientos:

- A).- CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, artículos 31, 71, 73, 74, - 115 y 131.
- B).- LEY ORGANICA DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL, artículos 1o., 2o. y 31.
- C).- LEY DE INGRESOS, federal y locales.
- D).- LEYES SECUNDARIAS, Ley del Impuesto sobre la Renta, al Valor Agregado, Especial sobre Producción y Servicios, etc.
- E).- CODIGO FISCAL, únicamente de aplicación supletoria en lo no previsto por las leyes respectivas.

(1) Semanario Judicial de la Federación. Teme LXXXI, - pág. 1361.

Precisado el marco jurídico de los impuestos, transcribiremos algunas definiciones doctrinarias y legales.

Gastón Jeze, dice que "el impuesto es aquella prestación pecuniaria requerida a los particulares por vía de autoridad, a título definitivo y sin contrapartida, con el fin de cubrir las obligaciones públicas". (2)

Roscher Wilhem, define a los impuestos como "contribuciones que las economías particulares deben aportar a las corporaciones públicas por el solo hecho de su pertenencia a ellas a fin de la cobertura de la necesidad financiera del receptor". (3)

Gabino Fraga, señala que " el impuesto es la parte de la riqueza con que el particular debe contribuir para el sostenimiento de los gastos públicos". (4)

-
- (2) Citado por: Faya Viesca, Joaquín. Finanzas Públicas, Edit. Porrúa, México, 1981, pág. 147.
- (3) Citado por: Glogaver Günter, Joaquín. Elementos de la Tributación, Edit. de Belgrano, Buenos Aires, 1981, pág. 51.
- (4) Fraga, Gabino. Derecho Administrativo, Edit. Porrúa, Vigésima Edición, México, 1971, pág. 332.

Nawiasky Hans, precisa que " impuestos son las prestaciones pecuniarias que se imponen por el orden jurídico en favor de la administración pública, sin especial conexión con una ventaja -- ofrecida por ella". (5)

Fonrouge Giuliani, puntualiza que "son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, -- exigidas por el Estado, en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles" (6)

Cortina Alfonso, expone que "el tributo se entiende como la imposición unilateral y coactiva, basada siempre en actos regla, es decir, en leyes generales, impersonales y permanentes". (7)

Marco Vitti de, afirma que "el impuesto es una parte de la renta del ciudadano, que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos y generales". (8)

-
- (5) Nawiasky, Hans. Cuestiones Fundamentales de Derecho Tributario, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, - 1982, pág. 45.
- (6) Fonrouge Giuliani, Carlos M. Derecho Financiero, 4-- Edit. Ediciones Depalma, Tercera Edición, Vol. I, --- Buenos Aires, 1978, pág. 263.
- (7) Cortina, Alfonso. Curso de Política de Finanzas Públicas de México, Edit. Porrúa, México, 1977, pág 16.
- (8) Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Edit. Porrúa, Vigésima Quinta Edición, México, 1984, pág. 35.

Ahora bien, el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación, expedido el 30 de diciembre de 1938, publicado en el "Diario Oficial" de la Federación el 31 del mismo mes y año, vigente a partir del 1o. de enero de 1939 (abrogado), definió los impuestos como: "prestaciones en dinero o en especie, que el Estado fija unilateralmente con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal".

El mismo artículo segundo del Código Fiscal, pero del 30 de diciembre de 1966, en vigor a partir del primero de abril de 1967 (abrogado), dice que impuestos "son las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos".

El Código Fiscal de la Federación, expedido el 30 de diciembre de 1981, publicado en el "Diario Oficial" de la Federación el 31 del mismo mes y año, vigente a partir del 1o. de enero de 1983, estatuye en su artículo segundo: "Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II y III de este artículo". (Estas fracciones se refieren a las aportaciones de seguridad social y a los -

derechos).

De la última definición que contiene nuestro Código Fiscal Federal, se desprende que en el fondo, ésta coincide con la de los dos Códigos anteriores.

Considero que la última parte de la definición de impuesto, contenida en nuestro Código Fiscal vigente, carece de técnica jurídica, habida cuenta que tanto las aportaciones a la seguridad social y los derechos, los definen las dos fracciones siguientes del referido artículo segundo, por lo que tal definición podría ser como sigue:

Impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben satisfacer las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma.

1.2. Elementos.

Los elementos que intervienen en la contribución denominada impuesto son: sujetos activos y pasivos, objeto, base-gravable, la tarifa, cuota y tasa aplicable.

Las características del primer elemento son:

1.2.1. Sujeto Activo.

Es aquel que acciona, activa y exige el importe del impuesto.

En una situación jurídica o de hecho, existe el efecto lógico jurídico, que permite a este sujeto estar en condiciones de exigir el cumplimiento de la ley.

Dado lo anterior, en nuestro marco jurídico fiscal, existen tres sujetos. Por un lado, encontramos a la Federación como sujeto activo de contribuciones federales, a las Entidades Federativas en tratándose de contribuciones estatales y al municipio en impuestos municipales determinados por la legislatura estatal.

Las contribuciones federales, emanan de leyes que expide -

el Congreso de la Unión en uso de las facultades que le concede el Artículo 73 Constitucional, específicamente en sus fracciones VII y XXIX A, dichas fracciones se refieren la primera a "imponer contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto y la segunda para establecer contribuciones sobre:

1o. El Comercio Exterior.

- 2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en el párrafo 4o. y 5o. del Artículo 27 Constitucional.
- 3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.
- 4o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente o por la federación, y
- 5o. Especiales sobre:
 - a). Energía Eléctrica.
 - b). Producción y consumo de tabacos labrados.
 - c). Gasolina y otros productos derivados del petróleo.
 - d). Cerillo y fósforos.
 - e). Aguamiel y productos de su fermentación.
 - f). Explotación forestal, y
 - g). Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica".

En los ingresos de tipo federal, el sujeto que los determina y percibe, es la Federación por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de acuerdo con la -- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

El sujeto activo de contribuciones estatales son las Entidades Federativas a través de sus secretarías de finanzas.

Conforme al artículo 115 Constitucional, los Municipios - "percibirán las contribuciones que establezcan los esta-- dos sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejoras, así como las que tengan por base el cambio del valor de los inmuebles. Los municipios podrán celebrar convenios con -- los Estados para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones".

1.2.2. Sujeto Pasivo.

A contrario sensu de lo expuesto en el punto que antecede, el sujeto pasivo, será el obligado, el deudor de la con-- tribución, el causante o contribuyente. El que debe ente-- rar la contribución correspondiente al sujeto activo.

En la praxis, en materia de "impuestos" indirectos, exis-

tió confusión al tratar de identificar al pagador con el de la relación jurídica tributaria, situación que se superó al incluir el legislador el concepto de "tralado".

Seleccionamos a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, - para discernir al pagador y al sujeto pasivo de este gravamen, por la transparencia que nos permite identificar - a estas dos figuras, según lo establece en su artículo - primero.

"Están obligadas al pago del impuesto al valor - agregado establecido en esta Ley, las personas - físicas y las morales que, en territorio nacio- - nal, realicen los actos o actividades siguien- - tes:

- I.- Enajenen bienes.
- II.- Presten servicios independientes.
- III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- IV.- Importen bienes o servicios".

El tercer párrafo de este numeral agrega que: "el con- - tribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa- - y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Se entenderá por traslado del impuesto, el cobro o car- - go que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta -- Ley".

El concepto de traslado, también lo encontramos en el artículo cuarto de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Es indudable que con la inclusión de tan importante concepto en las leyes de impuestos indirectos, se resuelve el problema práctico de identificar al sujeto pasivo del pagador del importe de un impuesto.

En los casos de impuestos directos, no existe problema alguno, en cuanto que el sujeto pasivo es el pagador del tributo, como vemos, los impuestos directos inciden en el patrimonio del contribuyente y los indirectos son trasladables.

Concluimos afirmando que el sujeto pasivo de un impuesto será la persona física o la moral que por la realización del hecho imponible queda obligada a cumplir con el pago del impuesto.

1.2.3. Objeto.

De acuerdo con la fracción I del artículo 2o. de nuestro Código Fiscal de la Federación vigente, se desprende que el objeto de un impuesto será "la situación jurídica o de hecho prevista por la misma...".

Lo anterior, tiene correspondencia con lo que afirma --- Fleiner, "el objeto del impuesto estriba más bien en las circunstancias en virtud de las cuales una persona se ve obligada a pagar un determinado tributo". Criterio que también se identifica con lo que sostiene Wagner, al señalar como objeto del impuesto "la circunstancia en razón de la cual ha lugar al pago del impuesto". (9)

Esta circunstancia puede ser la percepción de utilidades, de una herencia, de intereses, la elaboración de productos, realización de un acto ó la celebración de un contrato, etc.

En nuestra legislación encontramos como objeto la cosa o acto que está ligado al impuesto y que determina el deber de satisfacerlo, verbigracia:

Impuesto Predial, grava la tenencia de predios y las construcciones adheridas al mismo; Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, grava la Adquisición de éstos; Impuesto sobre Producción y Servicios, grava la producción y prestación de servicios; Impuesto sobre Automóviles Nuevos, grava la importación y enajenación de automóviles nuevos.

(9) Citado por: Flores Zavala, Ernesto. opus. cit. pág. 7.

Es dable afirmar que el objeto del impuesto se encuentra en la realización de situaciones previstas por la hipótesis normativa, por cuyo motivo la persona física o moral está obligada a cumplir con el pago del mismo.

1.3.4. La base gravable, tarifa y cuota aplicable.

Por regla general, las leyes fiscales que gravan la riqueza en formación, reconocen las erogaciones que efectúan los contribuyentes para obtener un ingreso, ya sea que éste provenga de la inversión de capital, del producto del trabajo o de la combinación de ambos.

Así cuando el sujeto pasivo enfrenta sus ingresos brutos a las deducciones que la ley le autoriza, resulta la base gravable, que es, la cuantía o cantidad sobre la que se determina el importe del impuesto a pagar.

La Tarifa, podemos conceptuar ésta, como el catálogo de cifras en dinero que corresponden por un lado, a los ingresos netos del contribuyente y, por el otro, a la cuota del impuesto respectivo.

La Cuota, es el importe del impuesto a pagar, es decir, la cantidad de dinero que incida en el patrimonio del --

sujeto pasivo.

La Tasa, es un porcentaje que también determina el importe de un impuesto.

Al establecer la ley los lineamientos y directrices para recaudar impuestos, se dá seguridad jurídica a los particulares, en cuanto a que no quedará al arbitrio de las autoridades la determinación de los mismos, cumpliéndose los principios constitucionales que se refieren a la proporcionalidad y equidad.

1.4. Clasificación de los impuestos.

A través de la evolución del Derecho Fiscal, se han elaborado diversas clasificaciones de la contribución denominada impuesto, haremos mención de las que consideramos más relevantes.

IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS. Con base al criterio de la incidencia, diremos que impuestos directos son aquellos en que el sujeto pasivo no puede trasladar el importe a otra persona, sino que es absorbido directamente por su patrimonio, como es el caso del Impuesto sobre la Renta. En

cambio, son los impuestos indirectos, aquellos - en que el sujeto pasivo traslada a otra persona- el importe de éste, de manera tal, que no sufre- el impacto económico del gravamen.

IMPUESTOS REALES Y PERSONALES. Los impuestos rea les son aquellos en que se prescinde de las con- diciones personales del contribuyente y, del to- tal de su patrimonio o renta, aplicándose el gra- vamen únicamente sobre alguna manifestación obje- tiva y aislada de riqueza o capacidad contributi- va, un ejemplo lo constituye el Impuesto Federal sobre Tenencia o Uso de Vehículos, así como, im- puestos locales sobre propiedad territorial. El impuesto personal, recae sobre el total de la ca- pacidad contributiva del sujeto, tomando en con- sideración, su especial situación y las cargas - de familia. Los impuestos personales toman en- cuenta las condiciones de esta naturaleza, miden la capacidad del contribuyente, por cuyo motivo- las tarifas son progresivas y no proporcionales- a los ingresos.

IMPUESTOS OBJETIVOS Y SUBJETIVOS. Existen con- tribuciones como el impuesto inmobiliario o los- derechos aduaneros, en los que el legislador no- define quien es el sujeto que estará obligado al

pago del impuesto, sino que precisa únicamente la materia imponible, estos impuestos son los objetivos. Por contraposición, serán impuestos subjetivos, aquéllos que sí designan con toda precisión al sujeto pasivo.

IMPUESTOS GENERALES ESPECIALES. Esta clasificación se funda al enfrentar los impuestos que recaen sobre un valor o sobre una situación económica estimada globalmente al contrario de los que gravan un elemento de la misma. Los primeros se conocen como generales y los segundos como impuestos especiales. En México, hasta 1964, existió el impuesto cedular sobre la renta, en él se distinguió el mencionado concepto renta, según su fuente y se establecieron reglas para cada categoría, encuadrándose este sistema dentro de los impuestos especiales. En cambio, el impuesto global de las personas físicas o de las empresas, es un ejemplo típico de impuesto general.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA, EL CAPITAL Y GASTO O CONSUMO. El impuesto sobre la renta, como ya lo dijimos, grava la riqueza en formación que incrementa el patrimonio de una persona. El impuesto sobre el capital, grava la riqueza ya adquirida por un sujeto como es el impuesto predial. Los im---

puestos sobre el gasto o consumo, comprenden en sí, los impuestos indirectos, los que son trasladables y que por virtud de traslado, recaén sobre el gasto o consumo de la población.

IMPUESTOS FEDERALES, ESTATALES Y MUNICIPALES. Esta clasificación presta especial atención al sujeto activo de la relación jurídica tributaria, la cual abordamos en páginas anteriores, por cuyo motivo nos remitimos al inciso correspondiente.

1.5. El fin de los impuestos.

El principio sociológico de los impuestos, radica en que todos los integrantes de una sociedad, tienen el deber de contribuir con parte de su riqueza para que el Estado esté en condiciones de sufragar el gasto público y la sociedad alcance su progreso y desarrollo.

Este principio lo encontramos en el criterio sostenido por nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación en la ejecutoria que a continuación transcribimos:

"El impuesto no es un tributo establecido por el Gobierno en virtud de un derecho superior, sino una contribución que se basa en las cargas de vida social, o sea la parte exigida a los contribuyentes sobre sus recursos individuales para subvenir los gastos publicos". (10)

Por su parte, Ernesto Flores Zavala, señala que los fines de los impuestos pueden ser de diversa índole, señalando cuatro casos concretos:

- 1.- "Impuestos con Fines Fiscales. Es la regla general, la mayor parte de los impuestos solo tienen fines fiscales y se destinan a cubrir los gastos generales del Estado.

(10) Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXXV, pág. 2015.

- 2.- "Impuestos que tienen Fines Exclusivamente-Fiscales en cuanto a su Establecimiento, pero cuyo rendimiento se Aplicará a Fines Especiales. Estos impuestos, persiguen la -- obtención de recursos, pero en vez de que esos recursos se destienen a los gastos generales del Estado, se aplican a ciertos -- gastos especiales.

- 3.- "Impuestos que Persiguen Fines Fiscales y - Extradiscales al Mismo Tiempo. Este caso - se presenta cuando los impuestos son utilizados para combatir o fomentar determinadas actividades, independientemente del fin fical.

- 4.- " Impuestos que solo Persiguen Fines Extrafiscales. Este caso se dá cuando los im---puestos se establecen buscando fines exclusivamente extradiscales, obligando a los -- afectados a desarrollar determinada actividad o dejar de desarrollarla con tal de no pagar el impuesto, de manera que con estos-impuestos, el fisco no percibe ingreso alguno, sucede por ejemplo, cuando se establecen impuestos aduanales tan altos que no se realizan las operaciones gravadas; en éstos

casos lo que se pretende es prohibir la introducción al país o la salida del mismo, determinadas mercancías". (11)

CRITICA: Considero incorrecto lo señalado por el autor en cita.

En primer lugar en nuestro régimen fiscal, los impuestos no se destinan a sufragar "Los Gastos Generales del Estado", sino que tales cantidades ingresadas son para solventar 'El Gasto Público', concepto diferente y definido inclusive, por nuestra Corte Suprema de Justicia, como se desprende del contenido de la Jurisprudencia que transcribimos:

"GASTOS PUBLICOS. Por gastos públicos no deben entenderse los que pueda hacer el Estado, sino aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos". (12)

En efecto, el Estado eroga cantidades que no corresponden a funciones y servicios públicos, siendo aquellos los denominados "Gastos Generales" y es obvio que la recaudación de los impuestos no se destinan a esos fines.

(11) Citado por: Flores Zavala, Ernesto. opus. cit. pág. 7.

(12) Jurisprudencia. Semanario Judicial de la Federación- Tomo LXXXIX, pág. 398 y otros.

En segundo lugar, tampoco considero acertado la afirmación del maestro Flores Zavala, en el sentido de que los impuestos tengan la finalidad de combatir determinadas actividades por lo siguiente:

Si tratase de combatir una actividad, lo práctico y lógico sería expedir una ley o decreto que prohíba el ejercicio de la actividad de que se trate y no expedir una Ley Fiscal cuyo objeto sea no percibir ingresos.

Los tratadistas, respecto al gasto público han dicho lo siguiente:

Emilio Margain Manatou, señala que por Gasto Público deben comprenderse todas las erogaciones hechas por el Estado por conducto de su administración activa, encaminadas a satisfacer las funciones de sus entidades conforme al Presupuesto de Egresos. (13)

Guillermo Ahumada, afirma que: "Gasto Público es una erogación monetaria, realizada por autoridad competente, en virtud de una autorización legal y destinada a fines del desarrollo nacional que se estima como interés colectivo". (14)

(13) Cfr. Introducción al Estudio del Derecho Tributario. Edit. Universitaria Potosina. Séptima Edición. México, 1983. Pág. 142.

(14) Tratado de Finanzas Públicas. Edit. Assandri. Cuarta Edición. Argentina, 1948. Pág. 69.

Carlos F. Gouliani Fonrouge, establece que: "Gasto Público es toda erogación, generalmente en dinero, que incide en las finanzas del Estado y se destina al cumplimiento de fines administrativos o económicos sociales". (15)

Gabino Fraga, dice que: "Por Gasto Público deben entenderse los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando por lo tanto excluidos los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual". (16)

Cabe mencionar que por lo concerniente al Gasto Público-Federal, éste se norma por la Ley del Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público, que es aplicada por el Ejecutivo Federal a través de la Secretaría de Programación y Presupuesto, tal como lo dispone el artículo 10. de la citada Ley.

De acuerdo con el artículo 20. de la Ley de referencia, - el "Gasto Público Federal comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, inversión física, inversión financiera, así como pagos de pasivo o deuda pública que realizan:

(15) Derecho Financiero. opus. cit. pág. 7.

(16) Derecho Administrativo. opus. cit. pág. 6.

- I.- El Poder Legislativo,
- II.- El Poder Judicial,
- III.- La Presidencia de la República,
- IV.- La Secretaría de Estado y Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República,
- V.- El Departamento del Distrito Federal,
- VI.- Los Organismos Descentralizados,
- VII.- Las Empresas de Participación Estatal mayoritaria.
- VIII.- Los fideicomisos en los que el fideicomitente sea el Gobierno Federal o alguna de las entidades mencionadas en las fracciones VI y VII".

De lo anterior, se desprende que las cantidades ingresadas por concepto de impuestos en términos de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, deberán destinarse en forma directa o satisfacer las necesidades de las entidades públicas federales, de acuerdo con la Ley secundaria a que hago referencia en este punto.

En lo tocante al Gasto Público Estatal y Municipal, éste se norma conforme a sus leyes respectivas.

Así podemos afirmar que conforme a las consideraciones -

vertidas con anterioridad, es dable afirmar que la fiabilidad de los impuestos en el sistema fiscal mexicano es el de proporcionar al Estado, los recursos económicos para solventar las funciones y servicios públicos contemplados en el presupuesto de egresos correspondiente.

C A P I T U L O I I

EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

- 2.1. Concepto de Renta.

- 2.2. Ley del Impuesto Sobre la Renta en México.
 Síntesis de su Evolución.

- 2.3. Estructura de la Ley de 1987.

- 2.4. El Título IV. De las Personas Físicas.

2.1. Concepto de Renta.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta señala una serie de actos y actividades sin precisar el concepto de renta.

De acuerdo con el Diccionario Larousse, renta significa "utilidad o rédito anual, lo que se paga anualmente como interés de una cantidad, deuda pública". (17)

En el lenguaje común, entendemos por renta, el importe o cantidad líquida que debe pagar el arrendatario al arrendador en forma periódica, por el uso o goce temporal de un bien mueble o inmueble.

Fiscalmente, el concepto renta se amplía dependiendo de la corriente doctrinaria que lo explique.

Así, la Escuela Renta Producto, la explica como la riqueza nueva que está ingresando al patrimonio de una persona, cuya fuente es el trabajo, el capital o la combinación de ambos, para ello, dicha fuente debe ser estable o permanente y puesta en explotación. Por lo tanto, la renta para ser considerada como tal, debe ser periódica, neta y separarse de la fuente produc

(17) García-Pelayo y Gross, Ramón. Pequeño Larousse Ilustrado. Edit. Ediciones Larousse, Edición 1982, México, 1982, pág. 890.

tiva.

La Escuela denominada Renta Igual a Flujo de Riqueza desde Terceros, admite todas las rentas reconocidas por la citada en el párrafo precedente, así como, otras provenientes de fuentes no estables o permanentes, como son las ganancias de capital, las derivadas de actividades accidentales y las obtenidas a título gratuito, a condición de que los ingresos percibidos por una persona constituyan riqueza nueva. Para esta corriente todas aquellas percepciones son renta, independientemente de la duración, permanencia o estabilidad de la fuente productora.

Por último, la Escuela Renta como Consumo más Incremento Patrimonial, expone: Renta es la riqueza que incrementa el patrimonio de una persona en un período determinado. Considera irrelevante si la fuente productora permanece o desaparece con el acto que la produce. (18)

Aprovechando ciertos elementos de los conceptos doctrinarios citados y, tomando en cuenta la estructura de la Ley de la materia, es dable definir a la renta como:

(18) Cfr. De la Garza, Sergio Francisco. Evolución de los Conceptos de Renta y Ganancias de Capital, en la Doctrina y en la Legislación Mexicana, durante el período de 1921-1980. Tribunal Fiscal de la Federación. - Primera Edición. México, 1983. Págs. de la 15 a la 33.

La ganancia neta estimable en dinero, que obtienen las personas físicas o morales en un período determinado, proveniente de su trabajo, capital o de la combinación de ambos, independientemente de la estabilidad o permanencia de la fuente productiva.

2.2. Ley del Impuesto Sobre la Renta en México. Síntesis de su Evolución.

La aparición formal del impuesto sobre la renta, se da - con la publicación de la LEY DEL CENTENARIO el 20 de julio de 1921, la cual consideró como renta, los rubros -- comprendidos en el artículo 10. de esta Ley, en los términos que se informan:

- Los derivados del ejercicio del comercio o industria.
- Los provenientes del ejercicio de una profesión literaria, artística o innominada.
- Los percibidos con motivo de una relación obrero-patronal a sueldo o salario.
- Los obtenidos a base de colocar dinero o valores a rédito, participación o dividendo, en la inteligencia, de que los intereses o ganancias consistieran en numerario, valores o especie - según lo refiere el artículo 50. de la Ley de que se trata.

La Ley para la Recaudación de los Impuestos Establecidos en la Ley de Ingresos Vigentes sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades o

empresas, se publicó en el "Diario Oficial" el 21 de diciembre de 1924, misma que gravó dos grupos especiales de renta de acuerdo a lo establecido en su artículo 1o.:

- Los sueldos, salarios o emolumentos por un lado y,
- Las utilidades de las sociedades y empresas -- por el otro.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta del 18 de marzo de 1925, es la primera en definir en su artículo 2o. el concepto de ingreso, considerando como tal... Toda percepción en efectivo, en valores o crédito, que por alguno de los conceptos especiales señalados en los capítulos de esta Ley, modifique el patrimonio del causante y de la cual pueda disponer sin obligación de restituir su importe.

El ordenamiento de 1925, continuó con el sistema celular como se confirma con lo previsto en los artículos 6o., 14, 17, 20, 26, 28 y 31 de dicho cuerpo normativo, clasificando los ingresos en las cédulas siguientes:

PRIMERA.- Comprendió las entradas derivadas de actos de comercio, así como las obtenidas por agencias y comisiones, transporte marítimo, aseguradoras y por último los actos accidentales de comercio.

SEGUNDA.- Se refirió a los ingresos percibidos por la explotación de cualquier industria como negocio habitual o accidental.

TERCERA.- Los relativos a la explotación agrícola.

CUARTA .- Incluyó los ingresos resultantes de in--versiones de capital, cuyo precepto respectivo, en forma casuística señaló entre otros:

- Intereses sobre cantidades que se adeu--daban como precios de operación de compraventa de mercancías.
- Descuentos o anticipos.
- Pensiones impuestas al derecho real de usufructo.
- Otorgamiento de fianzas, obligaciones--o bonos.
- Acciones, comanditas, participaciones, etc.

QUINTA .- Consideró percepciones relativas a la explotación del subsuelo o concesiones gubernamentales, así como las de aportaciones o enajenaciones en su caso, de derechos derivados de éstas.

SEXTA .- Aludió entradas en forma regular o accidental sobre sueldos, salarios, emolumentos, pensiones, retiros, asignaciones, rentas vitalicias, premios, etc.

SEPTIMA.- Correspondió a ingresos recibidos por el ejercicio de profesiones liberales, literarias, artísticas o innominadas así como, los de un arte u oficio, deporte, -- etc.

El 29 de diciembre de 1933, se reformó la Ley en comento, adecuando y reduciendo a cinco las cédulas en la forma -- siguiente:

PRIMERA.- Comprendió la realización permanente o -- accidental de actos de comercio o explotación de negocios industriales o agrícolas.

SEGUNDA.- Se refirió a ingresos provenientes de inversiones de capital consiguando en la -- anterior cédula IV.

TERCERA.- Su contenido fue el de la anterior cédula V.

CUARTA .- Fue la anterior cédula VI.

QUINTA .- Fue la cédula VII anterior.

La Ley del 31 de diciembre de 1941, dispuso que el impuesto sobre la renta grava las utilidades, ganancias, renta, productos, provechos, participaciones y todas las percepciones en efectivo, en valores, en especie o en crédito, que por alguno de los conceptos específicos en esta Ley, modifique el patrimonio del contribuyente, dividiendo los ingresos citados en cinco cédulas que al efecto refirió de la siguiente manera:

PRIMERA.- Derivados de actos de comercio, de la explotación de negocios industriales o agrícolas.

SEGUNDA.- Rentas provenientes de inversión de capital como son:

- Los intereses, constitución de depósitos, otorgamiento de fianzas, dividendos, comanditas.
- Arrendamiento de negociaciones comerciales, industriales o agrícolas.
- Premios, alquileres de material rodante, caballos, perros de carrera, etc.

TERCERA.- Rentas percibidas por la explotación del subsuelo o concesiones otorgadas por el Gobierno Federal, Estatal y Municipal y en su caso, la enajenación de los citados derechos.

CUARTA .- Ganancias devengadas por sueldos, salarios, emolumentos, pensiones, retiros, subsidios, sobresueldos, viáticos, gastos de representación, premios, remuneraciones que reciban los miembros del ejército armado y fuerza aérea.

QUINTA .- Los derivados del ejercicio de profesiones liberales, artísticas o innominadas.

La Ley del 31 de diciembre de 1953, dispone que, el impuesto grava los ingresos provenientes DEL CAPITAL, DEL TRABAJO O DE LA COMBINACION DE AMBOS, define como ingreso... "toda clase de rendimiento, utilidad, ganancia, renta, interés, producto, provecho, participación, sueldo, honorario y cualquier percepción en efectivo, en valores, en especie o en crédito, que modifique el patrimonio del contribuyente", relacionó las cédulas en número de siete que son:

PRIMERA.- Comercio.

- SEGUNDA.- Industria.
- TERCERA.- Agricultura, Ganadería y Pesca.
- CUARTA .- Remuneración al trabajo personal subordinado.
- QUINTA .- Honorarios de profesionistas, técnicos, artesanos y artistas.
- SEXTA .- Imposición de Capitales.
- SEPTIMA.- Regalías y enajenaciones de concesiones.

La Ley del 31 de diciembre de 1961 modificó la anterior, adicionando dos cédulas más que fueron:

- OCTAVA.- Arrendamientos, subarrendamientos y regalías entre particulares.
- NOVENA.- Enajenación de concesiones y regalías relacionadas con éstos.

Es pertinente señalar, que con excepción de la cédula séptima, las demás quedaron igual, habida cuenta que el título de la referida cédula séptima cambió de Regalías y enajenación de concesiones por el de Ganancias Distribuidas. Además, quedaron excluidos los ingresos a título gratuito, los eventuales y los percibidos con motivo de juegos de azar, loterías y hallazgos de tesoros.

La Ley del 30 de diciembre de 1964, implanta el nuevo Sis

tema Global de Ingresos, abandonando en forma tajante el Sistema Celular que esencialmente habían seguido las anteriores leyes. Este ordenamiento entró en vigor el 10. de enero de 1965 y constaba de 89 artículos divididos en cuatro títulos a saber:

- Disposiciones Preliminares.
- Impuesto al Ingreso Global de las Empresas.
- Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas, dividido en impuesto sobre productos del trabajo, impuesto sobre productos o rendimientos de capital e impuesto al ingreso global de las personas físicas.
- Impuesto al ingreso de las asociaciones y sociedades civiles.

Se dispuso en este cuerpo legal, que el impuesto grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito que modifiquen el patrimonio del contribuyente, provenientes del producto o rendimiento del capital, del trabajo o de la combinación de ambos. Asimismo, precisó a los sujetos del impuesto señalando al efecto a:

- Personas físicas o morales mexicanas.
- Personas físicas o morales extranjeras residentes en México.

- Agencias o sucursales de empresas extranjeras.
- Extranjeros residentes en otros países, respecto a los ingresos de fuentes de riqueza en el territorio nacional y,
- Las unidades económicas.

En noviembre de 1974, se reformó la Ley en cita y el artículo 10. señaló: el impuesto sobre la renta grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito, que modifiquen el patrimonio del contribuyente, provenientes de productos o rendimientos del capital, del trabajo o de la combinación de ambos o de OTRAS SITUACIONES JURIDICAS O DE HECHO QUE ESTA LEY SEÑALA.

Posteriormente, el 31 de diciembre de 1978, se vuelve a reformar la Ley y, en el artículo 10. dispuso que: el impuesto sobre la renta grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito, que provengan de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, que obtengan las personas físicas, así como, las asociaciones y sociedades de carácter civil.

En materia del impuesto al ingreso de las personas físicas, la reforma de referencia fue substancial, y en términos del artículo 48, dichos ingresos quedaron comprendidos en los siguientes capítulos:

- De los ingresos por salarios y en general por la -

- prestación de un servicio personal subordinado.
- Ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio independiente.
 - Los obtenidos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles.
 - Los percibidos por enajenación de bienes.
 - Los derivados de adquisición de bienes.
 - Ingresos por actividades empresariales.
 - Los dividendos y en general por las ganancias distribuidas por empresas.

La Ley del 30 de diciembre de 1980 vigente a partir del 10. de enero de 1981, abrogó la Ley de la materia del 30 de diciembre de 1964 y la Ley Federal del Impuesto sobre Loterías, Rifas, Sorteos y Juegos Permitidos del 30 de diciembre de 1947. El referido ordenamiento contiene cinco títulos que son:

- Disposiciones Generales,
- Sociedades Mercantiles,
- De las Personas Físicas,
- De las Personas Morales con Fines no Lucrativos,
- De los Residentes en el Extranjero con Ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en Territorio Nacional.

Los puntos de mayor interés de esta ley, los resumo en la siguiente forma:

Sociedades Mercantiles.- INGRESOS. Las residentes en el país y los organismos descentralizados que realicen actividades empresariales, deberán acumular sus ingresos obtenidos en el ejercicio fiscal. No se considerarán ingresos los percibidos en aumento de capital, pago de la pérdida por sus acciones de primas obtenidas en la colocación de acciones y con motivo de la revaluación de bienes de su activo fijo y de su capital. Los contribuyentes en el extranjero, acumularán la totalidad de ingresos atribuibles a los establecimientos permanentes en el país. Se estatuye un procedimiento para determinar la ganancia por enajenación de terrenos, construcciones, partes sociales, acciones nominativas o de las acciones al portador que se coloquen entre el gran público inversionista. DEDUCCIONES. Se enuncia en forma genérica los requisitos que deben reunir, se mencionan entre otras: las devoluciones, descuentos y bonificaciones, el costo, los gastos, las inversiones, las pérdidas de bienes -- por caso fortuito o fuerza mayor, las derivadas de operaciones para fondos destinados a la investigación y desarrollo de tecnología.

DE LAS OBLIGACIONES.- A los contribuyentes de este impuesto, se les impone, entre otras, llevar libros de contabilidad y registros que señale la Ley y su Reglamento, para conocer la situación concreta de los contribuyentes y facilitar el ejercicio de las facultades de vigilancia y comprobación de las autoridades fiscales.

Personas Físicas.- El tratamiento relativo a todos los ingresos que obtengan las personas físicas residentes en territorio nacional se encuentra en los siguientes capítulos: salarios; honorarios; arrendamiento; enajenación de bienes; adquisición de bienes; actividades empresariales; dividendos; intereses; obtención de premios; De los demás ingresos de las personas físicas; De los requisitos de las deducciones; De la declaración anual.

Personas Morales con Fines no Lucrativos.- Dispone que no son contribuyentes del gravamen las sociedades y asociaciones civiles, así como las cooperativas y, en general, las distintas a las comprendidas en el TITULO II. -- (sociedades mercantiles), pero sus integrantes deberán considerar como ingresos los que corresponden a las citadas personas morales, inclusive aquellas que no les hayan sido distribuidos.

Residentes en el Extranjero con Ingresos Provenientes de Fuente de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional.- Se es establecen disposiciones que dejan claro el régimen tributa rio a extranjeros. Se precisa la ubicación de la fuente de riqueza en el país, de los ingresos más importantes -- por los que se efectúan pagos por extranjeros.

En 1984, esta Ley se adiciona con un Título Sexto que corresponde a Estímulos Fiscales.

En forma incidental mencionaré los artículos que han sido reformados en esta Ley:

- lo. de enero de 1982. artículo 21.
- lo. de enero de 1983. artículos 17, 25 y 35.
- lo. de enero de 1984. artículos 21, 24, 27 y 28.
- lo. de enero de 1985. artículos 7, 8 y 9.

El lo. de enero de 1986, entraron en vigor las siguientes reformas y adiciones:

REFORMAS. Artículos 10 fracción I y penúltimo párrafo, 12 fracciones III y IV y párrafo siguiente a la fracción VII, 13 párrafo siguiente a la tarifa y último párrafo, 17 fracción V, 24 fracción IX, 25 fracción III, 58 fracción VI, 69 quinto --

párrafo, 121, 122 primer párrafo, 123 fracción II y 152 párrafo siguiente a la fracción III, ADICIONES. Los artículos 5-A, 13 con cuatro párrafos finales, 17 con una fracción XI, 58 con una fracción X y con un último párrafo, 71-A con un último párrafo, 72-A y 152 con un párrafo final. Se derogan los artículos 12 último párrafo, 22 fracción IX, 24 fracción III segundo párrafo, 69 último párrafo, 73 último párrafo, 122 fracciones I, V, VI y VII, y, 152 fracciones II segundo párrafo.

2.3. Estructura de la Ley de 1987.

La Ley del Impuesto sobre la Renta ha sido substancialmente modificada, según se desprende de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, publicada en el "Diario Oficial" el 31 de diciembre de 1986, en vigor a partir del primero de enero de 1987.

Las modificaciones, consisten en iniciar un reconocimiento más amplio del efecto que produce el proceso de inflación en la base gravable de los sujetos pasivos, sobre todo en tratándose de sociedades mercantiles y personas físicas que se dedican a actividades empresariales.

Los aspectos más sobresalientes en las modificaciones sufridas por la Ley, son las siguientes:

RECONOCIMIENTO DE INFLACION. Para las sociedades mercantiles y personas físicas con actividades empresariales, se reconocen prácticamente en forma integral los efectos de la inflación. Los ajustes por inflación se determinan en base al Índice Nacional de Precios al Consumidor.

BASES COMBINADAS. Debido a la magnitud del cambio,

las nuevas disposiciones "BASE NUEVA", entran en vigor en forma gradual durante los años de 1987, 1988, 1989 y 1990, en las proporciones respectivas del 20, 40, 60 y 80%. Simultáneamente, las disposiciones "BASE TRADICIONAL", continuarán en vigor durante los citados años pero en proporción del 80, 60, 40 y 20%, respectivamente, de tal manera que en 1991 estén en vigor en su totalidad las nuevas disposiciones y desaparezcan las anteriores.

TASA. Para la base nueva, se establece una tasa del 35% y para la base tradicional subsiste la del 42%. Por lo tanto, ambas tasas serán aplicables en el período de 1987 a 1990, en las proporciones señaladas tanto para pagos provisionales como definitivos.

POSICION MONETARIA. Se reconoce la posición monetaria, mediante el cálculo del "COMPONENTE INFLACIONARIO", que se determina aplicando el promedio de deudas o créditos, al ajuste por inflación. Dicho componente inflacionario se disminuye de la suma de intereses a cargo o a favor, más la pérdida o ganancia cambiaria, para determinar el importe deducible o acumulable de los conceptos citados.

DEPRECIACION. Para el cálculo de esta deducción - se actualiza el monto depreciable de las inversiones con base en el ajuste por inflación. Como alternativa, se podrá deducir en forma inmediata, el valor presente de la depreciación total.

PERDIDAS. En la amortización de pérdidas de operación, se actualiza el importe con el ajuste por inflación. Asimismo, durante el período de 1987 a - 1990, se elimina la amortización contra la utilidad del ejercicio anterior, ampliándose el término a los cinco años posteriores.

COSTO DE VENTAS. Se elimina la obligación de determinar el costo de lo vendido, siendo deducibles las compras de materias primas y materiales.

VENTA A PLAZOS. Se limita la opción de diferir el ingreso de las ventas en abonos al momento del cobro, sólo a las realizadas con el "público en general". El costo de dichas operaciones se deducirán al comprar los bienes.

ARRENDAMIENTO FINANCIERO.- Subsiste la opción, para el arrendador, de diferir el ingreso en función

al cobro. El costo respectivo se deducirá en el momento y en proporción al cobro, con actualización por inflación.

DIVIDENDOS. Subsiste el régimen anterior, por lo que los dividendos pagados seguirán siendo deducibles. También continúa la tasa de retención del 55% para personas físicas y residentes en el extranjero.

DEDUCCIONES. No serán deducibles las primas de seguros cuando se otorguen préstamos al contratante-beneficiario o asegurado, con garantía en la suma asegurada o de la prima pagada.

Se limita el monto depreciable de automóviles hasta el equivalente de 10 veces el salario mínimo anual del Distrito Federal, considerado al día de adquisición. También se limita la deducción de los gastos inherentes a dichos vehículos. El arrendamiento de automóviles, también se limita a una cuota diaria de 14 veces el salario mínimo del Distrito Federal.

PARTICIPACION DE UTILIDADES. Se continuará el cómputo sobre la base tradicional, sin cambio alguno.

Dada la trascendencia de las modificaciones de las tarifas, en términos generales de personas físicas se reducen en un 100%, además se suprime la sobretasa. En consecuencia, la nueva Ley quedó estructurada como a continuación se precisa:

TITULO I DISPOSICIONES GENERALES.

TITULO II DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES.

TITULO III DE LAS PERSONAS MORALES CON FINES NO LUCRATIVOS.

TITULO IV DE LAS PERSONAS FISICAS.

TITULO V DE LOS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO - CON INGRESOS PROVENIENTES DE FUENTE-DE RIQUEZA UBICADA EN TERRITORIO NACIONAL.

TITULO VI DE LOS ESTIMULOS FISCALES.

TITULO VII DEL SISTEMA TRADICIONAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA A LAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES.

TITULO VIII DEL MECANISMO DE TRANSICION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA A LAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES.

2.4. El Título IV. De las Personas Físicas.

El Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, contiene sesenta y nueve artículos que abarca del 74 al 143. En estos numerales se establecen las disposiciones generales aplicables a todos los ingresos que tengan las personas físicas, así como los lineamientos para determinar, declarar y pagar el impuesto respectivo.

Conforme a lo estatuido en el artículo 74 de la Ley, están obligadas a pagar el impuesto establecido en este título, las personas físicas residentes en México, por los ingresos que obtengan en efectivo, en bienes, en crédito y, en su caso, en servicios. También quedan obligadas a pagar este impuesto, las personas físicas que residan en el extranjero, y realicen actividades empresariales en el país a través de un establecimiento permanente, por los ingresos atribuibles a éste.

Los ingresos que obtenga una persona en un año calendario deben acumularse para el pago del impuesto anual, con excepción de los que precisa el artículo 77, que son:

- I.- Las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario, hasta el límite establecido en la Ley Federal del Trabajo, así como las prestaciones -

distintas del salario, que reciban los trabajadores del salario mínimo general de una o varias zonas económicas.

- II.- Las indemnizaciones por riesgos o enfermedades que se concedan de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo.
- III.- Las pensiones, jubilaciones y haberes de retiro en caso de invalidez, cesantía, vejez, retiro y muerte, hasta el monto de nueve veces el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente elevado al año.
- IV.- Los percibidos por el reembolso de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral, que se concedan de manera general, de conformidad con la Ley o contratos de trabajo.
- V.- Las prestaciones de seguridad social que otorgan las instituciones públicas.
- VI.- Los que se perciban como subsidio por incapacidad, becas educacionales para trabajadores e hijos, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas y, otros análogos concedidos en forma general, de acuerdo con la Ley o contratos de trabajo.
- VII.- La entrega de depósitos y casas habitación he-

chos por el INFONAVIT o cualquier otra institución de seguridad social y empresas.

VIII.- Los provenientes de Cajas de Ahorros de trabajadores y fondos de ahorro establecidos por las empresas, de acuerdo a la ley.

IX.- La cuota de seguridad social pagada por los patrones a sus trabajadores.

X.- Las compensaciones por separación de un trabajo subordinado, por concepto de prima de antigüedad, retiro e indemnizaciones, hasta el monto de noventa veces el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente, por cada año de servicio.

XI.- Las gratificaciones recibidas por el trabajador de su patrón durante el año calendario, hasta el importe de treinta veces el salario mínimo general de la zona económica del trabajador, siempre y cuando se hagan en forma general.

XII.- Las remuneraciones por servicios personales subordinados que perciban los extranjeros en carácter de agentes diplomáticos, agentes consulares, empleados de embajadas, miembros de delegaciones oficiales, científicas o humanitarias, representantes, funcionarios o empleados de organismos internacionales con sede en México;

técnicos extranjeros contratados por el Gobierno Federal.

- XIII.- Los que se perciban para gastos de representación y viáticos del patrón.
- XIV.- Los que se obtengan por rentas congeladas.
- XV.- Los derivados de enajenación de casa habitación en los términos de la Ley.
- XVI.- Los que se obtengan con motivo de enajenación de títulos valor cuando se realicen a través de bolsa de valores.
- XVII.- Los que provengan de enajenación de bienes muebles excluyendo partes sociales, títulos de crédito e inversiones, cuando en un año calendario, no excedan de tres veces el salario mínimo general elevado al año.
- XVIII.- Los percibidos por ejidatarios y comuneros, por la producción agropecuaria, silvícola o pesquera.
- XIX.- Los intereses pagados por instituciones de crédito, siempre que el monto ahorrado no exceda del doble del salario mínimo general del Distrito Federal elevado al año.
- XX.- Los intereses que se reciban por bonos y obligaciones que emitan las instituciones de crédito

to internacionales, de las que forme parte el -
gobierno mexicano o alguna institución nacional
de crédito.

- XXI.- Los intereses provenientes de bonos emitidos --
por el Gobierno Federal o por sus agentes finan-
cieros, en moneda extranjera, en los que se es-
tablezca la franquicia del impuesto, así como -
los provenientes de certificados de la Tesore--
ría de la Federación.
- XXII.- Las cantidades que paguen las instituciones de-
seguros a los asegurados o beneficiarios, con -
motivo de pólizas contratadas y que no se trate
de seguros de bienes del activo fijo.
- XXIII.- Los que se reciban por herencia o legado.
- XXIV.- Los que se reciban como donativos entre cónyuu-
ges, o entre ascendientes y descendientes en lí-
nea recta, cualquiera que sea su monto.
- XXV.- Los que se obtengan por loterías, rifas, sor---
teos o concursos siempre que su monto no exceda
de quinientos pesós.
- XXVI.- Las indemnizaciones por daños que no excedan al
valor del mercado del bien de que se trate.
- XXVII.- Los percibidos en concepto de alimentos en los-
términos de las leyes respectivas.

XXVIII.- Los provenientes de regalías por derechos de autor.

XXIX.- Los impuestos que traslade el contribuyente.

Los ingresos que en forma específica grava el impuesto sobre la renta en este título son:

Los que provienen del salario y en general por la prestación de un servicio personal subordinado; -- los honorarios y en general por la prestación de un servicio independiente; los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles; los que deriven de enajenación o adquisición de bienes; los que provengan de la realización de actividades empresariales; los dividendos y en general, por las ganancias distribuidas por sociedades mercantiles; los intereses; los obtenidos en concepto de premios y, los demás ingresos.

Quedan comprendidos dentro del rubro "De los demás ingresos", mencionados en el párrafo anterior, los que a continuación se indican:

El importe de las deudas perdonadas por el acreedor o pagadas por otra persona; los intereses dis-

tintos de los señalados en el capítulo VII del título que analizamos; las prestaciones que se obtengan con motivo del otorgamiento de fianzas o avales, cuando no se presten por instituciones legalmente autorizadas; los que provengan de toda clase de inversiones hechas en sociedades residentes en el extranjero, sin establecimiento permanente en el país, y no se trate de dividendos o utilidades a que se refiere la fracción V de este título; los dividendos o utilidades distribuidos por sociedades residentes en el extranjero; los derivados de actos o contratos en los cuales, sin transmitir los derechos respectivos, se permita la explotación de concesiones, permisos, autorizaciones o contratos otorgados por la Federación, los Estados o Municipios; los que provengan de cualquier acto o contrato celebrado con el superficiario para la explotación del subsuelo; los provenientes de la participación en los productos obtenidos del subsuelo por persona distinta del concesionario, explotador o superficiario; los intereses moratorios indemnizaciones por perjuicios y, los derivados de cláusulas penales o convencionales; la parte proporcional del remanente distribuible que determinen las personas morales con fines no lucrativos; los que se perciban por derechos de autor y, las cantidades a que se refiere el tercer párrafo del artículo 165 de la Ley.

Respecto al pago del impuesto anual por parte de las personas físicas, éste se debe realizar mediante declaración que presentará durante el período comprendido entre los meses de febrero a abril del año siguiente al en que se tuvieron sus ingresos.

Independientemente de las DEDUCCIONES AUTORIZADAS en cada capítulo del título de referencia, los contribuyentes tienen derecho a las siguientes deducciones personales para caclular el impuesto anual, siempre y cuando sean residentes en el país:

- El salario mínimo general de la zona del contribuyente elevado al año; los honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios efectuados por el contribuyente para sí, para su cónyuge o concubina y, para sus ascendientes y descendientes en línea recta, siempre que dichas personas no obtengan ingresos en el año calendario igual o superior al que resulte del salario mínimo elevado al año de la zona económica del contribuyente; los gastos funerales en la parte en que no exceda del salario mínimo general de la zona económica del contribuyente elevado al año efectuados para las personas señaladas anteriormente y, los donativos en términos de la fracción IV de la Ley.

El salario mínimo que se toma en cuenta para la deducción en el impuesto anual, es el que corresponde al lugar donde el contribuyente tenga su casa habitación al 31 de diciembre del año de que trate. El impuesto anual, se calculará sumando, después de efectuar las deducciones referidas, todos sus ingresos y aplicando la tarifa del artículo 141 de la Ley.

C A P I T U L O I I I

ENAJENACION Y ADQUISICION DE BIENES

- 3.1. Concepto Jurídico de Bien.
- 3.2. ¿ Qué se entiende por Enajenación para efectos Fiscales ?.
- 3.3. ¿ Qué se entiende por Adquisición para efectos Fiscales ?.

3.1. Concepto Jurídico de Bien.

La palabra bien deriva del latín "bonum" que significa: dicha, bienestar. El verbo "beare" significa hacer feliz.

Todas las cosas materiales e inmateriales que pueden -- producir algún beneficio de carácter patrimonial son -- bienes. (19)

"En derecho, bienes son los objetos corpóreos e -- incorpóreos susceptibles de tener valor económico y que pueden constituir la materia de los de rechos y de las relaciones jurídicas". (20)

En el Derecho Romano, según afirmación de Gayo, los bie nes se clasifican en corporales e incorporales: los pri meros comprenden a las cosas, los segundos a los de rechos.

Tal aseveración concuerda con la transcripción en latín y traducción de los párrafos que a continuación consignamos.

- (19) Cfr. Pina Vara, Rafael de. Diccionario de Derecho.
 Edit. Porrúa. Novena Edición. México, 1980. -
 Pág. 123.
- (20) Enciclopedia Jurídica Omeba. Edit. Driskill, S.A.-
 Tomo II.B-CLA. Buenos Aires, Argentina 1955. Pág.-
 192.

"Res corporales hae sunt quos tangi possunt velut fundus, vestis, surum... Incorporales, quae tangi non possunt, qualia sunt ea quae in jure consistunt, sicut hereditas, usufructus, obligationes. Inst."

"Cosas corporales son aquellas que pueden tocarse como los fundos, las vestiduras, el oro... Las incorporales son aquellas que no pueden tocarse ya que son las que consisten en derechos reales como la herencia, el usufructo, las obligaciones". (21)

Guillermo Floris Margadant S., al respecto señala:

"Las cosas, son elementos corpóreos e incorpóreos, del mundo exterior que pueden producir una satisfacción al hombre. Pueden estar dentro del comercio en cuyo caso, pueden ser objeto de apropiación privada, o fuera del comercio". (22)

(21) Ibarrola, Antonio de. Cosas y Sucesiones. Edit. Porrúa. Quinta Edición. México, 1981. Pág. 79.

(22) El Derecho Privado Romano. Edit. Esfinge. Octava Edición. México, 1978. Pág. 229.

El Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para Toda la República en Materia Federal, no da un concepto de bien; sin embargo, del contenido de su artículo 747, se desprende que las cosas que están dentro del comercio pueden ser objeto de apropiación.

En virtud de lo expresado, se debe entender por bien: - toda cosa corpórea e incorpórea susceptible de apropiarse y valorarse pecuniariamente que, de conformidad con la Ley, es objeto de la relación jurídica.

Desde el punto de vista económico, el significado de bien, no coincide con el atribuido por el derecho, puesto que en el aspecto económico, es todo lo que es útil al hombre.

A continuación, mencionaré la clasificación contenida en el Libro Segundo, Título Primero, Capítulo Primero del Código Civil:

MUEBLES E INMUEBLES. Son muebles, todas las cosas que pueden trasladarse de un lugar a otro -- por sí mismas, o por efecto de una fuerza exterior, así como, los derechos y acciones que tienen por objeto cosas muebles o cantidades exigibles por acción personal. Por el contrario, son

inmuebles aquellos que no pueden desplazarse de un punto a otro, ya por su propia naturaleza, por su destino o por el objeto al cual se aplican.

FUNGIBLES Y NO FUNGIBLES. Los primeros pueden ser reemplazados por otros de la misma especie, calidad y cantidad, los segundos no son substituibles.

DEL DOMINIO DEL PODER PUBLICO O DE PROPIEDAD DE LOS PARTICULARES. Aquellos pertenecen a la Federación, Estados y Municipios. Estos, a todas las cosas cuyo dominio pertenece legalmente a un particular por cuyo motivo, no puede aprovechar otra persona, sin su consentimiento o autorización de la Ley.

MOSTRENCOS Y VACANTES. Bienes mostrencos son los muebles abandonados y los perdidos cuyo dueño se ignora. Los vacantes son los inmuebles que no tienen dueño cierto y conocido.

BIENES CORPORALES O TANGIBLES E INCORPORALES O INTANGIBLES.. Esta clasificación abarca a muebles e inmuebles de conformidad con los artículos 750 --

fracción XII y 752 del Código Civil, siendo los señalados en primer orden, aquellas cosas materiales perceptibles por los sentidos y los segundos, los que no se perciben.

Cuando un bien pasa a propiedad de una persona, se dice que forma parte o es un elemento de fortuna o riqueza, los bienes así entendidos forman el activo de un patrimonio. Se llama patrimonio al conjunto de derechos y obligaciones pertenecientes a una persona, apreciables en dinero.

Procede afirmar que el artículo 95 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, regula la enajenación de bienes corpóreos e incorpóreos, consignados en el Código Civil, con excepción de los del Dominio del Poder Público, ya que se circunscribe dicho precepto a los ingresos obtenidos por personas físicas.

3.2. ¿ Qué se entiende por Enajenación para efectos Fiscales ?.

El vocablo enajenación lo utilizamos para designar el - acto por el cual una persona traslada o transfiere a -- otra, el dominio que tiene sobre una cosa corpórea o in corpórea. (23)

Las acepciones que generalmente implican enajenar son: - transferir, traspasar o trasladar, transmitir.

Los distintos giros lingüísticos que pueden imprimirse a dicha voz, son consecuentes o derivados del término - básico señalado. Así, el vocablo enajenado, como parti cipio, designa aquello que ha sido objeto de enajena--- ción; las palabras enajenante o enajenador se utilizan para identificar al sujeto que en su calidad de partici pe del acto, lleva a cabo la transmisión de dominio res pectivo.

El acto mismo de transmisión, también se connota con el vocablo enajenar y, enajenamiento, se utiliza como equi valente de enajenación. Enajenable expresa aquello que

(23) Cfr. Diccionario Manual e Ilustrado de la Lengua - Española. Edit. ESPASA-CALPE, S.A. Segunda Edi ción. Madrid, 1950. Pág. 627.

de acuerdo con las disposiciones legales respectivas, es susceptible de tener el carácter de objeto del acto jurídico referido.

Como vemos, es la acepción original atribuida al acto, - la que decide todas las significaciones ulteriores sin - importar cual sea el giro lingüístico que en un momento - se le imprima.

A efecto de abundar, señalaremos que por enajenación debe entenderse la transmisión de una cosa o un derecho, - de parte de una persona física o moral que tiene la propiedad, a otra que la adquiere por virtud del acto jurídico.

De lo anterior, se desprende que el vocablo enajenación connota determinados actos jurídicos, específicamente, - según lo expuesto, aquellos traslativos de dominio.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 14 del Código -- Fiscal de la Federación, la expresión enajenación com--- prende cualquiera de los siguientes actos:

"I. Toda transmisión de propiedad, aún en la que - el enajenante se reserve el dominio del bien - enajenado.

II. Las adjudicaciones, aún cuando se realicen a favor del acreedor.

III. La aportación a una sociedad o asociación.

IV. La que se realiza mediante el arrendamiento financiero.

V. La que se realiza a través del fideicomiso, en los siguientes casos:

a). En el acto en el que el fideicomitente designa o se obliga a designar fideicomisario diverso de él y siempre que no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.

b). En el acto en el que fideicomitente pierda el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiera reservado tal derecho.

VI. La cesión de los derechos que se tengan sobre los bienes afectos al fideicomiso, en cualquiera de los siguientes momentos:

a). En el acto en el que el fideicomisario designado ceda sus derechos o dé instrucciones al fiduciario para que transmita la propiedad de los bienes a un tercero. En estos casos se considerará que el fideicomisario adquiriera los bienes en el acto de

su designación y que los enajena en el momento de ceder sus derechos o de dar dichas instrucciones,

- b). En el acto en el que el fideicomitente ceda sus derechos, si entre éstos se incluye el de que los bienes se trasmitan a su favor.

VII. La transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo que se efectúe a través de enajenación a título de crédito o de la cesión de derechos que los representen. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a las acciones o partes sociales".

Además de los ingresos que deriven de la expropiación y la permuta, el artículo 95 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, grava a los que provengan de los supuestos a que se refiere el artículo 14 del Código Fiscal, no así los provenientes de:

- La transmisión de propiedad de bienes por causa de muerte.
- La donación o fusión de sociedades.
- La enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito, siempre que el ingreso se considere interés, en los términos de la fracción --

III del artículo 125 de la Ley de la materia.

Por otro lado, es pertinente señalar, que acorde a lo dispuesto por las fracciones XV, XVI y XVII del artículo 77 de la Ley de Renta en comento, están exentos del impuesto, los ingresos obtenidos con motivo de:

- La enajenación de casa-habitación, en términos de la Ley y su Reglamento.
- La enajenación de títulos valor, cuando la operación se lleva a cabo en el país a través de bolsa de valores.
- La enajenación de bienes muebles, excluyendo los títulos valor, partes sociales y las inversiones del contribuyente.

3.3. ¿ Qué se entiende por Adquisición para efectos Fiscales ?.

La adquisición se comprende como el hecho de convertirse en propietario de bienes, servicios o derechos a título gratuito. (24)

Rafael de Pina Vara, dice al respecto: "Es el acto o hecho en virtud del cual una persona adquiere el dominio o propiedad de una cosa, mueble o inmueble, o algún derecho real sobre ella. Significa también cosa adquirida.- Puede tener efecto: a título gratuito u oneroso; a título singular o universal, y mortis causa o inter vivos"(25)

Por su parte, La Enciclopedia Jurídica Omeba, cita: "En un concepto lógico-jurídico, general, significa concretamente, la incorporación de una cosa o un derecho, a la esfera patrimonial de una persona física o jurídica, y por regla general, a título definitivo". (26)

(24) Cfr. V. Bernard J. C. Colli. D. Lewadoski. Diccionario Económico y Financiero. Edit. Jomagar, Madrid - 1975. pág. 65.

(25) Diccionario de Derecho. Edit. Porrúa. Novena Edición. México, 1980. Pág. 63.

(26) Opus Cit. Pág. 519.

En concordancia con lo citado, es válido afirmar que -- la adquisición, a nivel de la ley civil común, se concibe como un acto por el cual una persona se apropia -- de un bien a título gratuito u oneroso.

Sin embargo, de conformidad con el artículo 104 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, solo se consideran -- ingresos por adquisición, los que derivan de los si--- guientes supuestos:

- Las donaciones,
- Los hallazgos de tesoros,
- La adquisición por prescripción,
- La diferencia de avalúos y,
- Las construcciones, instalaciones o mejoras -- permanentes en inmuebles que queden a benefi-- cio del propietario, conforme a los contratos-- de arrendamiento respectivos.

Ahora bien, las donaciones entre ascendientes y des-- cendientes en línea recta o, entre cónyuges cualquiera que sea el monto de aquellas, quedan exentas del pago del impuesto respectivo, en atención a lo dispuesto -- por la fracción XXIV del artículo 77 de la Ley de la -

materia.

Por otro lado, en términos del artículo 127 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el impuesto de referencia no grava los ingresos derivados de la prescripción adquisitiva, cuando se recurra a ésta, para purgar vicios de los actos por medio de los cuales fueron adquiridos los bienes.

C A P I T U L O I V

LA APORTACION A UNA SOCIEDAD O ASOCIACION

- 4.1. La Aportación.
- 4.2. El Artículo 95 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- 4.3. Reforma que se propone.
- 4.4. Conclusiones.

4.1. La Aportación.

Aportar proviene del latín *apportare* de *Ad a*, y *portare* llevar. (27)

Se entiende por aportar: Llegar, arribar, contribuir, - conducir, ocasionar, causar, obsequiar, cooperar, participar, ayudar. (28)

En derecho corporativo, identificamos a la aportación - como una contribución a la creación o aumento de los medios de actuación de una sociedad, que da derecho a una participación en su capital, en sus bienes y en sus utilidades, pero también, obliga a solventar las pérdidas - que reporte.

Las sociedades o asociaciones surgen de un acuerdo de - voluntades de sus integrantes con arreglo a las disposiciones legales respectivas.

Al constituirse una persona jurídica, se siguen dos cri

(27) Cfr. Enciclopedia Jurídica Omeba. Opus Cit. Pág. - 738.

(28) Rofer, Francisco. Diccionario de Sinónimos de la Lengua Castellana. Edit. Editores Mexicanos Unidos, S.A. Cuarta Edición. México, 1977. pág. 52.

terios para determinar su naturaleza civil o mercantil. Dichos criterios son: el formal y el objetivo. El primero atiende a la forma con que se reviste a la sociedad, esto es, si se conforma en alguna de las referidas en el artículo 10. de la Ley General de Sociedades Mercantiles, tendrá el carácter de mercantil, a contrario-sensu, será civil.

En este orden de ideas, son sociedades mercantiles:

- La de en Nombre Colectivo,
- La de Comandita Simple,
- La de Responsabilidad Limitada,
- La Anónima,
- La de Comandita por Acciones, y
- La Cooperativa.

El segundo criterio, o sea, el objetivo, toma en cuenta la naturaleza del objeto que persigue la persona moral, de tal suerte que si constituyó para realizar actos de-comercio, será mercantil, y si no realiza habitualmente alguna de las actividades señaladas por el artículo 75-del Código de Comercio, será civil.

Para que una sociedad pueda realizar y alcanzar sus objetos sociales y, responder a las obligaciones asumidas ante terceros, debe contar con un capital social formado con las APORTACIONES de sus integrantes. Estas son de dos tipos: las iniciales, que se otorgan en el acto constitutivo y las suplementarias, que se dan con posterioridad a dicho acto, es decir, durante la vida activa de la persona.

Conforme a la fracción III del artículo 25 del Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para Toda la República en Materia Federal, las sociedades civiles y mercantiles son personas morales, por ende, son sujetos de derechos y obligaciones dotadas de personalidad jurídica distinta de las personas físicas o morales que las integran y se obligan a través de sus órganos de administración que pueden recaer en un Consejo de Administración o un Administrador; son en algunos casos, -deudoras o acreedoras de sus integrantes.

Los socios, deben contribuir a la creación o al aumento del capital social mediante APORTACIONES que pueden ser de tres clases:

- En numerario. (desembolso en efectivo).
- En bienes. (terrenos, maquinaria, equipo, etc.)

- Industriales. (trabajo, conocimientos técnicos, información, etc.).

Según lo disponen los artículos 11 y 2689 de la Ley General de Sociedades Mercantiles y del Código Civil, respectivamente, la APORTACION EN BIENES, se entenderá --- TRASLATIVA DE DOMINIO salvo disposición en contrario.

Es así, como llegamos a la siguiente conclusión: La -- APORTACION como acto de aportar, se entenderá siempre -- por disposición de Ley, TRASLATIVA DE DOMINIO, conse--- cumentemente, es una ENAJENACION para efectos fiscales.- Como EFECTO DE APORTAR, significa una ADQUISICION DE -- BIENES para la persona jurídica, habida cuenta de que - ésta los recibe sin estar obligada a realizar una con--- traprestación.

En concordancia con lo anterior, es pertinente aclarar- que, el dispositivo 95 de la Ley del Impuesto Sobre la- Renta, en relación con el numeral 14 del Código Fiscal- de la Federación, grava a la APORTACION, entendida como ACTO y no como EFECTO, como lo demostraré en el siguien- te punto.

4.2. El artículo 95 de la Ley del Impuesto
Sobre la Renta.

Se transcribe el precepto de referencia, para estar en condiciones de analizar lo conducente.

Comienza diciendo el numeral:

"Se consideran ingresos por enajenación de bienes, además de los que derivan de los casos -- previstos en el Código Fiscal de la Federación, los obtenidos por la expropiación de bienes.

En los casos de permuta se considerará que hay dos enajenaciones.

Se entenderá como ingreso el monto de la contra prestación obtenida, inclusive en crédito, con motivo de la enajenación, CUANDO POR LA NATURALEZA DE LA TRANSMISION NO HAYA CONTRAPRESTACION, se atenderá AL VALOR de avalúo practicado por persona autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. En el caso de expropiación el ingreso será la indemnización.

Tratándose de las personas que efectúan las deducciones a que se refiere el artículo 101, ---

considerarán como ingreso por la enajenación de inmuebles la cantidad que resulte mayor entre - el monto de la contraprestación obtenida, inclusive en crédito, o el valor de avalúo practicado a la fecha de enajenación, por persona autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

No se considerarán ingresos por enajenación, -- los que deriven de la transmisión de propiedad de bienes por causa de muerte, donación o fu---sión de sociedades, ni los que deriven de la -- enajenación de bonos, valores y otros títulos - de crédito, siempre que el ingreso por enajenación se considere interés en los términos de la fracción III del artículo 125 de esta Ley".

De la interpretación de los párrafos primero y tercero del precepto en cuestión, se desprenden los si---guientes razonamientos:

- a).- Con excepción de los ingresos que deriven de los supuestos consignados en el quinto párrafo de la disposición que se analiza y los comprendidos en las fracciones XV, XVI y XVII del artículo 77 del mismo ordena---

miento. Se entiende que los ingresos emanados de los actos traslativos de dominio contemplados por el artículo 95 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y, los correlativos del numeral 14 del Código Fiscal de la Federación, quedan gravados por el impuesto en cita, aún cuando no haya contraprestación, pues entonces, se atenderá al valor de avalúo practicado por persona autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

- b).- El acto de aportar un bien, es traslativo de dominio, en el cual no hay contraprestación y, por lo tanto, se debe practicar avalúo para cuantificar la aportación del socio.
- c).- Al aportar un bien, se configura la hipótesis normativa prevista por el legislador - en ambos preceptos legales, el 14 del Código en cita y el 95 de la Ley en estudio y, en consecuencia, hay imposición en el acto de aportar.

CRITICA.- Considero improcedente el hecho de gravar -

el acto de aportar, pues esto desalienta la constitución de personas jurídicas cuyo -- auge se ha manifestado en los últimos años, toda vez que resulta mas viable un proyecto de empresa cuando se conforma colectivamente, que de manera individual.

La intención del legislador, tal vez no es la descrita, pero de la interpretación de los párrafos primero y tercero del artículo 95 de la Ley referida, se generan día a día controversias con los notarios públicos, quienes por disposición de Ley, son retenedores de impuestos y responsables solidarios del pago de los mismos y, en el caso planteado, optan por protegerse RE--TENIENDO IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR ENAJENACION DE --BIENES al autorizar escrituras de constitución de sociedades o incrementos de capital, cuando se realizan a través de aportaciones en bienes.

Ante tal situación, es dable proponer la reforma al -- quinto párrafo del mencionado artículo 95 de la Ley -- del Impuesto Sobre la Renta, en los términos que se -- informan.

4.3. Reforma que se propone.

Antes de precisar la reforma que propongo, señalo lo siguiente:

La aplicación de toda norma jurídica a un caso concreto, es siempre labor de interpretación. Cuando el intérprete se encuentra con un texto legal claro, es decir, sin lugar a duda sobre el pensamiento de su autor, la interpretación debe ser gramatical, ya que ésta, tiene por objeto determinar el sentido de las palabras y de las frases por la aplicación de las reglas del lenguaje, debiéndose preferir, las significaciones técnicas de las vulgares, y entenderlas en el sentido que mejor se relacionen con la materia a propósito de la cual han sido empleadas. Sin embargo, hay casos, como lo es el de este estudio, en que no solo existe el derecho sino el deber de apartarse del sentido literal de la Ley, pues se nota que el legislador quiso decir una cosa muy distinta a la contenida en el texto legal.

Si la interpretación gramatical no basta, es necesario recurrir a la lógica, cuyo fin estriba en descubrir el espíritu del precepto normativo para verificar, comple

tar, restringir o extender su letra, sirviéndose de los medios auxiliares para penetrar en su sentido. Los medios más importantes de los cuales puede servirse el intérprete son: la equidad y los principios generales -- del derecho; en la inteligencia, de que la equidad no -- debe tenerse como fuente inmediata y directa de inspiración, sino como criterio que permite descubrir las consideraciones de utilidad y de justicia en que el legislador debió inspirarse, así como de los principios generales del derecho que pueden servir para completar el -- pensamiento del autor de la ley y penetrar en su profundidad, puesto que tales principios, son concebidos como un conjunto de ideales de razón y de justicia que el legislador debe tener presentes en todos los casos.

Para desentrañar el sentido de la Ley, recurrimos a la indagación del precepto, considerandolo en relación con las demás disposiciones del mismo cuerpo de leyes, inclusive, con todo el sistema normativo a que pertenece. Cumpliéndose así, con las directrices y postulados de -- la reflexión lógico jurídica, que orientan a la realización de los valores jurídicos como son: la justicia, la seguridad y el bien común.

Ahora bien, respecto al trabajo desarrollado y aún recuriendo a la interpretación jurídica aludida, se llega a la conclusión de que existe imposición a los in-

gresos derivados de la aportación de bienes, por ello, propongo la adición de esta figura jurídica, dentro -- del quinto párrafo del numeral 95 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que se refiere a los ingresos exentos de este gravamen. El precepto mencionado en lo -- conducente señala:

Artículo 95....

"No se considerarán ingresos por enajenación los que deriven de la transmisión de propiedad de bienes por causa de muerte, donación o fusión de sociedades, ni los que deriven de la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito, siempre que el ingreso por enajenación se considere interés - en los términos de la fracción III del artículo 125 de esta Ley".

Se propone que se adicione la aportación en los si---- guientes términos:

No se considerarán ingresos por enajenación, los que deriven de la transmisión de propiedad de bienes por causa-

de muerte, LA APORTACION, donación o fusión de sociedades, ni los que se obtengan con motivo de la enajenación de bienes, valores y otros títulos de crédito, siempre que el ingreso se considere interés en los términos de la fracción III - del artículo 125 de esta Ley.

4.4. Conclusiones.

- 1.- La APORTACION DE BIENES a una sociedad o asociación, es un acto traslativo de dominio sin contra prestación y por lo tanto, constituye una ENAJENACION para efectos fiscales.
- 2.- Los ingresos derivados de la APORTACION, están -- gravados en base a lo dispuesto por los párrafos-- primero y tercero del artículo 95 de la Ley del - Impuesto Sobre la Renta, en relación con la frac-- ción III del artículo 14 del Código Fiscal de la-- Federación.
- 3.- El ingreso en la APORTACION, es entendido confor-- me al valor de avalúo practicado al bien aportado por persona autorizada por la Secretaría de Ha-- cienda y Crédito Público, según se desprende del-- tercer párrafo del artículo 95 de la Ley de refe-- rencia.
- 4.- Se debe modificar el quinto párrafo del artículo-- 95 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en los-- términos de la reforma propuesta, en el punto 4.3

de este trabajo.

- 5.- La modificación obedece a que, como quedó demostrado, el texto del artículo 95 de la Ley referida, suscita conflictos de intereses entre los notarios públicos y los particulares al tratar de interpretar su contenido y aplicarlo al caso concreto.

B I B L I O G R A F I A

A U T O R E S

Aguilar Alvarez, Javier. Jurisprudencia en Materia -- Fiscal Federal Vigente. Edit. ECASA. México, 1984.

Arce y Cervantes, José. De las Sucesiones. Edit. Porrúa, S.A. México, 1983.

Bañuelos Sánchez, Froylán. De la Interpretación de -- los Contratos y de los Testamentos. Edit. Cárdenas -- Editor y Distribuidor. Segunda Edición. México, 1979.

Baz González, Gustavo. Curso de Contabilidad de Sociedades. Edit. Porrúa, S.A. México, 1984.

De la Garza, Sergio Francisco. Evolución de los Con-- ceptos Renta y Ganancia de Capital. Tribunal Fiscal -- de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos. Vo lumen V. México, 1983.

Domínguez Vargas, Sergio. Teoría Económica, Nociones-- Elementales. Edit. Porrúa, S.A. Séptima Edición. Méxi co, 1978.

Fernández y Cuevas, José Mauricio. Régimen Fiscal de-- las Enajenaciones a Plazo. DoFiscal Editores. México-- 1984.

Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públi-- cas. Edit. Porrúa, S.A. Vigésima Quinta Edición. Méxi co, 1984.

Floris Margadant, S. Guillermo. El Derecho Privado Ro mano. Edit. Esfinge. Octava Edición. México, 1978.

P. Uribe, Luis. Sucesiones en el Derecho Mexicano. --
Edit. Jus, S.A. México, 1962.

Gutiérrez y González, Ernesto. Derecho de las Obligaciones. Edit. Cajica. Segunda Edición. Puebla, México, 1965.

Herrera, Mario. Acciones de Sociedades Industriales y Comerciales. Ordinarias, Preferentes, Sin Valor Nominal. Edit. Libros de México, S.A. Segunda Edición. México, 1969.

Ibarrola, Antonio de. Cosas y Sucesiones. Edit. Porrúa, S.A. Quinta Edición. México, 1981.

Lobato Macías, Jacinto. Las Fuentes de los Ingresos Públicos y su Clasificación. Edit. Bay Gráfica y Ediciones, S. de R.L. México, 1972.

Lozano Noriega, Francisco. Cuarto Curso de Derecho Civil. Contratos. Edit. Asociación Nacional del Notariado Mexicano, A.C. Cuarta Edición. México, 1986.

Mantilla Molina, Roberto L. Derecho Mercantil. Introducción y Conceptos Fundamentales. Sociedades. Edit. Porrúa, S.A. Décima Edición. México, 1968.

Margain Manatou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Universidad Autónoma de San Luis Potosí. Séptima Edición. México, 1983.

Martínez López, Luis. Derecho Fiscal Mexicano. Edit. ECASA. Cuarta Edición. México, 1983.

Ortiz Urquidi, Raúl. Derecho Civil. Parte General. --
Edit. Porrúa, S.A. México, 1977.

Rojina Villegas, Rafael. Compendio de Derecho Civil - II y III. Edit. Porrúa, S.A. Décima Segunda Edición. México, 1980.

Sánchez Meda, Ramón. Los Contratos Civiles. Edit. --
Porrúa, S.A. Sexta Edición. México, 1982.

Ventura Silva, Sabino. Derecho Romano. Curso de Dere-
cho Privado. Edit. Porrúa, S.A. Cuarta Edición. Méxi-
co, 1978.

L E Y E S

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. -
Diario Oficial del 15 de julio de 1986.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. Edit.
Porrúa. Décimoprimer Edición. México, 1981.

Ley del Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público. Edit.
Porrúa. Décimoprimer Edición. México, 1981.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. Edit. Themis. México, --
1987.

Ley del Valor Agregado. Edit. Themis. México, 1987.

Código Fiscal de la Federación. Edit. Themis. México, --
1987.

Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y
para toda la República en Materia Federal. Edit. Porrúa.
Quincuagésimo Cuarta Edición. México, 1986.

Código de Comercio y Leyes Complementarias. Edit. Porrúa
Cuadragésimo Séptima Edición. México, 1986.

ENCICLOPEDIA Y DICCIONARIOS.

Enciclopedia Jurídica OMEBA. Tomo I. Manuel Ossorio y Florit y otros. Edit. Driskill, S.A. Buenos Aires, -- Argentina, 1954.

Enciclopedia Jurídica OMEBA. Edit. Driskill, S.A. Tomo II-B-CLA. Buenos Aires, Argentina, 1955.

Diccionario Manual Ilustrado de la Lengua Española. - Edit. ESPASA-CALPE, S.A. Segunda Edición. Madrid, --- 1950.

Diccionario Económico y Financiero. V. Bernard J. C.- Colli. D. Lewadoski. Edit. Jomagar. Madrid, 1975.

Diccionario de Derecho. Edit. Porrúa, S.A. Novena Edición. México, 1980.

Diccionario de Derecho Procesal Civil. Eduardo Pallares. Edit. Porrúa, S.A. Décima Quinta Edición, México, 1983.

Diccionario de Sinónimos de la Lengua Castellana. --- Francisco Rofer. Editores Mexicanos Unidos, S.A. Cuarta Edición. México, 1977.

Diccionario Pequeño Larousse Ilustrado. Ramón García-Pelayo y Gross. Ediciones Larousse. Edición 1982, México, 1982.