



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS

"INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 61, PENULTIMO PARRAFO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR NO PERMITIR LA TRANSMISION DEL DERECHO DE DISMINUIR LAS PERDIDAS FISCALES CON MOTIVO DE LA FUSION DE SOCIEDADES ANONIMAS"

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

NORMAN FRANCO HERNANDEZ

ASESOR: LIC. RAUL RODRIGUEZ LOBATO



CD. UNIVERSITARIA, D. F.

2004



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.



UNIVERSIDAD NACIONAL
AVENIDA DE
MEXICO

UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSE VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PUBLICAS

Cd. Universitaria, D. F., 18 de Noviembre de 2004.

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.

Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante **FRANCO HERNÁNDEZ NORMAN** bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada **"INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 61 PENULTIMO PARRAFO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR NO PERMITIR LA TRANSMISIÓN DEL DERECHO DE DISMINUIR LAS PERDIDAS FISCALES CON MOTIVO DE LA FUSIÓN DE SOCIEDADES ANONIMAS"**.

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
Director.

LIC. MIGUEL ANGEL VÁZQUEZ ROBLES.

Gracias a Dios.

Dedico este trabajo:

A MIS PADRES, NORMAN Y LUPITA, por el gran amor que les tengo, por representar un ejemplo para mi y porque siempre estaré en deuda con ellos.

**A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO Y
A SU FACULTAD DE DERECHO.**

**A MIS HERMANOS NATHALIA, ALEJANDRO, DIEGO, JUAN PABLO Y RICARDO,
porque los quiero y porque deseo que siempre estemos unidos.**

**A MAUREEN, a quien amo y quien me ha apoyado
de manera incondicional.**

A SOFÍA, motivo de mi vida.

AL LICENCIADO RAÚL RODRÍGUEZ LOBATO, con profundo respeto.

A MI ABUELA ESTHER, a quien quiero mucho.

**A MI TÍO RENÉ, por su valioso ejemplo, así como por el apoyo
que siempre me ha brindado.**

A MI TIO OSCAR, por su valiosa ayuda.

**A SILVIA FALCÓN, sin cuya ayuda no
habría llegado aquí.**

A MARIELA Y MELINA, con mucho cariño.

A MIS TÍOS MANUEL Y PINA.

**A MIS AMIGOS: ALEX BARRERA, BETO, CHAVA, CHRISTIAN, CHUCHO, JAVIER,
JORGE, JUAN CARLOS, JULIO, MARTÍN, MAURICIO A., MAURICIO C., PEPE, y
RONALDO.**

A MAMÁ TENCHITA, A MI PRIMO JORGE Y A MI ABUELO CARLOS.

A TODAS LAS DEMÁS PERSONAS IMPORTANTES EN MI VIDA.

INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 61, PENÚLTIMO PÁRRAFO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR NO PERMITIR LA TRANSMISIÓN DEL DERECHO DE DISMINUIR LAS PÉRDIDAS FISCALES CON MOTIVO DE LA FUSIÓN DE SOCIEDADES ANÓNIMAS.

CAPITULADO

CAPÍTULO I. La fusión de sociedades anónimas en el Derecho Mexicano.

1.1. Noción de fusión y generalidades.	
1.1.1. Concepto de fusión.....	4
1.1.2. Naturaleza jurídica.....	14
1.2. Clases de fusión y sistemas para llevarla a cabo.	
1.2.1. Clases de fusión.....	21
1.2.2. Sistemas para llevar a cabo la fusión.....	25
1.3. Proceso de fusión.....	27
1.4. Efectos de la fusión de sociedades.....	36
1.4.1. La extinción de una o varias sociedades.....	37
1.4.2. La transmisión universal del patrimonio.....	41
1.4.3. Surgimiento de una nueva sociedad con personalidad jurídica propia o modificación estatutaria de la sociedad incorporante.....	49
1.4.4. Emisión de nuevas acciones.....	52

CAPÍTULO II. Ingresos del Estado. El Impuesto sobre la Renta.

2.1. Ingresos del Estado.....	54
2.2. Los impuestos.....	57
2.2.1. Concepto.....	58
2.2.2. Clasificación.....	62
2.2.3. Elementos de los impuestos.....	66
a) El hecho imponible.....	67
b) Sujetos.....	69
c) Objeto.....	75
d) Base.....	76
e) Tasa o tarifa.....	78
2.2.4. Principios y características de los impuestos.....	80
2.2.4.1. Principios de los impuestos.....	80
a) Principio de justicia.....	80
b) Principio de certidumbre.....	82
c) Principio de comodidad.....	83
d) Principio de economía.....	84
2.2.4.2. Características constitucionales de los impuestos.....	85
a) Destino al gasto público.....	86
b) Proporcionalidad.....	87
c) Equidad.....	90
d) Legalidad.....	94
e) Principio de obligatoriedad.....	96
f) Principio de generalidad.....	96
2.2.5. El impuesto sobre la renta.....	97
2.2.5.1. Sujeto pasivo.....	98
2.2.5.2. Objeto.....	99
2.2.5.3. Concepto de renta.....	101

2.2.5.4.	Base del impuesto.....	104
2.2.5.5.	Tasa.....	105
2.2.5.6.	Determinación del impuesto sobre la renta.....	105
2.2.5.7.	Las pérdidas fiscales y la diferencia entre la utilidad o pérdida fiscal y la utilidad o pérdida contable.....	110
2.2.5.8.	La razón de permitir la amortización de pérdidas fiscales.....	112
2.2.5.9.	Cálculo del impuesto anual.....	114

CAPÍTULO III. La prohibición de transmitir el derecho de disminuir las pérdidas fiscales.

3.1. Análisis de la disposición legal que establece la prohibición...121

3.2. Violación a la garantía de proporcionalidad tributaria.....124

3.2.1 La figura de la causahabencia con relación al penúltimo párrafo del artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.....135

3.3. Violación a la garantía de equidad tributaria.....138

3.3.1 El caso especial de la escisión.....143

3.4. Posible justificación para establecer la prohibición.....146

3.5. Criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación Análisis y Crítica.....151

3.6. Propuesta de reforma a la disposición legal que establece la prohibición.....177

Conclusiones.

INTRODUCCIÓN.

A lo largo de la historia, el hombre, como ser esencialmente gregario, ha buscado la vida en grupo con el objeto de lograr una adecuada satisfacción a sus necesidades.

Así, en tiempos primitivos el hombre formaba tribus y clanes con el fin de obtener presas, pescar o labrar la tierra, con el fin de obtener, como lo hemos señalado previamente, los satisfactores necesarios.

En épocas modernas, el hombre ha formado sociedades y asociaciones de tipo comercial o civil, “kartells”, y otras formas de asociación utilizadas con el mismo fin.

En este contexto, y como otra manera de lograr que la unión entre grupos humanos represente un aprovechamiento mayor para los individuos que conforman estos grupos, surge la figura de la fusión de sociedades, de la que en gran medida se ocupará este trabajo.

El término “fusión” gramaticalmente significa unión, combinación; y aplicado a las sociedades mercantiles significa, en términos generales, precisamente la unión de dos o más sociedades.

En este sentido, desde su surgimiento la fusión de sociedades ha sido una importante forma de acrecentar los beneficios que generan las sociedades, las cuales, a través de esta figura jurídica, han ampliado sus mercados,

diversificado los bienes que ofrecen al público y, en concreto, han incrementado sus ganancias, con el consecuente beneficio para los individuos que las integran.

No obstante lo anterior, en el sistema jurídico mexicano, la Ley del Impuesto sobre la Renta -que es el ordenamiento que grava las ganancias de las personas físicas y morales- busca despojar a la fusión de una de sus características principales, como lo es la transmisión universal del patrimonio de una a otra sociedad, o bien, la unión total de ambos patrimonios.

Como se demostrará en este trabajo, el artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta inconstitucional por desvirtuar la naturaleza jurídica de la fusión; la cual genera, en consecuencia, que las sociedades mercantiles que opten por fusionarse sean perjudicadas al gravarles sus ganancias de manera desproporcional e inequitativa, en una clara contravención de las garantías contenidas en el artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna.

Así, en el primer capítulo del presente trabajo se abordará el tema relativo a la fusión de sociedades mercantiles, señalando el concepto de la fusión, cómo se lleva a cabo este procedimiento, y las características y efectos esenciales de esta figura jurídica, lo cual dará la pauta para señalar por qué la disposición contenida en la Ley del impuesto sobre la Renta viola las garantías individuales a que se ha hecho referencia.

En el segundo capítulo se explicarán cuáles son los elementos esenciales de los tributos -y más específicamente de los impuestos-, para posteriormente

aplicar estos elementos y características de los tributos en general al impuesto sobre la renta, buscando explicar cuál es la naturaleza jurídica y cuáles los objetivos que este gravamen persigue.

De igual manera, en ese mismo capítulo se explicarán en qué consisten las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias, señalando algunos criterios jurisprudenciales que explican sus alcances, para poder entender la razón por la que la disposición legal sujeta a estudio resulta contraria a las citadas garantías.

Finalmente, en el tercer capítulo se entrará al estudio concreto del artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que en el presente trabajo se tilda de inconstitucional, y se aplicarán los razonamientos expuestos en los dos capítulos precedentes, a fin de demostrar, finalmente, la violación que ese precepto legal genera en las garantías individuales de los gobernados.

CAPÍTULO I. LA FUSIÓN DE SOCIEDADES ANÓNIMAS EN EL DERECHO MEXICANO.

1.1. Noción de fusión y generalidades.

1.1.1. Noción de fusión.

Con relación al concepto de fusión de sociedades, algunos autores señalan que existen distintas corrientes que pretenden establecer el concepto de esta figura, sin embargo, a nuestro parecer lo que sucede es que las definiciones de los distintos autores simplemente destacan ciertos elementos que a su parecer resultan trascendentes.

Así por ejemplo, Joaquín Garrigues¹ destaca en la fusión el hecho de que es una forma de transmisión universal del patrimonio de una sociedad a otra, al señalar que es la transmisión del patrimonio entero de una sociedad a otra, a cambio de acciones que entrega la sociedad que recibe ese patrimonio.

Otros autores, como Joaquín Rodríguez Rodríguez², destacan en la fusión el hecho de que a través de ella se dé la creación jurídica de un ente, persona moral, que substituye a una pluralidad de organizaciones que se extinguen.

En efecto, el citado autor señala que la fusión, desde el punto de vista jurídico, consiste en la unión jurídica de varias organizaciones sociales que se compenetran recíprocamente, para que una organización jurídicamente unitaria substituya a una pluralidad de organizaciones.

¹ Garrigues, Joaquín, Curso de Derecho Mercantil, Tomo I, Madrid, 1936, p. 322

² Rodríguez, Rodríguez Joaquín. Derecho Mercantil, Tomo I, Ed. Porrúa, 21ª ed., México, 1994, p.218.

Por otra parte, Jorge Barrera Graf³ destaca el carácter de sucesión universal al señalar que se trata de un negocio corporativo, complejo, de naturaleza contractual, sui generis, que se desarrolla en diversas etapas sucesivas y cuyos efectos consisten en la sucesión universal del activo y del pasivo de la o de las sociedades fusionadas a favor de la fusionante; lo cual, además, implica el paso y la adición de los socios de aquéllas a los de ésta, generalmente mediante aumento de su capital social; y consiste, por otra parte, en la extinción de la o de las fusionadas, ya sea para incorporarse a otra que existe (fusión por incorporación), o para integrar y constituir una sociedad nueva (fusión por integración).

El maestro Oscar Vásquez del Mercado⁴ señala que por fusión debe entenderse la reunión de dos o más patrimonio sociales, cuyos titulares desaparecen para dar nacimiento a uno nuevo, o cuando sobrevive un titular éste absorbe el patrimonio de todos y cada uno de los demás; en ambos casos el ente está formado por los mismos socios que constituían los entes anteriores y aquéllos, en su caso, reciben nuevos títulos en sustitución de los que poseían, o se les reconoce la parte social correspondiente.

Finalmente, los autores Acosta Romero, García Ramos y García Álvarez⁵ destacan como elemento esencial de la fusión entre sociedades que emiten

³ Barrera Graf, Jorge, *Instituciones de Derecho Mercantil*, Ed. Porrúa, 4ª reimpresión, México, 2000, p.693.

⁴ Vásquez del Mercado, Oscar; *Asambleas, Fusión, Liquidación y Escisión de Sociedades Mercantiles*, Ed. Porrúa, 8ª ed., México, 2001, p.305

⁵ Acosta Romero, Miguel, García Ramos, Francisco y García Álvarez, Paola, *Tratado de Sociedades Mercantiles con Énfasis en la Sociedad Anónima*, Ed. Porrúa, 1ª ed., México, 2001, pp.554 y 555.

acciones, el hecho de la entrega de acciones que hace la nueva sociedad a los accionistas de las sociedades desaparecidas.

Los mismos autores señalan que la fusión es la transmisión del patrimonio íntegro de una sociedad a otra, a cambio de acciones que entrega la sociedad que recibe ese patrimonio.

Por nuestra parte, consideramos que el elemento destacado por los autores de referencia, sí constituye un elemento esencial de la fusión de sociedades, ya que de otra manera la transmisión del patrimonio que hace una a otra sociedad no sería una fusión en sí, sino una de las figuras afines, como los “kartells”, los consorcios, etcétera.

Finalmente, hemos de resaltar, para los efectos que el presente trabajo persigue, el hecho de que en todas estas definiciones se destaca de una u otra manera el aspecto de que por virtud de la fusión opera una transmisión del patrimonio de la o de las sociedades fusionadas hacia otra empresa que surge o subsiste en su carácter de empresa fusionante.

Por su parte, el Poder Judicial de la Federación se ha encargado de establecer ciertos criterios, de los cuales se desprenden los elementos principales de la fusión, a que nos hemos referido anteriormente.

Como ejemplo citaremos a continuación un criterio sostenido por el citado Poder Judicial de la Federación, que resulta de importancia para el objeto del presente trabajo:

“ARRENDAMIENTO, RESCISIÓN DEL CONTRATO DE. PROCEDE CUANDO UNA SOCIEDAD ARRENDATARIA SE FUSIONA FORMANDO UNA NUEVA, SIN CONTAR CON EL CONSENTIMIENTO DEL ARRENDADOR. En términos de lo dispuesto por los artículos 222 a 226 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, la fusión de sociedades tiene como finalidad práctica la formación de un organismo social nuevo, que naturalmente resultará de dimensiones mayores respecto de aquellos que se fusionan, lo que conduce a la unificación jurídica y económica de dos o más empresas, dando lugar a un sujeto único, ahí donde existían dos o más, antes de la fusión. Así, la fusión de sociedades puede realizarse por incorporación, que opera cuando una sociedad incorporante absorbe a otra incorporada asumiendo todas las obligaciones o adquiriendo derechos para crear una nueva. En consecuencia, si se demanda la rescisión de un contrato de arrendamiento, en virtud de que la sociedad arrendataria que celebró el contrato se fusionó con otra diversa, sin autorización del arrendador, según lo pactado, desapareciendo ésta, y subsiste la nueva sociedad fusionante, a quien se le cedieron todos los derechos y obligaciones del contrato de arrendamiento, ello lleva a establecer que, la sociedad fusionante es un tercero ajeno a la relación contractual de arrendamiento ya que al cederle la sociedad fusionada todos los derechos y obligaciones pactados en el contrato de arrendamiento, sin contar con el consentimiento del arrendador, incumple con la obligación pactada, incurriendo en causa de rescisión, toda vez que el arrendamiento es un derecho personal entre el arrendador y el arrendatario, cuya naturaleza jurídica se desvirtuaría con la cesión a otra persona, ya que no existe un poder inmediato Sobre la cosa, de tal manera que al no respetarse lo pactado surge la condición resolutoria.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 5063/96. Casimiro Camacho Martínez. 12 de septiembre de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: María

Soledad Hernández de Mosqueda. Secretario: Régulo Pola Jesús.

(Énfasis añadido)

Por nuestra parte, y atendiendo a las definiciones emitidas al respecto, consideramos que la fusión es la unión jurídica de dos o más sociedades mercantiles, ya sea mediante la sucesión universal del patrimonio de una o varias sociedades a otra ya existente, o mediante la unión del patrimonio de dos o más sociedades para crear una nueva, sustituyendo en ambos casos la sociedad que recibe el patrimonio o que surge de la unión, y a la cual se denominará fusionante, a las que transmiten el total de su patrimonio o que se unen, denominada fusionadas, en la totalidad de sus derechos y obligaciones.

De la definición anterior, que, como hemos sostenido, se encuentra basada en la definición proporcionada por destacados tratadistas, sobre la fusión de sociedades mercantiles, podemos desprender los siguientes elementos:

1. La fusión es una unión jurídica y económica de sociedades mercantiles.
2. Se da una transmisión universal del patrimonio por parte de las fusionadas a la fusionante.
3. La extinción de las empresas fusionadas.

1. Unión jurídica y económica de sociedades mercantiles.

Este elemento surge del hecho de que, como veremos posteriormente, la fusión es la transmisión íntegra, establecida en ley, del patrimonio de una

sociedad a otra, a cambio de acciones que entrega la sociedad que recibe dicho patrimonio.

La unión jurídica y económica de las sociedades que se fusionan resulta palpable si tomamos en cuenta que al efectuarse dicha fusión, las sociedades que intervienen en ella transmiten a otra (nueva o ya existente) la totalidad de sus bienes, cargas, derechos y obligaciones, es decir, la totalidad de su patrimonio sustituyéndolas esta sociedad en el mundo jurídico.

La unión económica de las empresas que intervienen en la fusión tiene como fin, en términos generales, la acumulación del volumen empresarial de estas sociedades para buscar el fortalecimiento, concentración, racionalización y modernización del poder empresarial.

Ahora bien, la transmisión a que se ha hecho referencia opera a través de un procedimiento establecido en la ley, que se forma a través de dos grandes etapas: el acuerdo de fusión y el contrato de fusión.

Las sociedades que van a fusionarse deliberan y deciden su disolución; dicha disolución conlleva que el patrimonio de las sociedades que acuerdan la fusión vaya a formar parte del patrimonio de la sociedad que surge de la fusión o de la que subsiste.

Aun cuando existen autores que consideran que la fusión se lleva a cabo en múltiples etapas⁶, para efectos del presente trabajo, y por así considerarlo

⁶ Así Jorge Barrera Graf, op. cit., pp. 694 y ss, señala que existen seis etapas, a saber: tratos sobre la fusión, proyecto de fusión, aprobación del acuerdo por cada sociedad, contrato de fusión, publicidad del contrato y ejecución del mismo

procedente, consideraremos que estas etapas pueden resumirse en dos, a saber: acuerdo de fusión y contrato de fusión.

A reserva de estudiar posteriormente estas etapas que conforman el proceso de fusión, señalaremos lo siguiente:

El maestro Joaquín Rodríguez y Rodríguez⁷ señala que la primera de las etapas, es decir, el acuerdo de fusión, consiste, en términos generales, en la adopción por parte de cada una de las sociedades que hayan de participar en la fusión, de un acuerdo unilateral complejo, relativo a la aprobación y adhesión a dicha fusión.

Se trata de una deliberación por parte de cada una de las sociedades que deberán de fusionarse.

La otra etapa consiste en el contrato de fusión (o ejecución del mismo, como lo denomina Vázquez del Mercado), o sea en la celebración del negocio jurídico por el que la fusión se lleva a cabo.

Este supuesto surge del hecho de que todas las sociedades interesadas hayan aprobado el texto del acuerdo referido anteriormente, y celebran el contrato con todas las formalidades que requiere la ley.

⁷ op. cit. p.219.

2. Transmisión del patrimonio.

Este punto será tratado posteriormente, al señalar los efectos de la fusión, sin embargo, en este momento sólo mencionaremos que la doctrina en nuestro Derecho es unánime al establecer que la fusión implica una sucesión universal del activo y del pasivo (patrimonio) de la o de las fusionadas en favor de la fusionante, o en la unión de dos patrimonios para formar uno solo.⁸

3. Extinción de las sociedades, sin liquidación.

La liquidación, a grandes rasgos, equivale a extinguir el pasivo mediante el pago de las deudas sociales, y regular el activo⁹.

Pues bien, como una excepción a la regla general de la extinción de sociedades mercantiles, en la que una vez disuelta la sociedad ésta entra en la etapa de liquidación, diremos que en el caso de la fusión (que supone como hemos visto, la disolución de las sociedades que intervienen en ella como fusionadas) esta etapa de liquidación no tiene verificativo, toda vez que el patrimonio de las fusionadas (integrado por el activo y el pasivo) pasa, por efecto de dicha fusión, a la sociedad que subsista o a la que surja como fusionante.

En efecto, por virtud de la fusión de sociedades, las sociedades que intervienen en ella como fusionadas se disuelven, mas no se liquidan, pues, como se ha mencionado, tanto el activo como el pasivo que constituía su patrimonio pasa a la sociedad fusionante en vez de liquidarse.

⁸ Barrera Graf, Op. Cit., p.693

⁹ Así lo señala Vázquez del Mercado, Op. Cit., p.374.

A este respecto, los artículos 223 y 224 de la Ley General de Sociedades Mercantiles se refieren a la sociedad que subsiste y a las que se extinguen.

En efecto, los citados preceptos legales establecen, en su parte conducente, textualmente lo siguiente:

“223.-.....
Cada sociedad deberá publicar su último balance y aquella o aquellas que dejen de existir, deberá publicar además, el sistema establecido para la extinción de su pasivo”.

“224.....
Transcurrido el plazo señalado sin que se haya formulado oposición, podrá llevarse a cabo la fusión, y la sociedad que subsista o la que resulte de la fusión, tomará a su cargo los derechos y las obligaciones de las sociedades extinguidas”.

Como claramente puede advertirse de las porciones transcritas de los citados preceptos legales, por virtud de la fusión de sociedades mercantiles las sociedades fusionadas se extinguen y la sociedad que subsiste o la que se crea por virtud de la fusión, toma a su cargo los derechos y las obligaciones de dichas sociedades.

Estos derechos y obligaciones (que constituyen el patrimonio de las fusionadas), en otras circunstancias, se hubiesen sometido al proceso de liquidación, sin embargo, reiteramos, éstos pasan a la sociedad fusionante, quien los toma a su cargo.

En apoyo a las consideraciones anteriores, resulta oportuno hacer referencia a lo establecido por la fracción III del artículo 229 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, conforme a la cual las sociedades se disuelven por acuerdo de los socios tomado de conformidad con el contrato social y con la ley.

Aplicando lo establecido por el citado precepto legal al caso de la fusión, tenemos que las sociedades que intervienen como fusionadas, al acordar dicha operación, están llevando a cabo su disolución, ya que el acuerdo de los socios en tal sentido constituye una causal de disolución de sociedades.

Así, las sociedades que se fusionan para integrarse a otra sociedad que subsiste, o para integrar una nueva, acuerdan cada una, a través de sus respectivos órganos de representación, su disolución a efecto de llevar a cabo la fusión.

Esta disolución, en caso de la fusión, se lleva a través de un proceso específico del cual nos ocuparemos posteriormente.

Sin embargo, resulta importante destacar que una vez efectuada la disolución de cada una de las sociedades que se fusionan, éstas no se someten al proceso de liquidación que normalmente ocurre posteriormente a la disolución.

En este mismo sentido, Rodríguez y Rodríguez¹⁰ señala que “...Además, si las sociedades se liquidasen con motivo de la fusión, no tendría sentido el artículo 224, al final, que atribuye a la sociedad absorbente o a la nueva los derechos y obligaciones de las sociedades fusionadas, lo que es incompatible con toda idea de liquidación. La fusión es, pues, una causa de disolución voluntaria, genéricamente comprendida en la fracción III (disolución por acuerdo de los socios) del artículo 229 de dicha ley”.

Lo señalado por el autor de referencia no hace sino confirmar lo señalado en el presente trabajo, en el sentido de considerar a la fusión como una forma de disolución sin liquidación.

1.1.2 Naturaleza Jurídica de la Fusión de Sociedades Mercantiles.

Existen diversas teorías que buscan explicar lo que para el Derecho es la fusión, siendo las más representativas las siguientes:

1. Teoría de la sucesión universal.
2. Teoría corporativista.
3. Teoría contractual.

1. Teoría de la sucesión universal.

Conforme a esta teoría, la fusión constituye una sucesión universal, asimilándola a la sucesión mortis causa.

¹⁰ Op. Cit., p.218.

Se le concibe como la transmisión de un patrimonio, con todas sus relaciones, derechos y obligaciones, a otra sociedad que surge o permanece, como consecuencia de la fusión, y que responde con todo su patrimonio ahora formado por el de los entes absorbidos, y en el caso de la fusión por incorporación, con el suyo propio, frente a todas las relaciones de su nuevo patrimonio.

Salandra¹¹ señala que durante la fusión no tiene lugar la liquidación, puesto que está sustituida por la sucesión universal de la sociedad incorporante o de la nueva sociedad que resulta de la fusión, en las relaciones jurídicas de los terceros y en el patrimonio de la sociedad o de las sociedades que se extinguen.

Es importante destacar que no debemos confundir a la sucesión universal con la fusión, toda vez que la sucesión del patrimonio es un efecto de la fusión y no la fusión misma.

La sociedad que nace, o la que subsiste, cuando desaparecen las demás que se fusionan, adquiere la totalidad de los derechos y obligaciones de las sociedades que dejan de existir, en virtud de que se opera la transmisión universal del patrimonio de una sociedad a otra.

Santagata¹² expresa que la transmisión de los derechos y obligaciones de las sociedades que desaparecen a la que subsiste o resulta de la propia fusión,

¹¹ Citado por Vásquez del Mercado Op. Cit., p. 319

¹² Idem.

es efecto sucesorio que produce la fusión, al cual se le agrega el de la extinción de las mismas sociedades que dan causa a ese efecto.

A este respecto, Vásquez del Mercado¹³ opina que esta teoría puede ser aplicable si la fusión consistiera sólo en el acto propio de fusión, porque la sociedad que subsiste o nace, sucede en los derechos u obligaciones de todas aquellas que se fusionan.

Sin embargo -señala- la fusión consiste en una serie de actos anteriores, que si bien tienden a que esta tenga lugar, son distintos del acto mismo de fusión, y por lo mismo, de distinta naturaleza.

Este autor considera que hay una transmisión de obligaciones y derechos de las sociedades que desaparecen, pero esta transmisión se opera por la fusión y no por la sucesión.

Asimismo, considera que los actos que forman parte del procedimiento de fusión, al ser de distinta naturaleza que el acto de fusión en sí, generan una diferencia con la sucesión universal como se le conoce en el Derecho común.

No nos parecen correctos los señalamientos del autor de referencia, toda vez que los actos que forman parte del procedimiento de fusión, si bien es cierto son distintos del acto mismo de fusión, tienen la finalidad de llegar a ella.

¹³ Op. cit., p.320

Asimismo, dicho autor pierde de vista que al igual que en el caso de la fusión, la sucesión universal opera mediante una determinada cantidad de actos previos que al igual que en el caso de la fusión, son distintos del acto mismo de la transmisión del patrimonio, pero de igual manera tienen como fin tal acto de transmisión.

Finalmente, es oportuno destacar que el artículo 224 de la Ley General de Sociedades Mercantiles parece adoptar esta tesis, al establecer textualmente que:

“224.....
Transcurrido el plazo señalado sin que se haya formulado oposición, podrá llevarse a cabo la fusión, y la sociedad que subsista o la que resulte de la fusión, tomará a su cargo los derechos y las obligaciones de las sociedades extinguidas”.

2. Teoría Corporativista o del acto corporativo.

Quienes sostienen esta teoría afirman que la fusión constituye un acto complejo que persigue un objetivo definido, o en otras palabras, que representa un negocio complejo y de ejecución sucesiva, llevado a cabo mediante una sucesión de actos concatenados con un fin específico.

Así, Enrique Zaldivar¹⁴ y otros autores, señalan a grandes rasgos que la disolución de cada una de las entidades que desaparecen, así como las reformas del contrato respecto de la sociedad que subsiste, son operaciones que

¹⁴ Zaldivar, Guillermo y E. Ragazzi, Guillermo, Cuadernos de Derecho Societario, Tomo III, Volumen Cuarto, Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina, p.122.

constituyen actos jurídicos distintos, con sus requisitos de fondo y forma propios, sin embargo, todos estos actos están enlazados por un motivo común que les da cohesión y que los presenta como simples etapas o partes de un solo proceso, o como ejecución de un mismo negocio jurídico.

Giuseppe Ferri¹⁵ sostiene que las sociedades que se fusionan no desaparecen, porque el vínculo social continúa en un vínculo diverso, integrado en una misma unidad orgánica en la que los socios, capitales, acreedores, deudores son los mismos que los de las sociedades fusionadas. Señala dicho autor : “Lo que sucede es que los entes que se compenetran, modifican su estructura interna debido al negocio que se realiza y hace que éstos participen en la creación de un nuevo modo de ser de la corporación.”

Gómez Cotero¹⁶ critica a esta teoría señalando que si bien hay actos internos en las sociedades participantes de la fusión de sociedades, mismos que constituyen actos corporativos, éstos son efecto de la fusión y no la fusión misma.

La postura de este último autor no parece correcta, debido a que olvida que los acuerdos que celebran las sociedades y que tienen como fin la fusión de las sociedades son anteriores al acto de fusión, y por tanto no pueden ser efectos de la fusión, sino antecedentes de la misma.

¹⁵ Ferri, Giuseppe. *La fusione delle Societa Commerciali*, Roma, 1936, pp.51 y ss.

¹⁶ Gómez Cotero José de Jesús. *Fusión y Escisión de Sociedades Mercantiles. Efectos Fiscales y Aspectos Corporativos*. Colección Ensayos Jurídicos. Ed. Themis, 4ª. Ed. México, 1996, p.7.

Sin embargo, nos parece más acorde la diversa a crítica formulada por el mismo autor en el sentido de señalar que la fusión no es un acto corporativo en que las sociedades simplemente modifican su estructura interna, pues no debemos de olvidar que la fusión, conforme a lo establecido por la doctrina, y tal como lo establece nuestra ley en el artículo 224 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, es una forma de disolución de sociedades.

En efecto, las sociedades que intervienen en una fusión no modifican su estructura interna, sino que se extinguen.

3. Teoría Contractual.

Vásquez del Mercado¹⁷ señala que la fusión de sociedades se da en dos momentos principales:

- a) El acuerdo de el asamblea de cada una de las sociedades que proponen su fusión.
- b) El acto de fusión por los representantes legales de las sociedades participantes.

En términos generales, el acuerdo de la asamblea de cada una de las sociedades participantes es una declaración unilateral de los entes que se

¹⁷ Vásquez del Mercado, Op. Cit. pp.324 y ss

habrán de fusionar, en la que la asamblea social resuelve sobre la fusión propuesta, sin que esta resolución implique alguna obligación para con las demás sociedades, ya que su eficacia se agota en las relaciones internas de los entes de los cuales surge.

Una vez configurada la voluntad de cada uno de los entes participantes, surge el acto de fusión que, a decir de Vásquez del Mercado, es un negocio bilateral celebrado en ejecución de la voluntad de las asambleas, por los representantes legales de las sociedades participantes en la fusión.

Así, en el contrato de fusión por incorporación hay una absorción por parte de la sociedad fusionante, del patrimonio de la fusionada, y en el caso de la fusión por integración hay una constitución de una nueva sociedad a la que las fusionadas transmiten sus relaciones.

La fusión, según el propio autor, tiene efectos de extinción y organización porque las sociedades que se fusionan dejan de existir como organizaciones autónomas y al mismo tiempo surge una nueva organización absorbiendo en sí a las sociedades que participan en ella.

Como todo contrato, requiere de un acuerdo de voluntades, que se forma con el acuerdo de fusión adoptado por cada una de las sociedades participantes y que se exterioriza a través de sus representantes al concretizar el acto de fusión.

En los artículos 222, 223 y 224 de la Ley General de Sociedades Mercantiles es posible apreciar que se distingue como actos totalmente

independientes el acuerdo de fusión (el que está sujeto a condición suspensiva, ya que no producirá sus efectos hasta en tanto no hayan transcurrido los tres meses establecidos por la ley para permitir a los acreedores oponerse) del acto de fusión, por virtud del cual esta se realiza.

1.2. Clases de Fusión y sistemas para llevarla a cabo.

Generalmente se ha aceptado que para llevar a cabo una fusión existen dos sistemas, a saber, el de fusión por absorción y el de fusión propiamente dicha.

Así, tratadistas como Enrique Zaldivar¹⁸, señalan que “ La denominación común de fusión engloba dos supuestos con algunos efectos comunes y otros perfectamente diferenciables. Nos referimos a:

- a) la fusión propiamente dicha o simplemente fusión, en virtud de la cual dos o más sociedades se disuelven para constituir una nueva, y

- b) la fusión por incorporación o simplemente absorción, por la cual la o las sociedades incorporadas se disuelven, aportando sus patrimonios a la sociedad incorporante, la que es la única entidad interviniente en la operación que no se disuelve subsistiendo como continuadora de las demás”¹⁹.

¹⁸ Op. Cit., p.127

¹⁹ De igual manera se pronuncia Vivante Cesare, en Tratado de Derecho Mercantil, versión española de la 5ª ed. Italiana, corregida, aumentada y reimpresa, Vol II Ed. Reus, 1ª ed., Madrid, 1932

Para los efectos del presente trabajo, y dado que la doctrina es acorde en denominarlas así, llamaremos fusión propiamente dicha a aquella en que dos o más sociedades se extingan (desaparición de todas las sociedades) para formar una nueva, y fusión por absorción a aquella en la que una o más sociedades se extinguen para incorporarse a la sociedad preexistente, que las absorbe.

En México, la Ley General de Sociedades Mercantiles alude a los dos tipos de fusión, principalmente en el tercer párrafo del artículo 224, el cual establece textualmente lo siguiente:

“224.-
Transcurrido el plazo señalado sin que se haya formulado oposición, podrá llevarse a cabo la fusión, y **la sociedad que subsista o la que resulte de la fusión**, tomará a su cargo los derechos y las obligaciones de las sociedades extinguidas”.

(Énfasis añadido).

Como puede apreciarse de la transcripción anterior, la ley en comento se refiere a los dos tipos de fusión que venimos estudiando, pues por un lado establece “la sociedad que subsista” (fusión por absorción) y por otro, “la sociedad que resulte” (fusión propiamente dicha).

Asimismo, en diversas tesis emitidas por el Poder Judicial de la Federación se pueden apreciar los dos tipos de fusión.

A manera de ejemplo, a continuación se transcribe la siguiente tesis:

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: VI, Noviembre de 1997
Tesis: XII.2o.24 C
Página: 499

"PERSONALIDAD JURÍDICA, LA INCORPORACIÓN DE UNA INSTITUCIÓN DE CRÉDITO A UN GRUPO FINANCIERO NO PROVOCA LA EXTINCIÓN DE LA. Conforme a los artículos 222 a 226 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, la fusión es un contrato corporativo a través del cual se transmite tanto el activo como el pasivo de la o las sociedades fusionadas para incorporarse a otra ya existente llamada fusionante, o bien, para integrar y constituir una sociedad nueva, pues según el precepto 224, párrafo tercero, de la citada ley, al llevarse a cabo la fusión, la sociedad que subsista, o la que resultare de esa operación, tomará a su cargo los derechos y obligaciones de las sociedades que se extingan con ella, conservando su personalidad la entidad fusionante, en cuyo caso será posteriormente la única titular de los derechos y obligaciones de la fusionada y, desde luego, de los que constituían su propio patrimonio; en el caso de que resultare de la fusión una sociedad nueva, ésta tendrá personalidad distinta de las fusionadas. En cambio, de acuerdo con lo establecido por los artículos 8o., fracción II, 10 y 11 de la Ley para Regular las Agrupaciones Financieras, la incorporación de una institución de crédito a un grupo financiero no genera la extinción de la misma como persona moral con autonomía jurídica respecto de la del propio grupo, ya que el ente incorporado no pierde su personalidad por cuanto que conserva, aunque limitado a la supervisión de la controladora, su patrimonio y, asimismo, mantiene su denominación sin alterar el tipo de sociedad originalmente elegido, agregando únicamente a aquéllas las palabras "Grupo Financiero", acompañadas del nombre de éste. Por tanto, el hecho de que Bancomer, Sociedad

Anónima se hubiere incorporado a un grupo financiero, añadiendo a su denominación original "Institución de Banca Múltiple, Grupo Financiero", no genera su inexistencia y, por ende, la extinción de su personalidad jurídica; opinar lo contrario sería confundir la fusión con la incorporación, pues esta última se caracteriza por ser una asociación de entes que conservan su identidad, individualidad y forma original de constitución, quedando por ello intacta también su personalidad jurídica".

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO SEGUNDO CIRCUITO.

Amparo directo 512/96. Jorge Luis López Vargas. 28 de octubre de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Víctor Jáuregui Quintero. Secretaria: Graciela Azpilcueta Morales.

Amparo directo 611/96. Club de Raqueta Colinas de San Miguel, S.A. de C.V. 7 de octubre de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Víctor Jáuregui Quintero. Secretario: Miguel Ángel Velarde Ramírez.

Amparo directo 122/96. Manuel Zuzeta Canelos. 25 junio de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: Abraham S. Marcos Valdés. Secretario: Manuel González Díaz.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo IV-Octubre, tesis VI.2o.73 C, página 554, de rubro: "INSTITUCIÓN BANCARIA, SU INCORPORACIÓN A UNA AGRUPACIÓN FINANCIERA NO MODIFICA LA PERSONALIDAD DE LA."

De todo lo expuesto podemos, por lo tanto, concluir que aunque con algunos efectos coincidentes, que posteriormente estudiaremos, existen dos

modalidades de la fusión, a saber, fusión propiamente dicha y fusión por absorción.

1.2.2. Sistemas para efectuar la fusión de sociedades.

Para la realización de la fusión existen dos sistemas principales, a saber, el alemán y el italiano.

- a) Sistema Alemán.- Bajo este sistema, la fusión tiene lugar inmediatamente que ésta se delibera, sin embargo, los patrimonios sociales, como señala Vázquez del Mercado,²⁰ permanecen separados por cierto tiempo y su administración se hace también por separado hasta que los acreedores sean satisfechos o debidamente garantizados, momento en el que pasan a formar uno solo.

Cesare Vivante²¹ señala que en Alemania la fusión de una sociedad con otra se da sin necesidad de liquidación, pero los bienes de la sociedad que desaparece continúan formando una masa separada de los bienes de la sociedad que la absorbe mientras no sean satisfechos o garantizados todos sus acreedores.

En resumen, lo señalado significa que en este sistema, la fusión se realiza y surte sus efectos inmediatamente, pero los patrimonios se unifican hasta que los acreedores hayan sido satisfechos.

²⁰ Op. Cit., p.314.

²¹ Op. Cit., p. 512 y ss.

b) Sistema Italiano.- Bajo este sistema es necesario que transcurra determinado tiempo para que la fusión tenga efecto y los patrimonios se unifiquen.

De igual manera el maestro Vivante señala que en Italia los acreedores tiene un plazo de tres meses para oponerse a la fusión, quedando ésta en suspenso. Una vez transcurrido este plazo los bienes de la sociedad que desaparece se confunden con los de la otra y vienen a ser todos ellos la común garantía de los acreedores titulares de créditos anteriores o posteriores a la fusión.²²

En otras palabras, la fusión bajo este sistema, surte sus efectos no inmediatamente (como sucede en el sistema alemán) sino hasta que transcurren tres meses posteriores al acuerdo de fusión, sin que en dicho plazo exista oposición por parte de acreedor alguno.

Resulta de suma importancia destacar que este es precisamente el sistema adoptado por nuestro derecho.

En efecto, el ya citado artículo 224 de la Ley General de Sociedades Mercantiles establece en su parte conducente, lo siguiente:

²² En igual sentido, Vicente y Gella Agustín, *Introducción al Derecho Mercantil Comparado*, Ed. Labor, España, 1932, p. 164.

“224.- La fusión no podrá tener efecto sino tres meses después de haberse efectuado la inscripción prevenida en el artículo anterior”

Lo anterior denota claramente la adopción por nuestra legislación del sistema italiano, en el que, como se ha señalado, la fusión no surtirá efectos sino tres meses después de haberse efectuado la inscripción en el Registro Público de Comercio.

1.3. Proceso de Fusión

Para que la fusión de sociedades pueda realizarse y producir sus efectos se requiere agotar una serie de pasos cuyo análisis es el objeto de este punto.

Aunque, como hemos visto, existen autores que hablan de un mayor número de etapas, para los efectos de este trabajo nos enfocaremos en dos de ellas, el acuerdo de fusión y el contrato de fusión, debido a que consideramos que éstas engloban todo el procedimiento de fusión.

1. Deliberación o acuerdos de fusión.

Esta etapa consiste en las deliberaciones internas de los organismos competentes de cada sociedad que interviene en la fusión, para llevarla a cabo, así como la manera en que la misma se realizará, señalando además, como expresa Vásquez del Mercado,²³ la situación patrimonial de las sociedades, y la manera y cuantía como serán reconocidos los derechos de los socios de las sociedades que desaparecen.

²³ Op. Cit., p.331.

El citado autor señala que la deliberación de la fusión consiste en una serie de actos necesarios, pero no suficientes, para lograr la fusión, y que constituyen actos preparatorios a esta.

La doctrina se inclina por aceptar que esta etapa de deliberación debe ser decidida en cada sociedad por la asambleas generales extraordinarias de socios, ya que la fusión, en tratándose de las sociedades fusionadas, implica una modificación de estatutos al reducirse la duración de la sociedad, limitándola a la fecha en que la fusión se celebre.

Esta etapa, en nuestra legislación, se encuentra plasmada en el artículo 222 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, que a la letra establece lo siguiente:

“222.- La fusión de varias sociedades deberá ser decidida por cada una de ellas, en la forma y términos que corresponden según su naturaleza.”

Del precepto transcrito se desprende que las sociedades acuerdan la fusión a través de sus órganos internos; en el caso de las sociedades anónimas la fusión debe ser acordada por medio de asambleas extraordinarias de accionistas, dada la modificación estatutaria que dicha fusión conlleva.

Los citados acuerdos deberán tomarse, en las sociedades que nos ocupan, por la mayoría suficiente para modificar los estatutos, quedando obligados todos los socios, salvo aquellos que ejerzan el derecho de separación establecido en el artículo 206 de la multicitada Ley General de Sociedades Mercantiles, del cual nos ocuparemos posteriormente.

Por el momento, señalaremos que éste derecho de separación, según Cesare Vivante²⁴, se concede sólo a los miembros de aquella sociedad que como consecuencia de la fusión deba modificar sus propios estatutos.

Por otra parte, es de señalarse que el acta de asamblea emitida por cada sociedad que haya de fusionarse, en la que se acuerde la fusión, deberá ser publicada en el periódico oficial del domicilio de dichas sociedades e inscrita en el Registro Público de Comercio.

Dicha obligación se desprende de lo establecido en el artículo 223 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, el cual a la letra señala:

“223.- Los acuerdos sobre fusión se inscribirán en el Registro Público de Comercio y se publicarán en el Periódico Oficial del domicilio de las sociedades que hayan de fusionarse. Cada sociedad deberá publicar su último balance, y aquella o aquellas que dejen de existir, deberá publicar además, el sistema establecido para la extinción de su pasivo.”

Como puede claramente advertirse del citado precepto legal, además de la obligación señalada de inscribir en el Registro Público de Comercio y publicar en el periódico oficial de su domicilio los acuerdos de fusión, las sociedades fusionadas tendrán, de igual manera, la obligación de publicar su último balance, en el que se establecerá la situación patrimonial de cada una “y la manera y cuantía como serán reconocidos los derechos de los socios de las sociedades que desaparecen”.

²⁴ Op. Cit., p.515.

El propio artículo establece, asimismo, una obligación aplicable únicamente a las sociedades que tengan el carácter de fusionadas, la cual consiste en publicar el sistema establecido para la extinción de su pasivo.

Asimismo, y aun cuando no lo establece dicho artículo, el acuerdo de cada sociedad deberá expresar la manera y la cuantía como será reconocida la participación de los socios de las sociedades que desaparecen en la nueva sociedad o en las que los incorpora.

Lo anterior atiende al hecho de que, como lo hemos expresado, uno de los aspectos fundamentales de la fusión es la emisión de nuevas acciones por parte de la sociedad que actúe como fusionante.

Derecho de separación

Un aspecto a destacar es el consistente en el derecho que algunos tratadistas reconocen en favor de los socios que estén inconformes con la fusión de sociedades.

En México, el artículo 206 de la Ley General de Sociedades Mercantiles enumera las causas por las cuales a los socios inconformes con la modificación a la escritura social puede considerárseles el referido derecho de separación, entre las cuales no se encuentra comprendida la fusión.

Sin embargo, el maestro Vásquez del Mercado²⁵ considera que el derecho de separación puede ser ejercido por los socios cuando a consecuencia de la fusión la sociedad cambie de nacionalidad, de objeto o bien se transforme.

Estamos de acuerdo con lo manifestado por el citado autor, ya que como él mismo señala posteriormente, las personas que constituyen una sociedad o aquéllas que posteriormente entraron a formar parte de ella, lo hicieron en vista de la situación que entonces regía; y cuando este contrato se modifica, los socios no conformes con la modificación no están obligados a aceptarla y por ello debe reconocérseles la facultad de retirarse de la sociedad.

Contrato de fusión.

Esta etapa, a diferencia de la anterior, no se lleva a cabo dentro de la esfera interna de cada sociedad, sino que trasciende a su esfera externa.

A decir de Ferrara²⁶ la fusión se efectúa mediante el acto de fusión que representa la ejecución de las deliberaciones precedentes y consagra la compenetración de las sociedades.

Consiste básicamente en la celebración (entre todos los entes que forman parte de la fusión) de un contrato que es consecuencia directa de las deliberaciones efectuadas por cada una de las sociedades participantes.

²⁵ Op. Cit., pp y 351

²⁶ Op. Cit. p. 334

Como señala Vázquez del Mercado²⁷, mientras el contrato no se realiza, las sociedades continúan existiendo en su vida independiente y la fusión no tiene lugar.

En efecto, como hemos expresado con anterioridad, la deliberación efectuada por cada sociedad no basta para tener por consumada la fusión, es necesario que dicha deliberación se cristalice en el acto de fusión (o contrato de fusión), ya que hasta en tanto que este acto no se realice, las antiguas sociedades no se consideran desaparecidas y, consecuentemente, los efectos atribuibles a la fusión no pueden producirse.

Es oportuno destacar que aun cuando nuestra ley no contempla expresamente la celebración del mencionado contrato de fusión, su existencia se desprende de diversas disposiciones de la ley, como veremos a continuación.

En cuanto a las formalidades propias del contrato de fusión, y ante el silencio de nuestra legislación, Vivante²⁸ señala que el acta que acuerde la fusión puede ser extendida por Notario Público o en contrato privado, señalando además que *“la ley no prescribe la intervención del Notario más que en la Asamblea constituyente, pero debe ser publicada con las formalidades prescritas para las diferentes especies de Sociedad”*.

²⁷ Op. Cit., p. 334.

²⁸ Op. Cit., p. 516.

La fusión, no obstante lo anterior, debe cumplir ciertos requisitos o formalidades para surtir sus efectos.

Así, el maestro Joaquín Rodríguez²⁹ señala que una vez adoptados los acuerdos y firmado el contrato de fusión, el siguiente paso es la inscripción (en el Registro Público de Comercio), y publicación de los acuerdos correspondientes.

Nuestra Ley General de Sociedades Mercantiles, establece en el artículo 223 lo siguiente:

“223.- Los acuerdos sobre fusión se inscribirán en el Registro Público de Comercio y se publicarán en el Periódico Oficial del domicilio de las sociedades que hayan de fusionarse. Cada sociedad deberá publicar su último balance, y aquella o aquellas que dejen de existir deberá publicar, además, el sistema establecido para la extinción de su pasivo.

Por otra parte, el artículo 224 establece lo siguiente:

“224.- La fusión no podrá tener efecto sino tres meses después de haberse efectuado la inscripción prevenida en el artículo anterior.

Durante dicho plazo, cualquier acreedor de las sociedades que se fusionan, podrá oponerse judicialmente en la vía sumaria a la fusión, la que se suspenderá hasta que cause ejecutoria la sentencia que declare que la oposición es infundada.

²⁹ Op. Cit., p.220.

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

Estos artículos, como puede observarse, establecen las formalidades de inscripción y publicación inherentes a la fusión, y tienen como objetivo hacer del conocimiento de cualquier interesado la decisión de la fusión adoptado por las sociedades que intervengan en ella.

Lo anterior resulta lógico debido a que las sociedades, al acordar su fusión, están acordando su anexión a otra sociedad, o bien su unión a otras sociedades para formar una nueva, unión que implica cambios estructurales drásticos que podrían derivar en una afectación de los acreedores de las sociedades que acuerdan la fusión.

Esto ocurrirá, por ejemplo, en el caso de que el acreedor de una sociedad económicamente solvente, tuviera que soportar la fusión de ésta (absorbiendo a otra u otras sociedades con problemas de insolvencia), lo cual podría ocasionarle algún perjuicio al momento de hacerse efectivo el crédito que tuviera con la empresa que absorberá a otra u otras.

Ante esta situación, los referidos artículos 223 y 224 de la Ley General de Sociedades Mercantiles protegen los derechos del crédito que cualquier persona tenga sobre las empresas que intervienen en la fusión al exigir que los acuerdos de fusión sean registrados y publicados antes de que la misma surta sus efectos.

Efectivamente, como hemos visto, conforme al primer párrafo del artículo 224 de la citada ley, la fusión no podrá tener efecto sino tres meses después de haberse efectuado la inscripción de los acuerdos de fusión en el Registro Público de Comercio.

Pareciera que los tres meses a que hace referencia el citado artículo 224 corren a partir de la inscripción de los acuerdos en el Registro Público de Comercio, sin embargo, interpretando dicha disposición de manera conjunta con lo establecido en el artículo 223, diversos autores se inclinan por considerar que dicho plazo corre a partir de la publicación de los acuerdos respectivos en el Periódico Oficial del domicilio de las sociedades que hayan de fusionarse.

Así, el ya mencionado maestro Vásquez del Mercado³⁰ señala que: “ Una vez hecha la publicación, es necesario que transcurran tres meses sin que los acreedores se opongan a la fusión o que la oposición se haya resuelto, para que los representantes legales ejecuten el contrato de fusión”.

Estamos de acuerdo con esta postura, ya que nos parece es la forma óptima en que los acreedores pueden tener conocimiento de la fusión a efecto de que si consideraran que les puede acarrear algún perjuicio, se opongan a ella en los términos del segundo párrafo del artículo 224.

³⁰ Op. Cit., p.339.

Una vez transcurrido en plazo de tres meses (conforme lo establece el tercer párrafo del citado artículo 224) sin que se haya formulado oposición, la fusión podrá llevarse a cabo.

Ahora bien no obstante lo anterior, la fusión puede surtir sus efectos desde el momento de su inscripción en el Registro Público de Comercio sin necesidad del transcurso de tres meses, cuando conforme al artículo 225 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, las sociedades que hayan de fusionarse acuerden el pago de todas sus deudas, constituyan un depósito por el importe de dichas deudas en una institución de crédito, o bien que conste el consentimiento de todos los acreedores.

Probado alguno de estos supuestos, las sociedades podrán fusionarse una vez que se efectuó la mencionada inscripción en el Registro Público de Comercio, sin necesidad de esperar a que concluya el plazo de tres meses establecido en el artículo 224 de la multicitada Ley General de Sociedades Mercantiles.

1.4. Efectos de la fusión de sociedades.

Aun cuando existen autores que señalan los efectos que la fusión produce en campos tan variados como el laboral, el civil, etc... consideramos que dado el alcance que pretende dársele al presente trabajo, únicamente nos enfocaremos en los efectos directos que produce la fusión de la sociedad frente a otras sociedades y frente a sus accionistas.

La doctrina en México y en el extranjero es más o menos acorde en señalar que los citados efectos son los siguientes:

1. La extinción de las sociedades preexistentes (o bien las sociedades incorporadas en el procedimiento de incorporación).
2. La sucesión del activo y del pasivo de las sociedades disueltas por parte de la sociedad resultante, o de la incorporante.
3. Surge la personalidad jurídica de la sociedad de nueva creación o se producen las modificaciones estatutarias de la sociedad incorporante.
4. La emisión y entrega de nuevas acciones.

De los citados efectos nos ocuparemos a continuación:

1.4.1. La extinción de una o varias sociedades.

Como hemos señalado anteriormente, la fusión implica la terminación anticipada de la o de las sociedades que aprueban la fusión, reduciendo su duración a la fecha en que ésta se efectúa, es decir, cuando se celebra el contrato de fusión.

Es importante señalar que la fusión implica siempre la extinción de por lo menos una de las sociedades que intervienen en la fusión, en la fusión por absorción, y de por lo menos dos sociedades, en la fusión propiamente dicha.

En efecto, en la fusión por absorción la o las sociedades absorbidas se extinguen transmitiendo la totalidad de su patrimonio y sus relaciones sociales a la sociedad absorbente.

Asimismo, en la fusión propiamente dicha las sociedades fusionadas se extinguen para crear una nueva sociedad.

Para la o las sociedades que desaparecen dicha desaparición acarrea la pérdida de la personalidad jurídica y la pérdida del nombre social, y la totalidad de su patrimonio pasa a la nueva sociedad o a la que subsista, absorbiendo a otra o a otras.

Ahora bien, como hemos señalado anteriormente, la mencionada extinción de las sociedades que se fusionan implica una disolución de las mismas sin que sea necesario liquidarlas.

El maestro Vásquez del Mercado³¹ señala a este respecto que en la fusión, la transmisión del patrimonio de las sociedades que dejan de existir se hace por el solo contrato de fusión y no hay necesidad de ejecutar ningún acto para regular el activo y extinguir el pasivo, como sucede en el caso en que se disuelve la sociedad y se pone en estado de liquidación.

³¹ Op. Cit., p.344.

El hecho de que la o las sociedades que se fusionan no se sometan al procedimiento de liquidación para llevar a cabo su disolución radica, como lo hemos mencionado, en el hecho de que la fusión es considerada como una sucesión universal de la totalidad del patrimonio de estas hacia la sociedad que surja o subsista.³²

La mencionada extinción de la o las sociedades que se suscita por la fusión de sociedades genera la pérdida de la personalidad jurídica de las sociedades extinguidas y del nombre social, debido a que ambos, como atributos inherentes a la persona, desaparecen con ésta.

Así, el citado autor Vásquez del Mercado³³, al distinguir entre la fusión y otras formas de uniones de sociedades, y en específico de los “kartells” (unión de empresarios independientes de un mismo sector profesional en un mismo territorio con el fin de lograr ciertos objetivos económicos), señala que en éstos se tiene por objeto regular la concurrencia de los miembros que lo forman, lo que no sucede en la fusión, toda vez que las sociedades que intervienen en ella desaparecen, ya sea para formar otra distinta o para unirse a otra que subsiste.

Así lo ha reconocido el Poder Judicial Federal, en la magistral tesis que se transcribe a continuación:

³² Así lo señala Salandra, citado por Vásquez del Mercado en Op. Cit., p. 319.

³³ Op. Cit., P. 297.

“FUSION, FIGURA JURIDICA DE LA. NO ES PROPIA Y EXCLUSIVA DE UNA CLASE DE SOCIEDADES, POR LO QUE ES LICITA LA REALIZADA POR UNA SOCIEDAD CIVIL Y UNA MERCANTIL. No existe inconveniente alguno, porque no se encuentra prohibido por la ley, que se fusionen mediante absorción o incorporación una sociedad civil y una mercantil, siendo la primera la fusionada y la segunda la fusionante, pues por virtud de esa figura jurídica al desaparecer la sociedad civil y ser incorporada a la mercantil, se transforma en una sociedad de esta naturaleza, ya que no debe perderse de vista que cuando la fusión se lleva a cabo, la fusionada se extingue y eso conlleva la pérdida de su personalidad jurídica, nombre, patrimonio, y de sus órganos representativos y funcionales, dado que a esta última la sucede a título universal de la sociedad fusionante; en esas condiciones cuando el artículo 222 de la Ley General de Sociedades Mercantiles dispone que: “La fusión de varias sociedades deberá ser decidida por cada una de ellas, en la forma y términos que correspondan según su naturaleza”, debe entenderse que la fusión no es propia y exclusiva de una clase de sociedades, pues no se establece como una característica esencial de esta figura el que las sociedades que se fusionen no puedan ser de diversa naturaleza. Así, si en el caso se cumplieron con los requisitos previstos para esta clase de acto, pues la fusión fue acordada por separado por cada una de las sociedades participantes y posteriormente por los representantes en ambas, debe concluirse que la fusión de ambas sociedades es un acto lícito”.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 543/92. Miguel Alessio Robles Landa. 8 de mayo de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Fernando Lanz Cárdenas. Secretaria: Adriana Escorza Carranza.

Por lo tanto, en caso de que en caso de que alguna sociedad al unirse con otra no perdiera su personalidad jurídica no podríamos hablar de fusión, sino de alguna otra figura.

1.4.2. La transmisión universal del patrimonio

Este aspecto es de importancia medular para el desarrollo del presente trabajo, como podremos advertir con posterioridad.

La doctrina es unánime en señalar que un efecto normal de la fusión es la transmisión universal del patrimonio por parte de las fusionadas a la fusionante.

En este sentido, Vicente y Gella³⁴ señala que una vez efectuada la fusión, la nueva sociedad que resulta, o la antigua que sobrevivió absorbiendo a las demás, es la única titular de los patrimonios de todas ellas, y los socios de las primitivas entran a formar parte de esta última.

Por su parte, el maestro Vázquez del Mercado³⁵ señala en este mismo sentido que la fusión tiene precisamente por objeto transmitir de una sociedad a otra la totalidad del patrimonio, malo o bueno, activo o pasivo.

³⁴ Op. Cit., p.165

³⁵ Op. Cit., p.p. 304,305,306,344, etc.

Como puede advertirse de las definiciones anteriores, la fusión de sociedades implica que las sociedades fisionadas transmitan la totalidad de su activo y de su pasivo a la sociedad fusionante.

Así, en el caso de la fusión por absorción la o las sociedades que acuerdan la fusión aportan la totalidad de su patrimonio a la sociedad ya constituida.

La Ley General de Sociedades Mercantiles, establece en el tercer párrafo del artículo 224, lo siguiente:

“224.-
Transcurrido el plazo señalado podrá llevarse a cabo la fusión y la sociedad que subsista o la que resulte de la fusión; tomará a su cargo los derechos y las obligaciones de la sociedades extinguidas”.

Lo establecido en la disposición legal citada, a nuestro juicio, es incompleto, porque no abarca todos los elementos que tradicionalmente se ha considerado que forman parte del patrimonio, entendido éste como el conjunto de bienes, derechos, obligaciones y cargas, susceptibles de apreciación económica y que constituyen una universalidad jurídica.

En efecto, se considera que el concepto “patrimonio” tiene dos elementos: uno activo y otro pasivo. El activo se constituye por el conjunto de bienes y

derechos y el pasivo por las cargas y obligaciones, todos susceptibles de una apreciación pecuniaria³⁶.

No obstante lo anterior, el Poder Judicial de la Federación ha sostenido el efecto que venimos estudiando en los siguientes términos:

“PERSONALIDAD JURÍDICA, LA INCORPORACIÓN DE UNA INSTITUCIÓN DE CRÉDITO A UN GRUPO FINANCIERO NO PROVOCA LA EXTINCIÓN DE LA. Conforme a los artículos 222 a 226 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, la fusión es un contrato corporativo a través del cual se transmite tanto el activo como el pasivo de la o las sociedades fusionadas para incorporarse a otra ya existente llamada fusionante, o bien, para integrar y constituir una sociedad nueva, pues según el precepto 224, párrafo tercero, de la citada ley, al llevarse a cabo la fusión, la sociedad que subsista, o la que resultare de esa operación, tomará a su cargo los derechos y obligaciones de las sociedades que se extingan con ella, conservando su personalidad la entidad fusionante, en cuyo caso será posteriormente la única titular de los derechos y obligaciones de la fusionada y, desde luego, de los que constituían su propio patrimonio; en el caso de que resultare de la fusión una sociedad nueva, ésta tendrá personalidad distinta de las fusionadas. En cambio, de acuerdo con lo establecido por los artículos 8o., fracción II, 10 y 11 de la Ley para Regular las Agrupaciones Financieras, la incorporación de una institución de crédito a un grupo financiero no genera la extinción de la misma como persona moral con autonomía jurídica respecto de la del propio grupo, ya que el ente incorporado no pierde su personalidad por cuanto que conserva, aunque limitado a la supervisión de la controladora, su patrimonio y, asimismo, mantiene su denominación sin alterar el tipo de sociedad originalmente elegido, agregando únicamente a aquéllas las palabras "Grupo Financiero", acompañadas del nombre de éste. Por tanto, el hecho de que Bancomer, Sociedad Anónima se hubiere incorporado a un grupo financiero, añadiendo a su

³⁶ Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM; Ed., Porrúa, 7ª ed., México, 1994, p. 2353.

denominación original "Institución de Banca Múltiple, Grupo Financiero", no genera su inexistencia y, por ende, la extinción de su personalidad jurídica; opinar lo contrario sería confundir la fusión con la incorporación, pues esta última se caracteriza por ser una asociación de entes que conservan su identidad, individualidad y forma original de constitución, quedando por ello intacta también su personalidad jurídica.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO SEGUNDO CIRCUITO.

Amparo directo 512/96. Jorge Luis López Vargas. 28 de octubre de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Víctor Jáuregui Quintero. Secretaria: Graciela Azpilcueta Morales.

Amparo directo 611/96. Club de Raqueta Colinas de San Miguel, S.A. de C.V. 7 de octubre de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Víctor Jáuregui Quintero. Secretario: Miguel Ángel Velarde Ramírez.

Amparo directo 122/96. Manuel Zuzueta Canelos. 25 junio de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: Abraham S. Marcos Valdés. Secretario: Manuel González Díaz.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo IV-Octubre, tesis VI.2o.73 C, página 554, de rubro: "INSTITUCIÓN BANCARIA, SU INCORPORACIÓN A UNA AGRUPACIÓN FINANCIERA NO MODIFICA LA PERSONALIDAD DE LA."

.....

SOCIEDADES, FUSION DE LAS. ES PROCEDENTE EL PACTO DE LAS EMPRESAS DE PAGAR A LOS ACREEDORES EL PASIVO EXISTENTE, PREVIAMENTE A LA FUSION QUE DEBA CELEBRARSE INTERNAMENTE ENTRE ELLAS. (INTELECCION DE LA PRIMERA HIPOTESIS DEL ARTICULO 225 DE LA LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES). Puede colegirse que el pacto a que se refiere la primera hipótesis del artículo 225 de la mencionada Ley General de Sociedades Mercantiles, en el

sentido de que la fusión surtirá efectos en el mismo momento de la inscripción ante el Registro Público de Comercio, debe celebrarse exclusivamente entre las sociedades (fusionada y fusionante), que intervienen en ese procedimiento, pues no se requiere para tal convención de la intervención de sus acreedores, si se toma en consideración que al realizarse la fusión, las sociedades fusionadas transmiten a título universal el total del activo y pasivo de su patrimonio a la sociedad fusionante, la que adquiere por el hecho mismo de otorgar su consentimiento, tomar a su cargo obligatoriamente todo el pasivo de las sociedades absorbidas, con lo cual no puede sino soportar las cargas conocidas y desconocidas, manteniendo por ende, los acreedores de aquéllas el mismo derecho a reclamarle a la fusionante el pago de las deudas contraídas, tal cual si se tratara de las primeras, pues su capacidad económica y jurídica seguirá siendo prácticamente la misma, sólo que su vida quedará sumergida en la empresa absorbente.

SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.

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

De igual manera, Cesare Vivante³⁷ señala que hecha firme la fusión la sociedad que se fusiona deja de existir, pierde su personalidad jurídica, su nombre, su patrimonio y sus administradores, ocupando su puesto la nueva sociedad, como un sucesor a título universal.

³⁷ Tratado de Derecho Mercantil, Versión española de la quinta ed., Vol II, Las Sociedades Mercantiles, 1ª ed., Madrid, Ed. Reuss, S.A., 1932, p.519.

A este respecto, consideramos por nuestra parte que en la fusión opera la figura jurídica de la causahabencia.

Resulta, a nuestro juicio, por lo tanto, importante recordar la figura de la causahabencia, la cual es una institución establecida en nuestro sistema jurídico por virtud de la cual se transmiten los bienes, derechos y obligaciones por una persona llamada causante, a otra llamada causahabiente, derivado de la íntima vinculación personal que existe entre ellas, como ocurre en el caso de la fusión por absorción o incorporación.

A este respecto, el Diccionario Jurídico Mexicano³⁸ define al causahabiente como la *“persona que ha sucedido o se ha subrogado por cualquier otro título en el derecho o derechos de otra u otras.”*

Asimismo, conforme al citado Diccionario existen dos especies de causahabientes, a saber: a) A título universal, cuando el causahabiente sustituye al causante en todo su patrimonio o en una parte alícuota de él, como ocurre en el caso de la fusión.

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

El causahabiente a título universal puede serlo “mortis causa” o por transmisión inter vivos, como es el caso de la transmisión de todo el patrimonio

³⁸ Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, Ed. Porrúa, 14ª ed., 2000, p.435.

de una persona moral derivado de una fusión. El causahabiente a título particular puede serlo por cesión de derechos y obligaciones o por subrogación.

De igual manera, resulta ilustrativo lo establecido por el Poder Judicial en la siguiente tesis:

“CAUSAHABIENCIA. CUANDO SE ACTUALIZA.

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

PRECEDENTES:

Amparo en revisión 20/96. Efraín Maqueda Espinoza. 27 de marzo de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: Enrique Pérez González. Secretario: Octavio Bolaños Valadez.

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

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

Finalmente, resulta oportuno recalcar que si bien la transmisión universal del patrimonio es una de las características principales de la fusión, no basta por sí para tenerla por realizada.

En efecto, tal como lo señalamos anteriormente, para que la fusión tenga lugar es necesario que además de la transmisión de patrimonios al menos una de las sociedades desaparezca y pierda su personalidad jurídica.

1.4.3. Surgimiento de una nueva sociedad con personalidad jurídica propia o modificación estatutaria de la sociedad incorporante.

El multicitado artículo 224 de la Ley General de Sociedades Mercantiles establece en su tercer párrafo textualmente lo siguiente:

“224.-
Transcurrido el plazo señalado sin que se haya formulado oposición, podrá llevarse a cabo la fusión, y la sociedad que subsista o la que resulte de la fusión tomará a su cargo los derechos y las obligaciones de las sociedades extinguidas”.

De la transcripción anterior se puede advertir que la ley hace referencia al aspecto en estudio, ya que, a grandes rasgos, establece que al llevarse a cabo, la fusión traerá como efecto la subsistencia o la creación de una sociedad.

José Tavares³⁹ señala al respecto lo siguiente: *“Como se ve, resulta de la doctrina ya expuesta; son dos los efectos de la fusión: desaparición de las sociedades fundidas o de todas menos una, y transferencia de todos sus derechos y obligaciones a la sociedad en que se realiza la fusión..... Las sociedades que desaparecen pierden su personalidad jurídica, su nombre, su patrimonio, sus órganos representativos y funcionales, sucediéndola como a título universal a sociedad resultante”*.

Lo señalado por el autor de referencia reviste dos aspectos, a saber:

³⁹ Citado por Vásquez del Mercado en Op. Cit., p. 343.

a) En el primer supuesto, es decir en el de la subsistencia de una sociedad, la ley está haciendo referencia a la fusión por absorción.

Como recordaremos, en este supuesto de fusión una sociedad absorbe a otra u otras que desaparecen, transmitiéndole en bloque su patrimonio.

Pues bien, en este supuesto, la sociedad que subsiste debe modificar sus estatutos sociales en las cláusulas que así lo requieran.

Cesare Vivante⁴⁰ señala a este respecto que “La sociedad que sobreviva a la fusión aumentará el capital propio, asignando las acciones recientemente emitidas a los accionistas de las sociedades extinguidas y, por consiguiente, deberá también modificar sus propios estatutos, por aumentar el número de sus acciones”.

En el caso de la fusión por absorción, el capital de la sociedad absorbente aumenta debido a la aportación que cada una de las sociedades absorbidas efectúa al capital social de aquélla.

Ahora bien, este aumento de capital de la sociedad absorbente puede representar o no una modificación de sus estatutos.

A decir de José de Jesús Gómez Cotero⁴¹, “...no se requerirá modificación del contrato social de la fusionante cuando ésta se constituyó

⁴⁰ Op. Cit., p. 514.

⁴¹ Gómez Cotero José de Jesús, Op. Cit. p. 26.

como sociedad de capital variable y el aumento patrimonial (que provoca la absorción del patrimonio de la o las fusionadas), sea dentro de la cifra que determina el capital autorizado, siguiéndose las reglas contenidas en el capítulo octavo de la Ley General de Sociedades Mercantiles”.

A “contrario sensu”, si la sociedad anónima fusionante no se encuentra constituida como una sociedad de capital variable, estará obligada a modificar sus estatutos sociales en la parte del capital social.

b) Por lo que hace al segundo de los supuestos, es decir al que hace referencia a la creación de una nueva sociedad, la ley hace referencia al supuesto de fusión propiamente dicha, en el que todas las sociedades que intervienen en la fusión desaparecen, transmitiendo sus relaciones patrimoniales a una sociedad que surge precisamente por la fusión.

A este respecto, y como lo señalamos en su momento, resulta obvio que como consecuencia directa de la fusión propiamente dicha, para que la o las fusionadas desaparezcan se requiere el nacimiento de una nueva sociedad que las sustituya.

Ahora bien, la sociedad que surge con motivo de la fusión se constituirá conforme lo establece el artículo 226 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, sujetándose a los principios que rigen la constitución de la sociedad a cuyo género haya de pertenecer.

Así, en el caso de las sociedades anónimas, su constitución se regirá por lo establecido en los artículos 6° y las disposiciones legales contenidas en el Capítulo V, Sección Primera de la Ley General de Sociedades Mercantiles, a los cuales nos remitimos en obvio de transcripciones innecesarias que rebasarían el objeto del presente trabajo.

1.4.4. Emisión de nuevas acciones.

El último de los efectos a estudio que produce la fusión es el consistente en la emisión de títulos que permiten a los socios de las sociedades que intervienen como fusionadas, participar como accionistas en la sociedad que subsista o en la que nazca con motivo de la fusión.

Este es, para muchos autores, uno de los caracteres distintivos de la fusión, pues ésta, además de ser una unión de patrimonios, es también una unión de socios antes pertenecientes a sociedades distintas.

Vásquez del Mercado⁴² señala que no existirá verdadera fusión de sociedades allí donde no se estableciera un vínculo social único entre los miembros de las distintas sociedades fusionadas, y este efecto únicamente se consigue entregando a los socios de las sociedades extintas acciones de la sociedad que personalice la fusión.

⁴² Op. Cit., p.348

Existen autores que no consideran al canje de acciones un efecto esencial de la fusión y lo consideran sólo un efecto normal pero no imprescindible de ésta.⁴³

Por nuestra parte, nos parece más acorde con los fines que la fusión persigue la postura sostenida por Joaquín Rodríguez, al señalar que los socios de las sociedades fusionadas que devengan socios de la sociedad nueva o de la sociedad absorbente o fusionante, recibirán sus participaciones sociales o acciones en la cuantía convenida y tendrán la situación jurídica de los socios que se incorporan a una sociedad ya existente de acuerdo al artículo 13 de la Ley General de Sociedades Mercantiles⁴⁴.

⁴³ Así, José Sánchez Oliván, *La Fusión de Sociedades, Estudio Económico, Jurídico y Fiscal*, Ed. De Derecho Financiero, Madrid, España, p. 53.

⁴⁴ Op. Cit., p.221. De igual manera, Agustín Vicente Gella comparte esta idea en *Introducción al Derecho Mercantil Comparado*, España, 1930, Ed. Labor, S.A. Barcelona – Buenos Aires p.161

CAPÍTULO II.

INGRESOS DEL ESTADO. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

En el presente Capítulo nos avocaremos al estudio de los ingresos que obtiene el Estado para el cumplimiento de sus atribuciones constitucionales, enfocando los citados ingresos a los que tienen el carácter fiscal, y en específico a los impuestos, señalando los elementos y características de éstos, para, finalmente, entrar al estudio concreto del Impuesto sobre la Renta.

2.1 Ingresos del Estado.

El Estado, como entidad pública soberana debe limitarse a obtener los ingresos necesarios para cubrir el presupuesto, como se advierte en México, de la lectura e interpretación armónica de los artículos 31, fracción IV, 73, fracción VII y 74, fracción IV de la Constitución Federal.

La manera que el Estado adopta para recabar los ingresos necesarios para solventar su actividad, es, principalmente, mediante el establecimiento de tributos, los cuales son obligatorios para todo aquel que se encuentre en el supuesto jurídico que establecen las normas que los contienen. Dentro de este contexto, los tributos no pueden perseguir otra finalidad que la de proveer al Estado de ingresos.

Es oportuno mencionar que los ingresos que percibe el Estado (y que son obligatorios para todo aquel que se encuentre en el supuesto jurídico establecido en la ley), los impone el Estado conforme a su potestad tributaria,

que en palabras de Raúl Rodríguez Lobato significa: “el poder jurídico para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos”.⁴⁵

La potestad tributaria la ejerce únicamente el Estado a través de sus tres poderes (Legislativo, Ejecutivo y Judicial), los cuales se encargan respectivamente, de expedir las leyes que establecen los tributos, de aplicar dichas leyes y de dirimir controversias entre la administración y el gobernado.

Como se observa, los ingresos del Estado los recauda él mismo, debido a su potestad tributaria y a la necesidad de cubrir los gastos públicos tendientes a mejorar la vida de los individuos en una colectividad.

Ahora bien, en México, la citada potestad tributaria se ejerce, en principio, en la Ley de Ingresos de la Federación, la cual establece qué ingresos se propone percibir el Estado en el siguiente año fiscal, enumerando las contribuciones destinadas a la obtención de dichos ingresos.

En este mismo sentido, las referidas contribuciones se encuentran descritas en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación y son las siguientes:

- a) Los impuestos.
- b) Las aportaciones de seguridad social.

⁴⁵ Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, Editorial Harla (2a. edición), México, 1986, p. 6.

- c) Las contribuciones de mejoras.
- d) Los derechos.

Aun cuando en el artículo 3 del citado ordenamiento legal se establecen otras dos figuras que sirven para que el Estado obtenga ingresos, a saber, los aprovechamientos y los productos, consideramos que estas figuras, de acuerdo a lo que establece el propio Código Fiscal de la Federación, no tienen el carácter de contribuciones.

En efecto, el propio Código Fiscal de la Federación al señalar la definición de “aprovechamiento”, señala que los mismos, en principio, son ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones.

De esta manera, por disposición expresa del Código Fiscal de la Federación, los aprovechamientos no deben ser considerados como contribuciones y, por lo tanto, no participan de la naturaleza de éstas.

Por lo que hace a los productos, los mismos, de acuerdo al multicitado Código Fiscal de la Federación, son los que obtiene el Estado como contraprestaciones por los servicios que preste en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.

Como claramente puede advertirse, los productos son ingresos que obtiene el Estado por actividades de derecho privado, es decir, no impuestas

con base en su potestad tributaria, lo cual es un requisito indispensable para ser consideradas como contribuciones.

Ahora bien, dado el fin que se persigue con el presente trabajo, en el mismo nos ocuparemos únicamente de los impuestos, los cuales, dicho sea de paso, constituyen la principal fuente de ingresos de carácter fiscal para los estados modernos.

2.2 Los impuestos.

Antes de entrar al estudio de la definición del impuesto, es conveniente fijar su ubicación en el Sistema Jurídico Mexicano.

Los impuestos se ubican dentro de nuestro sistema jurídico como parte integrante del Derecho Fiscal. El Derecho Fiscal, para Rodríguez Lobato, es: “el sistema de normas jurídicas que, de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes”.⁴⁶

El Derecho Fiscal, como una disciplina jurídica o rama autónoma del Derecho, regula específicamente los ingresos de carácter fiscal del Estado.

⁴⁶ Rodríguez Lobato, Raúl, Op. Cit., p. 13.

En términos generales podemos mencionar que el Derecho Fiscal tiene como finalidad regular la relación entre la Hacienda y los contribuyentes.

Ahora bien, para el Derecho Fiscal el tributo más importante es el impuesto, ya que es el que le representa los mayores ingresos para el Estado, además de que, en algunos casos, es utilizado por el Estado como medio de política financiera, a fin de incentivar o desincentivar ciertas actividades humanas.

2.2.1. Concepto

Para definir los impuestos analizaremos en primer término, las definiciones que se han planteado en dos importantes ordenamientos legales mexicanos:

El artículo 2o. del Código Fiscal de 30 de diciembre de 1966 (vigente hasta el 31 de diciembre de 1982), establecía que:

“2.- Son impuestos las prestaciones en especie ó en dinero que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos”.

Ahora bien, la fracción I, del artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación vigente, define a los impuestos como:

“2.....

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

Diversas críticas se han efectuado en torno a la definición anterior, entre ellas la del maestro Raúl Rodríguez Lobato, quien considera que “la anterior definición es censurable, por que en sí misma no es una definición, ya que por definir se entiende fijar con precisión la naturaleza de una cosa y esto es justamente lo que no hace la disposición jurídica en comento”.⁴⁷

Además, dicho autor señala, atinadamente, que “el concepto que se establece en el citado ordenamiento es común a todos los tributos, ya que todos ellos son contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista en la misma, y porque, como nos dice de la Garza, tiene carácter residual, o sea, que se obtiene por eliminación y no porque fije la naturaleza del impuesto...”.

De igual manera, el maestro Arrijo Vizcaíno⁴⁸ considera que la definición que debe adoptar la ley necesita indicar que los impuestos constituyen una prestación y que esta deriva de una relación unilateral de

⁴⁷ Rodríguez Lobato, Op. Cit., p. 61.

⁴⁸ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, Derecho Fiscal, Ed. Themis, 13ª. ed., México, 1998, pp. 320 y ss.

Derecho Público que se da entre el fisco y el contribuyente, que los impuestos pueden ser pagados en dinero o en especie, que son obligatorios para todo aquel que se encuentre en el supuesto de ley y que éstos deben ser destinados a sufragar los gastos públicos.

Podemos concluir que para contar con una definición completa de los impuestos, debemos encontrar alguna que establezca sus elementos principales, y no las que sólo señalen, de manera residual, las características que los diferencien de otras figuras.

En la doctrina existen diversas definiciones formuladas por autores que han hecho estudios al respecto; a continuación se citan algunas de las más completas:

El maestro Sergio Francisco de la Garza señala que “El impuesto es una prestación en dinero o en especie de naturaleza tributaria ex-lege, cuyo presupuesto es un hecho o una situación jurídica que no constituye una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos.”⁴⁹

Por otra parte, el ya citado maestro Rodríguez Lobato define el impuesto como “la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para

⁴⁹ De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa, 18ª.ed., Tercera reimpresión. México, 2000, p. 377.

cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato”.⁵⁰

A su vez, Bielsa manifiesta que los impuestos son “la cantidad de dinero o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente, con el objeto de costear los gastos públicos”.⁵¹

Finalmente, el maestro Ernesto Flores Zavala opina que “el impuesto es en esencia, una aportación que deben dar los miembros del Estado, por un imperativo derivado de la convivencia en una sociedad políticamente organizada, para que el Estado se encuentre en la posibilidad de realizar las atribuciones que se le han señalado”.⁵²

Por considerarla la más completa de las definiciones anteriores, a continuación transcribiré nuevamente la definición adoptada por el maestro Rodríguez Lobato, redactada en los siguientes términos: “impuesto es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato”

⁵⁰ Rodríguez Lobato, Raúl, Op. Cit., p. 61.

⁵¹ Citado por MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, en “Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano”, Editorial Porrúa, 12a. ed., México, 1996, p.77.

⁵² FLORES ZAVALA, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa, México, 1980, p. 47.

2.2.2. Clasificación

Existen diversas clasificaciones de los impuestos en la doctrina. En este inciso analizaremos dichas clasificaciones.

Impuestos directos e indirectos.

Una de las clasificaciones a que se hace referencia es la que menciona el maestro Raúl Rodríguez Lobato, bajo el sistema de división en directos e indirectos, clasificación que a su vez contempla varios criterios para su correcta clasificación.

El primer criterio que cita en su obra es el de incidencia y señala que los impuestos directos “son aquellos que no pueden ser trasladados, de modo que inciden en el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación puesto que no lo puede recuperar de otras personas, y son impuestos indirectos los que sí pueden ser trasladados, de modo que no inciden en el patrimonio del sujeto pasivo.”⁵³

A este respecto, el maestro Margain Manautou señala que, “En la actualidad hay dos corrientes sobre lo que debe entenderse por un impuesto directo y un impuesto indirecto. La primera, que todavía predomina, sobre todo en la enseñanza, considera que el impuesto directo es aquel que no es repercutible y el indirecto el que sí lo es. La corriente moderna que está respaldada por tratadistas como Einaudi, Sommers, Hüge Dalton, Giannini,

⁵³ Rodríguez Lobato, Raúl, Op. Cit., p.67.

etc., estima que es inexacto que haya impuestos que no sean repercutibles, pues todos los gravámenes pueden ser repercutidos por el contribuyente: que lo correcto es considerar como impuestos directos aquellos que gravan los rendimientos y los indirectos los que gravan los consumos...”⁵⁴

El segundo de los criterios expuesto por el maestro Rodríguez Lobato es el de la manifestación de la capacidad contributiva, que señala que: “son impuestos directos los que recaen sobre manifestaciones directas de la capacidad contributiva en las que la riqueza se evidencia por sus elementos ciertos, que son la renta, aspecto dinámico de la riqueza, o el patrimonio, aspecto estático de la riqueza, y son impuestos indirectos los que recaen sobre manifestaciones indirectas de la capacidad contributiva, ya que no gravan la riqueza en sí misma, ya sea en su aspecto dinámico o estático, sino una riqueza presunta a que se llega por otras manifestaciones como los consumos y transferencias.”⁵⁵

Para llegar a una conclusión y resumir esta clasificación podemos decir que los impuestos se clasifican en directos e indirectos, los primeros tienen por objeto gravar ganancias, utilidades o rendimientos (v. gr. Impuesto sobre la Renta) o al patrimonio (v.gr. Impuesto Predial), mientras que los segundos inciden sobre ingresos provenientes de operaciones de consumo o transferencias (v. gr. Impuesto al Valor Agregado).

⁵⁴ Margain Manatou, Emilio, Op. Cit., p.p. 89 y 90.

⁵⁵ Rodríguez Lobato, Raúl, Op. Cit., p. 68.

Impuestos reales y personales.

El maestro Adolfo Arrijo Vizcaino, en su obra Derecho Fiscal, señala que: “Por contribuciones o tributos “reales” se entienden aquéllos que están destinados a gravar valores económicos que tienen su origen en la relación jurídica que se establece entre una persona -física o moral- y una cosa o un bien”.

Por otra parte, por tributos personales -señala-, debemos entender todos aquéllos que gravan los ingresos, utilidades, ganancias o rendimiento obtenidos por personas físicas o morales, como consecuencia del desarrollo de los diversos tipos de actividades productivas (industria, comercio, agricultura, ganadería, pesca, ejercicio de profesiones liberales, etc.), a los que se encuentran dedicados e independientemente o al margen de su vinculación jurídica con cosas, bienes o derechos reales...”⁵⁶

Los primeros (impuestos reales), son aquellos que se establecen tomando en cuenta a los bienes y cosas que gravan y no así las condiciones personales del sujeto pasivo; solo toman en cuenta una manifestación objetiva y aislada de riqueza, en cambio los impuestos personales atienden a la capacidad contributiva de las personas en cuanto a su situación personal, sin importar los bienes que posean.

⁵⁶ Arrijo Vizcaino, Adolfo, Op. Cit., p. 477.

Por su parte, el ya citado maestro Sergio Francisco de la Garza en su obra “Derecho Financiero Mexicano”, señala que:

Se clasifican como impuestos reales “aquellos en que se prescinde de las condiciones personales del contribuyente, y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuesto sólo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva. Tal es, por ejemplo, el impuesto federal sobre uso o tenencia de vehículos o los impuestos locales sobre la propiedad territorial.”⁵⁷

Impuestos generales y especiales.

En los generales se gravan diversas actividades económicas que tienen la misma naturaleza, en tanto que los tributos especiales son los que inciden sobre una determinada actividad económica.

El maestro Rodríguez Lobato, señala que “El impuesto general es el que recae sobre una situación económica globalmente considerada y el impuesto especial es el que recae sobre un elemento de esa situación económica.”⁵⁸

Como ejemplo de impuesto general tenemos el impuesto sobre la renta, el cual gravá situaciones económicas generales como lo es la obtención de ingresos por cualquier actividad económica.

⁵⁷ De la Garza, Sergio Francisco, Op. Cit., p. 389.

⁵⁸ Rodríguez Lobato, Raúl, Op. Cit., p. 69

Como ejemplo de impuesto especial tenemos al impuesto sobre adquisición de inmuebles, que grava una actividad determinada en forma aislada, como lo es la transferencia de propiedad de un bien inmueble.

Impuestos específicos y ad-valorem.

Por impuesto específico entendemos que es aquél que se establece en función a una unidad de medida del bien gravado e impuesto ad-valorem es aquél que se establece en función del valor del bien gravado.

2.2.3. Elementos de los impuestos.

La doctrina y la jurisprudencia en nuestro país han sido concordantes en señalar que los elementos esenciales de los impuestos son los siguientes:

- a) Sujetos.
- b) Objeto.
- c) Base.
- d) Tasa o tarifa.
- e) Época de pago.
- f) Exenciones.

No obstante lo anterior, en el presente trabajo y en seguimiento a lo establecido por el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, nos avocaremos únicamente al estudio de los cuatro primeros es decir, a los sujetos, el objeto, la base y la tasa o tarifa.

Ahora bien, por razones de estudio, y por tratarse como lo expresa Sergio Francisco de la Garza⁵⁹, “del punto de partida para el estudio de toda relación tributaria”, nos ocuparemos en primer término de analizar lo que es el hecho imponible.

a) El hecho imponible

Como cualquier otra norma jurídica, la norma tributaria presenta una estructura basada en un presupuesto de hecho al que asocia efectos o consecuencias jurídicas.

Dicho presupuesto ha recibido en el Derecho Fiscal el nombre de hecho imponible también llamado presupuesto de hecho del tributo y representa el concepto fundamental en la estructura del mismo.

Debemos señalar que en México las leyes tributarias no se han ocupado de definir lo que debe entenderse por el hecho imponible.

No obstante lo anterior, doctrinarios como el maestro Raúl Rodríguez Lobato⁶⁰, siguiendo a Sainz de Bujanda, define al hecho imponible como “el hecho, hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse, la obligación tributaria”, o bien, “el conjunto de circunstancias, hipotéticamente

⁵⁹ De la Garza, Sergio Francisco, Op. Cit. p.414.

⁶⁰ Rodríguez Lobato, Raúl, Op. Cit., p. 115.

previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta”.

Por otra parte, el artículo 28 de la Ley General de Tribuciones de España, define al hecho imponible como “el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijada por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

Como puede advertirse, conforme a la citada ley se establece que el hecho imponible es el presupuesto de hecho a cuya realización le atribuye la ley el nacimiento de la obligación tributaria.

Fernando Pérez Royo⁶¹, por su parte, señala que son tres las funciones del hecho imponible: nacimiento de la obligación tributaria, de identificación de cada tributo y como índice o concreción de capacidad económica.

Otros doctrinarios⁶² han señalado que el hecho imponible no es el hecho real en sí, sino el presupuesto normativo abstracto que el legislador ha establecido en la ley como generador de la obligación tributaria.

⁶¹ Pérez Royo Fernando, Derecho Financiero y Tributario, Ed. Civitas, 8ª. ed., 1998, España.

⁶² Entre otros podemos citar a Queralt Juan Martín y Lozano, Carmelo, en “Curso de Derecho Financiero y Tributario”, Ed. Tecnos, España, 1993, p.327 y ss.

En este sentido se ha señalado que no puede hablarse con propiedad de que un hecho es imponible sino hasta que se ha convertido en presupuesto de hecho de una norma jurídica tributaria, es decir, hasta que se ha tipificado.

De ahí la distribución que los citados autores hacen del elemento objetivo del hecho imponible (el objeto del tributo) que analizamos a continuación, y respecto del cual manifiestan que es el hecho o aspecto de la realidad, con existencia previa a la definición normativa del hecho imponible.

b) Los sujetos del impuesto.

La obligación tributaria, siendo una relación obligacional, requiere por ese hecho de la existencia de elementos subjetivos, que en el derecho general se denominan acreedor y deudor.

En la relación tributaria a esos sujetos se les denomina sujeto activo, representado por el Estado, y sujeto pasivo, representado por los particulares o gobernados, que asumen, respectivamente el carácter de acreedor y deudor de la obligación tributaria.

El sujeto activo.

El sujeto activo es el único facultado por nuestra Constitución Federal para establecer y recaudar los tributos necesarios para cubrir el presupuesto.

Lo anterior significa que bajo nuestro régimen constitucional solamente el Estado posee la potestad tributaria.

La potestad tributaria se define como el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos⁶³.

Esta potestad tributaria, como magistralmente señala el maestro Rodríguez Lobato, comprende tres funciones, la normativa, la administrativa y la jurisdiccional, para cuyo ejercicio el Estado tiene facultades de legislación, de reglamentación, de aplicación, de jurisdicción y de ejecución, que ejercen los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, según las competencias que les confieren las leyes.

En nuestro régimen constitucional, atendiendo a los tres órdenes competenciales de gobierno, sólo la Federación y los Estados gozan de potestad tributaria plena, ya que los municipios solamente están facultados para recaudar los impuestos que las legislaturas de los Estados fijan.

En efecto, el artículo 115 de nuestra Carta Magna establece, en su parte conducente, lo siguiente:

⁶³ Rodríguez Lobato, Raúl, Op. Cit., p.6

“115.-.....
 Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas de los Estados establezcan a su favor...”

(Énfasis añadido).

De lo anterior se desprende que los municipios carecen de potestad tributaria plena, ya que carecen de la facultad para imponer contribuciones, limitándose su actividad a recaudar las que sean establecidas por las legislaturas estatales.

A este respecto, el Poder Judicial Federal ha emitido el siguiente criterio:

“IMPUESTOS MUNICIPALES. NO LOS PUEDEN ESTABLECER LOS MUNICIPIOS DEL ESTADO DE MEXICO, SINO LA LEGISLACION LOCAL.

Es cierto que el artículo 115, de la Constitución General de la República concede autonomía a los municipios para administrar libremente su hacienda y que la misma se formará con las contribuciones que señalen las legislaturas locales; pero esta libertad no significa que los municipios puedan, a su arbitrio, establecer contribuciones, pues ésto, según tal precepto constitucional, corresponde a dichas legislaturas y lo que se confiere a los municipios es la administración de su hacienda, en los términos que fijen las leyes

ordinarias, que es un aspecto diferente al de establecer las contribuciones, aun cuando se recauden por su conducto, como lo dispone, además el artículo 147 de la Constitución Política del Estado de México; ni la ley de Hacienda Municipal faculta a los Ayuntamientos para fijar por sí mismos determinado impuesto, sino que corresponde a la Legislatura del Estado, conforme a lo dispuesto por el artículo 70, fracción XX, de la citada Constitución local, discutir y aprobar los presupuestos de ingresos municipales que formulan los ayuntamientos, así como decretar los ingresos que deben construir la Hacienda Municipal, según la fracción VI del repetido artículo 70, por lo que corresponde al Congreso Local establecer los impuestos que son suficientes para cubrir el presupuesto del Estado y fijar las leyes correspondientes a los impuestos para los efectos ya mencionados.

TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEGUNDO CIRCUITO.

Amparo en revisión 152/72. Bacardí y Cía., S.A.
19 de marzo de 1972. Unanimidad de votos.
Ponente: Martín Antonio Ríos.

SEMANARIO JUDICIAL. 7ª EPOCA.
VOLUMEN 39. SEXTA PARTE.
TRIBUNALES COLEGIADOS. PAG. 41.

(Énfasis añadido).

El maestro Rodríguez Lobato, al referirse a esta situación, expresa que “... únicamente la Federación y los Estados tienen plena potestad jurídica tributaria, es decir, no solamente pueden disponer libremente de las contribuciones que recaudan, sino que pueden dárselas a sí mismos a través de

sus legislaturas respectivas. En cambio, los Municipios únicamente pueden administrar libremente su hacienda, pero no establecer sus contribuciones, tarea ésta encomendada a las legislaturas de los Estados, según el artículo 115, fracción IV de la propia Constitución Federal”.

El sujeto pasivo.

El sujeto pasivo es la persona (física o moral) obligada al pago del impuesto.

A este respecto, el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal establece que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

El sujeto pasivo puede estar representado por personas físicas y morales, tal como lo establece el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación en los siguientes términos:

“1.- Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas;
.....”.

Resulta oportuno señalar que aún cuando las anteriores disposiciones constitucional y legal no lo establezcan expresamente así, los extranjeros tienen

de igual forma, la obligación de tributar en nuestro país, debido a que las contribuciones tienen una función social, y si los citados extranjeros obtienen ingresos en el país utilizando los servicios que presta el Estado, no existirá razón para no contribuir, cuando se ubiquen en las situaciones previstas en las leyes fiscales.

Clasificación del sujeto pasivo en la legislación mexicana.

Aun cuando en la legislación mexicana no se encuentra definido el concepto de sujeto pasivo, ni mucho menos existe una clasificación del mismo, de diversas disposiciones legales es posible determinar cómo se divide para efectos prácticos, y el grado de responsabilidad que tiene cada uno.

Como hemos visto, en México se encuentran obligadas a contribuir al gasto público, en términos del artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, las personas físicas y las morales que se sitúen en las hipótesis establecidas en los distintos ordenamientos legales.

En la doctrina se ha considerado que existen diversas clase de sujetos pasivos, con diferentes tipos de responsabilidad, sin embargo, el legislador mexicano ha considerado únicamente dos tipos: el sujeto pasivo directo, que resulta ser aquél que dio origen al nacimiento de la obligación tributaria (por haberse ubicado en la hipótesis normativa), y el sujeto con responsabilidad solidaria que es todo tercero que en forma indirecta adquiere la obligación en el pago de un crédito fiscal⁶⁴.

⁶⁴ Margáin Manatou, Emilio, Op. Cit., p.269.

Como hemos mencionado, la legislación mexicana no establece concepto alguno sobre lo que debe entenderse como responsabilidad solidaria, sin embargo, el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación establece que personas deben ser consideradas como tales, y son, entre otras, los retenedores, los representantes de residentes en el extranjero, las personas que ejerzan la patria potestad, quienes adquieren negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado por el anterior propietario de la negociación, etcétera.

c) El Objeto del Impuesto.

El objeto del tributo es el aspecto material del hecho imponible. Con el término objeto del tributo se hace referencia al hecho de la realidad económica que soporta el tributo.

Con toda razón el maestro Rodríguez Lobato define objeto del impuesto como la realidad económica sujeta a imposición⁶⁵.

Asimismo, Giuliani Fonrouge⁶⁶ define el objeto del impuesto, como: "... el presupuesto de hecho que la ley establece como determinante del gravamen: la posesión de riqueza (capital o renta), realización de un acto, condición de las personas mismas, y cualquier otra situación jurídica o económica que el legislador elija como susceptible de generar un tributo".

⁶⁵ Rodríguez Lobato, Raúl. Op. Cit., p. 112.

⁶⁶ Derecho Financiero, Ed. Depalma, 3a edic., Buenos Aires, 1978, Volumen I, p. 422

Así, pueden ser objeto del tributo el consumo o producción de bienes o servicios, la renta obtenida, la propiedad o posesión de un bien, entre otros.

Por lo tanto, el objeto del tributo está constituido por una renta, por el patrimonio o por el gasto, sobre las cuales se hace recaer la carga tributaria, por consistir, generalmente, en una manifestación de capacidad contributiva.

Podemos concluir, finalmente que el legislador, al observar en la realidad una riqueza, decide gravarla estableciendo en una ley el supuesto normativo determinante del impuesto, lo cual constituye el objeto del mismo.

Base del Impuesto

La base imponible es definida por el maestro Sergio Francisco de la Garza como el parámetro constituido por una suma de dinero o por un bien valorable en términos monetarios.⁶⁷

El mismo autor señala a este respecto que “Jurídicamente, la base imponible es un atributo del aspecto material del presupuesto medida de algún modo: peso, volumen, altura, valor, longitud, precio, perímetro, capacidad, profundidad, superficie, grueso o cualquier otro atributo de tamaño o magnitud mensurables del propio aspecto material del presupuesto”.

⁶⁷ Op. Cit., pp. 431 y 432.

Asimismo, Martín Queralt⁶⁸ señala que la base imponible constituye, ante todo, la medida del hecho imponible o de alguno de sus elementos.

Se trata de una magnitud definida en la ley y que expresa la medición del elemento material del hecho imponible.

José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González⁶⁹, con respecto a la base imponible, señalan que: "Así pues, como resumen y compendio de cuanto antecede, cabe definir la base imponible **como una magnitud cuantificadora del hecho imponible, establecida por la ley, que en concurrencia con el tipo de gravamen fija la cuantía de la cuota tributaria**".

Y continúan señalando: "De la anterior definición fácilmente se desprenden las cuatro funciones fundamentales que cumple la base imponible, esto es: 1º) **constituir un elemento de medición o cuantificación del hecho imponible**; 2º) **que lo que se mide o cuantifica es la capacidad económica puesta de manifiesto en el aspecto objetivo del hecho imponible**; 3º) en concurrencia con el tipo de gravamen fija la cuantía de la prestación tributaria; 4º) en los tributos en que el tipo (tarifa) es progresivo la cuantía de la base determina el tipo aplicable."

Como conclusión respecto a estos importantes elementos de los impuestos, o sea, el objeto y la base imponible, diremos que el objeto de un gravamen es la riqueza gravada por el legislador establecida en un supuesto

⁶⁸ Op. Cit., p. 156

⁶⁹ Derecho Tributario, Tomo I, Plaza Ediciones, Universidad de Salamanca, España, 1994, p.251

normativo que debe indicar una capacidad contributiva y la base es la medida económica que establece el legislador y que cuantifica dicha capacidad contributiva. En esta tesitura, la base del gravamen siempre debe atender a la riqueza, es decir, a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, pues en ella encuentra su razón de ser.

Como es sabido e incluso como lo hemos señalado en el presente trabajo, la base imponible debe ser definida por la ley de manera que sea efectivamente medición de la capacidad contributiva y no expresión de otra magnitud diferente que alteraría la estructura y el diseño del sistema tributario, al imponerse la prestación sobre conceptos distintos a los seleccionados como hechos imponibles.

e) La Tasa o Tarifa.

Para determinar el monto de la obligación tributaria resulta necesario, una vez que se ha determinado la base imponible, aplicar a la misma un elemento externo establecido en la ley, el cual recibe el nombre de tasa, cuota o alícuota⁷⁰.

El mismo autor, señala que existen tres tipos de tasas, a saber:

⁷⁰ De la Garza, Op. Cit., p.431, quien además señala que este elemento es exterior al hecho generador, debido a que es un mandato de la norma tributaria y no del presupuesto.

- a) Proporcional.- Es aquella que permanece constante al variar la base imponible, de tal manera que el monto de la obligación tributaria aumenta en proporción al aumento de la base imponible.
- b) Progresiva.- Es la que aumenta al aumentar la base imponible, de tal suerte que a unos aumentos sucesivos e iguales de la base corresponden aumentos más que proporcionales en la cuantía de la obligación tributaria.

Flores Zavala⁷¹ destaca dos tipos de progresividad:

1. Aquella en que la cuota es proporcional y lo que crece es la porción gravable del objeto del impuesto.
 2. Cuando el tanto por ciento de la cuota aumenta el valor de la base.
- c) Regresiva.- Es aquella que disminuye al aumentar la base imponible de tal suerte que a los aumentos sucesivos iguales de la base correspondiente aumentos menos que proporcionales en la cuota de la obligación tributaria

⁷¹ Op. Cit., pp 55 y120

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

2.2.4. Principios y características de los impuestos.

2.2.4.1. Principios de los impuestos.

El presente inciso es de suma importancia, pues en él se señalan cuáles son las características que se han atribuido constitucional, doctrinal y jurisprudencialmente a los impuestos.

Como lo hemos señalado previamente, el Derecho Fiscal tiene como uno de sus principales objetivos, regular con certeza y justicia la relación tributaria.

En este contexto, importantes tratadistas han desarrollado principios sobre los cuales ha de establecerse la relación tributaria entre el Estado y sus gobernados.

El origen de estos principios se encuentra plasmado desde el siglo XVIII, por el famoso economista escocés Adam Smith, en su obra “La Riqueza de Las Naciones”, en la que formuló cuatro principios básicos de los tributos en general.

Dichos principios son los siguientes: principio de justicia, de certidumbre, de comodidad y de economía.

a) Principio de Justicia.

El principio de justicia de Adam Smith consiste en que “los ciudadanos de cualquier Estado deben de contribuir al sostenimiento del gobierno, en cuanto

sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición”.⁷²

Como nos señala el maestro Rodríguez Lobato, “este principio de justicia, ha sido desarrollado a su vez, por otros dos principios, a saber, el de generalidad y el de uniformidad”.

El principio de generalidad, como señala el maestro Sánchez de León, significa “que el impuesto comprenda y se aplique a todas las personas (físicas, morales, unidades económicas sin personalidad jurídica, mexicanas o extranjeras) cuya situación particular o concreta coincida exactamente con la hipótesis contenida en la ley como el acto o hecho que genera el crédito fiscal”.⁷³

Como una excepción a este principio, debe señalarse que solamente deberán eliminarse de este supuesto a las personas que no tengan capacidad contributiva. Se entiende que las personas que tienen capacidad contributiva son aquellas cuyos ingresos rebasan el límite mínimo para subsistir, esto es, cuando los ingresos rebasan las cantidades que son indispensables y suficientes para que una persona y su familia subsistan.

⁷² SMITH, Adam, *La Riqueza de las Naciones*, Editorial Herder, Barcelona, 1966, pp.726-727.

⁷³ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, *Derecho Fiscal Mexicano*, Cárdenas Editor y Distribuidor (9a. Edición), México, 1994, p.247.

Por otra parte, a través del principio de uniformidad se ha señalado, a grandes rasgos, que todas las personas que se encuentren en una situación jurídica igual, se les reconozca esta igualdad y se les imponga una obligación idéntica.

En este sentido, a través del principio de uniformidad se establece que la ley tributaria debe contener tratamientos uniformes para situaciones iguales o similares.

Es oportuno mencionar que en referencia al citado principio de uniformidad, se ha desarrollado en la doctrina la denominada “Teoría del sacrificio” la cual dispone que si dos rentas iguales proceden de distinta fuente o de distinto sacrificio, la cantidad que le corresponda pagar a cada una será también distinta y estará en relación con el sacrificio que significó la percepción⁷⁴.

Para cumplir con este principio, la ley debe contener los elementos esenciales para que les de un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.

b) Principio de certidumbre.

Adam Smith expresó que “el impuesto que cada individuo está obligado a pagar, debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el

⁷⁴ Rodríguez Lobato, Op. Cit., p.62

contribuyente que para cualquier otra persona. Donde ocurra lo contrario resultará que cualquier persona sujeta a la obligación de contribuir estará más o menos sujeta a la férula de recaudador, quien puede muy bien agravar la situación contributiva en caso de mal querencia, o bien lograr ciertas dádivas, mediante amenazas. La incertidumbre de la contribución da pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aun cuando no incurran en corrupción y abuso.⁷⁵

Como puede advertirse, el destacado economista inglés sostuvo, mediante este principio, que todo tributo debe poseer fijeza en sus elementos constitutivos, es decir, que la ley establezca con certeza los elementos esenciales del tributo, que son, como hemos señalado, los sujetos, el objeto, la base, la tasa y la cuota o tarifa, incluyendo algunos autores la fecha de pago y la sanción aplicable.

Como veremos en su oportunidad, este principio de certidumbre dio paso a lo que conocemos actualmente como “principio de legalidad o certeza tributaria.

c) Principio de Comodidad.

Adam Smith señaló que: “Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la manera más cómodos para el contribuyente. Un Impuesto sobre la renta de las tierras o de las casa, pagadero en el momento mismo que el dueño las

⁷⁵ Smith Adam, Op. Cit., p. 727.

cobra, se percibe con la mayor comodidad para el contribuyente, pues se supone que en esa época se halla en mejores condiciones de satisfacerlo...”⁷⁶

Este principio significa, en términos generales, que todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma que más convenga al contribuyente, es decir, que la ley debe establecer fechas o períodos que le sean ventajosos, atendiendo a la naturaleza del gravamen.

d) Principio de Economía.

Respecto al principio de economía, Adam Smith señaló que: “Todo impuesto debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que se ingresan en el Tesoro Público, acortando el periodo de exacción lo más que se pueda”.⁷⁷

De la anterior transcripción, podemos concluir que este principio consiste en que la recaudación no debe ser onerosa, es decir, que se eviten circunstancias que propicien que el costo de la recaudación sea elevado y, por lo tanto, la diferencia entre lo recaudado y lo que se destina al gasto general del Estado sea grande.

⁷⁶ Idem.

⁷⁷ Smith Adam, Op.Cit. p. 727.

2.2.4.2. Características Constitucionales de los Impuestos.

Con relación a los impuestos, existen establecidos en la Constitución ciertos principios que deben ser observados por el legislador al crear las leyes tributarias.

De la observancia o inobservancia de los citados principios resultará la constitucionalidad o inconstitucionalidad de una ley y, por lo tanto, su estudio resulta imprescindible para efectos del presente trabajo.

Los mencionados principios se encuentran contenidos en el artículo 31, fracción IV Constitucional, el cual establece textualmente, lo siguiente:

“31.- Son obligaciones de los mexicanos:

.....

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

De la disposición constitucional transcrita, se desprenden los siguientes principios, a saber:

- a) Principio de destino al gasto público.

- b) Principio de proporcionalidad.
- c) Principio de equidad.
- d) Principio de legalidad.

a) Principio de destino al gasto público.

Uno de los requisitos establecidos por el citado precepto constitucional consiste en exigir que las contribuciones se destinen, en general, a sufragar los gastos del Estado, que realiza para cumplir con sus funciones.

A este respecto, Juan Palomar de Miguel⁷⁸ define los gastos públicos como “aquéllos que realiza el Estado para cumplir sus fines”.

Nuestro Máximo Tribunal se ha pronunciado sobre lo que debe entenderse por gasto público en la siguiente tesis:

“GASTOS PUBLICOS, CUALES LO SON. Por gastos públicos no deben entenderse todos los que pueda hacer el Estado, sino aquéllos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos.

Amparo administrativo en revisión 311/43.- Dominguez Peón Alvaro.- 7 de abril de 1943.- Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Alfonso Francisco Ramírez. Relator: Gabino Fraga”.

⁷⁸ Palomar de Miguel, Juan. Diccionario para Juristas. Ed. Mayo, México, 1981, p. 629.

“FEDERACION, GASTOS PUBLICOS DE LA.

Los gastos públicos de la Federación, son los que puede hacer el Estado Federal, en virtud de corresponder a atribuciones que conforme a la ley, tiene la Federación.

Amparo administrativo en revisión 378/40. Domínguez Peón Alvaro. 6 de mayo de 1941. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Manuel Bartlett Bautista. La publicación no menciona el nombre del ponente”.

En estos términos y tal como se asienta en las tesis de referencia, podemos señalar que los gastos públicos de la Federación son aquéllos que dicha entidad realiza y que se encuentran destinados a la satisfacción de las funciones y servicios públicos, por virtud de las atribuciones que le han sido encomendadas.

b) Principio de Proporcionalidad.

De acuerdo con el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Política, toda contribución que se establezca a cargo de los particulares debe ser proporcional.

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

El término proporcional ya se contenía en la Constitución de 1857, teniendo su antecedente histórico en el artículo 339 de la Constitución de Cádiz de 1812, el cual establecía lo siguiente: “Las contribuciones se repartirán entre los Españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno.”

Por su parte, la Declaración número 13 de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa estableció: “Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, que debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus facultades”.

De los anteriores antecedentes históricos resulta que todo tributo que pretenda ser justo debe de ir en función de la capacidad contributiva del gobernado.

En estos términos se ha pronunciado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al establecer en Jurisprudencia definida lo siguiente:

“IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las

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

.....

APENDICE DE JURISPRUDENCIA 1917-1988 AL SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION. PRIMERA PARTE. PLENO. VOL. I. PAG. 162.”

(Énfasis añadido).

En nuestras palabras, la proporcionalidad en materia fiscal significa que los sujetos pasivos deberán contribuir al gasto público en función de su capacidad contributiva, es decir, que las personas deberán de aportar al Estado los bienes que les corresponda en atención a su capacidad económica.

Por otra parte, este principio implica que los gravámenes se fijen de acuerdo con la capacidad contributiva de las personas, es decir, que a cada contribuyente la ley le obligue a aportar al Estado una parte razonable de sus percepciones o ingresos gravables.

El maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno, en este sentido, señala que: “El principio de proporcionalidad es aquel en virtud del cual todas las leyes tributarias, por mandato constitucional, deben: establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su verdadera capacidad económica; afectar fiscalmente una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado; y distribuir equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles en el país, el impacto global de la carga tributaria, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular”.⁷⁹

c) Principio de Equidad Tributaria.

El principio de equidad se traduce en la igualdad ante la ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo.

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

En este sentido, los contribuyentes deben de recibir un tratamiento idéntico respecto de las hipótesis normativas, deducciones permitidas, ingresos gravables, plazos de pago, sanciones, etc., pero siempre respetando el principio de proporcionalidad a que nos referimos en el inciso anterior.

Adolfo Arrijoa Vizcano señala a este respecto “que una ley es general y equitativa cuando se aplica, sin excepción a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establece”⁸⁰.

Al respecto, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dictado la siguiente tesis jurisprudencial:

IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD
TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31,
FRACCION IV, CONSTITUCIONAL. De una revisión
a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte

⁷⁹ Arrijoa Vizcaíno, Op. Cit., p. 256.

⁸⁰ Arrijoa Vizcaíno, Op. Cit., 81

de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo establece y regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa; implicando además, que se establezca que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, sino que se sustenten en bases objetivas que razonablemente justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

PRECEDENTES:

Amparo directo en revisión 682/91. Matsushita Industrial de Baja California, S.A. de C.V. 14 de agosto de 1995. Mayoría de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán. El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el veintiuno de noviembre en curso, por unanimidad de diez votos de los ministros: presidente en funciones Juventino V. Castro y Castro, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número CXII/1995 (9a.) la tesis que antecede; y determinó que la votación es

idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a veintiuno de noviembre de mil novecientos noventa y cinco.

De la anterior jurisprudencia se desprende que el principio de equidad tributaria exige que a iguales presupuestos de hecho deben corresponder iguales consecuencias jurídicas, sin que se permita que normas llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan, al aplicarse, el efecto de romper con esa igualdad, al generar un trato discriminatorio entre situaciones similares.

Así, la garantía de equidad tributaria implica, por lo tanto, el dar un trato igual a aquéllos contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias frente a la ley y, paralelamente, dar un tratamiento desigual a aquellos que se encuentran en situaciones desiguales.

Es decir, para que una disposición tributaria respete el principio de equidad es imprescindible que otorgue un trato igual a aquellos contribuyentes que se encuentren en iguales circunstancias frente a la ley y desigual a aquellos que no se encuentren en un plano de igualdad.

El citado maestro Arrijo Vizcaíno señala a este respecto que: "...a la equidad podemos definirla como el principio en virtud del cual, por mandato constitucional, las leyes tributarias deben de otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo tributo en todos los aspectos de la relación jurídico-fiscal (hipótesis de causación, objeto gravable, fechas de

pago, gastos deducibles, sanciones, etcétera), con excepción del relativo a las tasas, cuotas o tarifas, que deberá encontrarse inspirado en criterios de progresividad⁸¹.

Lo anterior significa que la equidad tributaria atiende a la igualdad ante la ley de los sujetos que se encuentren en la misma hipótesis normativa, los cuales deben recibir un tratamiento igual.

Como se estudiará mas adelante, la Ley del Impuesto sobre la Renta viola la garantía de equidad tributaria al establecer tratamientos inequitativos a los sujetos obligados a contribuir por este impuesto.

d) Principio de Legalidad.

Conforme a este principio, el impuesto y todas las relaciones que se presentan dentro del ámbito tributario, deben estar establecidos en la ley.

El principio de legalidad deriva de lo previsto en la última parte de la fracción IV del artículo 31 Constitucional antes transcrito, en la que se establece que los mexicanos deberán contribuir al gasto público en la manera que dispongan las leyes.

⁸¹ Arrijo Vizcaíno, Op. Cit., p. 256.

De acuerdo con lo anterior, no puede existir un tributo sin una ley que le de origen; toda obligación tributaria debe estar debidamente consignada en una ley, o dicho en palabras de Dino Jarach, “nulum tributum sine lege”,

En efecto este autor señala lo siguiente:

“El aforismo latino nullum tributum sine lege, significa que no habrá tributo sin ley. Decir que no debe existir tributo sin ley, significa que sólo la ley puede establecer la obligación tributaria y por lo tanto, sólo la ley debe definir cuales son los supuestos y los elementos de la relación tributaria”.⁸²

Ahora bien, la ley que establezca una obligación tributaria a cargo de los particulares debe ser formal y materialmente legislativa.

Esto se cumple cuando una ley es expedida por el Congreso de la Unión, para el caso de contribuciones federales, y cuando se trata de una norma general, abstracta e impersonal

Por lo tanto, los contribuyentes únicamente tienen obligaciones tributarias federales en la medida de que éstas se establezcan en una ley expedida por el Congreso de la Unión.

⁸² JARACH Dino, Curso Superior de Derecho Tributario, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969, p. 107.

Independientemente de los principios que acabamos de describir, contemplados en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, doctrinariamente se han aceptado dos principios adicionales, que si bien no se hallan contenidos en la disposición constitucional citada, considero son de importancia.

En este sentido, nos referimos a los principios de obligatoriedad y de generalidad en los impuestos, que a continuación se describen brevemente:

Principio de Obligatoriedad.

Este principio atiende a que toda persona que se ubique en cualquiera de las hipótesis previstas en las leyes fiscales, se encuentra obligado a pagar el tributo correspondiente en la forma y en la época en que así lo establezcan.

Como se mencionó, toda persona que se encuentre en la hipótesis normativa de una ley fiscal esta obligada a pagar el tributo correspondiente, de la manera que la ley lo disponga y el Estado esta facultado para hacer cumplir esta obligación de manera coercitiva si llegara a ser el caso, en virtud de la necesidad de recaudar el ingreso para cubrir el gasto público.

Principio de Generalidad

Una ley es general cuando se aplica, sin excepciones, a las personas que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista en ella, es decir, a las personas que se coloquen en la hipótesis normativa que la misma establezca.

Este principio tiene relación directa con el principio de legalidad que estudiaremos posteriormente y el de equidad tributaria, ya que, por una parte, todas las relaciones jurídicas en torno al derecho fiscal deben estar contenidas en ley, y uno de los elementos más importantes de las leyes, es su generalidad, además de que, en correspondencia con la equidad tributaria, los tributos deben de ser aplicados de manera general a todos los contribuyentes que se hallen en la misma hipótesis tributaria.

En sentido concreto, el principio de generalidad tributaria establece que están obligados a contribuir con el gasto público todas aquellas personas que se ubiquen en cualquiera de las hipótesis previstas en las leyes tributarias.

La única excepción hecha a este principio es, como vimos al estudiar los principios de Adam Smith, cuando una persona sin capacidad contributiva se ubica en alguna de las hipótesis previstas en la ley, lo que nos lleva a concluir que esta característica de generalidad, lleva implícita, la capacidad contributiva de los sujetos obligados al pago de los impuestos.

2.2.5. El Impuesto sobre la Renta.

Una vez que hemos estudiado los elementos y las características de los impuestos, aplicaremos los mismos al Impuesto sobre la Renta, dado que este gravamen establece la prohibición que en el presente trabajo se tilda de inconstitucional.

2.2.5.1. El sujeto pasivo.

Por virtud de referirse el presente trabajo a la inconstitucionalidad que a nuestro juicio presenta el penúltimo párrafo del artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, debido a que no permite la transmisión del derecho para amortizar las pérdidas fiscales con motivo de la fusión de sociedades anónimas, únicamente nos ocuparemos, al referirnos al sujeto pasivo del citado gravamen, a las personas morales que son contribuyentes del mismo.

El artículo 8° de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que entidades quedan comprendidas como personas morales.

Dichas entidades son las siguientes:

- Las Sociedades Mercantiles.
- Los Organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales.
- Las instituciones de crédito.
- Las sociedades y asociaciones civiles.
- La asociación en participación, cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.

Quedan fuera de la clasificación anterior, y por lo tanto no son consideradas como contribuyentes para efecto del Impuesto sobre la Renta, las

empresas comprendidas en el Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta denominado “Del Régimen de las Personas Morales con fines no lucrativos”.

Entre otras, quedan comprendidas en dicho Título III y por lo tanto no serán sujetos de gravamen para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los sindicatos obreros, las asociaciones con fines deportivos, culturales, científicos, de beneficencia y otras.

2.2.5.2. El Objeto del Impuesto sobre la renta

En principio, el objeto de dicho tributo lo constituye el incremento que modifica positivamente el haber patrimonial de los sujetos y entidades a que hemos hecho referencia con anterioridad.

A tal efecto, el artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece textualmente lo siguiente:

“17.- Las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.
.....”.

Como puede advertirse de la transcripción anterior, las personas morales que residan en el país, acumularán todos los ingresos (renta) que obtengan en un ejercicio determinado.

Si bien la Ley en comento pareciera establecer como objeto del impuesto la simple obtención de ingresos, la doctrina en general se inclina a considerar que el objeto del impuesto sobre la renta lo constituyen las modificaciones patrimoniales de las personas, y no así las entradas de dinero.

Para apoyar su postura, señalan el ejemplo de una persona que presta a otra \$1000.00 para que le sean devueltos a un plazo de tres meses; al término de este plazo, de manera hipotética, la persona que otorga el préstamo, decide no cobrar intereses por dicha operación, por lo que solo le son restituidos los \$1000.00 que originalmente prestó.

En este supuesto, de acuerdo a quienes sostienen esta postura⁸³, no obstante que existe una entrada de dinero (\$1000.00), no existe modificación patrimonial alguna, pues simplemente se le restituyó lo que originalmente le correspondía.

Esta postura nos parece correcta, ya que evidentemente el objeto del Impuesto sobre la renta, debe quedar constituido no por todos los ingresos que se obtengan en un determinado ejercicio, sino solo aquellos que modifiquen el patrimonio de las personas, pues sólo estos ingresos denotan capacidad contributiva del sujeto.

⁸³ Calvo Nicolau, Enrique, *El Impuesto sobre la Renta*, Ed. Themis, México.

Sin embargo, por cuestiones prácticas, en el presente trabajo, al referimos al objeto del Impuesto sobre la Renta, señalaremos como tal a la obtención de la renta que modifique el patrimonio de los contribuyentes.

A este concepto de renta, nos referiremos a continuación.

2.2.5.3. La Renta.

La renta, en términos generales, está constituida por los ingresos en efectivo, especie o crédito que obtiene la empresa, provenientes de su patrimonio o actividades que realiza⁸⁴.

Aun cuando resulta difícil proporcionar un concepto universalmente aceptado sobre lo que debe entenderse por renta, algunos autores, como Flores Zavala,⁸⁵ la han definido como el producto del capital del trabajo o de la combinación del capital y del trabajo.

Martín Queralt en España⁸⁶ define la renta como el conjunto de los rendimientos netos e incrementos netos de patrimonio, más las atribuciones e imputaciones de bases imponibles positivas de sociedades transparentes.

⁸⁴ Queralt, Juan Martín, Curso de Derecho Financiero y Tributario, Ed. Tecnos. 9ª ed., p. 329.

⁸⁵ Finanzas Públicas Mexicanas, Ed. Porrúa, México, p. 441.

⁸⁶ Queralt, Juan Martín Op. cit., p. 259.

Tipos de Renta

Doctrinalmente, se reconoce las siguientes clases de renta:

- a) Renta Bruta.- Está constituida por el total de ingresos obtenidos por el contribuyente durante un ejercicio fiscal, sin deducción alguna.

Este tipo de renta es utilizado en México para los residentes en el extranjero que obtengan ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en el país.

Así por ejemplo, el artículo 190 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que regula la enajenación de acciones por residentes en el extranjero, establece en su tercer párrafo, textualmente lo siguiente:

“190.-

.....
 El impuesto se determinará aplicando la tasa del 25% sobre el monto total de la operación, sin deducción alguna”

- b) Renta Legal.- Este tipo de renta está representada por el total de ingresos de un contribuyente menos las deducciones autorizadas por la ley.
- c) Renta Neta.- Está constituida por el total de ingresos de una persona, menos los gastos necesarios par su obtención.

Entre las erogaciones que normalmente se consideran gastos necesarios para la obtención de un ingreso, están, como atinadamente señala Juan Escorza Ledesma⁸⁷, los gastos de fabricación, el salario, de materia prima, seguros, etc.

- d) Renta Libre.- Está conformada por la totalidad de ingresos percibidos en un periodo determinado menos las deducciones autorizadas por la ley y menos la deducción de ciertos gastos personales del sujeto del impuesto.

Como veremos posteriormente, la renta legal es la utilizada por la Ley del Impuesto sobre la Renta para determinar la utilidad fiscal de las personas morales, toda vez que el artículo 10 del citado ordenamiento legal establece, en

⁸⁷ Tratado Práctico del Impuesto sobre la Renta, Cárdenas Editor, México, 1971., p. 59

su tercer párrafo, que se obtendrá la misma, disminuyendo de la totalidad de ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas.

2.2.5.4. La Base Imponible

En el Impuesto sobre la Renta la base imponible deberá ser el importe de la renta obtenida que modifique el patrimonio del sujeto.

La base imponible, como vimos anteriormente, puede estar representada por una suma de dinero o bien, por un parámetro de medida distinta.

Como hemos señalado, en el Impuesto sobre la Renta resulta evidente que la base imponible está representada por una suma de dinero, al gravarse los ingresos del sujeto pasivo en un ejercicio determinado.

Cabe recordar a este respecto, que algunos autores han expresado que la base en el impuesto sobre la renta se encuentra representado por el incremento efectivo que en su patrimonio tengan las personas.

En tratándose de las personas morales en específico, por disposición expresa de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el concepto de “Resultado Fiscal” es la base para la determinación del impuesto.

El citado concepto de “Resultado Fiscal”, será analizado posteriormente, al momento de entrar al estudio de la manera en que se determina el Impuesto

sobre la renta, sin embargo, como hemos señalado, el mismo es la base imponible del citado gravamen en tratándose de personas morales.

2.2.5.5. La Tasa

La tasa aplicable, conforme a lo establecido por el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es la del 33%, misma que deberá ser aplicada al resultado fiscal del ejercicio.

2.2.5.6. La determinación del impuesto sobre la renta.

Procederemos a continuación, a estudiar la manera en que la Ley del Impuesto sobre la Renta prevé que se determine el impuesto a cargo de las personas morales.

Para efectuar esto conviene, en primer lugar, transcribir la parte conducente el artículo 10 del citado ordenamiento legal, que a la letra establece lo siguiente:

“10.- Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, **aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 33%.**⁸⁸

.....

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

⁸⁸ Conforme al artículo 2, fracción LXXXII de las disposiciones transitorias para la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente durante 2002, la tasa aplicable para 2003, será del 34% y para 2004 será del 33%.

I. Se obtendrá **la utilidad fiscal** disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título.

II. A la **utilidad fiscal** del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar en ejercicios anteriores.

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

.....
(Énfasis añadido).

Para entender plenamente la determinación el Impuesto sobre la Renta para personas morales, conviene analizar los siguientes elementos:

Persona Moral

Como hemos señalado, el artículo 8° de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece qué entidades quedan comprendidas como personas morales, comprendiendo, entre otras, a las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las sociedades y asociaciones civiles, etc.

Asimismo, como lo señalamos en su oportunidad, no son consideradas como contribuyentes para efecto del Impuesto sobre la renta, los sindicatos obreros, las asociaciones con fines deportivos, culturales, científicos, de beneficencia y otras.

Ingresos acumulables

En los Títulos I y II de la ley en cita, se establece el régimen fiscal de las personas morales, señalando textualmente en su artículo 1º, lo siguiente:

“1.- Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes :

I.- Las residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II.- Las residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija.

III.- Las residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuente de riqueza situada en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente o base fija en el país o cuando teniéndolos, dichos ingresos no sean atribuibles a éstos.

De la anterior transcripción, podemos colegir que en un principio, cualquier tipo de ingreso que obtengan las personas morales y físicas está sujeto al pago del Impuesto sobre la Renta, de acuerdo con las reglas que para cada actividad se contienen en la ley que regula esta materia.

Por su parte, el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que la utilidad fiscal se obtendrá disminuyendo de la totalidad de ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por el Título II.

Ahora bien, ¿Qué debe entenderse por ingresos acumulables? ¿Todos los ingresos que obtengan las sociedades, son ingresos acumulables?

Para resolver tales cuestiones, resulta de suma importancia transcribir nuevamente lo establecido por el artículo 17 del ordenamiento legal en estudio, el cual establece, en su parte conducente, lo siguiente:

“17.- Las personas morales residentes en el país incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicios, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.
.....”

En este sentido, López Padilla⁸⁹ señala que se entenderá como ingreso cualquiera que obtenga una persona moral, independientemente de la fuente de que proceda.

El mismo autor señala más adelante que los ingresos que deben considerarse como acumulables, son los siguientes:

1º. Los obtenidos por el desarrollo normal de sus actividades tales como la elaboración y venta de productos, prestación de servicios, etc...

⁸⁹ Exposición Práctica y Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta, Dofiscal Editores, 18ª. Ed., Tomo II, Personas Morales, México, 2002, p. 41.

2°. Los provenientes de inversiones tales como rentas, intereses enajenación de bienes, etc...

3°. Cualquier otro ingreso de los que no estén considerados como “ingresos no acumulables”.

4°. Inclusive los no (sic) percibidos en los términos del artículo 213.

A este respecto, resulta de importancia aclarar que los ingresos a que hace referencia el artículo 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta son los que derivan del mantenimiento de inversiones en territorios con regímenes fiscales preferentes, territorios que se engloban en la lista contenida en el artículo 2, fracción VI de las Disposiciones Transitorias para 2003 del citado ordenamiento legal.

Por nuestra parte, podemos considerar que los ingresos acumulables no son otra cosa que los ingresos que deben ser considerados para determinar el Impuesto sobre la Renta a cargo de los sujetos de dicho impuesto en un determinado ejercicio, ya sea en efectivo, en bienes, en servicios, en crédito o de cualquier otro tipo.

Asimismo es necesario mencionar que existen ciertos ingresos que no deben ser considerados para efectos del Impuesto sobre la Renta.

Estos ingresos se encuentran establecidos en el propio artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y son los siguientes:

- Los que se obtengan por aumento de capital.
- Los que se obtengan por pago de la pérdida de los accionistas.
- Los que se obtengan por primas obtenidas por la colocación de acciones emitidas por la propia sociedad.
- Los que obtengan las sociedades por utilizar para valuar sus acciones el método de participación.
- Los que se obtengan por revaluación de sus activos y de su capital.
- Los que se obtengan como dividendos o utilidades que perciban de otras personas morales residentes en México.

2.2.5.7. Las pérdidas fiscales y la diferencia entre la utilidad o pérdida fiscal y la utilidad o pérdida contable.

Las pérdidas fiscales, son definidas en el artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Este artículo, en su parte conducente, establece lo siguiente:

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

.....”

Una vez que hemos transcrito la definición que nos proporciona la Ley del Impuesto sobre la Renta acerca de lo que debe entenderse por pérdida fiscal,

surge la interrogante: ¿Qué diferencia existe entre las pérdidas fiscales y las pérdidas contables?

Para explicar esto es menester señalar que derivado de la lectura del propio articulado de la ley en cita, las personas morales, para efectos del pago de tal impuesto, pueden deducir de sus ingresos distintos gastos indispensables y conducentes a la obtención de dichos ingresos, según se desprende de los artículos 29, que se refiere a las deducciones; que en general pueden hacer las personas morales, para efectos de pago de impuestos; del 31, que hace referencia a los requisitos que deben observar las empresas para hacer válidas esas deducciones y del artículo 32, que señala los gastos que por ningún motivo podrán hacer deducibles de impuesto.

En este contexto, las empresas deberán obtener su utilidad fiscal del período que se trate, restando de los ingresos obtenidos, el total de deducciones generadas en el mismo período (Arts. 29 y 31) y absteniéndose de disminuir los gastos que no reúnan los requisitos de deducibilidad (Art. 32), obteniendo de esta forma la utilidad ó pérdida fiscal, según el resultado haya sido mayor en ingresos, ó mayor en gastos.

Ahora bien, aunque la propia ley excluye como gastos deducibles para efecto del pago del Impuesto sobre la Renta aquéllas erogaciones que no cumplieron con los requisitos exigidos en su articulado, la empresa los contabilizará como un gasto realmente efectuado por ella y que en realidad afecta financieramente su operación, dándose con ello la diferencia existente entre una pérdida fiscal y la contable.

Así, la diferencia entre las pérdidas contable y fiscal deriva de que para determinar la primera se toman en cuenta todas las erogaciones hechas y registradas en la contabilidad, en tanto que para determinar la segunda sólo se consideran las erogaciones deducibles conforme a la ley.

Para abundar en lo expresado, nos permitimos ilustrar con el siguiente ejemplo gráfico

COMPAÑÍA "X"

INGRESOS ACUMULABLES DEL EJERCICIO	GASTOS TOTALES DEL EJERCICIO	GASTOS DEDUCIBLES EN TERMINOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.	PERDIDA FISCAL	PERDIDA CONTABLE
\$100,000	\$130,000.00	\$110,000.00	\$10,000.00	\$30,000

2.2.5.8. La razón de permitir la amortización de pérdidas fiscales contra la utilidad obtenida en ejercicios posteriores.

Como un tema de trascendental importancia para el sostenimiento de la postura que se plantea en el presente trabajo, en este punto explicaremos cuál es la razón de que el legislador haya considerado necesario permitir que los contribuyentes que hayan sufrido una pérdida fiscal en un ejercicio

determinado, puedan disminuirla de las utilidades que, en su caso, llegaran a obtener en ejercicios posteriores.

A este respecto, resulta de importancia recordar que el objeto del Impuesto sobre la Renta lo constituye, en términos generales, la obtención de ingresos que modifiquen positivamente el haber patrimonial de los contribuyentes.

Tomando en cuenta lo anterior, una empresa que obtiene un resultado fiscal positivo, será gravada por este gravamen con relación a este incremento patrimonial.

En sentido contrario, una empresa que en un ejercicio determinado genera gastos mayores a sus ingresos, sufre una pérdida fiscal que, en términos concretos, representa un decremento patrimonial.

Este decremento patrimonial derivado del sufrimiento de una pérdida fiscal en un ejercicio determinado, representa para la empresa un impacto económico que se prolongará en el tiempo.

Así, el derecho a amortizar la pérdida fiscal sufrida en un ejercicio determinado, se plasmó en la ley para que una empresa afectada por el sufrimiento de dicha pérdida, pueda recuperarse en los ejercicios fiscales subsecuentes (hasta diez, de acuerdo al artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta) permitiendo restablecerse en su economía.

De esta manera con la autorización para amortizar las pérdidas fiscales sufridas por las empresas, se genera, a nuestro juicio, un doble efecto: a) en favor de las empresas, ya que éstas pueden sanear sus finanzas y lograr en un futuro, nuevamente obtener incremento de su haber patrimonial con referencia a la situación anterior a la pérdida fiscal; y b), en favor del fisco, ya que al permitir la recuperación económica de las empresas, éstas puedan volver a colocarse en situación de pagar el Impuesto sobre la Renta.

Así, podemos entender cuál es la razón de que el legislador permita la amortización de las pérdidas fiscales sufridas por las empresas, lo cual constituye, como hemos mencionado, de suma trascendencia para sostener la postura expuesta en este trabajo.

2.2.5.9. Calculo del Impuesto Anual

Como hemos señalado anteriormente, el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece la manera del cálculo del impuesto anual a cargo de las personas morales que tributan bajo el Título II, entre las que se encuentra, evidentemente, la sociedad anónima.

En efecto, el señalado artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece el procedimiento bajo el cual los contribuyentes deben determinar el Impuesto sobre la Renta a su cargo, en el cual se consideran tanto las deducciones como las pérdidas de ejercicios anteriores, que modifican de manera concreta el patrimonio del contribuyente, para de este modo obtener el resultado fiscal del ejercicio, que es la cantidad sobre la cual se determina el gravamen a su cargo, referido a su capacidad contributiva real, tal como lo ordena el artículo 31, fracción IV constitucional.

RESULTADO FISCAL

INGRESOS ACUMULABLES	Menos
DEDUCCIONES AUTORIZADAS (Artículo 22 LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA)	Igual a
UTILIDAD FISCAL	Menos
PERDIDAS FISCALES DE EJERCICIOS ANTERIORES	Igual a
RESULTADO FISCAL	

Ahora bien, una vez que se obtiene el resultado fiscal, a efecto de determinar el impuesto a su cargo, el contribuyente deberá de aplicar a éste la tasa correspondiente, para así obtener el Impuesto sobre la Renta a su cargo en el ejercicio, el cual, se insiste, se determina en función al incremento patrimonial positivo que sufre el sujeto pasivo de la relación tributaria.

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

Así entonces, de conformidad con el artículo 10 de la ley en comento, a efecto de que los contribuyentes determinen el Impuesto sobre la Renta a su cargo dentro de un determinado ejercicio, deben de considerar en primer lugar

todos aquéllos ingresos que modifiquen efectivamente su patrimonio de manera positiva, esto es, que lo incrementen.

En este sentido, es importante señalar que el artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que los contribuyentes se encuentran obligados a acumular la totalidad de los ingresos que perciban en el ejercicio a efecto de determinar el Impuesto sobre la Renta a su cargo. En términos generales, el ingreso que debe acumular el contribuyente corresponde al total de la contraprestación que obtiene con motivo de la operación de que se trate, esto es, al importe que representa una modificación patrimonial positiva.

Una vez determinados los ingresos que modifican de manera positiva el haber patrimonial de los sujetos, en términos de lo previsto por el artículo 29 de la ley antes señalada, los contribuyentes pueden efectuar diversas deducciones para determinar la base del gravamen (buscando siempre determinar su verdadero incremento patrimonial derivado de la obtención de un ingreso), tales como los gastos, las adquisiciones de mercancías, las inversiones, las devoluciones, descuentos o bonificaciones, los créditos incobrables y en general todas aquéllas erogaciones que hubiere tenido que efectuar para generar el ingreso que se considera acumulable.

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

Finalmente, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta pueden disminuir de esa utilidad las pérdidas fiscales en que hubieran incurrido en ejercicios anteriores.

Debemos hacer notar la importancia que tienen las pérdidas fiscales para una empresa, ya que el derecho que se establece en la ley para amortizar las mismas de las utilidades fiscales que se obtengan hasta en diez ejercicios posteriores, atiende a un principio básico de justicia tributaria.

En este sentido, el maestro Enrique Calvo Nicolau señala que la deducción de las pérdidas de operación en que incurra el contribuyente vino a constituir no sólo un verdadero acierto, sino que además hizo que tomara actualidad el principio de proporcionalidad y equidad que debe estar presente en todas las leyes que establezcan contribuciones a cargo de los particulares⁹⁰.

Lo señalado por el autor citado con relación a la importancia que tienen las pérdidas fiscales para la determinación del Impuesto sobre la Renta de las personas morales resulta totalmente acertado y para estar en condiciones de demostrarlo, lo ejemplificamos de la siguiente manera:

Supongamos que una sociedad anónima dedicada a la elaboración y venta de bebidas refrescantes hechas a base de pulpa y concentrados de fruta, obtuvo ingresos durante 2002 por los siguientes conceptos:

⁹⁰ Calvo Nicolau, Enrique, Tratado del Impuesto sobre la Renta, Tomo II-B, Ed. Themis, 1ª. Ed., 1998, México, p. 1205.

1. Ventas de contado	1'000,000.00
2. Ventas a crédito	2'000,000.00

Asimismo la referida empresa, durante el mencionado ejercicio de 2002, realiza los siguientes gastos, deducibles en términos del artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta:

1. Adquisición de maquinaria y equipo	2'000,000.00
2. Adquisición de materia prima	600,000.00
3. Sueldos pagados a trabajadores	1'000,000.00
4. Compra del inmueble	500,000.00
Total	4'100,000.00

Como puede advertirse del ejemplo anterior, las deducciones a que tiene derecho la empresa son de un monto superior a los que representan los ingresos acumulables, en un monto total de \$600,000.00

Ese monto de \$600,000.00 resultante de restar a los ingresos acumulables del ejercicio las deducciones a que tiene derecho la empresa y por ser estas últimas superiores a aquéllos, es lo que la ley denomina pérdida fiscal.

Por lo tanto, durante 2002 la empresa del ejemplo tuvo una pérdida fiscal de \$600,000.00, cantidad que en términos de lo establecido por el segundo párrafo del artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, podrá disminuirse de la utilidad fiscal de los diez ejercicios siguientes.

Ahora bien, supongamos que la misma empresa durante 2003, obtiene una utilidad fiscal de 200,000.00 toda vez que en dicho ejercicio, los ingresos acumulables fueron superiores a las deducciones en esa cantidad.

No obstante que dicha empresa obtuvo durante 2003 una utilidad fiscal, para efecto de calcular el impuesto a pagar en ese ejercicio aún es menester disminuirle la pérdida fiscal que sufrió durante 2002, que como recordamos, fue de \$600,000.00.

Lo anterior provocará que durante 2003 la empresa de nuestro ejemplo no pagará Impuesto sobre la Renta.

El remanente que resulta de lo anterior, es decir, \$400,000.00, podrá seguir disminuyéndose de la utilidad fiscal de los siguientes nueve ejercicios, con base en lo establecido por el segundo párrafo del artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (posibilidad de disminuir la pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio de la utilidad fiscal de los diez ejercicios siguientes).

No obstante lo señalado, si la empresa de nuestro ejemplo, durante 2004, decide fusionarse con otra, se verá impedida de transmitir el derecho de

disminuir de las utilidades que en su caso se generen, una vez efectuada la fusión.

Lo anterior obedece al hecho de que conforme a lo establecido por el penúltimo párrafo del artículo 61 de la Ley del impuesto sobre la Renta, a reserva de analizarlo en el siguiente capítulo, el derecho a disminuir las pérdidas fiscales es personal del contribuyente que las sufra y no podrá ser transmitido a otra persona, ni como consecuencia de fusión.

CAPÍTULO III

La prohibición de transmitir el derecho a disminuir las pérdidas fiscales.

En los capítulos anteriores, hemos mencionado los caracteres y efectos que nuestro Derecho le atribuye a la fusión; asimismo, hemos señalado los rasgos distintivos del Impuesto sobre la Renta, de entre los cuales hemos destacado el relativo al derecho que tienen las empresas para deducir los gastos que sean necesarios para la obtención de ingresos, así como el derecho que tienen para disminuir de sus utilidades, las pérdidas fiscales acaecidas en ejercicios anteriores.

Pues bien, a continuación estudiaremos lo establecido por el artículo 61, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con relación a los principios de equidad y proporcionalidad tributaria, consagrados respectivamente, en los artículos 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

3.1. Análisis de la disposición legal que establece la prohibición.

A fin de realizar el estudio del citado artículo 61, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta y si en su caso, el mismo resulta apegado a la disposición constitucional de referencia, resulta necesario transcribir la parte

conducente del mencionado artículo 61, la Ley del Impuesto sobre la Renta en los siguientes términos:

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

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

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

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

.....”
 (Énfasis añadido).

La disposición legal transcrita establece, en primer término, la definición de pérdida fiscal, conceptualizándola como la diferencia entre los ingresos acumulables y las deducciones, cuando en un ejercicio determinado, éstas sean mayores a aquellos.

Asimismo, podemos advertir que la disposición legal en estudio, permite la disminución de las pérdidas fiscales obtenidas en un ejercicio, de las utilidades obtenidas hasta en diez ejercicios posteriores.

Como hemos señalado anteriormente, la deducción de las pérdidas fiscales constituye un verdadero acierto en materia tributaria, ya que permite a las empresas ser gravadas conforme a su verdadera capacidad contributiva.

No obstante lo anterior, el penúltimo párrafo del precepto legal en cita impide que las empresas que se fusionan puedan transmitir sus pérdidas fiscales a la empresa que actúe como fusionante, a fin de que ésta las disminuya, en un futuro, de sus utilidades fiscales.

Pues bien, a fin de estudiar si la prohibición contenida en el antes transcrito artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es acorde con los principios de proporcionalidad y equidad en materia tributaria, conviene realizar analizar los mencionados principios.

Como hemos visto, el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece distintos principios que, en tratándose del establecimiento de tributos, deben ser respetados por el legislador, so pena de ser considerados violatorios de garantías.

En este sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que de acuerdo con el artículo anteriormente transcrito, para que se cumpla con

el principio de justicia tributaria se requiere la satisfacción de tres requerimientos fundamentales:

- a) Que la contribución se encuentre establecida en la ley.
- b) Que sea proporcional y equitativa.
- c) Que destine al pago de los gastos públicos.

Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente la contribución será contraria a lo establecido por la Constitución General de la Republica.

Una vez señalado lo anterior, procederemos a la demostración de que lo previsto por el penúltimo párrafo del artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor, es contrario a las garantías de equidad y proporcionalidad tributaria establecidas en los artículos 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

3.2. Violación a la garantía de proporcionalidad tributaria.

Como ha quedado anteriormente señalado en el presente trabajo, de acuerdo con el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Política, toda contribución que se establezca a cargo de los particulares debe ser proporcional.

Como señalamos en su momento, la proporcionalidad en materia tributaria consiste, básicamente, en gravar al sujeto de conformidad con su capacidad real para contribuir al gasto público.

Es importante mencionar que el principio de proporcionalidad tributaria y el de equidad tributaria, son complementarios, ya que ambos conceptos se funden en el de justicia tributaria.

A este respecto, Fritz Neumark⁹¹ define la proporcionalidad como el principio de fijación y distribución de las cargas tributarias según la capacidad individual de pago de los contribuyentes, que exige que las cargas imputables en conjunto al individuo se estructuren de manera tal que, después de tener en cuenta todos los factores personales de importancia para los indicadores de la capacidad tributaria, reflejen la proporción de las capacidades individuales de pago y, en consecuencia, que las pérdidas ocasionadas al individuo por la imposición, en cuanto a su disponibilidad económica-financiera, puedan ser consideradas como igualmente onerosas en términos relativos.

En el caso del Impuesto sobre la Renta, que como vimos en el capítulo anterior incide sobre el incremento patrimonial que obtengan los sujetos del gravamen, la capacidad contributiva se relaciona con los ingresos que éstos perciban, con los gastos en que incurran y en consecuencia con las pérdidas sufridas para la generación de dichos ingresos (que, como vimos, son el efecto de gastos o inversiones anticipadas que tuvieron que realizar los contribuyentes en otro ejercicio, para posteriormente poder generar ingresos a su favor en otros ejercicios).

⁹¹ Principios de la Imposición, trad. José Zamit Ferrer, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974, p.176.

Es de suma importancia señalar además que un impuesto al ingreso será proporcional en la medida en que grave la modificación positiva que efectivamente haya sufrido el patrimonio del contribuyente en cada ejercicio, esto es, gravar la utilidad obtenida, la cantidad que modifica positivamente el patrimonio del sujeto, lo cual se logra, conforme al procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta, permitiendo la deducción del costo y de las pérdidas sufridas en la operación.

Es decir, para que el Impuesto sobre la Renta pueda considerarse a nuestro juicio, apegado a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos debe permitir, conforme a lo establecido por el propio artículo 10 de la ley de la materia, disminuir de la totalidad de los ingresos efectivamente percibidos, las deducciones autorizadas, así como las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores.

Esto significa que para la determinación del Impuesto sobre la Renta, hay que atender al incremento patrimonial que una sociedad determinada tenga en el ejercicio, el cual constituye el objeto de dicho gravamen y al cual el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta denomina “Resultado Fiscal”.

Así lo ha reconocido la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis que a continuación se transcribe:

**“RENTA. SOCIEDADES MERCANTILES.
OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL
IMPUESTO. De conformidad con el artículo 1o. de la Ley**

del Impuesto sobre la Renta, el objeto de este impuesto está constituido por los ingresos y no por las utilidades que tengan los sujetos pasivos del mismo. La obligación tributaria a cargo de éstos nace en el momento mismo en que se obtienen los ingresos, bien sea en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, como lo establece el artículo 15 del mismo ordenamiento, y no hasta que al término del ejercicio fiscal se determina que hubo utilidades. No es óbice para esta conclusión el hecho de que sean las utilidades las que constituyen la base a la que habrá de aplicarse la tarifa de acuerdo con la cual se determinará el impuesto, así como tampoco la circunstancia de que aun cuando haya ingresos, si no hay utilidades, no se cubrirá impuesto alguno, pues en este caso debe entenderse que esos ingresos que, sujetos a las deducciones establecidas por la ley, no produjeron utilidades, están desgravados, y lo que es más, que esa pérdida fiscal sufrida en un ejercicio fiscal, será motivo de compensación en ejercicio posterior. No es cierto pues, que el impuesto sobre la renta se causa anualmente, ya que, como se dijo, éste se va causando operación tras operación en la medida en que se vayan obteniendo los ingresos; por ende, no es cierto tampoco, que al realizar pagos provisionales a cuenta del impuesto, se esté enterando un tributo no causado y que ni siquiera se sabe si se va a causar. El impuesto se ha generado, se va causando operación tras operación, ingreso tras ingreso, y el hecho de que, de conformidad con el artículo 10 de la ley en comento, sea hasta el fin del ejercicio fiscal cuando se haga el

cómputo de los ingresos acumulables, y se resten a éstos las deducciones permitidas por la ley, para determinar una utilidad fiscal que va a constituir la base (no el objeto), a la que se habrá de aplicar la tarifa que la misma ley señala, para obtener así el impuesto definitivo a pagar, no implica que dicha utilidad sea el objeto del impuesto y que éste no se hubiese generado con anterioridad”.⁹²

(Énfasis añadido).

En consecuencia, cualquier disposición de la Ley del Impuesto sobre la Renta que no tome en cuenta las deducciones a que tiene derecho un contribuyente, así como las pérdidas fiscales en que éste haya incurrido, estará desconociendo su auténtica capacidad contributiva y, en consecuencia, violando en su perjuicio la garantía de proporcionalidad tributaria, toda vez que no se estará atendiendo al verdadero objeto del impuesto que nos ocupa, es decir, al incremento en el patrimonio de los contribuyentes.

Lo anterior resulta del hecho de que como vimos en el capítulo anterior y con relación específica a las pérdidas fiscales, una empresa que en un ejercicio determinado genera gastos mayores a sus ingresos, sufre una pérdida fiscal que, en términos concretos representa, como hemos mencionado, un decremento patrimonial que provoca en la empresa un impacto económico negativo que se prolongará en el tiempo, por lo que la amortización de esa pérdida fiscal le permitirá recuperarse en su economía, con los consiguientes

⁹² Tesis de jurisprudencia número P./J. 52/96, del Pleno de la SCJN.

efectos positivos que esto representa y a los cuales nos referimos con anterioridad.⁹³

De esta manera con la autorización para amortizar las pérdidas fiscales sufridas por las empresas, se genera, a nuestro juicio, un doble efecto:

Así, podemos entender cuál es la razón de que el legislador permita la amortización de las pérdidas fiscales sufridas por las empresas, lo cual constituye, como hemos mencionado, de suma trascendencia para sostener la postura expuesta en este trabajo.

Ejemplo

A Continuación, para dar mayor claridad a lo que se viene señalando, se establece el siguiente ejemplo de carácter hipotético.

Supongamos que un contribuyente dedicado a la industria del calzado que enajena 1000 pares de zapatos durante un ejercicio determinado, recibiendo por ese concepto \$10,000.00, que es precisamente el ingreso en efectivo que debe acumular para efectos de determinar el Impuesto sobre la Renta a su cargo. Sin embargo para poder obtener ese ingreso en efectivo por la enajenación de los zapatos, el contribuyente de nuestro ejemplo se vio obligado a adquirir materiales como telas, pieles y materiales sintéticos necesarios para la fabricación de los zapatos. Asimismo, se vio obligado a transportar esos

⁹³ Los efectos positivos a que nos referimos se encuentran señalados en la página 118 anterior.

materiales a su local comercial y a realizar gastos administrativos para poder atender su establecimiento (luz, agua, teléfono, etc.), por lo que en la medida de que dichos gastos fueron necesarios para poder percibir el ingreso, es necesario que éste los pueda deducir para así determinar cuál fue el verdadero incremento patrimonial que le reportó la venta de zapatos durante el ejercicio. Así entonces, si el contribuyente adquirió los mencionados materiales para fabricar los zapatos en un monto total de \$5,000.00, lo que adicionado al flete pagado \$2,000.00 (para efectos de nuestro ejemplo), y los gastos administrativos \$1,000.00 (para nuestro ejemplo), le generaron un total de deducciones por \$8,000.00 por lo que el verdadero y único incremento en su patrimonio (utilidad fiscal) fue de \$2,000.00, que corresponde al resultado de restar al total de los ingresos percibidos (\$10,000.00) el importe de las erogaciones que tuvo que realizar para poder enajenar esos bienes (\$8,000.00).

Lo anterior, desde luego, suponiendo que nuestro contribuyente no hubiera sufrido pérdidas en ejercicios anteriores que estuvieran pendientes de amortizar en ese ejercicio; pues, en ese caso, para poder reconocer su auténtica capacidad contributiva será necesario que éste pudiera disminuir el importe de dichas pérdidas de la utilidad obtenida, para así realmente poder medir su incremento patrimonial, pues, como ya se anticipó, las pérdidas fiscales nos son otra cosa sino el reconocimiento de que en el pasado un contribuyente tuvo que efectuar mayores inversiones y gastos que los ingresos que obtuvo en esos años, para poder llegar a tener un negocio exitoso que en el futuro le produzca utilidades y que, por lo tanto, dichas pérdidas necesariamente inciden sobre su patrimonio y deben reconocerse para determinar el Impuesto sobre la Renta a su cargo.

Es importante recordar que la utilidad fiscal (elemento necesario para determinar el resultado fiscal), presupone que el importe de los ingresos acumulables sea mayor al monto de las deducciones se un mismo ejercicio. Esto es, habrá utilidad fiscal en la medida en que los ingresos superen a las deducciones.

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

En este sentido, el artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que la pérdida fiscal será la diferencia entre los ingresos acumulables en el ejercicio y las deducciones autorizadas por dicha ley en el artículo 29 y 31 cuando el monto de estas últimas sea mayor que los ingresos.

Así entonces, es claro que en términos de los artículos 10 y 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando en un determinado ejercicio se incurra en una pérdida fiscal, por ser el monto de las deducciones mayor al de los ingresos acumulables, dicha pérdida podrá ser disminuida en contra de las utilidades fiscales que se determinen en ejercicios posteriores.

No debemos olvidar, para los fines del presente trabajo, que el hecho de que el legislador hubiera permitido amortizar esas pérdidas en el futuro, obedece al fin de permitir a las empresas recuperarse económicamente del accidente económico de haber sufrido una pérdida fiscal en un período determinado, en el cual su haber patrimonial no creció, sino que decreció.

A este respecto, es claro que la mecánica prevista en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que analizamos en el capítulo anterior, al permitir amortizar el importe de las pérdidas fiscales generadas en ejercicios pasados, toma en consideración la auténtica capacidad contributiva de los sujetos obligados al pago del Impuesto sobre la Renta, la cual, como hemos señalado en múltiples ocasiones, está dada en función de reconocer los gastos, erogaciones y pérdidas que inciden sobre el patrimonio del contribuyente ya que solo así es posible determinar la auténtica modificación patrimonial en el ejercicio (objeto del impuesto) y atender a la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación tributaria, conforme a lo establecido por el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución.

Sin embargo, el artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en franca oposición al citado artículo 10 del mismo ordenamiento legal, y por consiguiente a lo establecido en el artículo 31, fracción IV Constitucional, establece que el derecho para amortizar las pérdidas fiscales, no podrá ser transmitido a otro contribuyente en caso de fusión.

Lo anterior, a nuestro juicio, resulta del todo inconstitucional y francamente violatorio del artículo constitucional citado.

Resulta de suma importancia para los efectos del presente trabajo, que de no reconocerse el efecto de las pérdidas fiscales, a nuestro juicio se gravaría a los contribuyentes sin tomar en cuenta su verdadera capacidad contributiva, debido a que no se estaría atendiendo al objeto del gravamen que consiste, como lo señalamos en su oportunidad, al incremento patrimonial que estos obtengan.

Es importante recordar lo señalado en el primer capítulo del presente trabajo con respecto a que la fusión de sociedades tiene como finalidad que dos entidades jurídicas diferentes se conjunten en una misma persona moral, transmitiendo la sociedad fusionada a la fusionante la totalidad de sus derechos y obligaciones (activos, pasivos y capital), que en conjunto conforman su patrimonio.

En efecto, conforme a lo previsto por el artículo 224 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, la sociedad que subsista de una fusión o la que resulte de la misma tomará a su cargo los derechos y obligaciones de las sociedades que se extingan.

Por lo tanto, a nuestro parecer es contrario a los más elementales principios de justicia el hecho de que la sociedad que actúe como fusionante deba reconocer, para efectos de determinar el Impuesto sobre la Renta a su cargo, aquellos ingresos que se generaron por las actividades de la fusionada, pero que deban acumularse con posterioridad a la fusión, sin que se le permita hacer uso en su beneficio de un derecho que debió trascender a su esfera

jurídica íntegramente, como lo es el derecho de amortizar pérdidas fiscales contra sus propias utilidades.

Es decir, el artículo que en este trabajo se considera inconstitucional obliga a la sociedad fusionante, por un lado, a absorber las obligaciones fiscales de la o las sociedades fusionadas, y no permite, por otro lado, ejercer los derechos que las mismas tengan, lo cual resulta, incluso, contrario a los más básicos principios de lógica jurídica.

Debemos recordar que por virtud de una fusión, el conjunto de los bienes, derechos, cargas y obligaciones de la sociedad fusionada se transmiten íntegramente a la sociedad fusionante, la cual ejercerá estos derechos y responderá por las citadas obligaciones, incluyendo, por su puesto, las fiscales.

No obstante lo anterior, conforme al penúltimo párrafo del artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (disposición que en este trabajo se considera inconstitucional), las pérdidas fiscales no pueden ser transmitidas con motivo de la fusión (no obstante que, como se ha señalado, las mismas son conceptos que inciden directamente sobre el patrimonio de la o las sociedades fusionadas, ya que constituyen el reconocimiento de un decremento en el patrimonio de las sociedades que las sufren, por la generación de deducciones en cantidades mayores a los ingresos obtenidos en un ejercicio determinado que no pudieron ser deducidas en su totalidad en el pasado), lo cual resulta violatorio de lo previsto por el artículo 31, fracción IV Constitucional, pues se pretende privar de un concepto que necesariamente debe considerarse para determinar la auténtica capacidad contributiva de la sociedad fusionante, según

se apuntó anteriormente y, por ende, su capacidad para contribuir al gasto público.

3.2.1. La figura de la causahabencia con relación al penúltimo párrafo del artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Dada la trascendencia que tiene para los fines de este trabajo, en el presente apartado manifestaremos una causa por la cual a nuestro juicio resulta evidente la desproporcionalidad con la que el citado artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta trata a los contribuyentes del citado impuesto.

A este respecto, debemos recordar que la figura de la causahabencia es una institución jurídica por virtud de la cual se transmiten los bienes y los derechos por una persona llamada causante, a otra llamada causahabiente, derivado de la íntima vinculación personal que existe entre ellas.

De igual manera, hemos mencionado que la sociedad que actúa como fusionante ya sea en la fusión por absorción como en la fusión por incorporación, es causahabiente de la o de las sociedades fusionadas.

Lo anterior debido a que tal como lo establece el artículo 224 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, *“la sociedad que subsiste de una fusión o la que resulte de la misma tomará a su cargo los derechos y obligaciones de las sociedades que se extingan”*, transmitiendo así la totalidad de su patrimonio a la sociedad fusionante.

En este sentido, el referido artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al señalar que “*el derecho a disminuir pérdidas es personal del contribuyente que las sufra y no podrá ser transmitido ni como consecuencia de fusión*” viola a nuestro parecer la garantía de proporcionalidad tributaria, ya que desconoce la capacidad contributiva de la fusionante al desconocer que ésta se encuentra actuando como causahabiente de la o de las sociedades que actuaron como fusionadas.

Lo anterior máxime que tal como lo señalamos con anterioridad, la sociedad que actúe como fusionante deba reconocer, para efectos de determinar el Impuesto sobre la Renta a su cargo, aquellos ingresos que se generaron por las actividades de la fusionada, pero que deban acumularse con posterioridad a la fusión, sin que se le permita hacer uso en su beneficio de un derecho que debió trascender a su esfera jurídica íntegramente, como lo es el derecho de amortizar pérdidas fiscales contra sus propias utilidades.

Resulta, entonces, a nuestro juicio, que el artículo que en este trabajo se estudia obliga a la sociedad fusionante, por un lado, a absorber las obligaciones fiscales de la o las sociedades fusionadas, y no permite, por otro lado, ejercer los derechos que corresponden a las mismas, lo cual a nuestro juicio es contrario a los más básicos principios de lógica jurídica.

No se desconoce el hecho de que la teleología del establecimiento de la prohibición de transmisión de las pérdidas fiscales con motivo de la fusión pudiera obedecer a que con la misma se busque evitar prácticas fiscales

desleales en detrimento del fisco, pues de no existir, podría derivar en que cualquier sociedad con un resultado positivo buscara fusionarse con sociedades que tuvieran pérdidas fiscales pendientes de amortizar, sin embargo, no debemos perder de vista que por lo general las fusiones obedecen a razones de mercado, como sería, por ejemplo, buscar posicionarse mejor en el mercado o una ampliación de la gama de bienes y servicios que se ofrecen a los clientes.

Así, una sociedad que actuara como fusionante, no obstante que se fusionara por dichas razones de mercado, no podría disminuir en su caso, las pérdidas fiscales sufridas por la o las sociedades fusionadas, alterándose su capacidad para contribuir al gasto público, ya que la misma, reiteramos, está actuando como causahabiente de dichas sociedades fusionadas y por lo tanto, debe permitírsele suceder totalmente a las mismas en su patrimonio y no únicamente hacerse cargo de las obligaciones, incluso las fiscales que pudieran surgir.

Lo señalado en dicho artículo, reiteramos, resulta totalmente desproporcional, ya que es evidente que las pérdidas fiscales resultan un elemento esencial para determinar la verdadera capacidad contributiva de la sociedad fusionante, pues forman parte del patrimonio que conforme a lo previsto por el artículo 224 de la Ley General de Sociedades Mercantiles le fue transmitido, y por ende, son un elemento esencial para determinar el impuesto sobre la renta a su cargo.

De esta manera, consideramos que el precepto legal en estudio resulta violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria, por lo que existen elementos sólidos para impugnarlo por la vía del juicio de amparo.

3.3. Violación a la garantía de equidad tributaria.

Una vez que abordamos el aspecto de inconstitucionalidad del artículo 61, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por considerarlo violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria, analizaremos dicho precepto, pero ahora bajo la óptica de la garantía de equidad tributaria, establecida de igual manera, en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Consideramos que el artículo 61, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta otorga un tratamiento inequitativo a los contribuyentes, al impedir que una empresa fusionante aplique contra sus utilidades las pérdidas en que incurrió la o las empresas fusionadas con anterioridad a la fusión, por el solo hecho de que hubieran llevado a cabo ese acto jurídico.

En efecto, el artículo 61, penúltimo párrafo del citado ordenamiento legal, en la medida en que sin razón jurídica que lo justifique, limita a la empresa fusionante el derecho de amortizar las pérdidas fiscales en que incurrieron las empresas fusionadas, por el solo hecho de fusionarse, nos parece que resulta violatorio de la garantía de equidad tributaria.

La referida inequidad resulta en la medida en que, como se expresó en el capítulo anterior, dichas pérdidas fiscales no son sino un resultado que incidió en el decremento patrimonial de las sociedades que las sufrieron, lo cual también puede ocurrir a las sociedades que no se fusionan, siendo que a éstas sí les es permitido aplicarlos contra las utilidades que obtengan con posterioridad.

Por lo anterior, el hecho de que exista una fusión no justifica, a nuestro parecer, un trato desigual que implique el desconocimiento de la auténtica capacidad contributiva de la fusionante, debido a que se genera un trato inequitativo respecto de las demás empresas que al no haberse fusionado, sí pueden amortizar las pérdidas en que incurrieron en ejercicios anteriores, no obstante que las sociedades que actúan como fusionantes, como señalamos anteriormente, actúan como causahabientes de las sociedades fusionadas.

Esto es, según se señaló al principio del presente Capítulo, conforme a lo previsto por el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (analizado anteriormente), las personas morales, a efecto de determinar su resultado fiscal, restarán de los ingresos acumulables las deducciones permitidas por la propia ley, disminuyendo del resultado obtenido, cuando éste sea positivo (utilidad fiscal), las pérdidas incurridas en ejercicios anteriores, en la medida en que estas últimas, como se ha señalado, afectan directamente su capacidad contributiva (incremento o decremento patrimonial).

No obstante lo anterior, el penúltimo párrafo del artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que en este trabajo se analiza, prohíbe el que las

sociedades fusionantes apliquen las pérdidas en que incurrieron las empresas fusionadas en ejercicios anteriores, por el sólo hecho de haberse fusionado.

A nuestro parecer, tal prohibición resulta injustificada y provoca un tratamiento desigual a los contribuyentes del impuesto, quienes se ven obligados a determinar su resultado fiscal en forma autónoma, respecto de las empresas fusionadas, cuando en realidad son sus causahabientes, sin que exista alguna razón jurídica para tratarlos de manera desigual.

Lo anterior, en virtud de que al fusionarse dos empresas, conforme a la disposición de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se comenta, a la fusionante no se le puede transmitir el derecho de amortizar las pérdidas en que incurrió la empresa fusionada en ejercicios anteriores, no obstante que con motivo de la fusión, tal como lo vimos con anterioridad, a la fusionante se le transmite la totalidad del patrimonio de la o las fusionadas, esto es, la totalidad de los bienes, derechos y obligaciones.

En tal virtud, a nuestro juicio, no debiera haber un trato distinto respecto de aquellas sociedades que no se fusionan, puesto que trata del autor de una sucesión universal y el causahabiente de la misma, por lo que lo justo sería darles el mismo tratamiento que tendría la sociedad fusionante de no haberse fusionado, para la determinación de su resultado fiscal.

En efecto, según lo señalamos anteriormente en el presente trabajo, toda fusión es regida por la figura de la causahabencia, misma que es una institución establecida en nuestro sistema jurídico por virtud de la cual se

transmiten los bienes y derechos por una persona llamada causante, a otra llamada causahabiente, derivado de la íntima vinculación personal que existe entre ellas, como ocurre en el caso de la fusión por absorción o incorporación.

En este sentido, podemos concluir, tal como lo manifestamos con anterioridad, que en virtud de una fusión una o más sociedades se extinguen por la transmisión total de su patrimonio a otra sociedad subsistente o a una nueva, y al ser elementos del patrimonio los derechos, es claro que éstos son transmitidos a la empresa fusionante, la cual podrá hacer uso de esos derechos.

Así las cosas, dado que con motivo de la fusión la nueva sociedad absorberá todo el patrimonio de la o las sociedades fusionadas, lo equitativo es que aquélla continúe determinando el impuesto a su cargo, en la parte que corresponde al patrimonio transmitido por la o las fusionadas, de la misma manera que éstas lo venían haciendo y como lo hacen todas las personas morales, esto es, a través de la determinación de su resultado fiscal, para lo cual será necesario que pueda restar a los ingresos las deducciones y, posteriormente, amortizar el importe de las pérdidas de ejercicios anteriores pendientes de disminuir en que hubieran incurrido las sociedades fusionadas.

Por lo anterior consideramos que el artículo 61, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta es violatorio de lo previsto por el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución, en la medida en que limita a las sociedades fusionantes, que constituyen como hemos visto, empresas causahabientes de las sociedades fusionadas, el derecho de considerar las pérdidas fiscales en que hubieran incurrido éstas antes de la fusión respectiva,

no obstante que a aquélla se le transmite en su totalidad el conjunto de derechos de éstas últimas, lo cual implica que, de manera inequitativa, sólo las sociedades mercantiles no fusionadas puedan deducir dichas pérdidas, mientras las que sí se fusionan pierden ese derecho a partir de la fusión precisamente, lo cual significa que éstas tributen en mayor proporción para los gastos públicos que las no fusionadas, sin que a nuestro parecer, se justifique esa discriminación.

Finalmente, es oportuno señalar que no existe razón para limitar la transmisión de derechos de la o de las sociedades fusionadas a la sociedad fusionante, toda vez que los derechos que tienen las sociedades, incluyendo el de amortizar una pérdida fiscal, no revisten la característica de personalísimos.

En efecto, tal como lo señalan algunos ministros de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación en un Voto Minoritario que posteriormente se analizará, si bien existen derechos personalísimos que resultan intransferibles, los mismos son propios de las personas físicas y no de las empresas mercantiles, en razón de la finalidad económica que estas persiguen.

Por lo tanto, no existe razón justificada para prohibir la transmisión, en una fusión, del derecho de amortización de las pérdidas fiscales sufridas en un determinado ejercicio, ya que el mismo reviste la característica de ser un derecho corporativo propio de las empresas mercantiles.

3.3.1. Caso especial de la escisión

Consideramos que existe otra diferenciación que constituye una inequidad hacia las sociedades que actúen como fusionantes dentro de una fusión, ya que conforme al propio artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en los casos de escisión de sociedades sí resulta procedente la transmisión universal patrimonial de un contribuyente a otro.

Al existir esa transmisión, consideramos que en ambos casos debiera existir un tratamiento fiscal idéntico en materia de amortización de pérdidas fiscales de ejercicios anteriores.

Esto es, al igual que el caso de fusión, por la escisión de sociedades se efectúa una transmisión total o parcial de los derechos y obligaciones de la sociedad escidente a las escindidas, por lo que también existe la figura de a transmisión patrimonial del causante de la transmisión al causahabiente de la misma.

A este respecto, es de importancia estudiar el artículo 228 bis de la Ley General de Sociedades Mercantiles, el cual establece textualmente lo siguiente:

- “228 bis.- Se da la escisión cuando una sociedad denominada escidente decide extinguirse y divide la totalidad o parte de su activo, pasivo y capital social en dos o más partes, **que son aportadas en bloque** a otras sociedades de nueva creación denominadas escindidas; o cuando la escidente, sin extinguirse, **aporta en bloque**

parte de su activo, pasivo y capital social a otra u otras sociedades de nueva creación”.

.....
(Énfasis añadido)

Como a nuestro juicio puede apreciarse, en la escisión de sociedades existe al igual que en la fusión, una transmisión de patrimonio de una sociedad a otra.

Por lo tanto, al tratarse de figuras que jurídicamente producen consecuencias jurídicas idénticas (transmisión patrimonial de una persona moral a otra), debería dárseles consecuencias fiscales iguales.

No obstante lo anterior, conforme a lo previsto por el propio artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, únicamente en los casos de escisión de sociedades resulta procedente el transmitir las pérdidas fiscales en la proporción en que se divide el capital social con motivo de la escisión, en tanto que en los casos de fusión no lo permite.

En efecto, el artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en su parte conducente, establece lo siguiente:

“61.- En el caso de escisión de sociedades, **las pérdidas fiscales pendientes de disminuirse de utilidades fiscales, se deberán dividir entre las sociedades escidente y las escindidas, en la proporción en que se divida la suma del valor total de los inventarios** y de las

cuentas por cobrar relacionadas con las actividades comerciales de la escidente cuando ésta realizaba preponderantemente dichas actividades, o de los activos fijos cuando la sociedad escidente realizaba preponderantemente otras actividades empresariales.

(Énfasis añadido).

Como se ha señalado en este Capítulo, la disposición antes señalada permite en el caso de escisión de sociedades la transmisión a las escindidas de las pérdidas fiscales en que haya incurrido la sociedad escidente, en la proporción en que se divida en capital social.

Lo anterior resulta lógico, ya que una sociedad al escindir, supongamos en otras dos empresas, divide y transmite proporcionalmente su patrimonio a dichas empresas.

Esta transmisión ocurre también en la fusión de sociedades, solamente que dicha transmisión no es proporcional, sino universal, por lo que con mayor razón debería a nuestro juicio permitirse la transmisión de pérdidas.

Sin embargo, la misma disposición que permite la transmisión de pérdidas fiscales en el caso de escisión de sociedades, lo impide en el caso de fusión no obstante que, se insiste, en ambos casos existe una transmisión patrimonial de una persona moral a otra, no obstante que, tal como lo hemos señalado, a nuestro parecer debiera dárseles un tratamiento fiscal idéntico a través de permitir en ambos casos la transmisión de las pérdidas fiscales sufridas por las sociedades fusionadas y las escindidas respectivamente.

3.4 Posible justificación para establecer la prohibición.

El objeto de este apartado es tratar de entender la razón por la cual se estableció el penúltimo párrafo del artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que, como sabemos, impide transmitir con motivo de la fusión, el derecho para amortizar las pérdidas fiscales.

En este sentido consideramos (aun cuando la exposición de motivos del citado ordenamiento legal fue en su momento omisa al respecto), que esta disposición legal nació con el objeto de impedir un fraude a la ley o de una excesiva elusión de impuestos, en detrimento del fisco federal.

En efecto –asumiendo la postura del legislador–, la inclusión de esta disposición legal pudo ocurrir para prevenir que las empresas con utilidades fiscales obtenidas en un ejercicio determinado, buscaran empresas que tuvieran pérdidas fiscales para fusionarse con ellas, a efecto de disminuir sus utilidades con las pérdidas fiscales sufridas por dichas empresas, reduciendo así su carga tributaria, o bien, que empresas que hayan sufrido pérdidas fiscales, buscaran fusionarse con otras empresas a fin de disminuir las cargas tributarias de éstas, adquiriendo participación en las utilidades de esa empresa que tuvo ganancias.

Estas posibles justificaciones para el establecimiento de la citada disposición legal, resultan a nuestro parecer, frágiles e insostenibles.

En efecto, lo señalado resulta del hecho de que para llevar a cabo una fusión se requiere llevar a cabo muy diversos estudios de mercado, de logística y de proyección a futuro para que dicha fusión pueda considerarse benéfica para las partes que intervienen en ella.

Es decir, para realizar dicha fusión no es suficiente tomar en consideración la reducción de cargas fiscales en un ejercicio determinado, sin tomar en cuenta elementos de igual o mayor importancia para el desarrollo y cumplimiento del objeto social de una empresa.

Aunado a lo anterior, debemos hacer notar que el argumento que ha quedado señalado como posible justificación de la disposición contenida en el artículo 61, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es a nuestro parecer, de carácter extrafiscal o de política financiera.

El Poder Judicial Federal ha sostenido a este respecto que: *“además del propósito recaudatorio que para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios tienen las contribuciones, estas pueden servir accesoriamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no para el desarrollo armónico del país, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos”*.⁹⁴

⁹⁴ Tesis de jurisprudencia P./J. 18/91 bajo el rubro “Contribuciones. Fines extrafiscales”.

El hecho de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación admita que las contribuciones, además de tener fines recaudatorios, tengan fines de política financiera, económica o social no implica, a nuestro parecer, que dichos fines puedan ser abarcados de manera arbitraria sin respetar las garantías individuales a que nos hemos referido con anterioridad.

A nuestro juicio, sirve también como apoyo a esta manifestación, la siguiente tesis sostenida por el propio Poder Judicial Federal:

"CONTRIBUCIONES. LOS FINES EXTRAFISCALES NO PUEDEN JUSTIFICAR LA VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. La existencia de un fin extrafiscal, entendido éste como un objetivo distinto al recaudatorio que se pretende alcanzar con el establecimiento de una determinada contribución no puede convertirse en un elemento aislado que justifique la violación a los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público consagrados por el artículo 31, fracción IV de la Ley Fundamental. Los fines extrafiscales son exclusivamente otros elementos que debe analizar el órgano de control para determinar la constitucionalidad o no de un determinado precepto.

Amparo en revisión 95/98. Laura Paulina Bátiz Morfín. 15 de noviembre de 1999. Mayoría de diez votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Ariel Alberto Rojas Caballero.

Amparo directo en revisión 1092/99. Guillermo Garza Morales. 15 de noviembre de 1999. Mayoría de diez votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Guadalupe M. Ortiz Blanco.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dieciséis de noviembre en curso, aprobó, con el número CIV/1999, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México,

Distrito Federal, a dieciséis de noviembre de mil novecientos noventa y nueve.

(Énfasis añadido).

Esta tesis, a nuestro juicio, apoya lo aquí manifestado en el sentido de que los fines extrafiscales contenidos en las normas tributarias deben respetar las garantías contenidas en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Política.

De igual manera consideramos que el fin extrafiscal contenido en el artículo 61, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a que nos hemos referido con anterioridad, debió haberse contenido en la justificación que al respecto dio el legislador al expedir la referida norma legal, a fin de explicar a detalle su imposición.

Lo anterior debido a que tal justificación desentrañaría el motivo que se propuso alcanzar con su establecimiento, a fin de que tanto el gobernado, como el órgano de control, en su caso, puedan estar en condiciones de destentrañar los fines que con dicha norma se persiguen.

A nuestro parecer, apoya lo señalado la tesis que a continuación se cita, expedida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

“CONTRIBUCIONES, FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL PODER LEGISLATIVO ESTABLECERLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS MISMAS. Una nueva reflexión sobre el tema de los fines extrafiscales, conduce a esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a considerar que si bien el propósito fundamental de las contribuciones es el recaudatorio para sufragar el gasto público de la

Federación, Estados y Municipios, al cual se le puede agregar otro de similar naturaleza, relativo a que dichas contribuciones pueden servir como instrumentos eficaces de política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar (fines extrafiscales), tendrá que ser ineludiblemente el legislador quien establezca expresamente, en la exposición de motivos, en los dictámenes o en la misma ley, los mencionados fines extrafiscales que persiguen las contribuciones con su imposición. En efecto, el Estado al establecer las contribuciones respectivas, a fin de lograr una mejor captación de los recursos para la satisfacción de sus fines fiscales, puede establecer una serie de mecanismos que respondan a fines extrafiscales, pero tendrá que ser el legislador, quien en este supuesto, refleje su voluntad en el proceso de creación de la contribución, en virtud de que en un problema de constitucionalidad de leyes, a lo que debe atenderse sustancialmente, es al producto de la voluntad del órgano encargado de crear la ley y no a las posibles ideas que haya tenido o posibles finalidades (objetivos) que se haya propuesto realizar. Lo anterior adquiere relevancia, si se toma en cuenta que al corresponder al legislador señalar expresamente los fines extrafiscales de la contribución, el órgano de control contará con otros elementos, cuyo análisis le permitirá llegar a la convicción y determinar la constitucionalidad o inconstitucionalidad del precepto o preceptos reclamados. No obstante lo anterior, pueden existir casos excepcionales en que el órgano de control advierta que la contribución va encaminada a proteger o ayudar a clases débiles, en los que el fin extrafiscal es evidente, es decir, se trata de un fin especial de auxilio y, por tanto, no resulte necesario que el legislador en la iniciativa, en los dictámenes o en la propia ley exponga o revele los fines extrafiscales, al resultar un hecho notorio la finalidad que persigue la contribución respectiva.

Amparo en revisión 564/98. Rodolfo Castro Ruiz. 18 de octubre de 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Humberto Román Palacios. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Jaime Flores Cruz.

(Énfasis añadido).

La tesis transcrita, a nuestro parecer, se refiere también a la certeza jurídica que todo acto de autoridad debe implicar, ya que al conocer las razones

del establecimiento de un fin extrafiscal, se brindará mayor certidumbre a los particulares sobre los fines que con la norma se persiguen.

3.5 Criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Análisis y crítica.

Dada la importancia que tiene para el desarrollo del presente trabajo, a continuación haremos referencia a la interpretación que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha emitido acerca de la constitucionalidad del penúltimo párrafo del artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Resulta importante señalar que las resoluciones que hasta el momento han sido emitidas a este respecto por nuestro Máximo Tribunal, se refieren al penúltimo párrafo del artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, que en la parte que interesa, es de idéntica redacción al que en este trabajo se estudia.

A) En este sentido, comentaremos en primer término una tesis emitida por el Pleno de la Suprema Corte sobre el tema en estudio, al resolver el amparo en revisión (R.A.) número 953/97, promovido por Consorcio Ara, S.A. de C.V. -

En la citada resolución emitida por nuestro Máximo Tribunal, se declaró la constitucionalidad del artículo 55, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto

sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, al considerar que el mismo no transgrede las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias.

La tesis que derivó de la citada resolución, establece textualmente lo siguiente:

“FUSIÓN DE SOCIEDADES. LOS ARTÍCULOS 55, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y 9o., ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO, QUE ESTABLECEN QUE LOS DERECHOS A DISMINUIR PÉRDIDAS Y A REALIZAR ACREDITAMIENTOS Y DEVOLUCIONES SON PERSONALES DEL CONTRIBUYENTE, NO VIOLAN LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN. Los artículos 55, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el artículo 9o., último párrafo, de la Ley del Impuesto al Activo, establecen que el derecho a disminuir pérdidas es personal del contribuyente que las sufra y no podrá ser transmitido ni como consecuencia de fusión y que los derechos al acreditamiento y a la devolución previstos en el artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo son personales del contribuyente, e igualmente no podrán ser transmitidos a otra persona ni como consecuencia de fusión. Dichos preceptos no atentan contra los principios de justicia tributaria, pues no es exacto que permitan inequitativamente que las sociedades mercantiles no fusionadas sí puedan obtener los beneficios señalados, toda vez que una empresa fusionada está en una situación jurídica diversa de una que no se ha fusionado atento a que aquélla se ha extinguido jurídicamente, razón por la que el trato diferente que se le da a través de aquellos numerales no viola la garantía de equidad establecida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues para que exista inequidad es presupuesto que se trate de entes que estando en igual situación, se les trate en forma desigual por la ley, o

estando en diversa situación, se les dé trato igual, extremo que no acontece en la especie”.⁹⁵

En este contexto -de acuerdo a lo señalado por la Corte-, el trato distintivo que establece el artículo en estudio, al no permitir que las sociedades que se fusionan transmitan a la fusionante el derecho para amortizar sus pérdidas fiscales, deriva del hecho de que dichas sociedades no están en la misma situación jurídica que las sociedades que no se fusionan.

Debemos hacer mención que la resolución emitida por el Pleno de nuestro Máximo Tribunal, causó gran controversia entre los Ministros que lo integran, lo que derivó en que la misma fuera aprobada tan sólo por una votación de seis contra cinco, e incluso que los Ministros disidentes del criterio de la mayoría, expidieran un “Voto Minoritario”.

Dada la importancia que el citado “Voto Minoritario” tiene en el desarrollo de este trabajo, a continuación se transcribe la parte conducente del mismo:

Voto minoritario de los Ministros Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juventino V. Castro y Castro, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel y José Vicente Aguinaco Alemán, relativo al amparo en revisión 935/97, promovido por Consorcio ARA, S.A. de C.V.

⁹⁵ Tesis número P. XC/98 emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, contenida en la página 243 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo VIII, diciembre de 1998.

El presente voto de minoría tiene por objeto expresar las razones por las cuales nos apartamos del criterio mayoritario, en el sentido de considerar que el último párrafo del artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el último párrafo del artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo, no rompen con el principio de equidad al prohibir que las empresas fusionadas puedan disminuir pérdidas fiscales, tratándose del impuesto sobre la renta y, pierdan los derechos al acreditamiento y a la devolución en relación con el impuesto al activo, como consecuencia de la fusión.

Diferimos de lo resuelto en cuanto se aduce, medularmente, que las empresas fusionadas se encuentran en un plano de desigualdad frente a las que no se han fusionado y por ello se justifica el trato desigual en los numerales combatidos.

Contrariamente a lo establecido en la sentencia de la mayoría, estimamos que, la fusión de las sociedades no puede ser la causa para afirmar que se trata de sujetos diferentes a las sociedades que no se fusionan y que por ello deban tener un trato desigual en cuanto a la disminución de pérdidas fiscales y a la devolución o acreditamiento del impuesto.

En efecto, económicamente la fusión es uno de los medios con que cuentan las empresas para mejorar su competitividad, ya que la forma de fortalecerse empresarialmente es creciendo en todos los sentidos, haciéndose por ende más competitivas, trayendo así por consecuencia una serie de beneficios para la macroeconomía del país.

Jurídicamente, la fusión es un proceso en virtud del cual dos o más sociedades que se extinguen transmiten su patrimonio en bloque a una nueva sociedad que se constituye a estos efectos, o a una de ellas, pasando normalmente sus socios a la sociedad que se constituye o a la sociedad absorbente en función del negocio que todas ellas asuman.

De la noción conceptual anterior, se desprende que los efectos de la fusión, son los siguientes: a) La extinción de las sociedades que se fusionan y, b) La transmisión de los patrimonios de las sociedades que se extinguen.

Las sociedades que se extinguen transmiten en bloque sus patrimonios a la nueva sociedad que se constituye o a la absorbente que adquieren por sucesión universal, los derechos y obligaciones de aquéllas.

A la vista de lo expuesto, la sucesión implica que dentro de una relación jurídica determinada, un sujeto viene a colocarse en el puesto que ocupaba otro, asumiendo el nuevo sujeto los derechos y cargas del sujeto sustituido.

Así, tanto en el supuesto de fusión por creación de nueva sociedad como en el de absorción, las sociedades que se disuelven y extinguen al fusionarse, cualquiera que sea su forma, tipo o clase, transmiten sus respectivos patrimonios sociales a la nueva sociedad o a la sociedad absorbente, pues la fusión es económica y jurídicamente un supuesto concreto de transmisión de patrimonios, cuya característica está en que se produce por sucesión a título universal de la sociedad nueva o absorbente en el activo y pasivo de la sociedad o sociedades disueltas.

Pues bien, estimamos que el fenómeno de la sucesión debe tener plena aplicación en la materia fiscal, ya que de sucesión tributaria sólo puede hablarse con exactitud cuando una persona sustituye a otra en los derechos y obligaciones inherentes a una determinada y todavía existente relación impositiva.

En este sentido, la sucesión en la relación tributaria origina que el antiguo contribuyente desaparezca de la escena tributaria, viniendo el sucesor a ocupar su lugar, quedando el nuevo sujeto vinculado tanto con la ley tributaria como con la hacienda pública.

Por tanto, el sucesor asume la posición jurídica que tenía el autor de la sucesión o dante causa, es decir, la posición de contribuyente. Así, la deuda tributaria y los derechos del sucesor no se extinguen por la muerte, donación o cualquier otro acto traslativo de dominio (como la fusión), sino que los reciben los sucesores. La sucesión supone, pues, que los sujetos sucedido y sucesor son contribuyentes, y que son sujetos pasivos de la obligación tributaria el uno después del otro, porque el sucesor se coloca en la posición de su predecesor.

De esta forma, si lo que se transmite es un conjunto heterogéneo de bienes, derechos, obligaciones, elementos inmateriales y, en definitiva, de todo aquello que constituía la organización empresarial de la que era titular la sociedad que se extingue, ayuda a salvar los obstáculos que podrían derivarse de entender la fusión como una mera sustitución en las relaciones jurídico-patrimoniales, asumiendo la nueva sociedad o la absorbente cualquier clase de derecho o beneficio fiscal (tales como la disminución de pérdidas fiscales, el acreditamiento o la devolución de impuestos) del que estuviesen gozando las empresas que se disuelven, porque aquélla se subroga en los derechos (y obligaciones) tributarios de éstas.

Con apoyo en los razonamientos anteriores, consideramos que, contrariamente a lo resuelto en la sentencia de la mayoría, los preceptos reclamados ocasionan un trato inequitativo al no permitir a una persona moral que se fusionó el agotar los derechos de las empresas desaparecidas que absorbió, consistentes en hacer uso de pérdidas generadas en materia del impuesto sobre la renta y acreditar saldos a favor del impuesto al activo obtenidos en ejercicios anteriores.

En efecto, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido la equidad tributaria, a través de

numerosas jurisprudencias y tesis aisladas, de entre las cuales pueden citarse las siguientes:

"EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.-El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional."

(Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, junio de 1997, página 36).

"EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES.-El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica."

(Mismo Tomo del Semanario Judicial de la Federación, página 43).

De las anteriores jurisprudencias se desprende que el principio de equidad tributaria exige que a iguales presupuestos de hecho deben corresponder iguales consecuencias jurídicas, sin que se permita que normas llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad, al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas.

Por tanto, pensamos que si el legislador estima que es procedente efectuar la disminución de pérdidas del impuesto sobre la renta y el acreditamiento del impuesto al activo para aquellas sociedades mercantiles no fusionadas, no debió establecer la pérdida de esos derechos para las que se fusionan, pues no existe razón alguna que justifique ese trato discriminatorio.

En efecto, al prohibir los preceptos de que se trata a una persona moral que utilizó la figura jurídica de la fusión, agotar los derechos de las empresas que fusionó, acarrea que se quebrante el citado principio de equidad tributaria, en virtud de que provoca que tenga que tributar con mayor severidad que las personas morales que no han sufrido tal fusión, ya que al impedirles, sin razón fundada alguna, hacer uso de pérdidas generadas en materia del impuesto sobre la renta, y acreditar saldos a favor del impuesto al activo obtenidos en ejercicios anteriores de las empresas fusionadas, provoca que dos sujetos pasivos de tales contribuciones, que se encuentran ante el supuesto legal respectivo de una forma idéntica, sean tratados de manera distinta, pues uno -el que no se ha fusionado- podrá amortizar sus pérdidas fiscales y acreditar los saldos a favor respectivos, mientras que el otro -que llevó a cabo la fusión- se verá impedido de hacer uso de tales derechos que en su favor poseían las empresas fusionantes. Es decir, los derechos referidos de las empresas desaparecidas no pueden también desaparecer lisa y llanamente, pues ello hace claro un evidente desequilibrio y asimetría del sistema, en tanto que donde hay razón equivalente

no existe disposición también equivalente, y porque tal desequilibrio resulta injusto.

Corrobora que los artículos 55, último párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta y, 9o., último párrafo de la Ley del Impuesto al Activo, son inequitativos, porque establecen una desigualdad de trato que resulta artificiosa, la circunstancia de que se vulnera el principio de simetría fiscal que debe observar toda norma tributaria, pues por un lado la empresa fusionada tendrá que cumplir las obligaciones tributarias de las empresas desaparecidas, llegando al extremo de tener que cubrir los impuestos a cargo de éstas en términos de lo dispuesto por el penúltimo párrafo del artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación, por lo que una empresa fusionante, en términos de los preceptos reclamados, además de no estar en posibilidad de ejercer los derechos tributarios de las empresas que absorbió por fusión, tendrá que cumplir con el entero de sus contribuciones, lo que provoca que:

a) No disminuya pérdidas o acredite impuestos que pueden reducir su base gravable.

b) Que su base impositiva se vea incrementada por el resultado fiscal que hubiesen podido reflejar las empresas desaparecidas.

Tales aspectos, estimamos, desatienden el principio de equidad tributaria.

Con independencia de lo anterior, es importante tener en consideración que en la sesión privada en que se discutió el asunto de que se trata, se abordó el tema relativo a si los derechos a la deducción de pérdidas fiscales, al acreditamiento y a la devolución del impuesto, constituyen derechos personalísimos, cuestión que el criterio mayoritario no plasma en la resolución respectiva, sin embargo consideramos que se trata de un punto importante que debió ponderarse.

Al respecto estimamos que esos derechos no revisten la naturaleza de personalísimos e intransferibles, si se toma en cuenta la categoría de personas a las que se refieren.

En efecto, los derechos personalísimos también llamados individuales, constituyen una clase singular de facultades reconocidas a las personas físicas, para el aprovechamiento legal de diversos bienes derivados de su propia naturaleza, cualidades y en general de las proyecciones integrantes de su categoría humana, de ahí su característica de intransferibles.

Ahora bien, tratándose, de personas morales, como en el caso, no puede afirmarse válidamente que poseen derechos personalísimos, ya que una empresa mercantil cuyos fines preponderantemente son económicos, carece por naturaleza propia de las facultades inherentes a la persona física; sin embargo, al reunirse varias de ellas para formar una sociedad, adquieren en conjunto, por esa circunstancia, otra clase de derechos incorporados al nuevo ente, como son los derechos patrimoniales y los corporativos o de consecución, los cuales, al contribuir a los fines que persigue la persona moral, que por lo general son de carácter económico, resultan lógica y naturalmente transferibles, a diferencia de lo que ocurre con las personas físicas que sí tienen derechos personales e intransferibles.

Por ello estimamos, que los derechos a deducir pérdidas fiscales, al acreditamiento y devolución del impuesto, no son jurídicamente "personalísimos" y por ende sí pueden ser transferibles, por tratarse de derechos cuyo contenido es meramente económico.

Desde diverso aspecto, ya en párrafos anteriores se aludió a la fusión, así como, que de acuerdo a los preceptos que la regulan se transmite todo el patrimonio de las sociedades que se disuelven o

extinguen al fusionarse, a la nueva sociedad o a la sociedad absorbente; también se destacó que la fusión es económica y jurídicamente un supuesto concreto de transmisión de patrimonios, debiéndose de precisar que las disposiciones que limitan ese derecho, como es el caso de las que se examinan, son inconstitucionales, por contradecir el principio de equidad tributaria al no justificarse un trato distinto a un mismo supuesto jurídico.

En otros términos, atender a lo expresado en la sentencia de la mayoría, en el sentido de que son situaciones desiguales en las que se encuentran una empresa que no se ha fusionado, con otra que se ha fusionado y que a estas últimas se les da el mismo trato, equivaldría a examinar la equidad en lo interno de cada categoría de contribuyentes -las empresas no fusionadas y las fusionadas, respectivamente-, sin hacer la comparación entre ellas, que es precisamente el aspecto medular que se debe de tomar en cuenta para analizar si se cumple o no con la equidad, sobre todo, en el caso, hay que considerar que entre ambas existe un mismo supuesto jurídico y económico como es el patrimonio, integrado por las obligaciones y derechos que se transmiten merced a la fusión.

No es obstáculo a lo anterior el hecho de que existan empresas que en forma fraudulenta tratan de obtener otras que tengan acumuladas grandes pérdidas para, a través de la fusión lograr un procedimiento de elusión en el pago de los tributos con la consecuente afectación a los intereses del fisco, pues aun cuando dicha circunstancia constituye un hecho innegable, lo cierto es que la posibilidad de que por medio de dicha figura jurídica se llegue a una defraudación fiscal, de ningún modo justifica que el legislador tributario llegue a fórmulas inequitativas en relación con todas las empresas que se fusionan, ya que no es razonable pensar que todas las fusiones de sociedades tienden a una defraudación al fisco; además la autoridad fiscal cuenta con todos los mecanismos a su alcance para,

analizando la razón de ser de la fusión, determinar si se trató de una operación real, lógica, sustentada en los fines de la sociedad, o no fue así. Independientemente, en el caso concreto, de uno u otro modo las pérdidas pendientes de amortizar y el impuesto susceptible de acreditar, serían utilizados ya por la fusionante o ya por la fusionada, lo que significa que la afectación al fisco, en ese caso, no podría darse, en atención a que ambos conceptos se encuentran declarados y son conocidos con anterioridad por el propio fisco federal, por ende, no pueden incrementarse ni con motivo de la fusión.

Por tanto, si mediante la fusión de dos personas jurídicas distintas sólo queda una e, inclusive, puede surgir una sola, nueva y mayor, titular y responsable de toda la esfera de derechos de la desaparecida, es injustificado, que la fusionante responda de cualquier adeudo fiscal pendiente de la fusionada para con el fisco y en cambio, que en lo concreto no pueda utilizar el derecho de amortizar pérdidas del impuesto sobre la renta y el acreditamiento contra el impuesto al activo que a aquélla le asistía.

Por lo demás, no se atiende a la capacidad contributiva del nuevo ente, por lo que resulta inequitativo que la ley declare la extinción de un derecho que precisamente derivó para la fusionante, de las circunstancias concretas de capacidad contributiva de la fusionada respecto de quien aquélla responde por asunción, en forma íntegra, tanto de sus derechos como de sus obligaciones y responsabilidades.

En este sentido, en nuestra opinión, los numerales reclamados, en las partes respectivas, sí atentan en contra de la garantía de equidad tributaria, lo que por consecuencia ocasiona transgresión al principio de proporcionalidad, ya que provoca que las empresas fusionadas tributen con mayor severidad que las empresas no fusionadas, al privarlas de los derechos a que nos hemos referido.

Con base en las consideraciones expuestas en el Voto Minoritario de referencia, a continuación analizaremos las manifestaciones vertidas en el mismo, que dicho sea de paso, constituyen una base importante del sustento del presente trabajo:

1) En primer término, de acuerdo a lo sustentado por los ministros disidentes en el Voto Minoritario transcrito, no puede darse un trato distintivo a las sociedades que se fusionan respecto de aquéllas sociedades que no se fusionan, con relación a la amortización de pérdidas fiscales sufridas con anterioridad.

Lo anterior, debido a que la fusión es, como hemos visto, un acto jurídico por virtud del cual una o mas sociedades transmiten de manera universal a otra, sus patrimonios, y la sociedad que se crea o que absorbe a dichas sociedades, actúa simplemente como causahabiente de los derechos de la o las sociedades fusionadas.

En efecto, es importante recordar, tal como lo señalamos en múltiples ocasiones en el primer Capítulo del presente trabajo, principalmente al tratar sobre la naturaleza jurídica y sobre los efectos jurídicos de la fusión, que la misma es un acto jurídico por virtud del cual una o más sociedades transmiten a otra sociedad su patrimonio, ya sea mediante la creación de una nueva sociedad, o mediante la subsistencia de una de ellas, que absorbe de manera íntegra el patrimonio de la o las sociedades fusionadas.

Efectivamente, es de notarse que la empresa que actúe como fusionante, actúa como sucesora de las relaciones jurídicas ocurridas con anterioridad a la fusión.

Ahora bien, estas relaciones jurídicas no se generaron de manera espontánea al efectuarse la fusión, sino que fueron generadas en el pasado por la o las sociedades fusionadas y la sociedad que actúa como fusionante simplemente actúa como causahabiente de aquéllas, por lo que no puede impedírsele adquirir los derechos que las sociedades fusionadas tenían antes de la fusión, al igual que no puede impedírsele a una sociedad ejercer sus propios derechos.

Es decir, consideramos que al igual que no puede impedírsele a una sociedad amortizar sus pérdidas fiscales sufridas por ella misma en un ejercicio fiscal contra las utilidades que en un futuro obtenga, tampoco puede impedírsele a una sociedad que es causahabiente por fusión, ejercitar los derechos patrimoniales de la o las sociedades fusionadas.

En efecto, tanto las sociedades que se fusionan como las que no se fusionan, generan por virtud del desarrollo de su objeto social, determinadas relaciones jurídicas que deben ser cumplidas.

Pues bien, el simple hecho de que determinadas sociedades acuerden su fusión, no puede ser considerado un impedimento para que no se cumpla con las relaciones jurídicas acaecidas en el pasado, máxime cuando por virtud de la

fusión, como se ha mencionado, la sociedad fusionante simplemente actúa como un sucesor a título universal de las sociedades fusionadas.

Refuerza lo anterior el hecho de que, (tal como lo consideraron los Ministros disidentes del criterio de la mayoría), de no haberse fusionado determinadas sociedades, estas hubieran podido amortizar sus pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, contra las utilidades que se generaran en un futuro, sin embargo, por el solo hecho de haberse fusionado, no pueden ejercer ese derecho, no obstante que el mismo fue generado por las empresas fusionadas, y por virtud de la fusión, ese derecho debió de ser transmitido a la fusionante.

2) La tesis de jurisprudencia que se estudia, resulta asimismo errónea, en virtud de que, como hemos considerado anteriormente, la disposición legal contenida en el actual artículo 61, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ocasiona un trato inequitativo, al no permitir a una sociedad que actuó como fusionante en una fusión, agotar los derechos de las sociedades fusionadas que se extinguieron con motivo de la fusión, derecho que, en el caso concreto, consiste en utilizar las pérdidas fiscales generadas por éstas.

Es importante destacar que aquéllas sociedades que no se fusionan, tienen expedito su derecho a amortizar contra las utilidades que generen en un ejercicio determinado, las pérdidas ocurridas en ejercicios anteriores, situación que no ocurre con las sociedades que se fusionan, lo cual provoca un trato discriminatorio.

En efecto, al prohibir el precepto en estudio a una sociedad que se fusionó (en su carácter de fusionante), agotar los derechos de la o las fusionadas, se genera un trato distintivo respecto de aquéllas que no se han fusionado, ya que, aun cuando a ambos tipos de sociedades debiera permitírseles el ejercicio de sus derechos, de manera injustificada únicamente se permite a la sociedad que no se ha fusionado, amortizar sus pérdidas fiscales, mientras que la sociedad que se fusionó, (y que es causahabiente de los derechos de las fusionadas), no podrá hacer uso de ese derecho.

A tales efectos, el propio Poder Judicial de la Federación ha señalado lo que aquí se ha manifestado, en el sentido de que las normas tributarias no deben establecer tratos inequitativos entre los contribuyentes que se hallan en iguales circunstancias:

“ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. EL ULTIMO PARRAFO, PRIMERA PARTE, DEL ARTICULO 9o. DE LA LEY RELATIVA AL, ES INCONSTITUCIONAL EN TANTO DESATIENDE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA CONSAGRADOS POR EL ARTICULO 31, FRACCION IV, DE LA CONSTITUCION GENERAL DE LA REPUBLICA, EN TRATANDOSE DE FUSION DE SOCIEDADES MERCANTILES. Al margen de que el primero de los preceptos invocados se contrapone a lo establecido en el artículo 224 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, (conforme al cual la sociedad que subsiste o la que resulte de la fusión tomará a su cargo los derechos y las obligaciones de las sociedades extinguidas), al establecer que en caso de fusión la sociedad fusionada no puede transmitir a la fusionante su derecho a la devolución del impuesto al activo, desatiende también los principios de justicia tributaria consagrados por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, a fin de que en un mismo plano de igualdad todos los sujetos pasivos del impuesto al activo puedan obtener la devolución del saldo a su favor, al sólo permitir

*inequitativamente que las sociedades mercantiles no fusionadas sí puedan obtener la devolución, mientras las que sí se fusionan pierden ese derecho a partir de la fusión, lo que implica que éstas tributen en mayor proporción para los gastos públicos que las no fusionadas, sin que se justifique esa discriminación. Además, el indicado precepto legal no se sujeta al mandato del artículo 14 constitucional, en tanto priva a la sociedad fusionante de un derecho, sin juicio previo seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho”.*⁹⁶

En tales condiciones, la tesis transcrita apoya lo que en ésta parte de nuestro trabajo se sostiene.

3) Tal como se señala en el Voto Minoritario que se estudia, en la jurisprudencia transcrita con anterioridad, se pierde de vista que el actual artículo 61, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta rompe con un principio esencial de simetría jurídica, ya que, por un lado, la sociedad fusionante tendrá que cumplir, en términos de lo establecido por el actual artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación, con las obligaciones fiscales de las sociedades fusionadas, y sin embargo, no podrán ejercer un derecho generado, de igual manera, por las fusionadas, lo cual resulta a nuestro parecer discriminatorio.

En efecto, el artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación vigente, establece lo siguiente:

⁹⁶ Tesis número XVI.2o.5 A emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, contenida en la página 487 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo II, diciembre de 1995.

"14-B.- Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 14, fracción IX, de este Código, se considerará que no hay enajenación en los siguientes casos:

I. En el caso de fusión, siempre que se cumpla con los siguientes requisitos:

.....
c) Que la sociedad que subsista, la que surja con motivo de la fusión, presente las declaraciones de impuestos del ejercicio y las informativas que en los términos establecidos por las leyes fiscales les correspondan a la sociedad o sociedades fusionadas, correspondientes al ejercicio que terminó por fusión".

(Énfasis añadido).

No obstante el contenido del precepto legal transcrito, que establece la obligación a cargo de la sociedad fusionante a cumplir con diversas obligaciones a cargo de las fusionadas, de manera injustificada e inequitativa, el derecho de amortizar las pérdidas no es transmisible por virtud del precepto legal que en este trabajo se estudia.

4) Tal como se señala en el Voto Minoritario sujeto a estudio, no existe razón particular para limitar la transmisión de derechos de la o las sociedades fusionadas a la sociedad fusionante, toda vez que los derechos que tienen las sociedades, no revisten la característica de personalísimos, aspecto que de acuerdo a lo que se menciona en el mencionado Voto Minoritario, no fue estudiado en la Sesión que dio origen a la tesis de jurisprudencia que se analiza.

En efecto, tal como se señala en el Voto Minoritario que se estudia, si bien existen derechos personalísimos que resultan intransferibles, los mismos

son propios de las personas físicas y no de las empresas mercantiles, en razón de la finalidad económica que estas persiguen.

En este sentido, dada la naturaleza de las citadas empresas mercantiles, las mismas gozan de derechos patrimoniales y corporativos propios de ellas que difieren sustancialmente de la naturaleza de los derechos de que gozan las personas físicas que las conforman.

Por lo tanto, de acuerdo a lo que se sostiene en el Voto Minoritario que se analiza, no existe razón justificada para prohibir la transmisión por fusión del derecho de amortización de las pérdidas fiscales sufridas en un determinado ejercicio, ya que el mismo reviste la característica de ser un derecho corporativo propio de las empresas mercantiles.

5) Finalmente, y tal como se señala en el Voto Minoritario sujeto a estudio, el criterio sustentado por los Ministros cuyas aseveraciones se consideran erróneas, al señalar que son situaciones desiguales en las que se encuentran una empresa que no se ha fusionado, con otra que sí lo ha hecho, (lo que genera también un trato desigual entre ellas), equivale a examinar la equidad tributaria en lo interno de cada categoría de contribuyentes, sin hacer la comparación entre ellas con relación a sus derechos patrimoniales, lo cual es a nuestro juicio, el aspecto medular, para determinar si existe un trato desigual para ambas contribuyentes.

B) Ahora bien, recientemente, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, emitió una jurisprudencia, en la cual resolvió decretar

nuevamente la constitucionalidad del citado artículo 55, último párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La citada jurisprudencia establece lo siguiente:

“FUSIÓN DE SOCIEDADES. EL ARTÍCULO 55, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y DOS, AL ESTABLECER QUE EL DERECHO A DISMINUIR PÉRDIDAS FISCALES ES PERSONAL DEL CONTRIBUYENTE Y NO PUEDE SER TRANSMITIDO NI COMO CONSECUENCIA DE AQUÉLLA, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. En virtud de que la fusión de sociedades consiste en la celebración de un contrato mercantil en donde la sociedad fusionada pierde su personalidad y la sociedad fusionante subsiste con un solo patrimonio, lo que la convierte en el sujeto pasivo de la obligación tributaria, para los efectos del impuesto sobre la renta, al constituir este único patrimonio la base imponible frente a la ley, y toda vez que de conformidad con el artículo 55, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el derecho a disminuir pérdidas es personal del contribuyente y no puede ser transmitido ni como consecuencia de la fusión, ya que no se pueden separar las pérdidas o ganancias, pues al final del ejercicio fiscal la empresa fusionante, en su declaración fiscal del impuesto sobre la renta que presenta, determina el impuesto que le corresponde pagar conforme a las deducciones permitidas por la ley, pero respecto de un mismo patrimonio, se concluye que el hecho de que a través de la fusión renuncien las sociedades fusionadas al derecho individual de deducir pérdidas no viola el principio de proporcionalidad tributaria, consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, puesto que la empresa fusionante, como persona moral independiente, también podrá hacer las deducciones que le permita la ley de manera personal, la cual deberá pagar el mismo impuesto que le corresponda de manera proporcional.”⁹⁷

⁹⁷ Tesis jurisprudencial número 1a./J. 83/2002 emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia.

En la tesis de jurisprudencia transcrita, la Primera Sala de la Suprema Corte declaró la constitucionalidad del precepto señalado, por considerar que el mismo no resulta violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria.

Para llegar a tal conclusión, la citada Sala se basó en lo siguiente:

- a) La fusión de sociedades es un contrato por virtud del cual la o las sociedades fusionadas, pierden su personalidad.
- b) La sociedad que actúa como fusionante, subsiste con un solo patrimonio.
- c) Por lo tanto, dicha sociedad fusionante, al realizar su declaración anual y pagar sus correspondientes tributos, lo hace con base en dicho patrimonio único, razón por la que no existe violación a la garantía de proporcionalidad tributaria, ya que no fueron consideradas las pérdidas de la o las fusionadas.

A nuestro juicio, la Primera Sala de nuestro Máximo Tribunal, plantea el problema sobre bases falsas e irreales, pues determina que al realizarse la fusión, la o las empresas que actúen con el carácter de fusionadas, han determinado su resultado fiscal habiendo acumulado todos los ingresos, y realizado el total de deducciones permitidas por la ley, por lo que podrán pagar el impuesto sobre la renta de manera proporcional, sobre un mismo patrimonio.

Asimismo –conforme al criterio de la referida Sala-, la empresa que adquiriera el carácter de fusionante, podrá, en un futuro, determinar en igual forma proporcionalmente, el impuesto a su cargo sobre un mismo patrimonio.

Lo asentado por la citada Primera Sala de la Suprema Corte, en resumen significa que como no se pueden transmitir por mandato legal las pérdidas de la o las sociedades fusionadas a la fusionante, cada una paga el impuesto de manera proporcional sobre un mismo patrimonio.

En este sentido, consideramos que lo señalado por parte de ese órgano jurisdiccional constituye, a nuestro particular punto de vista, un verdadero sofisma, pues únicamente realiza argumentaciones vagas e imprecisas que en nada resolvieron el problema de si la disposición legal que en este trabajo se estudia, es contraria al principio de proporcionalidad tributaria.

En efecto, para que el criterio del órgano jurisdiccional en cita pudiera considerarse apropiado, debió, bajo nuestro punto de vista, haber efectuado un análisis sobre el fondo de la constitucionalidad del artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con base en los principios de igualdad y proporcionalidad en materia tributaria.

A nuestro parecer, el criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en nada resuelve si la disposición legal que en este trabajo se estudia resulta apegada al principio de proporcionalidad tributaria, ni tampoco si el mismo guarda relación con los artículos 225 y demás aplicables de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

En estas circunstancias, resulta oportuno formularse las siguientes preguntas: Si las sociedades fusionadas y la fusionante pagan de manera proporcional su impuesto sobre la renta individualmente, ¿Qué pasa con las pérdidas fiscales? ¿Simplemente desaparecen? ¿No forman parte del patrimonio de la o las sociedades fusionadas que debe ser transmitido a la fusionante?

Creemos que el citado criterio adoptado por la Primera Sala de la Corte, simplemente no resuelve estas interrogantes, ya que parte del falso supuesto de que al realizarse la fusión, la o las sociedades fusionadas han determinado de manera cabal el impuesto sobre la renta a su cargo, sin tomar en cuenta que la pérdida fiscal puede trascender a los siguientes diez ejercicios.

De igual manera, nos parece equivocado el siguiente criterio adoptado por la misma Primera Sala de la Suprema Corte, por las razones que posteriormente se exponen:

“RENTA. EL ARTÍCULO 55, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY QUE REGULA EL IMPUESTO RELATIVO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA, AL DAR UN TRATAMIENTO DIFERENTE A LAS SOCIEDADES QUE INTERVINIERON EN UNA FUSIÓN, RESPECTO DE AQUELLAS QUE LO HICIERON EN UNA ESCISIÓN. El artículo 55, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no viola el principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues la diferencia que establece para las sociedades que resulten de una fusión, de aquellas que resulten de una escisión, en cuanto a disminución de pérdidas, deriva de las diferencias abstractas que entre ellas existen y que las colocan en situaciones objetivamente

*distintas, de conformidad con el orden jurídico y económico que las rigen, toda vez que conforme a lo dispuesto en la Ley General de Sociedades Mercantiles, la escisión de sociedades determina un sistema de respaldo solidario para los acreedores; lo que, conforme al mismo ordenamiento jurídico, no sucede en el caso de la fusión, pues para que ésta surta efectos legales deberán encontrarse liquidadas todas las deudas de las sociedades que en ella intervengan o existir plazo y garantía de pago; situación jurídica que justifica que las empresas que surgen de una escisión, fiscalmente deban recibir un trato diferente de aquellas que surgen de una fusión, en cuanto a las pérdidas pendientes de disminuir de las utilidades fiscales se refiere”.*⁹⁸

El criterio adoptado por nuestro Máximo Tribunal parte a nuestro entender, del supuesto de justificar una inequidad en el tratamiento de las pérdidas fiscales entre las sociedades que se fusionan, respecto de aquéllas que se escinden, por considerar que mientras que en la fusión, las sociedades fusionadas se liquidan totalmente, en el caso de la escisión de sociedades, existe un respaldo solidario para los acreedores de estas.

Las manifestaciones de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, resultan discutibles por las siguientes razones:

1) En primer lugar, es de suma importancia señalar, como lo hicimos en el primer Capítulo del presente trabajo, que la fusión es una forma de disolución sin liquidación, pues determina la extinción jurídica de la o las sociedades que actúen como fusionadas, **sin que éstas se liquiden,**

⁹⁸ Tesis 1a. LV/2002 emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, contenida en la página 194 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XVI, agosto de 2002.

transmitiendo a la fusionante, o a la sociedad que resulte de la fusión, su patrimonio de manera íntegra.

2) También consideramos que contrariamente a lo asentado en el criterio transcrito, en caso de fusión, las deudas no necesariamente se encuentran liquidadas o incluso garantizadas, ya que puede suceder que el plazo de tres meses a que hace referencia la Ley General de Sociedades Mercantiles para que pueda surtir sus efectos la fusión transcurra sin que exista oposición por parte de los acreedores de las sociedades que intervengan y ésta se lleve a cabo.

3) Por otra parte, sostenemos que aun suponiendo que la fusión implicara una liquidación de las deudas de las sociedades fusionadas, **situación que no acontece**, no se explica, ni siquiera de manera somera, por qué ese hecho justificaría un trato inequitativo entre las sociedades que intervengan en una escisión y las que lo hagan en una fusión.

4) Finalmente, consideramos que lo sostenido por nuestro Máximo Tribunal parte de un error fundamental, debido a que si en el caso de la escisión dicho órgano considera que existe justificación para permitirle a las escindidas la amortización de las pérdidas fiscales, con más razón debería permitírsele a la fusionante ejercer ese derecho, ya que al surtir efectos la fusión, las deudas con los acreedores han quedado garantizadas o incluso pagadas en su totalidad.

3.6 Propuesta de reforma a la disposición legal que establece la prohibición.

Consideramos que el penúltimo párrafo del artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a fin de respetar los principios de proporcionalidad y equidad en materia fiscal y la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 de nuestra Carta Magna, debe ser reformado.

En este sentido, si bien, como lo hemos asentado anteriormente, existen casos en que el fin perseguido a través de la fusión es la disminución de la carga fiscal de la sociedad fusionante, cuando ésta busca sociedades con pérdidas fiscales que actúen como fusionadas y que le transmitan sus pérdidas fiscales, lo que podría configurar una operación fraudulenta, existen también casos en que lo que se persigue con la fusión es la complementación en ciertas áreas, la unión estratégica de éstas, o el mejor cumplimiento de su objeto social, caso en el que en manera alguna se justifica la prohibición para efectuar una fusión con todas sus características, en concreto, la transmisión universal del patrimonio.

Resulta de suma importancia destacar en este sentido, que de uno u otro modo, las pérdidas que hayan sufrido las empresas que actúen como fusionadas en una fusión y que se encuentren pendientes de amortizar, serían utilizadas en principio por ellas, sin embargo al ocurrir la fusión, serán utilizadas por la fusionante, lo que significa que la afectación al fisco, no podría darse, pues el concepto de pérdida fiscal se encuentra ya declarado y es conocido con

anterioridad por las autoridades fiscales y **de ninguna manera puede ser incrementado, o menos aún creado con motivo de la fusión.**

En este sentido, la reforma que se propone al citado artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a fin de estar acorde con lo ordenado por nuestra Constitución, debe enfocarse al planteamiento de mecanismos que permitan a las autoridades fiscales detectar en qué casos se estaría presentando una fusión como una práctica fiscal fraudulenta y cuándo la misma obedece a razones de mercado plenamente acreditadas.

Consideramos que dichos mecanismos podrían establecerse dentro de las facultades de comprobación establecidas en el Título III, Capítulo Único del Código Fiscal de la Federación, titulado “De las Facultades de las Autoridades Fiscales”, y más específicamente en el artículo 42 del citado ordenamiento legal.

Para mayor precisión, consideramos que el texto del artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta debería ser como sigue:

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

(Penúltimo párrafo)

El derecho a disminuir las pérdidas fiscales podrá ser transmitido con motivo de la fusión, cuando las autoridades fiscales autoricen dicha transmisión previa petición de los particulares que de manera razonada detallen en la misma las razones que la justifiquen.

Para tal fin, la sociedad fusionante deberá solicitar a dichas autoridades la autorización respectiva anexando a su escrito la documentación que considere necesaria, incluyendo copia de la autorización por parte de la Comisión Federal de Competencia para la realización de la fusión.

.....”

De esta manera, consideramos que el artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta debe quedar redactado en la manera que se ha señalado, ya que así se respetan las garantías individuales a que se ha hecho referencia, mismas que se hallan consagradas en la Constitución Política de nuestro país.

3.8. Conclusiones.

Por las razones expuestas en el presente trabajo, a manera de conclusiones, podemos expresar las siguientes:

1.- La fusión es una importante forma de acrecentar los beneficios que generan las sociedades, las cuales a través de la misma, han ampliado sus mercados, diversificado los bienes que ofrecen al público y, en concreto, han incrementado sus ganancias con el consecuente beneficio para los individuos que las integran.

2.- La fusión obedece, en términos generales, a razones de mercado.

3.- La fusión debe considerarse como la transmisión universal del patrimonio de una o varias sociedades a otra que la o las absorbe o que surge con motivo de la fusión, en términos de la legislación mercantil vigente y de la interpretación que sobre la misma ha efectuado el Poder Judicial Federal.

4.- La empresa que actúe como fusionante debe ser considerada como la causahabiente de la o de las empresa fusionadas, sucediéndolas en sus relaciones patrimoniales.

5.- El derecho a amortizar pérdidas es un derecho patrimonial de las empresas, creado con el fin de que las empresas que las sufran, puedan tener una recuperación económica.

6.- El hecho de que el artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta prohíba que con motivo de la fusión se transmita el citado derecho de amortizar pérdidas fiscales, limita de manera injustificada las consecuencias que la fusión genera y provoca, asimismo, un trato contrario al principio de proporcionalidad en materia tributaria, debido a que las mencionadas pérdidas fiscales constituyen un elemento esencial para la determinación del propio Impuesto sobre la Renta y su no disminución impide gravar a las sociedades con base en su auténtica capacidad contributiva.

7.- De igual manera, la prohibición contenida en el artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, viola el principio de igualdad en materia tributaria, toda vez que no es válido que se otorgue un trato discriminatorio a las sociedades que se fusionan respecto de aquéllas que no se fusionan, ni tampoco respecto de aquéllas que se escindan.

8.- La multicitada prohibición contenida en el artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, podría ocasionar perjuicios mucho más graves que los beneficios –únicamente de carácter recaudatorio- que se generan con la misma, ya que inhibe que las sociedades mercantiles se fusionen, con las consiguientes repercusiones económicas para el país, como lo es la no creación de nuevos empleos, objetivo supuestamente primario del actual gobierno federal.

9.- Debe permitirse, en los casos de fusión, la transmisión del derecho de amortizar pérdidas fiscales, de las sociedades fusionadas a la fusionante o a la que resulte de la fusión, previa justificación que se haga ante la autoridad fiscal de las razones que motivan dicha fusión.

BIBLIOGRAFÍA

1. Acosta Romero, Miguel , García Ramos, Francisco y García Álvarez, Paola, Tratado de Sociedades Mercantiles con Énfasis en la Sociedad Anónima, Ed. Porrúa, 1ª ed., México, 2001.
2. Arrijo Vizcaíno, Adolfo, Derecho Fiscal, Ed. Themis, 13ª. ed., México, 1998.
3. Barrera Graf, Jorge, Instituciones de Derecho Mercantil, Ed. Porrúa, 4ª reimpresión, México, 2000.
4. Calvo Nicolau, Enrique, El Impuesto sobre la Renta, Ed. Themis, México.
5. Calvo Nicolau, Enrique, Tratado del Impuesto sobre la Renta, Tomo II-B, Ed. Themis, 1ª. Ed., 1998, México.
6. De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa, 13ª.ed.,México, 2000.
7. Escorza Ledesma, Juan, Tratado Práctico del Impuesto sobre la Renta, Cárdenas Editor, México, 1971.
8. Ferri, Giuseppe. La fusione delle Societa Commerciali, Roma, 1936.

9. Flores Zavala, Ernesto, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa, México, 1980.
10. Flores Zavala, Ernesto, Finanzas Públicas Mexicanas, Ed. Porrúa, México.
11. Fonrouge, Giuliani, Derecho Financiero, Ed. Depalma, 3a edic., Buenos Aires, 1978, Volumen I.
12. Garrigues, Joaquín, Curso de Derecho Mercantil, Tomo I, Madrid, 1936.
13. Gómez Cotero José de Jesús. Fusión y Escisión de Sociedades Mercantiles. Efectos Fiscales y Aspectos Corporativos. Colección Ensayos Jurídicos. Ed. Themis, 4ª. Ed. México, 1996.
14. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Diccionario Jurídico Mexicano, UNAM; Ed.. Porrúa, 7ª ed., México, 1994, p. 2353.
15. Jarach, Dino, Curso Superior de Derecho Tributario, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969.
16. López Padilla, Agustín, Exposición Práctica y Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta, Dofiscal Editores, 18ª. Ed., Tomo II, Personas Morales, México.

17. Margáin Manatou Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Porrúa, 12a. ed., México, 1996.
18. Neumark, Fritz, *Principios de la Imposición*, trad. José Zamit Ferrer, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974.
19. Palomar de Miguel, Juan. *Diccionario para Juristas*. Ed. Mayo, México, 1981.
20. Pérez de Ayala, José Luis Pérez de Ayala y González, Eusebio, *Derecho Tributario*, Tomo I, Plaza Ediciones, Universidad de Salamanca, España, 1994.
21. Pérez Royo Fernando, *Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Civitas, 8ª ed. 1998, España.
22. Queralt, Juan Martín, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Tecnos. 9ª ed.
23. Queralt Juan Martín y Lozano, Carmelo, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Tecnos, España, 1993.
24. Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, Editorial Harla (2a. edición), México, 1986.

25. Rodríguez Rodríguez, Joaquín. Derecho Mercantil, Tomo I, Ed. Porrúa, 21ª ed., México, 1994.
26. Sánchez León, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, Cárdenas Editor y Distribuidor (9a. Edición), México.
27. Sánchez Oliván, José, La Fusión de Sociedades, Estudio Económico, Jurídico y Fiscal, Ed. De Derecho Financiero, Madrid, España, p. 53.
28. Smith, Adam, La Riqueza de las Naciones, Editorial Herder, Barcelona, 1966.
29. Vásquez del Mercado, Oscar, Asambleas, Fusión, Liquidación y Escisión de Sociedades Mercantiles, Ed. Porrúa, 8ª ed., México, 2001.
30. Vicente y Gella Agustín, Introducción al Derecho Mercantil Comparado, Ed. Labor, España, 1932.
31. Vivante Cesare, en Tratado de Derecho Mercantil, versión española de la 5ª ed. Italiana, corregida, aumentada y reimpressa, Vol II Ed. Reus, 1ª ed., Madrid, 1932 .
32. Zaldivar, Guillermo y E. Ragazzi, Guillermo, Cuadernos de Derecho Societario, Tomo III, Volumen Cuarto, Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina.

A P. J.G.R.S.T.