

I. Introducción	327
II. El domicilio fiscal	328
III. La residencia fiscal	330
IV. Ingresos de un establecimiento permanente	334
1. Fundamento legal	334
2. Antecedentes	335
3. Análisis	337
V. Discrepancia fiscal	338
1. Fundamento legal	338
2. Antecedentes	339
3. Naturaleza	340
4. Contenido	340
5. Elemento objetivo	341
6. Elemento temporal	342
7. Hecho consecuencia	342
VI. Presunción de ingresos	344
1. Fundamento	344
2. Antecedentes	344
3. Naturaleza	344
VII. Dividendos fictos	345
1. Fundamento legal	345
2. Antecedentes	346
3. Naturaleza	352

4. Contenido	353
A. Concepto de dividendos	353
B. Dividendos fiscales	355
C. Dividendos contables	355
D. Incompatibilidad entre la utilidad contable y la utilidad fiscal	355
5. Los presupuestos de hecho	356
VIII. Ingresos acumulables para las personas físicas con actividades empresariales y profesionales	364
1. Fundamento	364
2. Antecedentes	365
3. Naturaleza	365
4. Contenido	365
IX. Momento de la acumulación de ingresos para las personas físicas con actividades empresariales y profesionales	366
1. Fundamento	366
2. Antecedentes	366
3. Naturaleza	367
4. Contenido	368
X. Requisitos de las deducciones tratándose del régimen de personas físicas	368
1. Fundamento	368
2. Antecedentes	368
3. Naturaleza	369
XI. Discrepancia entre el costo de adquisición declarado y el valor de mercado	369
1. Fundamento legal	369
2. Fundamento lógico	369
3. Antecedentes	369

4. Naturaleza	370
5. Contenido	370
XII. Determinación de la renta gravable para efectos de la PTU en el régimen de pequeños contribuyentes	371
1. Fundamento	371
2. Antecedentes	372
3. Naturaleza	372
4. Contenido	372
XIII. Declaraciones mensuales del régimen de pequeños con- tribuyentes	373
1. Antecedentes	374
2. Naturaleza	374
3. Análisis	374
XIV. Cómo pagan el impuesto sobre la renta los contribuyentes que dejen de tributar como pequeños	376
1. Fundamento	376
2. Antecedentes	377
3. Naturaleza	377
4. Contenido	377
XV. Tratamiento fiscal en la permuta de bienes	377
1. Fundamento	377
2. Antecedentes	378
3. Naturaleza	378
4. Contenido	378
XVI. Enajenación de bienes	378
XVII. Enajenación de acciones	382
1. Certificados de aportación patrimonial	383

2. Partes sociales	383
3. Participación en asociaciones civiles	384
4. Certificados de participación ordinarios emitidos con base en fideicomisos sobre acciones	384
XVIII. Ingresos fictos por enajenación de bienes	385
1. Fundamento	385
2. Antecedentes	385
3. Naturaleza	385
4. Contenido	385
XIX. Ingresos presuntos por adquisición de bienes	389
1. Fundamento	390
2. Antecedentes	390
3. Naturaleza	391
4. Contenido	391
5. Elemento lógico	392
XX. Intereses fictos	393
1. Fundamento	393
2. Antecedentes	394
3. Concepto de interés	395
4. Naturaleza	397
5. Contenido	397
XXI. Interés real	400
1. Fundamento normativo	400
2. Antecedentes	400
3. Fundamento lógico	400
4. Naturaleza	401
5. Contenido	401
6. Efectos	402

XXII. Otros ingresos	402
1. Fundamento legal	402
2. Antecedentes	404
3. Naturaleza	404
XXIII. Acumulación de ingresos de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas	406
1. Fundamento legal	406
2. Antecedentes	406
3. Fundamento lógico	406
4. Naturaleza	407
5. Presupuestos	407
A. Subjetivos	407
B. Objetivos	408
6. Consecuencias	408
XXIV. Conclusiones	409

CAPÍTULO QUINTO

PRESUNCIONES Y FICCIONES
EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN MÉXICO

I. INTRODUCCIÓN

Entre todos los impuestos, el impuesto sobre la renta es el preferido por los legisladores tributarios de todo el mundo como fuente de ingresos para cubrir los gastos públicos en virtud de las características propias del tributo, es decir, por ser un impuesto general, personal y directo que pretende obligar a contribuir al gobernado, tomando en cuenta con más exactitud su capacidad contributiva.

Sin embargo, el procedimiento para determinar el impuesto sobre la renta se vuelve día a día más complejo, y entre más intrincado sea el procedimiento de determinación, existen mayores posibilidades de que sea evadido.

Otro punto a considerar es que las tasas del tributo se han ido incrementando paulatinamente a tal grado que son un motivo para que el contribuyente busque la forma de reducir estas cargas impositivas, que impactan su economía de forma negativa.

Por su parte, el legislador tributario responde estableciendo una serie de medidas para tratar de evitar dicha defraudación.

Surgen así las presunciones y las ficciones como herramientas en el combate contra la defraudación fiscal.

En la regulación actual del impuesto sobre la renta de las personas físicas se ha echado mano de las presunciones y figuras análogas, principalmente ficciones, para evitar la defraudación fiscal.

Haciendo un recuento de ellas se podría anticipar que se ha vuelto abusiva la utilización de presunciones y ficciones en este impuesto, tanto

en relación con su hecho imponible como con la base, y en menor medida con los sujetos pasivos del impuesto.

El objeto del presente capítulo consiste en analizar el tratamiento que se hace en el impuesto sobre la renta de las personas físicas de cada una de estas figuras a partir de su fundamento legal, destacando las particularidades que cada una de ellas manifiesta.

A la par se exponen los criterios jurisprudenciales que en México se han vertido sobre dichas presunciones y figuras afines.

No obstante su utilidad, la experiencia demuestra que el uso de las presunciones y las ficciones debe ser moderado, ya que se trata de instrumentos legislativos sumamente delicados que al confrontarse con los principios constitucionales de equidad, capacidad contributiva y garantías del debido proceso, no siempre salen victoriosos.

El examen de la constitucionalidad de las presunciones y ficciones por el Poder Judicial federal ha orillado al Poder Legislativo a eliminarlas después de no resistir dicho examen.

Es frecuente que en la aplicación de las ficciones por disposición legal se sustituya la verdad real por una verdad normativa, fabricada por disposición de un precepto.

También es común que se tenga por cierto un hecho, sin importar que en el plano de la realidad se haya éste verificado o no.

Un impuesto justo es aquel que revela una capacidad contributiva real y no ficta.

II. EL DOMICILIO FISCAL

Es menester distinguir los instrumentos de domicilio fiscal, residencia y establecimiento permanente, toda vez que los mismos suelen ser confundidos o manejados como sinónimos; este tópico es preparatorio al tema por tratarse de un criterio de vinculación.

El artículo 10 del Código Fiscal de la Federación (CFF) mexicano señala:

Se considera domicilio fiscal:

I. Tratándose de personas físicas:

a) Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.

- b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen para el desempeño de sus actividades.
- c) Únicamente en los casos en que la persona física que realice actividades señaladas en los incisos anteriores no cuente con un local, su casa habitación. Para estos efectos, las autoridades fiscales harán del conocimiento del contribuyente en su casa habitación, que cuenta con un plazo de cinco días para acreditar que su domicilio corresponde a uno de los supuestos previstos en los incisos *a* o *b* de esta fracción.

La doctrina tributaria europea considera que domicilio fiscal es el lugar en que los sujetos pasivos están para la administración tributaria, constituyendo la referencia de lugar para toda la actividad administrativa de comunicación. Es decir, es el lugar en donde se deben cumplir las obligaciones y deberes tributarios y en el cual se desarrollan las relaciones entre administración y obligados tributarios; además de determinar el ámbito competencial de los órganos de la administración.⁶¹⁹

Para el derecho civil, domicilio “es el lugar en donde una persona reside habitualmente, y a falta de éste, el lugar del centro principal de sus negocios; en ausencia de éstos, el lugar donde simplemente residan y, en su defecto, el lugar donde se encontraren” (artículo 29 del Código Civil Federal). A su vez, la regulación en materia civil distingue entre varios tipos de domicilio: real, legal, voluntario, conyugal, etcétera.⁶²⁰

El domicilio en materia fiscal es una circunstancia de lugar, de localización, en orden al ejercicio de los derechos y cumplimiento de las obligaciones que la aplicación previa de las normas tributarias determina.⁶²¹ De ahí que la residencia habitual a la que hace referencia el artículo 10 del CFF no puede suponer la permanencia en un territorio, sino el lugar exacto donde puede ser localizada una determinada persona dentro del territorio.

⁶¹⁹ Navarro Faure, Amparo, *El domicilio tributario*, Madrid, Marcial Pons, 1994, pp. 25 y 26.

⁶²⁰ Galindo Garfias, Ignacio, *Derecho civil (primer curso)*, 20a. ed., México, Porrúa, 2000, p. 383.

⁶²¹ Baena Aguilar, Ángel, *El domicilio tributario en derecho español*, Pamplona, Arazandi, 1995, p. 92; en el mismo sentido, Sáinz de Bujanda, Fernando, *Lecciones de derecho financiero*, cit., nota 490, p. 234.

El domicilio, como lugar de localización de los obligados tributarios, no tendrá efectos materiales sobre el tributo, además de ser un dato necesario para la aplicación de todos los tributos, no sólo de los de carácter personal.

Luego entonces, los efectos de este concepto creado por el legislador tributario se desplegarán en el ámbito de la gestión tributaria.⁶²²

Las notificaciones, que son actos mediante los cuales se comunica a los sujetos un acto administrativo que les afecta,⁶²³ tienen lugar precisamente en el domicilio.

Otro aspecto muy importante en donde el domicilio se torna indispensable es en el procedimiento de comprobación; es en el domicilio donde se realizarán las actividades administrativas de inspección y el punto de referencia para las comunicaciones sobre el desarrollo de las facultades de comprobación.

Y si bien el domicilio no es un elemento patrimonial, sí es un dato que permite verificar el cumplimiento de obligaciones formales y materiales.

En los procedimientos de recaudación también es significativo conocer el domicilio del sujeto pasivo para determinar el lugar de pago, así como delimitar el tipo de autoridades recaudadoras competentes.⁶²⁴

El hecho de que el sujeto pasivo deba manifestar su domicilio fiscal al inscribirse al Registro Federal de Contribuyentes, así como avisar de sus cambios bajo pena de ser multado gravemente en caso de no hacerlo, señala la importancia que este instituto tiene en la relación jurídico-tributaria entre fisco y contribuyente.

III. LA RESIDENCIA FISCAL

En el lenguaje coloquial es frecuente hablar indistintamente de domicilio y de residencia, pero en el ámbito del derecho tributario no es así, ya que no significan lo mismo.

⁶²² Alessi, R. y Stamatii, G., *Instituzioni di diritto tributario*, Turín, UTET, pp. 29 y ss; en el mismo sentido, Pérez de Ayala, J. L., "Función tributaria y procedimiento de gestión", *RDFHP*, Madrid, núm. 114, 1974, pp. 1677 y ss.

⁶²³ Hueso de Cherroles, R., "La notificación del acto administrativo y su problemática", *Crónica Tributaria*, núm. 28, 1979, p. 87.

⁶²⁴ Ferreiro Lapata, J. J., *Curso de derecho financiero*, Madrid, Marcial Pons, 1992, p. 510.

La jurisprudencia ha determinado que:

- 1) Por residencia debe entenderse la morada, domicilio o asistencia habitual permanente u ordinaria que tiene alguna persona para cumplir con sus obligaciones (en materia administrativa).⁶²⁵
- 2) El concepto legal de residencia se refiere a la nacionalidad de las personas morales; el del domicilio fiscal, al local en donde se encuentra la administración principal del negocio (en materia administrativa).⁶²⁶
- 3) “Residencia” es la acción y efecto de residir, que a su vez significa morar o tener el domicilio en un lugar (citada en una tesis en materia penal).⁶²⁷
- 4) El lugar en el cual una persona tiene su morada habitual o el principal asiento de sus negocios (en materia civil).⁶²⁸

La residencia fiscal puede ser vista como el criterio que fija la aplicación de las leyes tributarias a las personas. Es también el criterio que determina las modalidades de sujeción a los impuestos personales; en tanto que el concepto de domicilio establece el lugar donde se producen las relaciones entre la administración tributaria y los obligados tributarios en orden a la aplicación de los tributos. Así, mientras la residencia despliega sus efectos en el ámbito del derecho tributario material, el domicilio lo hará en el ámbito del derecho tributario formal.⁶²⁹

La residencia supone una vinculación jurídica con el Estado que otorga a la persona un estatuto personal en materia fiscal.

La residencia será el lugar dentro de un territorio donde la persona ha elegido permanecer y al que la ley tributaria reconoce efectos como lugar de desarrollo de sus relaciones jurídico-tributarias.

⁶²⁵ *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, diciembre de 2001, t. XIV, tesis XVII.1o.7 A, p. 1714.

⁶²⁶ *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, noviembre de 1999, t. X, tesis VI. A.22 A, p. 975.

⁶²⁷ *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, Competencia 2/96, suscitada entre el Primer Tribunal Unitario del Tercer Circuito y el Tribunal Unitario del Vigésimo Tercer Circuito, febrero de 1997, t. V, p. 684.

⁶²⁸ *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, enero de 1997, t. V, tesis VII.2o.C.5 K, p. 453.

⁶²⁹ Navarro Faure, *op. cit.*, nota 619, p. 14.

La residencia, como vínculo económico, es en el derecho tributario el elemento determinante del sometimiento al poder tributario de un Estado, por encima de cualquier otro vínculo, inclusive la nacionalidad.

Así por ejemplo, en México, la Ley del Impuesto sobre la Renta (en adelante LISR) no toma en consideración la nacionalidad de la persona sino su residencia.⁶³⁰

La primera justificación que encuentra la existencia de las contribuciones es la del sostenimiento de los gastos públicos, sobre todo en lo referente a servicios públicos, y los gastos de dichos servicios deben ser sufragados por aquellos quienes se benefician de los mismos; estos beneficiados son precisamente los residentes.

La residencia es un concepto que delimita la jurisdicción fiscal y determina la modalidad de sujeción a los impuestos o el ámbito espacial del hecho imponible de los impuestos de tipo personal.

Para saber cuándo una persona se considera residente en México para efectos fiscales, hay que acudir al artículo 9o. del CFF.

Artículo 9o. Se consideran residentes en territorio nacional:

I. A las siguientes personas físicas:

a) Las que hayan establecido su casa habitación en México. Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa habitación en otro país, se considerarán residentes en México, si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales. Para estos efectos, se considerará que el centro de intereses vitales está en territorio nacional cuando, entre otros casos, se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos:

1. Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.

2. Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero.

No perderán la condición de residentes en México, las personas físicas de nacionalidad mexicana que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio en donde sus ingresos se encuentren sujetos a un régimen fiscal preferente en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Lo

⁶³⁰ Martín Granados, Ma. Antonieta, *op. cit.*, nota 524, p. 23.

dispuesto en este párrafo se aplicará en el ejercicio fiscal en el que se presente el aviso a que se refiere el último párrafo de este artículo y durante los tres ejercicios fiscales siguientes.

No se aplicará lo previsto en el párrafo anterior cuando el país en el que se acredite la nueva residencia fiscal tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria con México.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana son residentes en territorio nacional.

Las personas físicas o morales que dejen de ser residentes en México de conformidad con este Código, deberán presentar un aviso ante las autoridades fiscales, a más tardar dentro de los 15 días inmediatos anteriores a aquel en el que suceda el cambio de residencia fiscal.

...

Apartándose del concepto genérico de residencia, el cual implica el simple hecho de radicar en algún lugar sin tomar en consideración los elementos de tiempo y voluntad,⁶³¹ el concepto de residencia fiscal sí contiene características específicas en el caso de personas físicas que tengan casa habitación en otro país, o bien cuando se trate de mexicanos que por razones laborales se encuentren en el extranjero.

La residencia fiscal en México de personas físicas continúa adquiriéndose cuando en el país hayan establecido su casa habitación, aunque ahora ésta se dará independientemente del tiempo en que la persona haya permanecido en el país, incorporándose el criterio de “centro de intereses vitales” para definir la residencia en territorio nacional.⁶³²

Llama la atención la hipótesis referida a personas físicas que tengan habitación en otro país. ¿Cómo se puede saber si es el centro principal?, ¿acaso sólo atendiendo al criterio cuantitativo, respecto a la totalidad de sus ingresos, de acuerdo con el apartado 1?, si la persona sólo declara los ingresos obtenidos en México, ¿podrá la autoridad administrativa desarrollar sus atribuciones pesquisidoras con eficiencia?

⁶³¹ *Diccionario Jurídico Mexicano*, México, Porrúa-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2002.

⁶³² Véase www.alerta.com.mx.

IV. INGRESOS DE UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

1. *Fundamento legal*

De acuerdo con el artículo 4o. de la LISR, se consideran ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país:

- 1) Los provenientes de la actividad empresarial que desarrolle o los ingresos por honorarios y, en general, por la prestación de un servicio personal independiente.
- 2) Los que deriven de la enajenación de mercancías o de bienes inmuebles, realizadas en territorio nacional, efectuadas por la oficina central de la persona, por otro establecimiento de ésta o por el propio residente en el extranjero.
- 3) Los que obtenga la oficina central de la sociedad o cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, en la proporción en que el establecimiento ubicado en el territorio nacional haya participado en las erogaciones incurridas para su obtención.
- 4) No se considera ingreso atribuible a un establecimiento permanente la simple remesa que obtenga de la oficina central de la persona moral o de otro establecimiento de ésta (artículo 17, penúltimo párrafo de la LISR).

Conforme al artículo 30 de la LISR, los establecimientos permanentes de personas físicas o morales residentes en el extranjero pueden efectuar las deducciones que correspondan a las actividades desarrolladas en el mismo, ya sea que se eroguen en México o en cualquier otra parte, siempre que se cumpla con los requisitos establecidos para el efecto en la LISR y su reglamento. Cuando las personas físicas o morales mencionadas residan en un país con el que se tenga celebrado un tratado para evitar la doble imposición, podrán deducir los gastos que se prorraten con la oficina central o con otro de sus establecimientos en el extranjero.

Por el contrario, se prohíbe deducir cualquier envío que se realice del establecimiento permanente situado en México hacia la oficina central de la sociedad o a cualquier establecimiento que se localice en el extranjero, incluso cuando las cantidades enviadas entren en los renglones de regalías, honorarios, o pagos similares, a cambio del derecho a utilizar paten-

tes u otros derechos, a título de comisiones por servicios específicos o por gestiones realizadas, o bien, por intereses por dinero consignado al establecimiento permanente.

El impuesto que resulte de la aplicación del procedimiento mencionado corresponderá a las utilidades generadas por la realización de las actividades normales del establecimiento permanente; posteriormente, elegirá alguna de las siguientes opciones:

- a) Retener las utilidades obtenidas sin capitalizarlas, con la finalidad de financiar sus operaciones en ejercicios posteriores.
- b) Retener las utilidades obtenidas con la intención de capitalizarlas.
- c) Enviar las utilidades a la oficina central de la persona o a otro establecimiento de ésta en el extranjero en forma de dividendos.

2. Antecedentes

La figura del establecimiento permanente apareció por primera vez en 1974.⁶³³ Sin embargo, no es sino hasta la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1980⁶³⁴ cuando se consideró atribuirle ingresos al mismo. Al respecto, la Ley establecía: “Artículo 4o. Se consideran ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los provenientes de la actividad empresarial que aquél desarrolle, así como los que deriven de enajenaciones de mercancías en el territorio nacional, efectuadas por la oficina central de la sociedad o por otro establecimiento de ésta”.

La finalidad que tuvo la incorporación de este concepto fue la de crear una figura jurídica que permitiera al Estado mexicano aplicar el principio de territorialidad de la ley al gravamen de las utilidades que obtienen los residentes en el extranjero.

Con ello, lo que desea destacar el legislador es el hecho de que no se consideran ingresos gravables otros ingresos que pudiera obtener el residente en el extranjero, y que no se encuentren vinculados con la actividad que desarrolla en el establecimiento.⁶³⁵

⁶³³ Reformas publicadas en el *Diario Oficial de la Federación* del 19 de septiembre de 1974.

⁶³⁴ Publicada en el *Diario Oficial de la Federación* del 30 de diciembre de 1980.

⁶³⁵ Calvo Nicolau, Enrique y Vargas Aguilar, Enrique, *Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta*, México, Themis, 1986, p. 95.

Este precepto fue modificado en 1981, en el siguiente sentido:

Artículo 4o. Se consideran ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los provenientes de la actividad empresarial que aquél desarrolle, así como los que deriven de enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles en el territorio nacional, efectuadas por la oficina central de la sociedad o por otro establecimiento de ésta, o directamente por la persona física residente en el extranjero, según sea el caso.⁶³⁶

En diciembre de 1990 nuevamente fue reformado dicho precepto para quedar como sigue:

Artículo 4o. Se consideran ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los provenientes de la actividad empresarial que aquél desarrolle, así como los que deriven de enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles en el territorio nacional, efectuadas por la oficina central de la sociedad o por otro establecimiento de ésta, o directamente por la persona física residente en el extranjero, según sea el caso. También se consideran ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los que obtenga la oficina central o cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, en la proporción en que dicho establecimiento haya participado en las erogaciones incurridas para su obtención.⁶³⁷

En 1991, una vez más el precepto es tema de cambios legislativos, estableciéndose que:

Artículo 4o. Se consideran ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los provenientes de la actividad empresarial que aquél desarrolle, así como los que deriven de enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles en el territorio nacional, efectuadas por la oficina central de la sociedad o por otro establecimiento de ésta, o directamente por la persona física residente en el extranjero, según sea el caso.

Se consideran ingresos atribuibles a una base fija en el país, los ingresos que perciba el residente en el extranjero por honorarios y en general por la prestación de un servicio profesional independiente.

⁶³⁶ Reforma publicada en el *Diario Oficial de la Federación* del 31 de diciembre de 1981, y en vigor a partir del 1o. de enero de 1982.

⁶³⁷ Reforma publicada en el *Diario Oficial de la Federación* del 26 de diciembre de 1990, y en vigor a partir del 1o. de enero de 1991.

También se consideran ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los que obtenga la oficina central o cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, en la proporción en que dicho establecimiento haya participado en las erogaciones incurridas para su obtención.⁶³⁸

Por cuarta vez, en 1994 se transformó tal precepto para quedar de la siguiente forma:

Artículo 4o. Se consideran ingresos atribuibles a un establecimiento permanente o base fija en el país, los provenientes de la actividad empresarial que desarrolle, o los ingresos por honorarios y, en general, por la prestación de servicios personales independientes respectivamente, así como los que deriven de enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles en el territorio nacional, efectuados por la oficina central de la persona, por otro establecimiento de ésta o directamente por el residente en el extranjero, según sea el caso. Sobre dichos ingresos deberá pagar el impuesto en los términos del título II o IV de esta Ley, según corresponda.

También se consideran ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los que obtenga la oficina central o cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, en la proporción en que dicho establecimiento haya participado en las erogaciones incurridas para su obtención.

Como puede apreciarse, a través de las reformas el legislador va ampliando los conceptos de ingresos atribuibles al establecimiento permanente, de tal modo que cada vez son más los sujetos y las actividades a gravar.

3. *Análisis*

Se considera que las operaciones efectuadas por la oficina central tienen su fuente de riqueza en México por la sola razón de que haya un establecimiento en el país.

El precepto encuentra su fundamento en la consideración de que los ingresos que se deriven de los actos o actividades realizados en la oficina central se deben atribuir al establecimiento permanente o base fija ubicada en México.

⁶³⁸ Reforma publicada en el *Diario Oficial de la Federación* del 20 de diciembre de 1991, y en vigor a partir del 1o. de enero de 1992.

Se percibe como un hecho la existencia de un establecimiento permanente o base fija.

V. DISCREPANCIA FISCAL

La autoridad tributaria se encuentra facultada legalmente para comprobar el monto de las erogaciones de las personas físicas en un año calendario y comparar la suma de ellas con los ingresos declarados durante el mismo ejercicio fiscal. Si de dicha comparación resultare alguna diferencia, el particular deberá justificar la discrepancia, ya que si no lo hace se presumirá la omisión de ingresos para efectos fiscales.⁶³⁹

1. *Fundamento legal*

El artículo 107 de la LISR señala:

Cuando una persona física, aun cuando no esté inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes, realice en un año de calendario erogaciones superiores a los ingresos que hubiere declarado en ese mismo año, las autoridades fiscales procederán como sigue:

I. Comprobarán el monto de las erogaciones y la discrepancia con la declaración del contribuyente y darán a conocer a éste el resultado de dicha comprobación.

II. El contribuyente, en un plazo de quince días, informará por escrito a las autoridades fiscales las razones que tuviera para inconformarse o el origen que explique la discrepancia y ofrecerá las pruebas que estimare convenientes, las que acompañará a su escrito o rendirá a más tardar dentro de los veinte días siguientes. En ningún caso los plazos para presentar el escrito y las pruebas señaladas excederán, en su conjunto, de treinta y cinco días.

III. Si no se formula inconformidad o no se prueba el origen de la discrepancia, ésta se estimará ingreso de los señalados en el capítulo IX de este título en el año de que se trate y se formulará la liquidación respectiva.

Para los efectos de este artículo, se consideran erogaciones, los gastos, las adquisiciones de bienes y los depósitos en inversiones financieras. No

⁶³⁹ Ponce Rivera *et al.*, *Discrepancia y lavado de dinero 2005*, México, ISEF, 2005, pp. 46 y ss.

se tomarán en consideración los depósitos que el contribuyente efectúe en cuentas que no sean propias, que se califiquen como erogaciones en los términos de este artículo, cuando se demuestre que dicho depósito se hizo como pago por la adquisición de bienes o de servicios, o como contraprestación para el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o para realizar inversiones financieras, ni los traspasos entre cuentas del contribuyente o a cuentas de su cónyuge, de sus ascendientes o descendientes en línea recta en primer grado.

Cuando el contribuyente obtenga ingresos de los previstos en este título y no presente declaración anual estando obligado a ello, se aplicará este precepto como si la hubiera presentado sin ingresos. Tratándose de contribuyentes que no estén obligados a presentar declaración del ejercicio, se considerarán, para los efectos del presente artículo, los ingresos que los retenedores manifiesten haber pagado al contribuyente de que se trate...

2. *Antecedentes*

Esta figura aparece por primera vez en la legislación mexicana en 1978.⁶⁴⁰ El precepto indicaba lo siguiente:

Artículo 48...

Cuando una persona física realice en un año de calendario erogaciones superiores a los ingresos que hubiere declarado en ese mismo año, las autoridades fiscales procederán como sigue:

I. Comprobarán el monto de las erogaciones y la discrepancia con la declaración del contribuyente y darán a conocer a éste el resultado de dicha comprobación.

II. El contribuyente, en un plazo de veinte días, informará por escrito a la autoridad fiscal las razones que tuviera para inconformarse o el origen que explique la discrepancia y ofrecerá las pruebas que estime convenientes, las que acompañará con su escrito o rendirá a más tardar dentro de los cuarenta y cinco días siguientes.

Si no se formula inconformidad o no se comprueba el origen de la discrepancia, ésta se estimará ingreso de los señalados en el capítulo IX de este título en el año de que se trate y se formulará la liquidación respectiva.

Las discrepancias que resulten de la aplicación de este precepto no serán consideradas como constitutivas del delito de defraudación fiscal.

⁶⁴⁰ Reformas publicadas en el *Diario Oficial de la Federación* del 28 de diciembre de 1978.

3. *Naturaleza*

Se trata de una presunción *iuris tantum* susceptible de ser neutralizada, la más de las veces, mediante una libre valoración judicial, fundada —a su vez— en presunciones *hominis*, pero tal vez sólo con los medios de prueba especificados por el legislador, o demostrando determinados “hechos en contra”.⁶⁴¹

4. *Contenido*

Con un afán eminentemente recaudatorio y rompiendo los límites de la lógica jurídica, el legislador tributario utiliza el índice de erogaciones para gravar el ingreso, valiéndose del juego de las presunciones.

Se presume que el contribuyente tuvo ingresos que no declaró, cuando a lo largo del ejercicio fiscal éste haya realizado erogaciones superiores a los ingresos declarados.⁶⁴²

El espíritu que anima al legislador es claro: detectada una diferencia entre cantidades erogadas e ingresos declarados, le resulta cómodo inducir al legislador que si se realizaron erogaciones es porque había ingresos. Pero los elementos de juicio son realmente exiguos; la autoridad fiscal sólo sabe que alguien ha erogado una cantidad superior a la reportada como ingreso. Desde la suspicacia de la autoridad, lo sospechoso del modo de proceder del contribuyente amerita solicitar una explicación. Acto seguido, se notifica la situación al contribuyente para que haga valer sus argumentos a favor antes de emitir la liquidación correspondiente.

Una vez que se ha escuchado al sujeto pasivo se puede calificar si efectivamente la presunción tenía una base sólida o si el desembolso por concepto de erogaciones es ajeno a los ingresos gravables del contribuyente en el ejercicio fiscal de referencia. Ya entonces, con un conocimiento más detallado de lo que en un principio fue un indicio, se segui-

⁶⁴¹ Véase www.studiomarinno.it.

⁶⁴² Las erogaciones han sido definidas por el Poder Judicial de la Federación como “aquellas que generan un perjuicio al contribuyente, traducido en una afectación o menoscabo a su patrimonio jurídico”. *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, enero de 2003, t. XVII, tesis 2ª./J.149/2002, p. 522. Por gastos se entiende las erogaciones o salidas de dinero o bienes del patrimonio de un sujeto, sin recuperación. Ejecutoria, amparo en revisión 5/2001. Minera Tizapa, S. A. de C. V. *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, marzo de 2002, t. XV, p. 116.

rá el procedimiento de determinación correspondiente o se archivará el asunto.

La figura de la discrepancia fiscal presenta las características propias de la presunción: un hecho base consistente en la realización de erogaciones superiores a los ingresos gravables declarados durante el ejercicio fiscal. De tal circunstancia el legislador pretende extraer una consecuencia lógica: la existencia de ingresos ocultos por el contribuyente al momento de presentar su declaración del ejercicio fiscal.

Con esta medida se trata de facilitar a la autoridad fiscal la prueba del hecho imponible genérico (la obtención de ingresos gravables), permitiéndole demostrar su existencia de modo indirecto: manifestando una discrepancia entre ingresos declarados y erogaciones realizadas por el contribuyente durante un mismo ejercicio fiscal.

Es una presunción legal relativa destinada a regular la prueba de los hechos susceptibles de tributación.

La presunción carece de un elemento formal, ya que no precisa de qué fuentes la autoridad puede tomar datos para probar las erogaciones realizadas por el contribuyente durante el ejercicio fiscal.

Queda la duda de si la discrepancia, a juicio de la autoridad, puede basarse en cualquier información, procedente de cualquier persona o entidad, que ponga de manifiesto la producción del hecho base como elemento formal suficiente para estimar la consecución del hecho imponible presunto. El precepto legal no hace referencia alguna al respecto.

La autoridad fiscal en esta primera fase se ha limitado a subrayar la existencia de una diferencia entre cantidades erogadas e ingresos declarados, por lo que, a su juicio, cualquier fuente de información podría ser idónea.

Tema distinto será el concerniente a la prueba del hecho presunto en la que el contribuyente podrá, sin duda, cuestionar, con arreglo a los medios de prueba legalmente reconocidos, la veracidad de los datos que han inducido a la autoridad a deducir la existencia de ingresos gravables ocultos.

5. Elemento objetivo

La discrepancia constituye la justificación última del supuesto presuntivo: detectada la realización de erogaciones por un contribuyente en cuya declaración manifestó ingresos gravables inferiores.

Para que tal discrepancia se pueda ver gravada será necesario que la autoridad pruebe el hecho base y que el contribuyente no justifique la diferencia entre ambas cantidades.

6. Elemento temporal

Las erogaciones que motiven esta discrepancia, así como los ingresos declarados que sirven de referencia a la autoridad, deberán corresponder al mismo año calendario.

Este aspecto facilita sobremanera la actividad de la autoridad, ya que no tiene que entrar en el análisis de las declaraciones presentadas con anterioridad.

7. Hecho consecuencia

En caso de que el contribuyente no justifique la diferencia entre ingresos declarados y erogaciones efectuadas se habrá descubierto que hubo ingresos gravables no declarados, que supone la existencia de una obligación fiscal consistente en el pago del impuesto sobre la renta, y por lo tanto procede la liquidación.

Tratándose de contribuyentes que no estén obligados a presentar una declaración del ejercicio, se considerarán los ingresos que los retenedores manifiesten haber pagado al contribuyente.

Sobre el tema, el Poder Judicial federal, apoyando la disposición legislativa, ha manifestado:

RENDA, IMPUESTO SOBRE LA. CASO EN QUE LOS EGRESOS EFECTUADOS DEBEN CONSIDERARSE COMO INGRESOS ESTIMADOS. La disposición contenida en el artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta pretende que los contribuyentes sobre la renta, concretamente las personas físicas, lleven a cabo el control absoluto de todas las operaciones que realicen, entre otras, de los ingresos obtenidos así como de las erogaciones efectuadas, a fin de demostrar que estas últimas, efectuadas en un año calendario, cuando sean superiores a los ingresos declarados, corresponden a los ingresos de los que no hay obligación de declarar, o están exentos, o bien, de que no son objetos del impuesto sobre la renta, por lo que si el contribuyente no demuestra los anteriores supuestos quedará dentro de la hipótesis señalada en la fracción III del propio numeral 75, estimándose la erogación efectua-

da como un ingreso de los señalados en el capítulo X del título IV de la propia ley, denominado “De los demás ingresos que obtengan las personas físicas”.⁶⁴³

En sentido similar, ha señalado:

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. INTERPRETACIÓN DE SU ARTÍCULO 59, FRACCIÓN VII, VIGENTE EN 1998. LA PRESUNCIÓN EN ÉL PREVISTA ES APLICABLE PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, NO PARA EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Dicho precepto legal no es aplicable para determinar presuntivamente el valor de los actos o actividades gravados por el impuesto al valor agregado, en virtud de que el legislador, en la fracción que se interpreta, fue muy preciso al establecer que si el contribuyente tiene salidas mayores a sus entradas, la diferencia se considera un ingreso por el cual se debe pagar la contribución correspondiente, que no es otra que el impuesto sobre la renta, lo que resulta claro si se considera que el legislador previó esa presunción, atendiendo a que lógicamente no se pueden realizar más erogaciones de lo que se tiene, por lo que si las salidas (erogaciones previstas en el artículo 119-E de la Ley del Impuesto sobre la Renta) de un contribuyente son superiores a sus entradas (ingresos de los que dispone, previstos en el artículo 119-D), se presume que las salidas excedentes las realizó con ingresos que omitió registrar o declarar conforme a las leyes fiscales y por los cuales no pagó el impuesto correspondiente, que por la naturaleza de lo omitido: ingresos, sólo puede ser el impuesto sobre la renta; por lo que no es válido que la autoridad hacendaria pretenda aplicar una presunción más allá de la estrictamente permitida por la ley, ilegalidad que debe ser así reconocida por la Sala responsable.⁶⁴⁴

FACULTADES DE COMPROBACIÓN. PUEDEN EJERCERSE EN RELACIÓN CON LO DISPUESTO POR EL ARTÍCULO 75 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Si el artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta determina que cuando una persona física realice en un año de calendario erogaciones superiores a los ingresos que hubiere declarado en ese mismo año, las autoridades comprobarán el monto de las erogaciones y la discrepancia con la declaración del contribuyente, pero en ese precepto no se prevé ningún procedimiento previo de comprobación. Por ello, resulta aplicable el

⁶⁴³ *Semanario Judicial de la Federación*, octava época, Tribunales Colegiados de Circuito, septiembre de 1991, t. VIII, tesis I.1o.A.123 A, p. 184.

⁶⁴⁴ *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, enero de 2002, t. XV, tesis VI.1o.A.109 A, p. 1272.

artículo 42 del Código Fiscal de la Federación que sí establece los medios legales de comprobación, tales como la práctica de visitas domiciliarias a los contribuyentes, o bien el requerimiento a éstos para que proporcionen datos y otros documentos o informes, por lo que es correcto que las autoridades adopten el procedimiento previo establecido por dicho precepto a fin de complementar lo establecido en el artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.⁶⁴⁵

VI. PRESUNCIÓN DE INGRESOS

1. *Fundamento*

Artículo 107 de la LISR, último párrafo:

Se presume, salvo prueba en contrario, que los préstamos y los donativos a que se refiere el segundo párrafo del artículo 106 de esta Ley, que no sean declarados conforme a dicho precepto, son ingresos omitidos de la actividad preponderante del contribuyente o, en su caso, son otros ingresos en los términos del capítulo IX de este título, por los que no se pagó el impuesto correspondiente.

2. *Antecedentes*

La presunción se mantiene en la Ley del Impuesto sobre la Renta de 2002, sin variación alguna.

3. *Naturaleza*

Como lo indica la misma disposición, se trata de una presunción que admite prueba en contra y, como en la mayoría de las presunciones, procura evitar que los ingresos se disfracen de donativos o préstamos.

En principio, parece que la persona física se hace acreedora a esta sanción de considerar ingresos a los préstamos y donativos, cuando no haya cumplido la obligación formal de declarar aquellos importes dinerarios que haya recibido como préstamo o como donativo.

⁶⁴⁵ *Semanario Judicial de la Federación*, octava época, Tribunales Colegiados de Circuito, septiembre de 1991, t. VIII, tesis I.1o.A.118 A, p. 137.

El artículo 106 de la LISR, segundo párrafo, se refiere a los donativos, préstamos y premios que en lo individual o en su conjunto rebasen la cifra de un millón de pesos. Ahora bien, queda la duda de por qué en el último párrafo del artículo 107 se excluye a los premios.

La presunción admite prueba en contrario, lo que es plausible en toda presunción; sin embargo, el legislador no especifica qué tratamiento debe aplicar la autoridad fiscal a estos ingresos. La duda es si dichas cantidades son ingresos provenientes de la actividad preponderante del contribuyente o simplemente se sujetarán a las reglas de lo que la misma Ley llama “de los otros ingresos”.

Esta imprecisión legislativa coloca a los contribuyentes bajo el manto de la incertidumbre, ya que no se especifica en qué supuestos se tratará a tales cantidades como ingresos por actividad preponderante y en cuáles como otros ingresos.

VII. DIVIDENDOS FICTOS

Existen algunas prácticas que pretenden disfrazar el pago de dividendos, y en otros casos las entidades llevan a cabo operaciones que, a pesar de no cumplir con las formalidades que les dan el carácter de dividendo, acorde con la LGSM, son consideradas por la Ley del Impuesto sobre la Renta como pago de dividendos.

1. *Fundamento legal*

De acuerdo con el párrafo tercero del artículo 165, se consideran dividendos o utilidades distribuidas los siguientes:

- 1) Los intereses a que se refiere el artículo 123 de la Ley General de Sociedades Mercantiles y las participaciones en la utilidad que se paguen a favor de obligacionistas u otros, por sociedades mercantiles residentes en México o por sociedades nacionales de crédito.
- 2) Los préstamos a los socios o accionistas, a excepción de aquellos que reúnan los siguientes requisitos:
 - a) Que sean consecuencia normal de las operaciones de la persona moral.

- b) Que se pacte a plazo menor de un año.
 - c) Que el interés pactado sea igual o superior a la tasa que fije la Ley de Ingresos de la Federación para la prórroga de créditos fiscales.
 - d) Que efectivamente se cumplan estas condiciones pactadas.
- 3) Las erogaciones que no sean deducibles conforme a la Ley y beneficien a los accionistas de personas morales.
 - 4) Las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas.
 - 5) La utilidad fiscal determinada, inclusive presuntivamente, por las autoridades fiscales.
 - 6) La modificación a la utilidad fiscal derivada de la determinación de los ingresos acumulables y de las deducciones autorizadas en operaciones celebradas entre partes relacionadas, hecha por dichas autoridades.

2. *Antecedentes*

Aparecen por vez primera en la legislación mexicana en virtud de las reformas a la LISR publicadas el 29 de diciembre de 1978. Y al respecto se señala:

Artículo 80. Se consideran ingresos por utilidades distribuidas los siguientes:

I. La ganancia decretada a favor de los socios o accionistas. Cuando la ganancia decretada se distribuya mediante aumento de partes sociales o entrega de acciones, por concepto de capitalización de reservas o de pago de utilidades, el ingreso se entenderá percibido en el año de calendario en que se decreta el reembolso por reducción de capital o por liquidación de la persona moral de que se trate.

En los casos en que la ganancia se reinvierta en la suscripción o pago de aumento de capital en la misma sociedad, dentro de los 30 días siguientes a su distribución, el ingreso se entenderá percibido en el año de calendario en que se decreta el reembolso por reducción de capital o por liquidación de la persona moral.

II. En caso de liquidación o de reducción de capital, el reembolso decretado a favor de cada socio o accionista, menos el monto de la aporta-

ción o, en su caso, el costo comprobado de adquisición, cuando se acredite que se efectuó la retención a que se refiere el artículo 74.

III. Las participaciones en la utilidad de la empresa que se decreten a favor de los obligacionistas u otros, excepto las que correspondan a los trabajadores en los términos de la legislación laboral.

IV. Los préstamos a los socios o accionistas, a excepción de aquellos que reúnan los siguientes requisitos:

- a) Que sean consecuencia normal de las operaciones de la sociedad.
- b) Que se pacte plazo menor de un año.
- c) Que el interés pactado sea igual o superior a la tasa que fije la Ley de Ingresos de la Federación para la prórroga de créditos fiscales.
- d) Que efectivamente se cumplan estas condiciones pactadas.

Si dentro del año siguiente al préstamo concedido se decretan ganancias a favor del socio o accionista de que se trate, se podrá compensar el impuesto que resulte a su cargo con el que previamente se haya pagado por haber incurrido en los supuestos de esta fracción.

V. Las erogaciones que no sean deducibles conforme a esta Ley y benefician a los socios o accionistas.

VI. Las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas.

VII. El ingreso global gravable estimado o determinado por las autoridades fiscales.

En los casos de las fracciones V, VI y VII de este artículo, se deducirá el impuesto a que se refiere el título II de esta Ley, así como la participación de los trabajadores.

Se entiende que el ingreso lo percibe el propietario del título valor, y en el caso de partes sociales la persona que aparezca como titular de la misma.

La disposición fue mantenida en la LISR de 1980,⁶⁴⁶ en su artículo 120, con algunas precisiones; a saber:

Artículo 120. Se consideran ingresos por utilidades distribuidas los siguientes:

I. La ganancia decretada por la sociedad mercantil residente en México a favor de socios o accionistas. Cuando...

⁶⁴⁶ Publicada en el *Diario Oficial de la Federación* del 30 de diciembre de 1980, y en vigor a partir del 1o. de enero de 1981.

II. En caso de liquidación o reducción de capital social de sociedad mercantil residente en México, el reembolso decretado a favor de cada socio o accionista menos el monto de la aportación...

III. Los intereses a que se refiere el artículo 123 de la Ley General de Sociedades Mercantiles y las participaciones en la utilidad que se decreten a favor de los obligacionistas u otros, por sociedad mercantil residente en México.

IV...

V...

VI...

VII. La utilidad fiscal determinada, inclusive presuntivamente, por las autoridades fiscales.

En 1982, además de comprender a las sociedades mercantiles residentes en México, se añaden las sociedades nacionales de crédito, y se deroga la fracción IV, quedando dicho precepto de la siguiente manera:

Artículo 120. Se consideran ingresos por utilidades distribuidas los siguientes:

I. La ganancia distribuida por las sociedades mercantiles residentes en México o por sociedades nacionales de crédito, a favor de socios, accionistas o titular de certificados. Cuando...

II. En caso de liquidación o reducción de capital social de sociedades mercantiles residentes en México o de sociedades nacionales de crédito, el reembolso decretado a favor de cada socio o accionista menos el monto de la aportación...

III. Los intereses a que se refiere el artículo 123 de la Ley General de Sociedades Mercantiles y las participaciones en la utilidad que se decreten a favor de los obligacionistas u otros, por sociedad mercantil residente en México o de sociedades nacionales de crédito.

IV. Se deroga.

V...

VI...⁶⁴⁷

En 1984 se elimina a las sociedades nacionales de crédito.

⁶⁴⁷ Reforma publicada en el *Diario Oficial de la Federación* del 30 de septiembre de 1982.

En 1987 se reforma la fracción II de dicho precepto en los siguientes términos:

Artículo 120...

II. En el caso de liquidación o reducción de capital de sociedades mercantiles residentes en México, los siguientes:

- a) Tratándose de acciones provenientes de aportaciones, el ingreso será la cantidad que se obtenga de restar al reembolso la aportación ajustada o el costo de adquisición o el costo de adquisición de la acción ajustado cuando ésta haya sido adquirida de terceros.
- b) Tratándose de acciones de capitalización de reservas.
- c) Acciones que parcialmente provengan de aportación.⁶⁴⁸

Esa misma reforma añadió un nuevo precepto, el 120-A:

Cuando las sociedades mercantiles residentes en México reduzcan su capital social y parte del mismo corresponde a reinversión de utilidades en los términos del artículo 15, último párrafo, de esta Ley o a incrementos que no deriven de aportaciones, o tengan utilidades pendientes de distribuir, dicha reducción se considerará como utilidad distribuida en los términos del artículo 120, fracción I, de la misma Ley hasta por la diferencia entre el capital social de aportación ajustado y el capital contable.

Para 1989 el precepto nuevamente se vio transformado en su fracción II, quedando de la siguiente manera: “II. En el caso de liquidación o de reducción de capital de sociedades mercantiles, la diferencia entre el reembolso por acción y el capital de aportación por acción actualizado cuando dicho reembolso sea mayor”.

Por otra parte, la misma reforma derogó el artículo 120-A.⁶⁴⁹

Con la reforma publicada en 1989 se modificó una vez más la fracción II del precepto en cita, añadiéndose:

Artículo 120...

II...

En los casos de fusión o escisión de sociedades no será aplicable lo dispuesto en esta fracción siempre que el capital de las sociedades que sub-

⁶⁴⁸ Reforma publicada en el *Diario Oficial de la Federación* del 31 de diciembre de 1986.

⁶⁴⁹ Publicada en el *Diario Oficial de la Federación* del 31 de diciembre de 1988.

sistan o surjan sea igual al que tenían las sociedades fusionadas o escindidas y las acciones que emitan como consecuencia sean canjeadas a los mismos accionistas de estas últimas.⁶⁵⁰

El régimen fiscal vigente en 1999 consistía en lo que se llama la doble imposición de los dividendos, esto es, la existencia de dos tributos: impuesto sobre la renta de personas físicas e impuesto sobre la renta a personas morales (o impuesto de sociedades). La renta que producía la sociedad, cuando se distribuía en forma de dividendos, era gravada dos veces: una en la propia sociedad, otra como una forma de ingreso para el accionista,⁶⁵¹ y exigía que la utilidad generada por las personas morales fuera gravada con el impuesto sobre la renta; al deducir dicho impuesto como gasto del ejercicio fiscal, la cantidad restante podía distribuirse como dividendos.

Los accionistas, una vez que recibían estos dividendos, debían acumularlos con sus demás ingresos, pero no en la cantidad percibida, sino en aquella que hubiera sido necesario obtener, previo pago del impuesto sobre la renta, de la sociedad repartidora de tales dividendos, para lo cual la LISR establecía la obligación a cargo de los accionistas de incrementar el ingreso mediante la aplicación de un factor.⁶⁵²

Con el fin de controlar la tributación sobre los dividendos se crearon en la LISR dos cuentas: la de utilidad fiscal neta, CUFIN, y la de utilidad fiscal neta reinvertida, CUFINRE. Esta última tendría lugar sólo bajo el supuesto en que la persona moral optara por diferir parte del impuesto, hasta cuando distribuyera dividendos.

Este esquema fiscal se caracterizó por establecer en la LISR los llamados dividendos fictos. La mayoría de las hipótesis legales que describían a estos dividendos fictos eran a consideración del legislador fiscal. Estas prácticas beneficiaban a los accionistas de medianas y pequeñas empresas, y se les trataba fiscalmente como si fueran utilidades distribuidas.

Las reducciones de capital se consideraban como utilidad distribuida hasta por la diferencia resultante de restar al capital contable, reflejado

⁶⁵⁰ Publicada en el *Diario Oficial de la Federación* del 28 de diciembre de 1989.

⁶⁵¹ Bustos Gisbert, A. y Pedraja Chaparro, F., “La doble imposición de los dividendos: un análisis comparado”, *Hacienda Pública Española*, núm. 149, 1999, p. 57.

⁶⁵² Santamaría García, Jorge, “Dividendos”, *Nuevo Consultorio Fiscal*, México, núm. 250, enero de 2000, p. 86.

en los estados financieros aprobados para tal efecto, la suma de los saldos de las cuentas de capital de aportación, de utilidad neta y de utilidad fiscal neta reinvertida que se tuvieran a la fecha en que se hubiera efectuado la referida reducción.⁶⁵³

Para el ejercicio del año 2000 las reformas legislativas sólo enmendaron algunos errores técnicos a las reformas implementadas en 1999. Así, por ejemplo, se eliminó el doble gravamen sobre dividendos fictos mediante la reforma al primer párrafo del artículo 10-A de la LISR, conforme al cual ciertos dividendos fictos no pagarían el impuesto sobre la renta aplicable a los dividendos o utilidades que distribuyeran las personas morales, siempre que por éstos ya se hubiera pagado el impuesto aplicable.⁶⁵⁴

Se conservó para el ejercicio de 2000 el concepto legal de dividendo ficto mediante el establecimiento de sus especies en el artículo 120 de la LISR; a saber:

- 1) Las erogaciones no deducibles conforme a la Ley que beneficien a los socios accionistas.
- 2) Las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas.
- 3) La utilidad fiscal determinada, inclusive presuntivamente, por la autoridad fiscal.
- 4) La modificación a la utilidad fiscal derivada de una revisión por parte de la autoridad en materia de precios de transferencia.

Ahora bien, por estos conceptos no se pagaba impuesto en los términos del primer párrafo del artículo 10 (la regla que libera de la doble imposición sobre dividendos).

A partir de 2000, los dividendos como ingresos de los accionistas se establecen en tres categorías:

- a) Personas físicas residentes en México.

⁶⁵³ Pérez Robles, Arturo, “Algunos comentarios a la reforma fiscal para 2000 en materia de impuesto sobre dividendos al amparo de la Ley del Impuesto sobre la Renta”, *Arx Juris*, México, núm. 22, 1999, p. 265.

⁶⁵⁴ *Ibidem*, p. 260.

- b) Personas morales de nacionalidad mexicana.
- c) Personas físicas y morales residentes en el extranjero.⁶⁵⁵

El esquema tributario para el accionista persona física residente en México durante el ejercicio de 2001 presentó como características las siguientes:

- Se efectuaba un pago provisional del 5% sobre el dividendo ampliado con el factor 1.5385, que era retenido por la sociedad pagadora del dividendo, lo que producía un gravamen final del 7.7%, aproximadamente, sobre el monto del dividendo pagado.⁶⁵⁶
- Como requisito formal, la persona moral debía expedir una constancia de retención, especificando si los dividendos provenían de la CUFIN o de la CUFINRE, o si el impuesto ya había sido cubierto en los términos del artículo 10-A de la LISR.
- Los dividendos distribuidos, una vez en manos del accionista persona física, debían acumularse a sus demás ingresos y debían ser ampliados con el factor 1.5385, acreditando contra el impuesto anual el 40% del dividendo acumulado. También existía la opción de no acumular los dividendos y considerar el impuesto pagado como pago definitivo.⁶⁵⁷
- Se conserva el tratamiento fiscal a las erogaciones calificadas como dividendos fictos.

3. *Naturaleza*

Al desentrañar su estructura cabe advertir la presencia de una ficción, siendo una norma de derecho material, un expediente de delimitación del hecho imponible.

⁶⁵⁵ Rotter Aubanel *et al.*, “Dividendos”, *Nuevo Consultorio Fiscal*, México, núm. 284, junio de 2001, p. 55.

⁶⁵⁶ Pérez Robles, Arturo, “Concepto de importe bruto de dividendos”, *Nuevo Consultorio Fiscal*, México, núm. 267, octubre de 2000, p. 31.

⁶⁵⁷ Garza Cantú Aguirre, Carlos, “Dividendos 2002. Consideraciones”, *Nuevo Consultorio Fiscal*, México, núm. 309, julio de 2002, p. 21.

4. Contenido

A. Concepto de dividendos

Son las utilidades generadas por las personas morales, que tienen derecho a percibir sus integrantes en proporción a sus aportaciones.⁶⁵⁸

Etimología, derivado de *dividir*, y éste procedente del latín *dividere*: partir, separar. El derecho al dividendo es un derecho individual que corresponde a todos los socios a percibir un beneficio económico, en forma más o menos regular, de las utilidades que obtenga la sociedad.⁶⁵⁹

Se ha conceptualizado también como la remuneración periódica que recibe el socio, calculada sobre la base de la aportación prestada a la sociedad.⁶⁶⁰

La LGSM, en su artículo 19, exige que para proceder a la distribución de dividendos entre los socios es necesario que el órgano supremo de la sociedad, llámese junta o asamblea, haya aprobado los estados financieros que arrojen utilidades. El reparto no podrá tener lugar si antes no se cubren o reintegran las pérdidas del capital social que la sociedad haya sufrido en ejercicios anteriores, o bien que se haga una reducción previa a dicha cifra de capital antes de que se acuerde la distribución de dividendos.⁶⁶¹

Sobre el tema, el Poder Judicial ha establecido el siguiente criterio de jurisprudencia:

DIVIDENDOS. SU CONCEPTO DENTRO DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES. En las sociedades mercantiles constituidas en sociedad anónima, su capital social representa el monto de la inversión permanente de las personas que invierten en ella, éste se divide en acciones. Las acciones constituyen por tanto una parte alícuota del capital social y están representadas por títulos

⁶⁵⁸ *Ibidem*, p. 18.

⁶⁵⁹ *Diccionario Jurídico Mexicano*, México, Porrúa-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2002.

⁶⁶⁰ *Enciclopedia Jurídica Básica*, Madrid, Civitas, 1995, vol. IV.

⁶⁶¹ *Diccionario Jurídico Abeledo-Perrot*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1986, t. I. En el mismo sentido, *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, México, Porrúa-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2002. Igual opinión se contiene en la *Enciclopedia del Diritto*, Milán, Giuffrè, 1988, t. XIII.

valor que otorgan a los accionistas, entre otros, derechos patrimoniales, que son los que confieren a los accionistas la prerrogativa de cobrar los rendimientos y de obtener el reembolso de su inversión, con motivo de la disminución del capital o liquidación de la persona moral. Ese rendimiento se conoce como dividendo, que tiene como origen las ganancias generadas en la empresa, de operación o patrimoniales, que previamente o en el momento de su distribución habrían causado el impuesto sobre la renta. El dividendo viene a ser la cuota por acción que de la utilidad distribuable tiene derecho a recibir el accionista, y se obtiene prorrateando el monto de los dividendos a distribuir entre el total de las acciones con derecho a esa distribución, según el acuerdo correspondiente de la asamblea general de la persona moral.⁶⁶²

Ese rendimiento se conoce como dividendo, que tiene como origen las ganancias generadas en la empresa.

Personas morales	Forma de distribución de utilidades
Instituciones de crédito	Dividendos
Asociación en participación	Dividendos
Sociedades mercantiles	Dividendos (excepto cooperativas)
Organismos descentralizados	Ingresos al erario
Sociedades y asociaciones civiles	Remanentes

Las utilidades que sirven de base para la distribución de dividendos son las reconocidas en los estados financieros aprobados por la asamblea de socios o accionistas, las cuales deben determinarse conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados; sin embargo, en el aspecto fiscal, las utilidades se determinan tomando en consideración conceptos distintos a los contables, razón por la cual hay que distinguir entre los conceptos de dividendos fiscales y dividendos contables.

⁶⁶² *Semanario Judicial de la Federación*, octava época, mayo de 1994, t. XIII, tesis I. 8ª. C. 59C., p. 442.

B. *Dividendos fiscales*

Se denomina dividendo fiscal a aquel que proviene de la cuenta de utilidad fiscal neta, debido a que esta cuenta, según el artículo 88 de la LISR, se integra de las utilidades y otros ingresos que ha obtenido la persona moral a lo largo de su existencia, y por los cuales ya pagó el impuesto sobre la renta, de tal forma que cuando decide repartir esas utilidades entre sus socios o accionistas ya no se generará impuesto sobre la renta a su cargo.

C. *Dividendos contables*

El término “dividendo contable” no se ata al de dividendo fiscal, y se utiliza para designar a aquellos dividendos que provienen de utilidades reconocidas contablemente.

Los dividendos se pueden distribuir mediante las siguientes formas:

- 1) En efectivo o en bienes.
- 2) En acciones.
- 3) Por disminución de capital.
- 4) Por liquidación de la sociedad.⁶⁶³

D. *Incompatibilidad entre la utilidad contable y la utilidad fiscal*

Los principios de contabilidad generalmente aceptados cuentan con un alto reconocimiento en el ámbito económico nacional debido a que determinan de manera confiable la utilidad financiera de una entidad durante un periodo; sin embargo, la avidez por parte del gobierno federal de obtener ingresos lo más pronto posible, vía impuestos, lo ha llevado a desarrollar una base gravable que dista considerablemente de la obtenida conforme a los principios mencionados, debido a que no acepta ciertos gastos como deducciones fiscales o las difiere, o bien, acelera el reconocimiento de ingresos respecto a su declaración contable.

Las discrepancias entre los criterios fiscales y los contables para determinar la utilidad obtenida en un ejercicio son motivo de análisis en el

⁶⁶³ Rotter Aubanel *et al.*, *op. cit.*, nota 655, p. 33.

Boletín D-4, *Tratamiento contable del impuesto sobre la renta, del impuesto al activo y de la participación de los trabajadores en la utilidad*, elaborado por la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, cuya aplicación es obligatoria a partir de enero de 2000.

Conforme a este Boletín, el impuesto sobre la renta es considerado por las empresas como un gasto, y debe reconocerse el efecto que tiene sobre los ingresos contables de un periodo; es decir, debe cuantificarse el pasivo por impuesto sobre la renta, así como su efecto en el resultado del ejercicio con la finalidad de que la información presentada en los estados financieros conserve sus características básicas de utilidad y confiabilidad, a la vez que cumple con los objetivos de apoyar a la administración en la toma de decisiones y contribuir al desarrollo del sistema económico, ya que tomando en cuenta la citada cuantificación se contará con información veraz acerca de las utilidades disponibles para repartir entre los socios o accionistas.

Las utilidades que obtienen las personas morales derivadas de la realización de las actividades que constituyen su objeto social están sujetas al pago del impuesto sobre la renta, el cual se realiza a través de pagos provisionales y de un cálculo anual al finalizar el ejercicio fiscal. Estas utilidades, generadas año con año, por las cuales se pagó el impuesto sobre la renta se van registrando en la cuenta de utilidad fiscal neta. Posteriormente, cuando las personas morales deciden efectuar un pago de dividendos y éstos no provienen de la CUFIN, se genera el impuesto sobre la renta correspondiente a las utilidades acumuladas por las cuales no se ha efectuado el entero respectivo.

5. Los presupuestos de hecho

1) Los pagos que por concepto de intereses a razón del 9% se pueden efectuar a las acciones por un periodo no mayor de tres años a partir de la fecha de su emisión, y las participaciones en la utilidad que se paguen a favor de obligacionistas u otros, por sociedades mercantiles residentes en México o por sociedades nacionales de crédito. Se exceptúa la participación de los trabajadores en las utilidades (artículo 165, fracción I, de la LISR).

En el artículo 123 de la LGSM se dispone que en los estatutos se establezca que las acciones, durante un periodo no superior a tres años, ten-

gan derecho a intereses no mayores del 9% anual. El monto de estos intereses debe cargarse a gastos generales.

En sentido estricto no se está en el supuesto de verdaderos dividendos, ya que si se llega a aplicar la hipótesis es porque no hubo utilidades a dividir entre los accionistas; además, no es necesaria la aprobación previa de los estados financieros de la junta o asamblea de accionistas.

En un sentido amplio se entiende por intereses la compensación en dinero en cualquier valor que recibe un acreedor en forma accesoria al cumplimiento de una obligación.⁶⁶⁴

No obstante, al constituir un ingreso para el accionista, el legislador fiscal, para no perder la oportunidad de gravar este ingreso, dispone que a este tipo de ingreso se le dé el tratamiento de dividendo o utilidad distribuida.

El que la sociedad otorgue este tipo de beneficios a los accionistas sin haber utilidades significa que se les reembolse parcialmente el capital social con cargo a los gastos generales.⁶⁶⁵

Otro efecto fiscal importante es que estas cantidades, al perder su naturaleza de intereses, no podrán ser deducidas al determinar el resultado fiscal.

Cabe aclarar que aun cuando la LISR sólo haga referencia a los intereses pagados a los accionistas en los términos del artículo 123 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, no es la única disposición que autoriza este pago de intereses constructivos. En efecto, el artículo 85 de dicha ley regula la posibilidad de que en una sociedad de responsabilidad limitada los socios tengan derecho a percibir intereses hasta por el 9% anual sobre sus aportaciones; pero sólo por un periodo que se considere necesario para la ejecución de trabajos que según el objeto de la sociedad deban preceder al comienzo de sus operaciones, sin que éste pueda ser mayor a tres años; de igual forma, estos intereses se cargarán a la cuenta de gastos.

En atención a la interpretación estricta que rige a la materia fiscal, los intereses pagados a los socios de las sociedades de responsabilidad limi-

⁶⁶⁴ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, novena época, noviembre de 2003, t. XVIII, contradicción de tesis 88/2003-SS, p. 307.

⁶⁶⁵ Pérez Becerril, Alonso, *Presunciones tributarias en el derecho mexicano*, México, Porrúa, 2001, p. 203.

tada no pueden recibir por analogía el tratamiento fiscal de dividendos fictos.⁶⁶⁶

El legislador prácticamente quebranta el principio de igualdad frente a dos circunstancias iguales, en donde la única diferencia es que unos socios son titulares de títulos valor llamados “acciones”, y otros socios lo son de aquellos títulos denominados “partes sociales”.

El principio de igualdad tributaria demanda no tratar fiscalmente de manera igual lo que es desigual, y a otorgar un tratamiento equivalente entre lo que es igual. La igualdad viene a ser un principio clave en la ordenación de cualquier sistema tributario que se pretenda justo.⁶⁶⁷

El principio de igualdad prohíbe cualquier distinción que no esté lógica y razonablemente justificada. El principio de generalidad, un tanto redundante en este sentido, no admite cualquier privilegio que no esté suficientemente justificado.

El principio de generalidad no sólo está entretejido al principio de igualdad, sino también al de capacidad económica, porque la universalidad de las personas llamadas por ley a tributar tiene que tomar como índice de medida dicho principio, de suerte que quien tenga la misma capacidad económica debe ser tratado fiscalmente de igual forma, y quien tenga diferente, en la medida que indique esa diferencia.⁶⁶⁸

Es necesario que los sujetos beneficiados con el pago de estos intereses, a los cuales la ley da un tratamiento fiscal de dividendos, sean personas físicas residentes en México, o bien personas morales residentes en el extranjero (elemento subjetivo).

2) Los préstamos a los socios accionistas, a excepción de los que reúnan los siguientes requisitos:

- a) Que sean consecuencia normal de las operaciones efectuadas por la persona moral.
- b) Que se pacte a plazo menor de un año.
- c) Que el interés pactado sea igual o superior a la tasa que fije la Federación para la prórroga de créditos fiscales.

⁶⁶⁶ *Idem.*

⁶⁶⁷ Gallego Peragón, José Manuel, *Los principios materiales de justicia tributaria*, Granada, Comares, 2003, p. 142.

⁶⁶⁸ *Ibidem*, p. 204.

d) Que efectivamente se cumplan estas condiciones pactadas (artículo 165, fracción II, de la LISR).

Para que sea procedente la hipótesis de dividendos presuntos es necesario que la sociedad realice un préstamo a los accionistas o a los socios, siempre y cuando sea por un plazo mayor a un año, la sociedad no tenga por objeto el otorgamiento de préstamos y el interés pactado sea inferior a la tasa que fije la Federación para la prórroga de créditos fiscales.

Este préstamo se considerará dividendo ficto cuando se conceda a una persona física residente en México o a una persona moral residente en el extranjero.

Para que la sociedad lleve a cabo el reparto de dividendos se hace necesaria la obtención de determinada utilidad, en tanto que para el otorgamiento de préstamos no es requisito la obtención previa de ganancias.

El préstamo es una institución propia del derecho privado y tiene lugar en el campo de los contratos. Propiamente se le conoce como mutuo, y se le define como “un contrato por el cual el mutuante se obliga a transferir la propiedad de una suma de dinero o de otras cosas fungibles al mutuario, quien se obliga a devolver otro tanto de la misma especie y calidad” (artículo 2384 del Código Civil Federal), con la posibilidad de estipular el pago de un interés.⁶⁶⁹

En términos semejantes se ha expresado el Poder Judicial federal:

El mutuo se distingue por:

- a) El mutuo puede versar sobre dinero o cualquier objeto fungible.
- b) En el mutuo, el mutuante se obliga a transferir la propiedad del objeto del contrato.
- c) El mutuo es generalmente gratuito.

El legislador, en el mutuo regulado en el Código Civil, otorga al mutuario los beneficios establecidos en dicho ordenamiento...⁶⁷⁰

⁶⁶⁹ En el Código Civil (mexicano) de 1884 se definía el préstamo de la siguiente manera: “Bajo el nombre de préstamo se comprende toda concesión gratuita o a interés, de cosa fungible, con la obligación de devolver otro tanto del mismo género y calidad. En el primer caso, el préstamo se llama comodato, y en el segundo, mutuo”. Lozano Noriega, Francisco, *Cuarto curso de derecho civil*, México, Asociación Nacional del Notariado Mexicano, 1982, p. 249.

⁶⁷⁰ *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, octubre de 1998, t. VIII, p. 6, contradicción de tesis 31/98.

Para que opere la ficción es necesario que el préstamo se otorgue por un plazo mayor a un año; *contrario sensu*, no se considerará como dividendo ficto la cantidad brindada bajo la forma de préstamo (elemento temporal).

El elemento lógico en este segundo presupuesto de hecho estriba en que el legislador tributario trata de salvar la posibilidad de que la persona moral otorgue dividendos disfrazados de préstamos y así darle la vuelta a los efectos fiscales que produciría un reparto de dividendos. En tanto que una cantidad otorgada como préstamo no generaría efectos fiscales, a no ser que se pactara algún interés, por lo que la única consecuencia fiscal que produciría sería considerar dicho interés como una forma de ingreso.

La hipótesis legislativa dificulta la posibilidad real de que la persona moral concediera un préstamo a uno de sus socios o accionistas, ya que el costo fiscal es bastante alto. Se entiende que si es un préstamo, por su propia naturaleza las cantidades deberían restituirse; no obstante, en el momento en que se celebrara la operación habría que tributar como si se hubiesen distribuido dividendos.

Otro punto a cuestionar sería el siguiente: ¿en dónde queda el principio de capacidad contributiva? Quien quiera que sea el titular del poder tributario debe tener en cuenta este principio desde el momento en que el legislador opte por gravar determinados aspectos o hechos de la realidad social, pero sólo aquellos que sean indicativos de una posibilidad económica real para contribuir a los gastos del Estado en relación con los medios económicos.⁶⁷¹

En palabras del profesor Lejeune Valcárcel, no puede haber tributo donde no hay capacidad económica.⁶⁷²

El hecho de que una persona moral otorgue un préstamo a sus socios o accionistas no es indicador de capacidad contributiva, y menos de la existencia de un ingreso o utilidades que debieran ser el objeto propio de un impuesto sobre la renta.

⁶⁷¹ Moschetti considera que la renta global, el patrimonio neto, el gasto global y los incrementos patrimoniales son verdaderos índices de capacidad contributiva. *El principio de capacidad contributiva*, estudio y notas de Juan Calero Gallego y Rafael Navas Vázquez, Madrid, IEF, 1980, p. 260.

⁶⁷² Lejeune Valcárcel, E., "Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria", *op. cit.*, nota 278, pp. 157 y 158.

3) Las erogaciones que no sean deducibles conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta y beneficien a los accionistas de personas morales (artículo 165, fracción III, de la LISR).

La legislación tributaria otorga el tratamiento fiscal de ingreso del accionista a las erogaciones hechas por la sociedad, tales como gastos personales no relacionados con el objeto de la sociedad, obsequios a los accionistas, gastos en automóviles de lujo, pago de primas de seguros de vida, inversión y gastos en casa habitación.

4) Las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas (artículo 165, fracción IV, de la LISR).

La ley asimila a un retiro de utilidades toda omisión de ingresos o compra no realizada. Produce un flujo de efectivo que va directamente al bolsillo de los accionistas, como pudiera o no suceder en la práctica.

Lo que a todas luces resulta injusto es darle un tratamiento de dividendo a una compra efectivamente realizada que por la ausencia de algún requisito fiscal formal se considere “indebidamente registrada”.

La omisión del registro de adquisiciones regulada en el artículo 60 del CFF abarcaría esta hipótesis.

El primer paso que la autoridad debe seguir para establecer la presunción será probar que en la realidad, el contribuyente sujeto al ejercicio de facultades de comprobación omitió declarar ingresos que sí fueron obtenidos durante el periodo sujeto a revisión, y que éstos no forman parte de la contabilidad del contribuyente revisado.⁶⁷³

Sobre estas dos últimas hipótesis se ha vertido jurisprudencia en el siguiente sentido:

RENTA, IMPUESTO SOBRE LA. INGRESOS POR DIVIDENDOS Y GANANCIAS DISTRIBUIDAS. DEBE DEMOSTRARSE EL BENEFICIO DE LOS SOCIOS POR LAS EROGACIONES NO DEDUCIBLES. Para aplicar la presunción prevista en el precepto citado, no basta que la autoridad fiscal demuestre que el contribuyente dedujo indebidamente ciertas erogaciones, sino que es necesaria la demostración también de que tales erogaciones no deducibles han beneficiado a sus socios o accionistas, según se desprende tanto de la redacción del precepto, pues el empleo por el legislador de la conjunción copulativa “y” para ligar las dos partes de la proposición hace ver su intención

⁶⁷³ Sandoval Galindo, Luis E., “La presunción de dividendos distribuidos en ISR por omisión de ingresos”, *Revista Indetec*, México, núm. 122, agosto de 2000, p. 146.

de prever dos requisitos para configurar la presunción, como de los antecedentes legislativos del texto que se remontan a la ley de la materia de mil novecientos sesenta y cuatro en cuyo capítulo II se establecía el impuesto sobre productos o rendimientos del capital y otros ingresos. El artículo 73 de aquella ley, encargado de definir los supuestos de causación en el renglón de ganancias que distribuían toda clase de empresas establecidas en el país y de las que debieran distribuir las sucursales de empresas extranjeras en la República, por el Decreto de reformas de fecha veintisiete de diciembre de mil novecientos setenta y uno fue adicionado con una fracción IV, para contemplar por primera vez la presunción legal antecedente de la ahora examinada, al disponer: “La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá determinar como base de las ganancias distribuidas las siguientes: *d*) Cualquier cantidad que se traduzca en beneficio de los socios o accionistas, por conceptos que no sean normales y propios, por compras no realizadas e indebidamente registradas y por omisiones de ingresos que se aumenten al ingreso global gravable de la empresa”. Durante la vigencia de este precepto, la causación del gravamen en cualquiera de los casos apuntados, inclusive por conceptos impropios o anormales que darían paso más tarde a las erogaciones, exigía la demostración del beneficio percibido por los socios o accionistas. Sin embargo, a partir del Decreto de reformas publicado el veintinueve de diciembre de mil novecientos setenta y ocho, se divide en dos fracciones (V y VI del artículo 80) la prevención de cuenta y se reserva la exigencia de demostrar el beneficio para los socios solamente para el caso de erogaciones, liberando a la autoridad de probarlo tratándose de omisiones de ingresos y compras rechazadas.⁶⁷⁴

RENTA, DIVIDENDOS Y GANANCIAS DISTRIBUIDAS, ARTÍCULO 120 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA. Las fracciones V y VI del artículo en mención son ejemplos de las técnicas creadoras de presunciones legales *iuris et de iure* y de ficciones legales que emplea el legislador a fin de superar las dificultades que enfrenta el fisco para la determinación y comprobación de conductas evasoras de los contribuyentes. La primera de las fracciones, que reputa ganancias distribuidas a las erogaciones no deducibles que beneficien a los socios o accionistas de las sociedades, regula fenómenos en los que los contribuyentes, a través de desnaturalizar los fines legalmente típicos de ciertos actos, contratos o formas autorizadas por el ordenamiento, o mediante su simulación, obtienen resultados económicos similares a los gravados por el tributo pero al margen de las fórmulas pre-

⁶⁷⁴ *Semanario Judicial de la Federación*, octava época, Tribunales Colegiados de Circuito, enero-junio de 1989, t. III, segunda parte-2, p. 668.

vistas en el hecho imponible. A la actuación simulada o disimulada del particular, la legislación responde con la presunción de una realidad no comprobada. Y en la segunda fracción, que considera ganancias distribuidas a los ingresos omitidos y las compras rechazadas, se califica jurídicamente un hecho equiparándolo a un supuesto contemplado en una regla tributaria para el efecto de hacerle extensivo su tratamiento, a pesar de sus radicales diferencias y de la ausencia de un enlace lógico-causal entre ellos, llegando incluso a construir a partir de él una categoría jurídica con total abstracción de su naturaleza real, todo enmarcado por reflexiones de contenido valorativo o de mera conveniencia.⁶⁷⁵

INGRESOS POR UTILIDADES DISTRIBUIDAS. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 120, FRACCIÓN V, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. El capítulo VII de la Ley del Impuesto sobre la Renta se ocupa de los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por sociedades mercantiles. El artículo 120 de la ley en cita señala que: “Se consideran ingresos por utilidades distribuidas los siguientes: V. Las erogaciones que no sean deducibles conforme a esta ley y beneficien a los socios o accionistas”. Una correcta interpretación del artículo y fracción transcritas permite concluir que lo que se regula son aquellas cantidades que habiendo sido deducidas por la sociedad, y que rechazadas por la autoridad fiscalizadora, incrementen la base distribuible de esa sociedad para con los socios, con un doble efecto jurídico fiscal. Al incrementarse las utilidades en el monto de las cantidades rechazadas se aumenta el monto del impuesto para la sociedad en proporción de la base de éste y, al mismo tiempo, al existir una mayor utilidad, incrementan también los dividendos, los que al acumularse, en el caso de existir otras utilidades de los socios, aumentará también la base impositiva de éstos.⁶⁷⁶

5) La utilidad fiscal determinada, inclusive presuntivamente, por las autoridades fiscales (artículo 165, fracción V, de la LISR).

El presente supuesto está relacionado con las facultades de determinación presuntiva que la legislación fiscal establece a favor de la autoridad tributaria; sin embargo, cabe la pregunta: ¿no se está incurriendo en una doble imposición?, ya que si dicha utilidad se le determina presuntivamente a la sociedad, es ella la obligada al pago.

⁶⁷⁵ *Idem.*

⁶⁷⁶ *Semanario Judicial de la Federación*, octava época, Tribunales Colegiados de Circuito, octubre de 1993, t. XII, tesis I.4o.A.574 A, p. 437.

6) La modificación a la utilidad derivada de la determinación de los ingresos acumulables y deducciones autorizadas en operaciones celebradas entre partes relacionadas, hecha por dichas autoridades (artículo 165, fracción VI, de la LISR).

Este supuesto se puede considerar comprendido en el inciso anterior, y por ende le es aplicable extensivamente el mismo comentario.

VIII. INGRESOS ACUMULABLES PARA LAS PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES

1. *Fundamento*

De conformidad con el contenido del artículo 121 de la LISR:

Se consideran ingresos acumulables por la realización de actividades empresariales o por la prestación de servicios profesionales:

I. Tratándose de condonaciones, quitas o remisiones de deudas relacionadas con la actividad empresarial o con el servicio profesional, así como de las deudas antes citadas que se dejen de pagar por prescripción de la acción del acreedor, la diferencia que resulte de restar del principal actualizado por inflación, el monto de la quita, condonación o remisión, al momento de su liquidación o reestructuración, siempre y cuando la liquidación total sea menor al principal actualizado y se trate de quitas, condonaciones o remisiones otorgadas por instituciones del sistema financiero.

...

XI...

Los ingresos determinados presuntivamente por las autoridades fiscales, en los casos en que proceda conforme a la Ley, se considerarán ingresos acumulables en los términos de esta sección, cuando en el ejercicio de que se trate el contribuyente perciba preponderantemente ingresos que correspondan a actividades empresariales o a la prestación de servicios profesionales.

Para los efectos del párrafo anterior, se considera que el contribuyente percibe ingresos preponderantemente por actividades empresariales o por prestación de servicios profesionales, cuando dichos ingresos representen en el ejercicio de que se trate o en el anterior, más del 50% de los ingresos acumulables del contribuyente.

2. Antecedentes

La fracción I aparece como una novedad en la Ley del Impuesto sobre la Renta publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 1o. de enero de 2002.

3. Naturaleza

Se trata de una presunción absoluta. La LISR, en su artículo 121, hace un listado enunciativo de algunos ingresos, señalando su procedimiento de determinación en algunos casos, como es el supuesto en análisis.

4. Contenido

Tratándose de condonaciones, quitas o remisiones de deudas concedidas por sujetos que no pertenezcan al sistema financiero, se acumulará el monto total en dichas condonaciones, quitas o remisiones.

Asimismo, en el artículo 121 de la LISR, fracción XI, se le da el trato de ingresos acumulables a aquellos que sean determinados presuntivamente por la autoridad administrativa, y tributarán como ingresos provenientes de actividades empresariales y profesionales cuando dichos ingresos representen más del 50% de los ingresos acumulables para el contribuyente durante el ejercicio.

Esta presunción *iuris et de iure* consiste en que el legislador tributario tenga por actividad preponderante aquella de la cual provenga más de la mitad de los ingresos de la persona física para efectos fiscales, lo cual es bastante práctico y en consonancia con un sistema global de tributación en renta.

Por otra parte, esta presunción remite a otra forma de presunción, como lo es el procedimiento de determinación presuntiva de ingresos, analizada en el capítulo tercero de este trabajo.

Cabe destacar aquí que de manera análoga la LISR (artículo 134, fracción III, párrafo 2) considera que se obtienen ingresos exclusivamente por la realización de actividades empresariales sujetos al denominado régimen intermedio, cuando dichos ingresos constituyan el 90% del total de los ingresos del contribuyente durante el ejercicio fiscal.

Esta regla es, desde luego, otra presunción absoluta que tiene por objeto precisar el marco legal tributario aplicable en cada caso, atendiendo a la fuente de los ingresos del contribuyente, y proporcionar un ambiente de seguridad jurídica.

IX. MOMENTO DE LA ACUMULACIÓN DE INGRESOS PARA LAS PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES

1. *Fundamento*

El artículo 122 de la LISR, en su primer párrafo, precisa que los ingresos serán acumulables una vez que sean efectivamente percibidos, lo cual es evidentemente atinado y lógico; no obstante, a partir del segundo párrafo, en un afán de mayor exactitud, pretende explicar en qué momento se tendrán por percibidos dichos ingresos. Así, por ejemplo:

Los ingresos se considerarán efectivamente percibidos cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando aquéllos correspondan a anticipos, depósitos o a cualquier otro concepto, sin importar el nombre con el que se designe...

En el caso de que no se perciba el ingreso dentro de los doce meses siguientes a aquel en el que se realice la exportación, se deberá acumular el ingreso una vez transcurrido dicho plazo.

2. *Antecedentes*

En el paquete de reformas fiscales emitido a finales de 1991 se puede apreciar el siguiente texto de la exposición de motivos:

En relación con las fechas en las que se consideran obtenidos los ingresos, se sugiere reformar el supuesto de percepción de ingresos al momento de que se cobre o sea exigible el precio o la contraprestación pactada, y eliminar el supuesto de percepción de ingresos cuando se reciba efectivo o bienes en pago o garantía del precio o la contraprestación pactada.⁶⁷⁷

⁶⁷⁷ *Diario Oficial de la Federación* del 20 de diciembre de 1991.

El hecho de considerar al ingreso como obtenido en el momento en el que se cobrara estaba bien, pero bajo el segundo supuesto el panorama cambiaba radicalmente, es decir, cuando la contraprestación fuese exigible, ya que no se estaba dando fácticamente el incremento patrimonial exigido para la configuración del hecho imponible genérico en el impuesto sobre la renta. Luego entonces, se estaba gravando sobre una riqueza ficta, y no sobre algo que en realidad representara un índice de capacidad contributiva.

No obstante lo anterior, no es sino hasta la Ley de 2002 cuando se establece de manera expresa que los contribuyentes del régimen fiscal de las actividades empresariales y profesionales acumularán los ingresos en el momento en que los mismos sean efectivamente percibidos en efectivo, en bienes o en servicios.

Al respecto, en la exposición de motivos de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de 2002 que se sometió a consideración del H. Congreso de la Unión se expresaba:

Los contribuyentes de este régimen [de las actividades empresariales y profesionales] acumularán los ingresos en el momento en que los mismos sean efectivamente percibidos en efectivo, en bienes o servicios.

La mecánica anterior, al establecer que los ingresos se acumulan cuando se cobran y no conforme se devengan, permite eliminar en este régimen los ajustes por inflación que anteriormente debían realizar las personas físicas respecto de los ingresos en crédito que tuvieran y sobre los cuales ya habían pagado el impuesto.

3. *Naturaleza*

La mayoría de las hipótesis contenidas en el artículo 122 de la LISR son presunciones absolutas, a pesar del término empleado en su redacción: “se consideran”, propio de las ficciones, ya que lo lógico y natural es que una vez recibido el ingreso, éste se tenga por efectivamente percibido.

En el último párrafo sí se crea una auténtica e injusta ficción, al exponerse que “en el caso de que no se perciba el ingreso dentro de los doce meses siguientes a aquel en el que se realice la exportación, se deberá acumular el ingreso una vez transcurrido dicho plazo”.

4. *Contenido*

Esta ficción fue creada en perjuicio del contribuyente exportador a quien su cliente no le haya pagado, ya que si en un término de doce meses no recibe dicho pago, además de haber perdido su mercancía deberá acumular un ingreso como si le hubiesen pagado; asimismo, cabe recordar que para que proceda la deducción de tales créditos incobrables es necesario esperar a la prescripción de la acción de cobro del título valor en que se haya documentado la deuda.

Nuevamente el apetito voraz del fisco por recaudar ingresos a cualquier costo vulnera las garantías esenciales del contribuyente, ya que no se le permite aportar ninguna prueba ni se le escucha para conocer del problema por el cual no tuvo ingresos reales sobre los cuales se le está cobrando un tributo.

De igual manera se violenta el principio de capacidad contributiva, ya que se está gravando sobre una riqueza inexistente; es más, en realidad, más que incremento patrimonial hubo detrimento, ya que se exportó una mercancía por la cual no se recibió el pago.

X. REQUISITOS DE LAS DEDUCCIONES TRATÁNDOSE DEL RÉGIMEN DE PERSONAS FÍSICAS

1. *Fundamento*

En el artículo 125 de la LISR se establecen las reglas para poder efectuar las deducciones para las personas físicas. En la fracción I se exige que las deducciones hayan sido efectivamente erogadas, y se describe la forma en que pueden haberlo sido. En este contexto, la Ley introduce una presunción en los siguientes términos: "...se presume que la suscripción de títulos de crédito por el contribuyente, diversos al cheque, constituye garantía del pago del precio o de la contraprestación pactada por la actividad empresarial o por el servicio profesional...".

2. *Antecedentes*

Esta presunción aparece a partir de la legislación en materia de impuesto sobre la renta publicada en el *Diario Oficial de la Federación* del 1o. de enero de 2002.

3. *Naturaleza*

Es una presunción absoluta que no admite prueba en contrario. El legislador tributario aplica las reglas de la inducción en donde hay un hecho conocido: la suscripción de títulos de crédito por el contribuyente y una garantía respecto a un pago por cubrir por concepto de actividades empresariales o servicios profesionales; luego entonces, la ley induce que la suscripción de tales títulos de crédito tiene por objeto cubrir un pago de un concepto de deducción.

XI. DISCREPANCIA ENTRE EL COSTO DE ADQUISICIÓN DECLARADO Y EL VALOR DE MERCADO

1. *Fundamento legal*

En su último párrafo, el artículo 125, destinado a regular los requisitos de las deducciones, remite a la aplicación de diversas fracciones del artículo 31, que a su vez establece las reglas para efectuar las deducciones en tratándose de personas morales; de entre ellas, para efectos de la temática en análisis, destaca la fracción XIV, la cual señala: “Que el costo de adquisición declarado o los intereses que se deriven de créditos recibidos por el contribuyente, correspondan a los de mercado. Cuando excedan del precio de mercado no será deducible el excedente”.

2. *Fundamento lógico*

Lo que pretende el Poder Legislativo al aludir a este término (“precios de mercado”), es que sea la realidad económica lo que se ordene valorar, evitando así la omisión del pago de contribuciones en forma total o parcial.

3. *Antecedentes*

La disposición se observa desde la LISR de 1980, en la fracción XV del artículo 24.

4. *Naturaleza*

Se trata de una presunción que en justicia debiera ser *iuris tantum*, pero que la ley no le otorga este rango.

5. *Contenido*

Naturalmente, será a la autoridad fiscal a quien corresponda detectar aquellos casos en los cuales se presente un excedente no deducible conforme a lo dispuesto por la disposición transcrita. Sin embargo, hay que resaltar que no es fácil ni preciso tratar de determinar el precio de mercado, el que generalmente fluctuará entre límites mínimos y máximos, salvo que se trate excepcionalmente de bienes propios de un solo proveedor.

La Ley es omisa sobre si el contribuyente puede aportar pruebas para demostrar si se cumple o no con el requerimiento legal.

Por otro lado, si el costo de adquisición no corresponde al precio de mercado según la autoridad, y por lo tanto no puede ser deducido, ello conducirá inexorablemente a incrementar la base imponible. Al establecer esta norma jurídica, el legislador prácticamente está extendiendo el objeto del gravamen, rebasando la idea de gravar el ingreso por el desempeño de actividades empresariales y profesionales, llegando al extremo de gravar una cantidad que lejos de representar un ingreso fue un costo. Quizá sin pretenderlo, a lo que el legislador tributario arriba es propiamente a una ficción de ingresos gravables.

Al respecto, la siguiente tesis jurisprudencial señala:

RENDA. LA MODIFICACIÓN DE LA UTILIDAD O PÉRDIDA FISCAL PREVISTA EN EL ARTÍCULO 64, FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 1998, DERIVA DE UNA PRESUNCIÓN LEGAL QUE REVIERTE LA CARGA PROBATORIA AL CONTRIBUYENTE, A FIN DE QUE ÉSTE DESVIRTÚE LA POSIBLE OMISIÓN DE INGRESOS. El precepto citado establecía una presunción legal que, de actualizarse, facultaba a la autoridad hacendaria a modificar el resultado fiscal declarado por el contribuyente. A fin de ejercer esa atribución, la fiscalizadora debía investigar el precio de los actos jurídicos del causante para así determinar si existía o no un ingreso presunto que debiera ser valorado por ella, de ahí que la diferencia entre los precios indagados por la autoridad y los declarados por el contribuyente devenía en ingreso acumulable objeto del impuesto sobre la renta. En ese contexto, se advierte que de un hecho conocido (enajenaciones efectuadas al costo o a menos

del costo) se trata de averiguar la verdad de otro desconocido (la posible omisión de ingresos) y, en esa medida, es factible señalar que la presunción establecida por el legislador se configura de la siguiente manera: si los precios de enajenación del contribuyente fueron al costo o a menos del costo, inferiores a los empleados normalmente (hecho conocido), entonces el ingreso pactado posiblemente fue superior al declarado (hecho desconocido). La consecuencia de esa presunción derivada de la ley, consiste en aumentar el monto del ingreso declarado por el causante (ingreso presunto), con el subsecuente incremento de la utilidad fiscal, o bien, la disminución de la pérdida fiscal declarada, según sea el caso, pero aquella consecuencia habrá de aplicarse sólo si el particular no comprueba la veracidad de los precios acordados en los actos jurídicos que haya celebrado, mediante la demostración de que el precio de mercado fue el que rigió en la enajenación, siendo éste al costo de venta o a uno inferior a dicho costo; que los bienes tenían algún defecto o demérito que volvía imposible venderlos a su precio normal; o que exponga hechos convincentes para justificar por qué realizó las enajenaciones al costo de los bienes o a menos de su costo (como es el caso de alimentos y bebidas que se pueden echar a perder y que por esa misma razón tienen que venderse rápidamente a bajo precio). La referida presunción legal tiene el propósito de revertir la carga de la prueba al contribuyente, es decir, se desplaza la carga probatoria a la parte que niega la presunción (probando en contra del hecho desconocido), en tanto que quien se beneficia de la presunción sólo debe probar los extremos en que ésta se funde, o sea, el hecho conocido del cual deriva la presunción. De esta forma, la autoridad hacendaria únicamente habrá de acreditar que los precios de enajenación del contribuyente fueron al costo o a menos del costo, inferiores a los normalmente utilizados, y toca al gobernado comprobar cualquiera de las salvedades antes mencionadas.⁶⁷⁸

XII. DETERMINACIÓN DE LA RENTA GRAVABLE PARA EFECTOS DE LA PTU EN EL RÉGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES

1. *Fundamento*

El artículo 138 de la LISR, destinado a regular la liquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas sujetas al régimen de pequeños contribuyentes, en su último párrafo establece que:

⁶⁷⁸ *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, mayo de 2003, t. XVII, tesis VI.1o.A.140 A, p. 1255.

Para los efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, la renta gravable a que se refiere el inciso *e* de la fracción IX del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el artículo 120 de la Ley Federal del Trabajo será la cantidad que resulte de multiplicar por el factor de 7.35 el impuesto sobre la renta que resulte a cargo del contribuyente.

2. *Antecedentes*

En 1989⁶⁷⁹ se publica un Decreto que contiene diversas reformas que atañen a la LISR; es así que se crea la sección II, denominada “Del régimen opcional a las actividades empresariales”, integrada por los artículos 119-A a 119-H. En el artículo 119-F es en donde encontramos el antecedente más arcaico al precepto en comento, el cual establecía:

Para los efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, la renta gravable a que se refiere el inciso *e* de la fracción IX del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el artículo 120 de la Ley Federal del Trabajo, será la que resulte de conformidad con lo dispuesto por el artículo 119-B de esta Ley.

El precepto al que alude el artículo anterior señala que el ingreso acumulable se calculará restando de las entradas de recursos las salidas de los mismos. Como puede apreciarse, no se hace referencia a algún factor, lo cual ocurre hasta 2002, año en que se publica la legislación vigente.

3. *Naturaleza*

Se trata de una ficción en donde se crea una norma material por criterios de oportunidad y de sencillez.

4. *Contenido*

La aplicación de factores dados por el legislador siempre lleva aparejado el riesgo de vulnerar el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los

⁶⁷⁹ *Diario Oficial de la Federación* del 28 de diciembre de 1989.

Estados Unidos Mexicanos consistente en que las personas tributen de conformidad con su auténtica capacidad contributiva, de manera tal que la base gravable atienda a la renta o ingreso efectivamente percibido por el sujeto pasivo de la contribución, pues de acuerdo con la jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la capacidad contributiva debe entenderse como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos.⁶⁸⁰

Por otro lado, no se dice en la Ley cuál es el motivo de la aplicación de ese factor, ni cómo se llegó a él.⁶⁸¹

No se toma en consideración una modificación real del patrimonio del contribuyente, y se puede decir que altera el monto de la contribución, o bien la crea a partir de una base ficta.

En sentido análogo se puede aplicar el siguiente criterio jurisprudencial:

La aplicación de factores arroja un resultado distinto al que se hubiese obtenido en caso de haber aplicado sólo el procedimiento previsto para la determinación de la utilidad fiscal, lo cual contraviene el artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues obliga al patrón a entregar a sus trabajadores una utilidad diferente a la gravada y, por ende, distinta a su capacidad contributiva reflejada en la renta neta o utilidad, obtenida de restar a los ingresos acumulables las deducciones autorizadas.⁶⁸²

XIII. DECLARACIONES MENSUALES DEL RÉGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES

Los calificados por la Ley como pequeños contribuyentes tienen la obligación de presentar declaraciones mensuales con las que, en su caso, se presenta el pago correspondiente por concepto de impuesto sobre la renta. Estos pagos mensuales tendrán el carácter de definitivos.

⁶⁸⁰ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, novena época, noviembre de 1999, t. X, tesis de jurisprudencia P./J. 109/99, p. 22.

⁶⁸¹ En este sentido se manifiesta el Poder Judicial en *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, junio de 2002, t. XV, tesis 1a. XXXIX/2002, p. 143.

⁶⁸² *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, octubre de 2003, t. XVIII, tesis 1a. LVIII/2003, p. 14.

1. *Antecedentes*

Esta disposición aparece ya en la LISR de 1980, la cual, en su artículo 115, fracción IV, establece que: “Son obligaciones de los contribuyentes menores:⁶⁸³ IV. Efectuar pagos bimestrales del impuesto, mismos que tendrán el carácter de definitivos...”.

2. *Naturaleza*

Se trata de una presunción absoluta.

3. *Análisis*

Tomando en consideración hechos conocidos —la realización de operaciones que llevaron a determinar el pago de un impuesto— se llega al conocimiento de un hecho cierto —que hay una cantidad determinada en beneficio del fisco—, y no obstante que el ejercicio fiscal ordinario es de enero a diciembre, y que no se podría hablar de pago definitivo sino hasta después de cerrado el ejercicio, por ministerio de ley esos pagos mensuales que en otra hipótesis serían a cuenta del impuesto definitivo se consideran como definitivos una vez presentados.

Este trato dado al contribuyente que se ubique en la hipótesis normativa puede en un momento dado ser injusto, y privarle de subsanar errores o defectos de sus declaraciones, o bien realizar ajustes pecuniarios si ese fuera el caso, de modo tal que la declaración final reflejara la realidad económica del contribuyente.

Sirvan de apoyo las siguientes tesis jurisprudenciales:

IMPUESTO SOBRE LA RENTA. LA AUTORIDAD HACENDARIA TIENE OBLIGACIÓN DE REVISAR Y DETERMINAR LAS CONTRIBUCIONES POR EJERCICIOS COMPLETOS. De lo anterior se concluye que la carga impositiva del pago del impuesto sobre la renta se calculará en forma anual, y tal cumplimiento sólo puede ser revisado por la autoridad competente, sobre ejercicios

⁶⁸³ Se entiende por contribuyentes menores aquellos que en el año de calendario anterior obtengan los ingresos señalados en el capítulo II, “De los ingresos por actividades empresariales y profesionales”, que no excedan de \$2,000,000 (artículo 137, primer párrafo, de la legislación vigente para el ejercicio de 2007).

fiscales completos, entendiéndose como tales aquellos que comprenden un año de actividad y no en forma parcial o fraccionada a ciertos meses del año, pues ello resulta contrario a derecho, porque la omisión o defecto en el pago provisional de impuestos puede ser subsanada en manifestaciones posteriores o en la declaración anual de ese mismo ejercicio fiscal, ya que pudiera ser que en ese mismo ejercicio el contribuyente pudiera tener saldo a favor. Es por ello que para que la autoridad liquidadora pueda comprobar una real omisión en el pago del impuesto, su revisión no debe abarcar unos cuantos meses, sino el total del ejercicio, incluyendo la declaración anual, para que así el quejoso pueda tener certeza de la existencia de la omisión respectiva.⁶⁸⁴

RENTA, LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA. LOS ARTÍCULOS 12, FRACCIONES I, II, INCISOS A Y C Y 12-BIS (DECRETO PUBLICADO EN EL *DIARIO OFICIAL* DE 31 DE DICIEMBRE DE 1987) NO VIOLAN LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD AL REMITIR PARA EL CÁLCULO DE LOS PAGOS PROVISIONALES AL COEFICIENTE DE UTILIDAD DE EJERCICIOS ANTERIORES... será hasta el pago definitivo cuando se pueda determinar realmente si existió o no la proporcionalidad pretendida y, por otra, aún contemplando la provisionalidad del pago, tampoco se puede determinar que se vulnera la garantía aludida, pues incluso resulta más lógico que para efectos de pagos de esa naturaleza se atienda a la realidad de lo que fue la utilidad del contribuyente en un ejercicio completo en el que se comprendan ingresos de doce meses y no se considere la situación parcial de un periodo que, en más o menos, puede apartarse completamente de la verdadera capacidad contributiva, que sólo puede determinarse al contemplar todo el ejercicio, y en relación al pago definitivo. La provisionalidad de un pago justifica el sistema, en tanto que parte de una estimación que lejos de ser arbitraria atiende precisamente a la realidad económica de la empresa durante su existencia anterior inmediata.⁶⁸⁵

PÉRDIDA FISCAL. EL ARTÍCULO 14 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE EN 2002, QUE ESTABLECE SU AMORTIZACIÓN EN DOCE PAGOS PROVISIONALES, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA... el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 2002, en cuanto establece la obligación de los contribuyentes de realizar pagos provisionales a más tardar el día diecisiete de cada mes

⁶⁸⁴ *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, agosto de 2000, t. XII, tesis I.9o.A.2 A, p. 1197.

⁶⁸⁵ *Semanario Judicial de la Federación*, octava época, julio-diciembre de 1990, t. VI, tesis P. XLVI/90, p. 39.

inmediato posterior al que corresponda, a cuenta del impuesto anual, aplicando para tal fin la mecánica que el propio numeral prevé, no transgrede el referido principio constitucional, en virtud de que el pago de dichos enteros provisionales es a cuenta del definitivo, y al final del ejercicio podrán efectuarse los ajustes conforme a la ley, de manera que tal numeral atiende a la realidad económica de los contribuyentes al tomar en cuenta la existencia de pérdidas fiscales anteriores, así como la forma en la que podrán acreditarse en los pagos provisionales, lo que implica que considera los ingresos y las pérdidas del contribuyente.⁶⁸⁶

En ejecutoria:

Los principios de proporcionalidad y equidad no se contravienen por dos razones torales:

La primera, porque se trata de pagos provisionales que se ajustarán al final del ejercicio con el pago definitivo, cuando se puede determinar con certeza cuáles fueron las utilidades obtenidas por el particular y, por consecuencia, corroborarse si se atendió o no al principio de proporcionalidad.

La segunda, porque resulta más acorde a la lógica que para efectos de pagos de esa índole se atienda a la realidad de la utilidad obtenida en un ejercicio fiscal concluido y no a la situación de un periodo determinado, pues la utilidad final sólo podrá apreciarse hasta que culmine el ejercicio de que se trate, una vez comprendidos los ingresos y los descuentos autorizados por la ley.⁶⁸⁷

XIV. CÓMO PAGAN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA LOS CONTRIBUYENTES QUE DEJEN DE TRIBUTAR COMO PEQUEÑOS

1. *Fundamento*

Según el artículo 140 de la LISR, si los pequeños contribuyentes deciden tributar bajo otro régimen o ya no reúnen las características para permanecer como tales, pagarán el impuesto conforme al nuevo régimen por el que estén optando, y considerarán como fecha de inicio del ejercicio

⁶⁸⁶ *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, agosto de 2003, t. XVIII, tesis P./J. 47/2003, p. 43.

⁶⁸⁷ *Idem*.

para efectos del pago del impuesto, aquella en la que se den las características y el aviso de la nueva opción.

2. *Antecedentes*

En 1997, la LISR es objeto de reformas, en virtud de las cuales se establece, en el artículo 119-O, lo siguiente:

Los contribuyentes que ya no reúnan los requisitos para tributar en esta sección [del régimen de pequeños contribuyentes] u opten por hacerlo en los términos de otra, pagarán el impuesto conforme a las secciones I o II de este capítulo [de los ingresos por actividades empresariales] según sea el caso, y considerarán como fecha de inicio del ejercicio para efectos del pago del impuesto conforme a dichas secciones, aquella en que se dé el supuesto.

3. *Naturaleza*

Se trata, evidentemente, de una ficción de carácter temporal en el hecho imponible.

4. *Contenido*

El ejercicio regular u ordinario corre del 1o. de enero al 31 de diciembre, pero para efectos de simplificar la administración del tributo el legislador considera que si el contribuyente cambia de régimen fiscal en un momento a lo largo del ejercicio, la fecha de inicio de régimen es también fecha de inicio del ejercicio, pero sólo para el pago del impuesto bajo el nuevo régimen por el que haya optado el contribuyente.

XV. TRATAMIENTO FISCAL EN LA PERMUTA DE BIENES

1. *Fundamento*

De conformidad con el artículo 146, párrafo segundo, de la LISR, en los casos de permuta se considerará que hay dos enajenaciones.

2. *Antecedentes*

La disposición se observa en los mismos términos desde la Ley de 1980, en el artículo 95, segundo párrafo.

3. *Naturaleza*

Se está frente a una ficción sobre el hecho imponible, ya que el capítulo en que está inserta esta disposición regula los ingresos por la enajenación de bienes.

4. *Contenido*

Esta ficción produce el efecto de considerar a la permuta como si se tratara de una enajenación.⁶⁸⁸

XVI. ENAJENACIÓN DE BIENES

“Consiste en la transmisión del dominio sobre una cosa o derecho que nos pertenece a otro u otros sujetos. La palabra podría tener un significado más genérico, comprendiéndose todo acto u actos por el que transmitimos una cosa o un derecho a otra u otras personas”⁶⁸⁹

Aunque en el derecho privado no existe una definición legal de la enajenación de bienes, ésta se lleva a cabo mediante múltiples formas jurídicas reguladas en el derecho común, tales como la compraventa, la permuta, la donación, el mutuo, etcétera.⁶⁹⁰

La importancia de la enajenación en material fiscal es colosal, ya que es una figura con diversas manifestaciones elegida por el legislador como hecho imponible en los impuestos al ingreso y en los de consumo.⁶⁹¹

⁶⁸⁸ Permuta es el contrato en cuya virtud se cede una cosa por otra. Escriche, Joaquín, *Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia*, París, Librería de Rosa, Bouret y Cía., 1851.

⁶⁸⁹ *Diccionario Jurídico Mexicano*, México, Porrúa-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1985.

⁶⁹⁰ Lozano Noriega, Francisco, *Cuarto curso de derecho civil (contratos)*, México, Asociación Nacional del Notariado Mexicano, 1982, pp. 97-277.

⁶⁹¹ Fernández Sagardi, Augusto, *Comentarios y anotaciones al Código Fiscal*, México, SICCO, 2003, p. 43.

La connotación fiscal del vocablo enajenación conlleva una transmisión o traslación de propiedad o dominio. Por ello, válidamente puede afirmarse que su significado para efectos fiscales no forzosamente resulta coincidente con la que en algunas ocasiones le atribuye la legislación común.⁶⁹²

El artículo 14 del CFF se erige en la base del concepto fiscal de enajenación, mismo que posteriormente es empleado en las leyes especiales tributarias.

A diferencia de lo que sucede en el derecho privado mexicano, la legislación fiscal sí vierte un concepto de enajenación de bienes; no obstante, no todos los supuestos enumerados en la ley coinciden con el espíritu de la definición que sobre enajenación impera en el derecho privado, configurándose algunas ficciones; así, por ejemplo, se considera enajenación a toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado. Este sería el caso de la compraventa con reserva de dominio.

Al respecto, el artículo 2312 del Código Civil Federal dispone que: “Puede pactarse válidamente que el vendedor se reserve la propiedad de la cosa vendida hasta que su precio haya sido pagado”.

Aunque el artículo antes citado sólo se refiere a la compraventa con reserva de dominio cuando la condición suspensiva a la cual se supedita el contrato consiste en el pago del precio, los contratantes pueden válidamente estipular una condición distinta, y subordinar la transmisión del dominio a que se cumpla dicha condición.⁶⁹³

El efecto del contrato entre las partes es que antes de que se cumpla la condición, el vendedor conserva la propiedad del bien; no la trasmite porque la obligación del vendedor, que consiste en la transmisión del dominio, ocurrirá en el momento en que el comprador pague el precio. El artículo 2315 del Código Civil Federal añade: “En la venta de que habla el artículo 2312, mientras no pasa la propiedad de la cosa vendida al

⁶⁹² Fernández y Cuevas, José Mauricio, *Régimen fiscal de las enajenaciones a plazo*, México, Dofiscal, 1984, p. 5.

⁶⁹³ Lozano Noriega, *op. cit.*, nota 690, p. 207. En el mismo sentido puede verse: Zamora y Valencia, Miguel Ángel, *Contratos civiles*, 5a. ed., México, Porrúa, 1994, pp. 105 y 106; Pérez Fernández del Castillo, Bernardo, *Contratos civiles*, 2a. ed., México, Porrúa, 1994, p. 139; Rojina Villegas, Rafael, *Derecho civil*, t. I: *Contratos*, México, Jus, 1944, pp. 148 y 149.

comprador, si éste recibe la cosa, será considerado como arrendatario de la misma”.

También hay que tomar en cuenta que en el lapso que oscila entre la celebración del contrato y el cumplimiento de la condición, ninguna de las dos partes se encuentra facultada para enajenar ni para hipotecar el bien.

Luego entonces, el vendedor no tiene el dominio absoluto de la cosa, ni tampoco el comprador, puesto que no es dueño todavía, por lo que en sentido estricto y acorde con la definición de enajenación dada por la doctrina, no se ha consumado la enajenación en el ámbito del derecho privado.

Para efectos fiscales, en la compraventa con reserva de dominio sí hay enajenación, por lo que debe causar el pago de tributos, sin que se prevea ninguna vía de resarcimiento en caso de incumplimiento de la condición o su rescisión por otra causa; en donde estaríamos frente al quebrantamiento del principio de proporcionalidad y equidad, ya que se estaría gravando sobre una capacidad contributiva inexistente.

La fracción V del artículo 14 del Código Fiscal de la Federación califica de enajenación a la que se realiza a través de fideicomiso, en los siguientes casos:

- 1) En el acto en el que el fideicomitente designa o se obliga a designar fideicomisario diverso de él y siempre que no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.
- 2) En el acto en el que el fideicomitente pierda el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiera reservado tal derecho.

En ninguno de los dos momentos señalados por el Código Fiscal de la Federación está habiendo enajenación desde el punto de vista del derecho privado; si bien esta enajenación pudo haberse configurado en la celebración del fideicomiso, la sola negación a la posibilidad de readquirir los bienes no implica la enajenación de los mismos.

Otra forma de enajenación ficta prevista en la norma fiscal es la cesión de los derechos que se tengan sobre los bienes afectos al fideicomiso, en cualquiera de los siguientes momentos:

- a) En el acto en el que el fideicomisario designado ceda sus derechos o dé instrucciones al fiduciario para que transmita la propiedad de

los bienes a un tercero. En estos casos se considerará que el fideicomisario adquiere los bienes en el acto de su designación y que los enajena en el momento de ceder sus derechos o de dar dichas instrucciones.

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

La cesión de derechos personales que se tengan sobre un fideicomiso aparece como una cesión directa de derechos reales por virtud de la ley, desvirtuando a su análoga en materia civil.⁶⁹⁴

En cuanto a la enajenación efectuada por medio del arrendamiento financiero, el Código Fiscal la regula con una deficiente redacción que puede dar lugar a errores de interpretación.

El arrendamiento financiero es definido por el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 15, como un contrato en virtud del cual la arrendadora financiera se obliga a adquirir determinados bienes y a conceder su uso o goce temporal, a plazo forzoso, a una persona física o moral, obligándose ésta a pagar como contraprestación, que se liquidará en pagos parciales, según se convenga, una cantidad de dinero determinada o determinable que cubra el valor de las adquisiciones de los bienes, las cargas financieras y los demás accesorios, y para efectos de opción terminal remite a la LGOAAC.

Al concluir el plazo de vencimiento del contrato, la arrendataria deberá adoptar alguna de las siguientes opciones terminales:

- a) La compra de los bienes a un precio inferior a su valor de adquisición, que quedará fijado en el contrato. En caso de que no se haya fijado, el precio debe ser inferior al valor de mercado a la fecha de compra, conforme a las bases que se establezcan en el contrato.
- b) La prórroga del plazo para continuar con el uso o goce temporal, pagando una renta inferior a los pagos periódicos que venía haciendo, conforme a las bases que se establezcan en el contrato.
- c) La participación con la arrendadora financiera en la venta de los bienes a un tercero, en las proporciones y términos que convengan en el contrato (artículo 27, LGOAAC).

⁶⁹⁴ Fernández Sagardi, *op. cit.*, nota 691, p. 44.

Por otra parte, el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación establece que “se entiende por enajenación de bienes: IV. La que se realiza mediante el arrendamiento financiero...”.

La amplitud empleada por el legislador tributario origina el surgimiento de ficciones de enajenación en el arrendamiento financiero. En sentido estricto, las enajenaciones que pueden efectuarse mediante este contrato mercantil son el ejercicio de la opción en la compra de los bienes materia del contrato o la participación con la arrendadora financiera en la venta de los bienes a un tercero.

La sola celebración del contrato de arrendamiento financiero, por su objeto, no implica necesariamente que se esté realizando una enajenación, como se desprende de la redacción del Código Fiscal.⁶⁹⁵

Finalmente, se considera propietario para efectos fiscales al que resulte adquirente de los bienes, en términos del artículo 14 del Código Fiscal de la Federación, aun cuando no tenga esta calidad en el ámbito del derecho privado.⁶⁹⁶

XVII. ENAJENACIÓN DE ACCIONES

En todos los supuestos de enajenación que se establecen en el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación existe un común denominador consistente en que no importa la figura jurídica de que se trate en virtud de que todas ellas conducen a un mismo objetivo: hacer propiedad de una persona un bien que no lo era; es decir, que se transmita la propiedad de un bien a otra persona, ya sea por virtud de un contrato de compraventa, permuta, donación, etcétera; es por ello que en el último párrafo del artículo se aclara que cuando exista enajenación, el adquirente deberá ser considerado propietario de los bienes para efectos fiscales.

A manera de conclusión se puede adelantar que cuando la LISR se refiera a ingresos por la enajenación de bienes, quedará comprendida cualquier operación por virtud de la cual se transmita la propiedad de bienes

⁶⁹⁵ Basta con analizar la indefinición de la naturaleza del contrato en la doctrina. Para Sánchez Medal (*op. cit.*, pp. 174-178) el arrendamiento financiero es una compraventa a plazos; Porras y López lo considera un contrato mixto (*op. cit.*, nota 546, pp. 103 y 104), y Vázquez Pando opina que es una figura típica del derecho consuetudinario (“En torno al arrendamiento financiero”, *Revista de Investigaciones Jurídicas*, México, núm. 4, 1985, p. 267), etcétera.

⁶⁹⁶ Fernández Sagardi, *op. cit.*, nota 691, p. 45.

conforme a las alternativas comprendidas en el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación.⁶⁹⁷

Cuando en la LISR se hace referencia a acciones debe tenerse en cuenta que dicho término comprende, además de las acciones propiamente dichas, cualquier otro de los conceptos a que se refiere el artículo 8o. de esa misma ley, los cuales tienen como común denominador el representar derechos sobre personas morales.

Al respecto, el artículo 8o., segundo párrafo, de la LISR señala que:

En los casos en los que se haga referencia a acciones, se entenderán incluidos los certificados de aportación patrimonial emitidos por las sociedades nacionales de crédito, las partes sociales, las participaciones en asociaciones civiles y los certificados de participación ordinarios emitidos con base en fideicomisos sobre acciones que sean autorizados conforme a la legislación aplicable en materia de inversión extranjera.

1. *Certificados de aportación patrimonial*

Los certificados de aportación patrimonial, según se establecía en la Ley Reglamentaria del Servicio Público de Banca y Crédito, eran los títulos de crédito que representaban el capital social de las antiguas sociedades nacionales de crédito, mismas que con motivo de la reprivatización de estas instituciones prácticamente han dejado de existir.⁶⁹⁸

Los certificados de aportación patrimonial son representativos del capital social de la denominada banca comercial. La Ley Reglamentaria del Servicio Público de Banca y Crédito estableció que el capital social de los bancos comerciales debería estar representado por CAP'S serie "A" y CAP'S serie "B".

2. *Partes sociales*

Las partes sociales son títulos de crédito que representan el capital social de las siguientes sociedades mercantiles:

⁶⁹⁷ Martín Granados, Ma. Antonieta *et al.*, "CUFIN y enajenación de acciones", *Nuevo Consultorio Fiscal*, México, núm. 173, noviembre de 1996, p. 11.

⁶⁹⁸ Sí existen, aunque muy pocas, sociedades nacionales de crédito, son: Bancomext, Bansefi, Banjercito, Nafin, Banobras, Sociedad Hipotecaria Federal, Financiera Rural, Financiera Nacional Azucarera.

- a) Sociedades en nombre colectivo.
- b) Sociedades en comandita simple.
- c) Sociedades de responsabilidad limitada (artículo 62 de la LGSM).

Son, de alguna manera, el equivalente a las acciones emitidas por sociedades anónimas, a las cuales la Ley les otorga el mismo trato fiscal.

También reciben el nombre de partes sociales los títulos de crédito en que se encuentra dividido el patrimonio de sociedades civiles.

3. *Participaciones en asociaciones civiles*

Para efectos exclusivamente fiscales, la LISR se refiere a participaciones en asociaciones civiles a manera de etiquetar los derechos que las personas integrantes de este tipo de asociaciones civiles tengan en las mismas y que de ser enajenadas recibirán el tratamiento fiscal previsto para las acciones.

4. *Certificados de participación ordinarios emitidos con base en fideicomisos sobre acciones*

Los certificados a que se refiere la Ley son aquellos que se encuentran regulados en el capítulo II del Reglamento de la Ley de Inversión Extranjera, en donde se regula la comúnmente conocida inversión neutra.

El objetivo básico de esta *inversión neutra* es alentar la participación de la inversión foránea en el fortalecimiento del mercado mexicano de valores.

“La inversión neutra es aquella realizada en sociedades mexicanas o en fideicomisos autorizados conforme al presente título y no se computará para determinar el porcentaje de inversión extranjera en el capital social de sociedades mexicanas” (artículo 18, Ley de Inversión Extranjera).

Con esta idea, el artículo 13 del citado Reglamento establece que la Secretaría de Economía podrá autorizar que los inversionistas extranjeros adquieran certificados de participación ordinarios emitidos por instituciones fiduciarias en fideicomisos donde su patrimonio se constituye por acciones representativas del capital social de sociedades mexicanas, cuyas acciones se encuentran cotizando en la Bolsa Mexicana de Valores.

Estos certificados de participación, por disposición expresa del artículo 13 del Reglamento, sólo otorgan derechos pecuniarios que se derivan de las acciones adquiridas; por lo tanto, sólo se concede a los inversionistas extranjeros la posibilidad de obtener rendimientos por su inversión y no así participar en la administración de las empresas.⁶⁹⁹

XVIII. INGRESOS FICTOS POR ENAJENACIÓN DE BIENES

1. *Fundamento*

Por lo que concierne a los ingresos por enajenación de bienes, la LISR considera, en el artículo 146, párrafo tercero, como ingreso el monto de la contraprestación obtenida, inclusive en crédito, y va más allá al considerar que cuando no haya contraprestación se atenderá al valor de avalúo practicado por persona autorizada por las autoridades fiscales.

2. *Antecedentes*

Esta disposición se aprecia desde la LISR de 1980, la cual lo establecía en su artículo 95, párrafo tercero, en el mismo sentido.

3. *Naturaleza*

Se trata de dos ficciones de ingreso. Primero, cuando la ley admite la posibilidad de un ingreso en crédito, lo cual es desde luego incierto, y no hay el incremento patrimonial exigido por la naturaleza del impuesto sobre la renta. En el segundo supuesto, la ley trata al enajenante como si hubiese recibido un ingreso.

4. *Contenido*

Estas ficciones de ingreso afectan fundamentalmente al elemento base del impuesto. En este impuesto parece lógico pensar que el valor efectivo de la transacción se ha de erigir, como la idea central, en el criterio de valoración esencial de los bienes que están siendo objeto de la transmi-

⁶⁹⁹ Martín Granados, Ma. Antonieta *et al.*, *op. cit.*, nota 697, pp. 11 y 12.

sión, y puede entenderse racionalmente que tal valor debe servir para valorar la capacidad económica y, por ende, contributiva de los sujetos que intervienen en la operación.⁷⁰⁰

Cuando el valor declarado y el valor real de la transmisión se apartan, es evidente que el fisco tenga sospechas de un posible fraude y ponga en ello su atención para tratar de implementar un mecanismo que impida su consumación.

Las ficciones elegidas por el legislador para tratar de evitar un posible fraude, o conseguir fondos para el erario a toda costa, no han sido las más acertadas en los supuestos aquí descritos.

En el primer caso, el establecer que se considera como ingreso el monto de la contraprestación, inclusive en crédito, es bastante arriesgado, ya que un ingreso en crédito lo constituye el derecho que tiene una persona sobre otra, a exigir una contraprestación en virtud de la realización de un acto jurídico cuyo importe se pactó diferido a un plazo.⁷⁰¹

Al decir del Poder Judicial federal, el crédito puede entenderse como la entrega de un bien presente a cambio de otro futuro, es decir, su elemento indispensable es la transmisión del dominio de bienes fungibles, no fungibles o numerarios.⁷⁰²

En la práctica, lo que salvaría aparentemente a este supuesto son las reglas del momento de la acumulación del ingreso inscritas en el artículo 147 de la LISR, de acuerdo con las cuales el impuesto por la enajenación de bienes debe obtenerse dividiendo la ganancia entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación, sin exceder de veinte. La cantidad resultante se agregará a los ingresos acumulables del ejercicio. El impuesto causado sobre la ganancia no acumulable se calcula multiplicando dicha ganancia por una tasa que se obtiene mediante un procedimiento descrito en el texto legal.

⁷⁰⁰ Ferreiro Lapatza, José Juan, "Prólogo" al libro de Carrobé Gené, Miguel, *Estudio sobre la Ley de Valoración Fiscal en la República Federal de Alemania*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1990, pp. 1 y ss.

⁷⁰¹ Hernández Salcedo, Ricardo, "Ingresos en crédito en el impuesto sobre la renta para las personas físicas", *Revista Indetec*, México, noviembre-diciembre de 1997, p. 123. En el mismo sentido, Pina Vara, Rafael de, *Diccionario de Derecho*, 10a. ed., México, Porrúa, 1981, p. 189; *Diccionario Jurídico Mexicano*, México, Porrúa-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1985, t. II.

⁷⁰² *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, mayo de 2001, t. XIII, tesis I.6o.C.232 C, p. 1117.

De la adición del impuesto del ingreso acumulable y el de la ganancia no acumulable resulta el impuesto total.

Ahora bien, cuando el pago se reciba en parcialidades, el impuesto que corresponda a la parte de la ganancia no acumulable se puede pagar en los años de calendario en los que efectivamente se obtenga el ingreso, siempre que el plazo para obtenerlo sea mayor a 18 meses y se garantice el interés fiscal.

No obstante, el hecho de tener un ingreso en crédito no demuestra capacidad económica hasta en tanto no se haga efectivo dicho crédito.

En opinión del connotado fiscalista Augusto Fernández Sagardi:

No es sana la política fiscal que grava la modificación positiva del patrimonio proveniente de derechos de crédito, toda vez que descapitaliza a los contribuyentes precisamente en épocas de falta de liquidez...

Se obliga [al contribuyente] a acudir a medios de financiamiento externos para pagar el adeudo fiscal.⁷⁰³

Sobre el particular, el Poder Judicial federal ha resuelto:

INGRESOS EN CRÉDITO Y ENTRADAS DE EFECTIVO. DIFERENCIAS PARA EFECTOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Todo ingreso, entendido como la modificación positiva registrada en el patrimonio de una persona, susceptible de valoración pecuniaria, produce un derecho de crédito que coloca a quien lo obtiene como sujeto del impuesto sobre la renta, aun cuando no produzca como consecuencia inmediata una entrada de efectivo. Este último supuesto no produce una modificación en el patrimonio, aun cuando se produzca al mismo tiempo que la percepción del ingreso. Así, toda enajenación de bienes o prestación de servicios que se celebra por personas físicas o morales, constituye un acto jurídico que reporta ingresos en crédito susceptibles de ser gravados por la ley, pues éstos derivan de contratos sinalagmáticos en los que las partes se obligan a satisfacerse prestaciones recíprocas, independientemente de que dicho derecho de crédito se satisfaga en el momento mismo en que se entrega la cosa o se presta el servicio (operaciones de contado) o se difiera su entrega (operaciones a plazo).⁷⁰⁴

⁷⁰³ Fernández Sagardi, Augusto, "Breves reflexiones para una reforma del impuesto sobre la renta", *El Mercado de Valores*, México, agosto de 1999, p. 26.

⁷⁰⁴ *Semanario Judicial de la Federación*, octava época, junio de 1997, t. V, tesis P. XCIX/97, p. 159.

Los créditos representan un valor económico que incide en las utilidades de las sociedades mercantiles, independientemente de que al momento de ingresar a su patrimonio carezcan de liquidez.⁷⁰⁵

Así, toda enajenación de bienes o prestación de servicios que se celebra por personas físicas o morales constituye un acto jurídico que reporta ingresos en créditos susceptibles de ser gravados por la ley, pues éstos derivan de contratos sinalagmáticos en los que las partes se obligan a satisfacerse prestaciones recíprocas, independientemente de que dicho derecho de crédito se satisfaga en el momento mismo en que se entrega la cosa o se presta el servicio (operaciones de contado) o se difiere su entrega (operaciones a plazos).⁷⁰⁶

RENTA, LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA. SU ARTÍCULO 16-A, QUE GRAVA LOS INGRESOS DERIVADOS DE UN CONTRATO DE OBRA, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. Dispone el numeral en cuestión que los contribuyentes que celebren contratos de obra inmueble considerarán acumulables los ingresos provenientes de dichos contratos, en la fecha en que las estimaciones por obra ejecutada sean autorizadas o aprobadas para que proceda su cobro. Si se considera que el contrato de obra tiene el carácter de sinalagmático, pues el contratista se obliga a la construcción de un inmueble y quien se lo encomienda, a pagar un precio, debe concluirse que desde el momento en que se perfecciona el contrato se modifica en forma positiva el patrimonio del contribuyente con un ingreso en crédito (acumulable en términos del diverso artículo 15), independientemente de que se produzca una entrada de efectivo en forma simultánea o no. De esta forma, si en esta disposición la ley se abstiene de obligar a que se acumule el precio total, es porque reconoce que la construcción de un inmueble, por su naturaleza, no es una operación que inicie y concluya en un solo instante; por ello identifica el momento en que se genera el ingreso, con la autorización de las estimaciones o etapas de avance de la construcción, que incuestionablemente constituyen un ingreso en crédito, independientemente del momento en que se obtiene su pago en efectivo y, por consecuencia, no es acertado que se grave en forma desproporcionada la capacidad económica del contribuyente.⁷⁰⁷

⁷⁰⁵ *Semanario Judicial de la Federación*, octava época, amparo en revisión 1628/88. Vidrio Neutro, S. A. y otros, octubre de 1996, t. IV, p. 103.

⁷⁰⁶ *Semanario Judicial de la Federación, Apéndice 2000*, t. III, tesis 222, p. 210.

⁷⁰⁷ *Semanario Judicial de la Federación*, octava época, junio de 1997, t. V, tesis P. XCVIII/9, p. 163.

En otros términos, desde el momento en que se perfeccionan los contratos sinalagmáticos se modifica de manera positiva el patrimonio del contribuyente, reflejado en un ingreso en crédito susceptible de gravarse.

RENDA, IMPUESTO SOBRE LA. EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA NO PUEDE ESTIMARSE INFRINGIDO POR LA ESPECIAL OPERACIÓN DE LAS ACTIVIDADES MERCANTILES DE UN CONTRIBUYENTE. La circunstancia de que un contribuyente opte por realizar determinadas operaciones mercantiles, tales como la concertación de ventas a plazo que le reporten ingresos en crédito, mientras que al respecto, otro contribuyente sólo opere de contado y por ello pueda disponer de inmediato del ingreso respectivo, no conduce a la conclusión de que la Ley del Impuesto sobre la Renta, que grava en forma general unos y otros ingresos, vulnere el principio de equidad tributaria, porque no es ésta la que impone al particular las modalidades a que debe sujetar la actividad que le reporta el ingreso, sino que es el propio contribuyente el que, de acuerdo con las características del mercado, usos, costumbres mercantiles y condiciones económicas, o a su conveniencia personal, decide diferir los pagos de sus compradores, lo que, por consecuencia, le fija la carga de financiar a sus deudores.⁷⁰⁸

En el segundo supuesto antes descrito, es decir, cuando el enajenante no recibió contraprestación, la salida del legislador para tratar de evitar un fraude deja amplio margen a las críticas, ya que al desnaturalizar al gravamen contraría el principio de capacidad contributiva consagrado en la Constitución.

Si la Ley establece injustamente tributos en donde no hay la presencia real y auténtica de una capacidad de pago, lo más probable es que esté dando pie al aglutinamiento de contribuyentes morosos que no tienen para pagar un impuesto sobre la renta que fue calculado sobre un ingreso que nunca ha existido.

XIX. INGRESOS PRESUNTOS POR ADQUISICIÓN DE BIENES

El patrimonio se ha definido como el conjunto de derechos y obligaciones susceptibles de una valorización pecuniaria, que constituyen una universalidad de derecho.

⁷⁰⁸ *Semanario Judicial de la Federación*, octava época, julio de 1996, t. IV, tesis P. XCIII/96, p. 133.

Las formas de adquirir el patrimonio por una persona física son las siguientes:

- a) Contrato.
- b) Herencia.
- c) Ocupación.
- d) Prescripción.
- e) Accessión.
- f) Adjudicación.⁷⁰⁹

Se puede advertir que de las maneras de adquirir el patrimonio antes señaladas, sólo el contrato, la herencia, la prescripción y la adjudicación son los medios de transmisión de la propiedad contemplados por la LISR. Sin embargo, la herencia está exceptuada y la adjudicación aplica en casos aislados y específicos; por lo que el medio por excelencia para configurar la enajenación como objeto gravable es el contrato.⁷¹⁰

1. *Fundamento*

El artículo 155 de la LISR, además de señalar a la donación, los tesoros y la adquisición por prescripción como formas de ingresos gravables por adquisición de bienes, remite a supuestos de enajenación regulados en el capítulo IV, relativo a la imposición a la renta por enajenación de bienes, y a las hipótesis del título V, referente a los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de una fuente de riqueza ubicada en territorio nacional. También las construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en bienes inmuebles que, de conformidad con los contratos por los que se otorgó su uso o goce, queden a beneficio del propietario.

2. *Antecedentes*

En lo que concierne a los ingresos por accesiones, adquisiciones por prescripción y tesoros, éstos se observan gravados desde 1975,⁷¹¹ año-

⁷⁰⁹ Antúnez Álvarez, Rafael, “Los ingresos de personas físicas por enajenación y adquisición de bienes”, *Revista Indetec*, México, núm. 107, octubre de 1997, p. 65.

⁷¹⁰ *Ibidem*, p. 66.

⁷¹¹ Reformas publicadas en el *Diario Oficial de la Federación* del 31 de diciembre de 1975.

diéndose en la LISR de 1980 las donaciones. En lo que atañe a la fracción IV del artículo 155 de la LISR (es decir, los supuestos señalados en los artículos 153, 189 y 190) es importante señalar que la Ley de 1980, en su publicación original, sólo contemplaba el supuesto señalado en el artículo 102 de la misma Ley, el cual aludía al avalúo del bien objeto de enajenación, estableciéndose que cuando el valor de éste excediera en más de 10% la contraprestación pactada, la diferencia se consideraría ingreso del adquirente. Un año después el precepto se reforma para adicionar a la fracción IV los supuestos señalados en los artículos 150 y 151, los cuales contienen disposiciones en igual sentido.⁷¹²

3. *Naturaleza*

Se trata de presunciones legales absolutas.

4. *Contenido*

El artículo 155 de la LISR señala que “tratándose de las fracciones I a III de este artículo, el ingreso será igual al valor de avalúo practicado por persona autorizada por las autoridades fiscales. En el supuesto señalado en la fracción IV de este mismo artículo, se considerará ingreso el total de la diferencia mencionada en el artículo 153 de esta Ley”.

El legislador presume que en las hipótesis de enajenación, el adquirente ve modificado positivamente su patrimonio cuando la autoridad practique el avalúo de los bienes adquiridos y que el valor del mismo exceda en más de 10% la contraprestación pactada.

En el primer supuesto, el contribuyente (adquirente) se encuentra autorizado para practicar el avalúo del bien objeto de la enajenación; a su vez, este avalúo puede ser comprobado por la autoridad fiscal; en caso de que el avalúo exceda en más de 10% de la contraprestación pactada en la operación, el total de la diferencia será fiscalmente tratada como ingreso del adquirente.

⁷¹² Reformas publicadas en el *Diario Oficial de la Federación* del 31 de diciembre de 1981.

Hay que tomar en cuenta que generalmente en México el valor en la enajenación de bienes no siempre coincide con el valor de avalúo; es más, casi nunca sucede así. Además, también hay que considerar las diferencias temporales que pueden presentarse entre el momento de la celebración de la enajenación y el momento de la formalización de la operación, lo cual puede suceder con una diferencia de varios años. Piénsese en una compraventa de un inmueble mediante pagos parciales, en donde se escriture a favor del comprador una vez que termine de pagar el precio. Al momento de la escrituración seguramente existirá una diferencia considerable entre el valor del precio pactado y el avalúo que se practique para la emisión de escrituras.

El segundo de los supuestos a los cuales hace referencia el artículo 155 corresponde también a la enajenación de bienes inmuebles de residentes en el extranjero, y presenta casi las mismas características descritas en el supuesto anterior, y, por ende, la problemática jurídica expuesta es similar. Baste la transcripción de la Ley (artículo 189, párrafo 5) para confirmar este criterio: “Cuando las autoridades fiscales practiquen avalúo y éste exceda en más de un 10% de la contraprestación pactada por la enajenación, el total de la diferencia se considerará ingreso del adquirente residente en el extranjero, y el impuesto se determinará aplicando una tasa del 25% sobre el total de la diferencia, sin deducción alguna...”.

Finalmente, por lo que se refiere a las construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en bienes inmuebles que, de conformidad con los contratos por los que se otorgó su uso o goce, queden a beneficio del propietario, el ingreso se entenderá que se obtiene al término del contrato y en el monto que a esa fecha tengan las inversiones conforme al avalúo que practique persona autorizada por las autoridades fiscales.

5. Elemento lógico

Mediante esta disposición el legislador aspira a clausurar la posibilidad de que en la operación de enajenación se maneje el avalúo a favor del enajenante; no obstante, se pudiera estar bajo el supuesto de crear un ingreso presunto o hasta ficto en donde no hubiera manipulación alguna, y finalmente se encuentre un sujeto pasivo obligado al pago del tributo correspondiente.

XX. INTERESES FICTOS

1. *Fundamento*

El capítulo VI del título IV de la LISR regula el tratamiento fiscal de los ingresos por intereses percibidos por las personas físicas.

Este capítulo se inaugura con el artículo 158, que a su vez hace la remisión al artículo 9o., en donde se contiene de forma enunciativa la definición de intereses, como:

- 1) Los rendimientos de la deuda pública.
- 2) Los rendimientos de los bonos y obligaciones, incluyendo descuentos, primas y premios.
- 3) Los premios de reportos o de préstamos de valores.
- 4) El monto de las comisiones que correspondan con motivo de apertura o garantía de créditos.
- 5) El monto de las contraprestaciones correspondientes a la aceptación de un aval, del otorgamiento de una garantía o de la responsabilidad de cualquier clase, excepto cuando dichas contraprestaciones deban hacerse a instituciones de seguros o fianzas.
- 6) La ganancia en la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito, siempre que sean de los que se colocan entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.
- 7) En las operaciones de factoraje financiero se considerará interés la ganancia derivada de los derechos de crédito adquiridos por empresas de factoraje financiero.
- 8) En los contratos de arrendamiento financiero se considerará interés la diferencia entre el total de pagos y el monto original de la inversión.
- 9) Cuando los créditos, deudas, operaciones o el importe de los pagos de los contratos de arrendamiento financiero se ajusten mediante la aplicación de índices, factores o de cualquier otra forma, inclusive mediante el uso de unidades de inversión, se considerará el ajuste como parte del interés.

- 10) Las ganancias o pérdidas cambiarias devengadas por la fluctuación de la moneda extranjera, incluyendo las correspondientes al principal y al interés mismo.
- 11) La ganancia proveniente de la enajenación de acciones de las sociedades de inversión en instrumentos de deuda a que se refiere la Ley de Sociedades de Inversión.

2. Antecedentes

La LISR de 1980 establecía en su artículo 125 qué intereses se considerarían ingresos, señalando en su fracción I: “Los provenientes de toda clase de bonos, certificados de instituciones de crédito, obligaciones, cédulas hipotecarias, certificados de participación inmobiliarios amortizables y certificados de participación ordinarios, salvo lo dispuesto en el último párrafo de este artículo”.

Para el ejercicio siguiente, la fracción se modificó quedando de la siguiente manera:

Los provenientes de toda clase de bonos, obligaciones, cédulas hipotecarias, certificados de participación inmobiliaria amortizables y certificados de participación ordinarios, salvo lo dispuesto en el último párrafo de este artículo, siempre que sean de los que se colocan entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.⁷¹³

En 1985 el precepto fue nuevamente reformado, estableciendo:

Los provenientes de toda clase de bonos u obligaciones, incluyendo descuentos, primas y premios asimilados a los rendimientos de tales bonos u obligaciones, cédulas hipotecarias, certificados de participación inmobiliaria, certificados amortizables y certificados de participación ordinarios, salvo lo dispuesto en el último párrafo de este artículo, siempre que sean de los que se colocan entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.⁷¹⁴

⁷¹³ Reforma publicada en el *Diario Oficial de la Federación* del 31 de diciembre de 1981.

⁷¹⁴ Reformas publicadas en el *Diario Oficial de la Federación* del 31 de diciembre de 1985.

Una vez más, en 1997 el precepto se reforma en el siguiente sentido:

Los provenientes de toda clase de bonos u obligaciones, incluyendo descuentos, primas y premios asimilados a los rendimientos de tales bonos u obligaciones, cédulas hipotecarias, certificados de participación inmobiliaria, certificados amortizables y certificados de participación ordinarios, *así como las primas y demás contraprestaciones obtenidas por préstamos de valores*, salvo lo dispuesto en el último párrafo de este artículo, siempre que sean de los que se colocan entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.⁷¹⁵

3. *Concepto de interés*

Del latín *interest*, sustantivación del verbo *interesse*, importar.⁷¹⁶ Se conoce desde tiempos inmemoriales; ha producido las más agudas reflexiones; ha generado acaloradas polémicas desde tiempos de Aristóteles a la fecha y ha recibido diversas acepciones, como las siguientes:

Técnicamente es el precio que se abona por el alquiler del dinero prestado; de ese concepto básico surgen todas las demás definiciones de dicho vocablo.⁷¹⁷

Es el rédito que produce o debe producir el dinero o cualquier otro capital en especie; y también la parte alícuota que tienen los socios y accionistas de las compañías mercantiles.⁷¹⁸

El interés puede definirse como el precio pagado en dinero por el uso del propio dinero.

Es el provecho, utilidad, ganancia. Ganancia producida por el capital. Lucro que provoca la inversión o el préstamo de un capital y que se halla en relación directa con el tiempo aplicado. Puede ser interpretado como la

⁷¹⁵ Reformas publicadas en el *Diario Oficial de la Federación* del 29 de diciembre de 1997.

⁷¹⁶ González Bustamante, Daniel, *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, México, Porrúa-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2002, t. IV, p. 634.

⁷¹⁷ Seoane, Joaquín, *Diccionario de Contabilidad, Organización, Administración, Control y Ciencias Afines*, Buenos Aires, Difusión, 1971, t. X, p. 212.

⁷¹⁸ *Enciclopedia Jurídica Omeba*, Buenos Aires, Driskill, 1978, t. XVI, p. 403. En idéntico sentido, Franco Díaz, Eduardo, *Diccionario de Contabilidad*, México, Siglo Nuevo, 1980, p. 120, y González Bustamante, Daniel, *op. cit.*, nota 716, p. 634.

tasa de interés aplicada sobre un capital o como el resultado de la relación entre la citada tasa y el capital. Costo o ingreso por una financiación. Es la renta que genera un capital.⁷¹⁹

Se le llama interés al rendimiento derivado de un capital. Cantidad que se paga por la disponibilidad de una suma de dinero tomada a crédito.⁷²⁰

Es el rédito, provecho, utilidad o ganancia de capital que generalmente se causa o se devenga sobre la base de un tanto por ciento del capital y en relación con el tiempo que de éste se disponga.⁷²¹

Sin que exista una definición legal del término “interés” en la legislación española, siempre los códigos se refieren a éste, de forma metafórica, como los frutos.

Más que una hipotética remuneración correspondiente a un indeterminado disfrute de un capital, los intereses se pueden definir con referencia a la ventaja por la liquidez monetaria de la que ha disfrutado, directa o indirectamente, el sujeto al que la ley le impone la obligación de pagar intereses.⁷²²

En sentido similar, el interés es concebido como el rédito que produce el dinero en relación con la cantidad a que asciende y al tiempo que se desplaza de la utilización de su titular, distinguiéndolo de la renta porque ésta no presupone una obligación de capital, y de la amortización porque sólo representa un pago parcial de aquél.⁷²³

Desde un punto de vista contable, los intereses son definidos como una forma de costos o de ingresos. Los intereses sobre deudas forman parte de los costos financieros, y los intereses sobre créditos son ingresos financieros que integran el resultado del periodo.⁷²⁴

⁷¹⁹ Valletta, Ma. Laura, *Diccionario Jurídico*, 2a. ed., Buenos Aires, Valletta, 2001, p. 381.

⁷²⁰ *Diccionario Jurídico*, Madrid, Colex, 1999, p. 239. En el mismo sentido: *Diccionario Jurídico Básico Sed*, Granada, Comares, 1997, p. 296; *Diccionario de Contabilidad*, 4a. ed., Madrid, Pirámide, 1982, p. 127; Kolher, Eric, *Diccionario para Contadores*, México, Limusa, 1997, p. 315; *Nueva Enciclopedia Jurídica*, Barcelona, Francisco Seix, 1968, t. XIII, p. 216.

⁷²¹ Mancera Hnos. y colaboradores, *Terminología del contador*, 7a. ed., México, Banca y Comercio, 1996, p. 176.

⁷²² *Enciclopedia Jurídica Básica*, Madrid, Civitas, 1995.

⁷²³ Enneccerus-Lehmann, *Tratado de derecho civil*, Barcelona, 1943, t. II, pp. 55-61.

⁷²⁴ Fowler Newton, Enrique, *Diccionario de Contabilidad y Auditoría*, Buenos Aires, Macchi, 1994, p. 143.

En suma, los intereses son los rendimientos de la inversión temporal de un capital calificados como frutos civiles.

Los intereses son causa y efecto de los derechos de crédito.

En armonía con los principios y las normas que rigen al derecho común, el interés como fruto de la inversión de capital pertenece al inversionista o dueño del capital.

4. *Naturaleza*

Se trata de una ficción.

Uno de los conceptos que sobre ficción jurídica se ha vertido es el de un procedimiento de asimilación a fin de obtener la misma solución práctica.⁷²⁵ Es decir, la ficción como igualación; rasgo que consiste en dar un tratamiento analógico a dos tipos de relación conscientemente distintas.

Aquí la operación intelectual consiste en tomar como base los elementos ya existentes y asimilarlos a otras categorías como si se tratara de lo ya habido, con la pretensión de alcanzar una solución práctica.⁷²⁶

5. *Contenido*

El primer punto a considerar es que el catálogo de lo que el legislador fiscal considera intereses ha ido en aumento, ya que hasta hace no mucho tiempo sólo se refería a los ingresos por intereses provenientes de las inversiones efectuadas por las personas físicas en instrumentos operados por las instituciones integrantes del sector financiero.

También se puede apreciar que el legislador, al no estar satisfecho con la lista que él mismo elaboró, y previendo que algo se haya escapado, transforma al artículo en enunciativo y no limitativo, al expresar que son intereses (sujetos a gravamen) los rendimientos de créditos de cualquier clase. En principio, esta definición es coincidente con la legislación civil federal, lo que pareciera desvirtuar la idea de una ficción.

⁷²⁵ Delgado Ocando, J. M., "La fiction dans le code civil venezuelien", *Les presomptions et les fictions en droit*, Bruselas, Etablissements Émile Bruylant, 1974, pp. 78 y 79.

⁷²⁶ Delgado Ocando, J. M., *Ficciones y presunciones en el Código Civil venezolano*, Maracaibo, Universidad de Zulia, 1974, pp. 60-78.

El elemento básico en esta definición es el origen del interés mismo; es decir, para que sea verdaderamente un interés, éste debe provenir de un crédito.

El crédito deriva de una relación jurídica que tiene como objeto que el deudor entregue a su acreedor cierta suma de dinero.

Luego entonces, cuando la Ley define a los intereses como rendimientos de crédito de cualquier clase, evidentemente se trata de los ingresos que perciben los sujetos titulares de los derechos de crédito que dan lugar a los intereses.

La existencia de un crédito que otorgue derechos de cobro a su titular y el hecho de que tal crédito genere intereses son las condiciones que exige la LISR para que se considere que se está frente a una forma de ingreso gravable.

Posteriormente, la Ley, al ofrecer la lista de lo que considera intereses, ofrece en sus primeros enunciados verdaderos ejemplos de interés, ya que se refiere a diversas manifestaciones de rendimientos provenientes de instrumentos u operaciones sustentados en títulos valor.

Cuando las obligaciones legalmente constituidas como créditos no terminan con el pago de los derechos de crédito a favor del acreedor, sino mediante otro tipo de operaciones, se transfiere la titularidad del crédito junto con sus derechos a otra persona, asumiendo esta última el papel de acreedor, y en sentido estricto no hay interés.

Tal y como acontece en la enajenación de valores o bonos que se colocan entre el gran público inversionista, en esta operación el enajenante de dichos valores o bonos se ve sustituido en sus derechos de acreedor por el adquirente de los mismos. Así, la transferencia de dichos títulos puede generar o una ganancia o una pérdida por la enajenación. En términos de la LISR es un interés ficto.

Tomando en consideración los argumentos hasta aquí vertidos, son intereses fictos los siguientes:

- 1) La ganancia en la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito, que sean de los que se colocan entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- 2) La ganancia derivada de los derechos adquiridos por empresas de factoraje financiero.

- 3) Las ganancias o pérdidas cambiarias devengadas por la fluctuación de la moneda extranjera, incluyendo las correspondientes al principal y al interés mismo.
- 4) La ganancia proveniente de acciones de sociedades de inversión de renta fija.
- 5) La ganancia o pérdida proveniente de operaciones financieras derivadas de deuda.
- 6) Las cantidades que resulten de operaciones financieras derivadas del capital.⁷²⁷

Por otro lado, en materia tributaria el principio constitucional de legalidad exige que el tributo sea creado por una ley que además de ser expedida por el Poder Legislativo, mediante el proceso respectivo, contenga todos los elementos esenciales de la contribución (sujeto, objeto, base y tasa).⁷²⁸

El principio *nullum tributum sine lege* fundamentalmente significa que la ley debe prever el hecho jurídico que le da nacimiento a la contribución, los sujetos a los cuales corresponden la pretensión de pago y la correlativa obligación, y la medida de ésta.⁷²⁹

El hecho imponible, es decir, el supuesto hipotético previsto en la norma que al realizarse da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, es un elemento de la contribución y, por ende, debe establecerse en la ley de una forma precisa, sin dejar lugar a dudas.

Para algunos autores, encabezados por Dino Jarach, este elemento de la contribución es el eje de la obligación tributaria y de todo el derecho fiscal mismo.

Ello habla de la importancia de este elemento del tributo; luego entonces, un hecho imponible no puede ser establecido mediante un enunciado abierto. En México, la LISR tiene como sistema expresar a lo largo de

⁷²⁷ Aguilar Espinosa de los Monteros, Gustavo A., “El concepto general de los intereses en el impuesto sobre la renta”, *Revista Indetec*, México, núm. 125, mayo de 2001, p. 136. Aunque el autor no se refiere a ellos como intereses fictos, sino a intereses por asimilación.

⁷²⁸ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, “Las garantías constitucionales ante la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente”, *RTFF*, tercera época, año II, núm. 23, noviembre de 1989, p. 53.

⁷²⁹ Véase Jarach, Dino, *El hecho imponible*, 3a. ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1971, p. 27.

sus capítulos los hechos imposables que dan lugar a la obligación tributaria. Las descripciones de hechos imposables muy generalizadas o abiertas atentan contra el principio de legalidad, tal como sucede en el supuesto del primer párrafo del artículo 9o. de la LISR, cuando considera como intereses gravables los rendimientos de créditos de cualquier clase, y luego, a guisa de ejemplo, enuncia algunas hipótesis.

En opinión de quien suscribe estas líneas, los únicos hechos imposables a tenerse en cuenta son los que enuncia la ley en forma específica, ya que el hecho imponible precisa el objeto del tributo.

Finalmente, si bien los ingresos en crédito modifican el patrimonio del beneficiado, en la realidad se trata de una posibilidad de exigir a futuro; no hay todavía la riqueza real o la ganancia propiamente dicha, menos existe la liquidez; por lo tanto, el contribuyente no siempre puede pagar el tributo en el momento en que percibe este ingreso en crédito.

XXI. INTERÉS REAL

1. *Fundamento normativo*

El interés real es considerado como el excedente de interés al ajuste por inflación (artículo 159 de la LISR).

2. *Antecedentes*

Se presenta por vez primera en la Ley actualmente vigente, sin modificación alguna desde su publicación en 2002.

3. *Fundamento lógico*

Durante décadas, México ha padecido de un fenómeno económico sumamente negativo conocido como inflación, el cual puede entenderse como el cambio generalizado de precios a la alza en un país.⁷³⁰

En la actualidad, la legislación tributaria establece diferentes mecanismos de actualización fiscal mediante los cuales las cantidades que sirven

⁷³⁰ Hernández Campos, Edgar Ulises, *Análisis a los factores de actualización fiscal*, en www.prodigyweb.net.mx/escomez.

de base para efectos de pagar las diversas contribuciones tengan incorporados los efectos de la inflación, de modo que se restituya el poder adquisitivo de la moneda.

A fin de cuantificar la inflación, el Banco de México publica mensualmente un indicador económico denominado índice nacional de precios al consumidor, en virtud del cual se puede estimar el cambio generalizado de los precios de los distintos productos o servicios en México.

Este índice sirve de eje en todos los procedimientos de actualización fiscal para incorporar el efecto de la inflación. No obstante, los procedimientos se tornan complejos dado los cálculos matemáticos y económicos que la Ley sugiere en cada supuesto de actualización fiscal.

4. *Naturaleza*

Se trata de una ficción.

5. *Contenido*

El interés real, que es el monto en el que los intereses excedan el ajuste por inflación, se calcula multiplicando el saldo promedio diario de la inversión que genere los intereses, por el factor que se obtenga de restar a la unidad del cociente que resulte de dividir el índice nacional de precios al consumidor del mes más reciente del periodo de inversión, entre el citado índice correspondiente al primer mes del periodo.⁷³¹

Indudablemente, el resultado de esta operación —al cual la LISR llama “interés real”— es una ficción, al tratarse de una cantidad irreal producto de un mecanismo creado por el legislador para paliar los efectos nocivos de la inflación.

El procedimiento para este tipo de actualización fiscal es fruto de la mente del legislador, y muchas veces se ha comprobado que la inflación oficial dista mucho de la inflación real.

⁷³¹ “Es importante señalar que este procedimiento para calcular el interés real es genérico, mediante resolución particular se establecen reglas especiales para que las instituciones financieras calculen el interés real en casos concretos...”. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *op. cit.*, nota 578, p. 421.

6. *Efectos*

Su principal efecto es adecuar en el tiempo el valor económico de las operaciones efectuadas por el contribuyente, de tal modo que si el interés percibido fue de 10% y la inflación de 6%, el 4% de diferencia será el interés real.⁷³²

No obstante, la buena intención del legislador se pone en entre dicho en el momento en que el Poder Judicial federal declara como inconstitucional el índice nacional de precios al consumidor.

Por otra parte, el que existan diversos métodos para calcular el llamado interés real, atendiendo a reglas especiales, podría dar lugar a críticas sobre la generalidad de la Ley.

XXII. OTROS INGRESOS

1. *Fundamento legal*

El capítulo IX de la LISR, denominado “De los demás ingresos que obtengan las personas físicas”, intenta fallidamente abarcar cualquier forma de obtención de ingresos que no haya sido prevista bajo la figura de hecho imponible en cualquiera de los capítulos precedentes de la Ley (artículo 166).

A pesar de que el propósito del legislador es no dejar fuera de gravamen ningún tipo de ingreso, su objetivo no se cumple, ya que conforme al sistema empleado por la Ley y atendiendo al principio de legalidad, las formas de hecho imponible deben ser descritas con precisión.

Confirma este argumento el siguiente criterio de jurisprudencia emitido por la Suprema Corte de Justicia:

RENDA. EL ARTÍCULO 132 DE LA LEY RELATIVA, AL NO PRECISAR CUÁLES SON LOS “INGRESOS DISTINTOS” OBJETO DEL GRAVAMEN, ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y TRES). El artículo 132 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en mil novecientos noventa y tres establece: “Las personas físicas que obtengan ingresos distintos de los señalados en los

⁷³² López Padilla, A., *Exposición práctica y comentarios...*, cit., nota 575, p. 249.

capítulos anteriores, los considerarán percibidos en el monto en que al momento de obtenerlos incrementen su patrimonio”. Tal precepto se localiza dentro del título IV “De las personas físicas”, capítulo X, denominado “De los demás ingresos que obtengan las personas físicas” y es contrario al principio de legalidad tributaria, toda vez que, con independencia de que en él se señale que también serán objeto del impuesto los demás ingresos que obtengan las personas físicas distintos de los señalados en los capítulos I a IX de ese título, al no precisarse cuáles son esos “ingresos distintos”, queda al arbitrio de la autoridad calificar “por equivalencia” o asimilar como ingreso diverso, cualquier hecho o situación que dicha autoridad estime como ingreso distinto a los señalados en los nueve capítulos que conforman el título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Se considera que el artículo 132 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (1993) es inconstitucional, porque el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible, en el caso concreto, no está expresamente establecido en la ley, es decir, no existe, sino que al decir “ingresos distintos” a los catalogados en los nueve capítulos anteriores, deja a las autoridades fiscales el arbitrio de establecer en qué casos el contribuyente ha obtenido ingresos y en qué casos no, lo que lleva a que, sin razón jurídica, la autoridad fiscal, en aplicación de tal precepto, determine la causación del tributo en violación al principio de legalidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución federal, según el cual la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria; esto es, los hechos imposables, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto, la base y la tasa; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa, considerando que a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de una explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución federal, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto, y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa si-

no aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Tales consideraciones derivan de la ejecutoria pronunciada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el amparo en revisión 351/97, en sesión de veinte de enero de mil novecientos noventa y ocho.⁷³³

2. *Antecedentes*

En la LISR vigente en 2001, el artículo 132 establecía que las personas físicas que obtuvieran ingresos que no estuvieran señalados en cualquier otro capítulo del título IV debían pagar el impuesto sobre la renta conforme al capítulo X de dicho título.⁷³⁴

En tanto que el anterior artículo 133 contenía una serie de conceptos que se consideraban como otros ingresos para efectos del capítulo X; cabe mencionar que esta lista se ha incrementado.⁷³⁵ Si sólo se tratase de una enunciación y no de una limitación, ¿de dónde surge la necesidad de incrementar la lista de hipótesis?

3. *Naturaleza*

Poseen una naturaleza incierta. Podría opinarse que se trata de una ficción de ingresos; sin embargo, siguiendo a José Luis Pérez de Ayala, la ficción constituye una valoración jurídica, contenida en un precepto legal, en virtud de la cual se atribuye a determinados supuestos de hecho efectos jurídicos que violentan e ignoran su naturaleza real. La ficción ni falsea ni oculta la verdad real, lo que hace es crear una verdad jurídica distinta de la real.⁷³⁶ Tiene un carácter de norma sustantiva. Además, la ficción la establece el legislador o la crea el juzgador a través de sus resolutivos; no puede quedar al arbitrio de la autoridad administrativa.

⁷³³ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, novena época, octubre de 1998, t. VIII, p. 703.

⁷³⁴ Luna Guerra, Antonio, “De los demás ingresos de las personas físicas”, *Nuevo Consultorio Fiscal*, México, núm. 298, enero de 2002, p. 118.

⁷³⁵ En su origen constaba de sólo diez fracciones, pero en virtud de las reformas sufridas, el número se incrementó hasta llegar a dieciséis, y finalmente en la Ley vigente se establecen dieciocho fracciones.

⁷³⁶ Pérez de Ayala, J. L., *Las ficciones en el derecho tributario*, cit., nota 128, p. 16.

Confrontando estas ideas con el texto del artículo 166 de la LISR, que dispone que “las personas físicas que obtengan ingresos distintos de los señalados en los capítulos anteriores, los considerarán percibidos en el monto en que al momento de obtenerlos incrementen su patrimonio”, se puede concluir que ni siquiera alcanza el grado de ficción, porque el supuesto de hecho contenido en la norma no se precisa con claridad. Si bien es cierto que atribuye efectos jurídicos a situaciones, éstas no están correctamente delimitadas.

Más tarde, la misma Ley, en su artículo 167, hace una lista enunciativa de ingresos gravados por este capítulo IX; a saber:

- 1) Remisión de deuda o subrogación.
- 2) Ganancia cambiaria e intereses.
- 3) Otorgamiento de fianzas o avales.
- 4) Inversiones en sociedades extranjeras.
- 5) Dividendos o utilidades provenientes de sociedades residentes en el extranjero.
- 6) Concesiones del gobierno.
- 7) Explotación del subsuelo.
- 8) Participaciones en explotación del subsuelo.
- 9) Intereses moratorios, indemnizaciones y penales.
- 10) Remanente distribuible de personas morales no contribuyentes.
- 11) Derechos de autor percibidos por terceros.
- 12) Cuentas especiales de ahorro.
- 13) Ingresos de condóminos o fideicomisarios de inmuebles para hospedaje.
- 14) Operaciones financieras derivadas.
- 15) Operaciones financieras referidas a un subyacente que no cotiza en mercado reconocido.⁷³⁷
- 16) Ingresos determinados presuntivamente.
- 17) Cantidades que paguen instituciones de seguros.
- 18) Planes personales de retiro.

Todo ello lleva a concluir que el artículo 166 de la LISR sólo establece una ficción de temporalidad, es decir, considerar como percibidos los

⁷³⁷ Sánchez Miranda, Arnulfo, “Otros ingresos de las personas físicas: remanente distribuible”, *Nuevo Consultorio Fiscal*, México, núm. 246, noviembre de 1999, p. 31.

ingresos al momento en que incrementen el patrimonio de la persona. Pero dicha ficción es con relación a las hipótesis enunciadas en el artículo 167, y ninguna otra.

XXIII. ACUMULACIÓN DE INGRESOS DE CONTRIBUYENTES QUE CELEBREN OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS

1. *Fundamento legal*

El artículo 106, párrafo octavo, de la LISR establece:

Los contribuyentes de este título [de las personas físicas] que celebren operaciones con partes relacionadas, están obligados, para los efectos de esta Ley, a determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando, para esas operaciones, los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

2. *Antecedentes*

La disposición aparece en virtud de las reformas a la LISR de 1980, publicadas en 1996.⁷³⁸

3. *Fundamento lógico*

En este sentido, el conocido *Informe Carter* afirmaba que uno de los aspectos más importantes de la evasión fiscal que afecta particularmente a los negocios surge cuando las partes, en lugar de tener intereses económicos encontrados, tienen intereses económicos comunes que les permiten formular los términos de la operación de forma que la incidencia del impuesto sea mínima.⁷³⁹

En las operaciones realizadas entre sujetos independientes el juego de las fuerzas del mercado suele ser suficiente para evitar manipulaciones

⁷³⁸ *Diario Oficial de la Federación* del 30 de diciembre de 1996.

⁷³⁹ Pablo Varona, J. Carlos de, *Las operaciones vinculadas en el IRPF*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2002, p. 17.

interesadas en perjuicio de terceros; por tanto, ello justifica la adopción de medidas *ad hoc* por el legislador. Sin embargo, cuando el contribuyente puede manipular las causas de las que dependen sus beneficios o ganancias, pudiendo reducir la cuantía de su renta, es necesaria la elaboración de disposiciones dirigidas a impedir esta clase de evasión fiscal.⁷⁴⁰

Con el recurso a la valoración a precios entre partes independientes (de mercado) se pretende cerrar el paso al fraude fiscal que pudiera cometerse con la fijación de precios anormales en las operaciones entre la sociedad y sus socios. En otros términos, se impone para prevenir posibles maniobras tendentes a reducir la carga impositiva o el diferimiento del tributo de quienes se encuentran unidos por determinados vínculos.

También mediante este mecanismo se pretende evitar la elucubración y realización de operaciones simuladas.

Pero puede ser excesivamente riguroso con operaciones que no tienen por finalidad aminorar el impuesto conjunto que haya de satisfacerse, respondiendo a algún motivo comercial atendible.

4. *Naturaleza*

Se trata de una ficción.

5. *Presupuestos*

A. *Subjetivos*

Acorde con el texto de la LISR son partes relacionadas cuando una persona participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando exista vinculación entre ellas, de acuerdo con la legislación aduanera.

Se excluyen de la aplicación de esta norma de valoración a los pequeños contribuyentes; aunque hay argumentos para excluirlos, no hay motivo alguno para rechazar la aplicación de la normativa sobre operaciones vinculadas cuando uno de los sujetos sea un pequeño contribuyente, ya que los desplazamientos de beneficios, con la consiguiente elusión impositiva, que tal norma de valoración trata de contrarrestar, se presen-

⁷⁴⁰ *Ibidem*, pp. 22 y 23.

tan en tales sujetos de manera análoga a como sucede con cualquier otro. Las operaciones entre tales sujetos y otros pueden encubrir transferencias de ventajas patrimoniales que han de corregirse mediante la valoración a precios de mercado.

B. *Objetivos*

La Ley es difusa al no especificar a qué tipo de transacciones se deben aplicar estas operaciones ni aclara si se incluye la prestación de servicios, ventas de mercaderías o productos del negocio, arrendamientos de bienes, préstamos, etcétera, dentro de este tipo de operaciones, y al afectar la base imponible del tributo se hace necesaria una mayor precisión al respecto.

6. *Consecuencias*

Serán las partes en la operación las que deberán valorar sus operaciones por su valor normal de mercado, mientras que en el resto de los casos será la administración quien, *a posteriori*, rectifique la valoración convenida, constituyéndola por la que hubiera sido acordada en condiciones normales de mercado entre partes independientes.⁷⁴¹ El ajuste debe realizarse por ambas partes vinculadas, aunque, dicho sea de paso, la norma nada dice al respecto.

La redacción de tal artículo (“la administración tributaria podrá valorar...”) pudiera hacer pensar que se está ante un instrumento de utilización discrecional.

Una vez que la administración pruebe que la valoración otorgada por las partes a las acciones no se corresponde con su valor de mercado, en el sentido de que no hubiera sido aceptado por las partes independientes, habrá de estimar la operación de acuerdo con el valor medio de mercado.

La LISR remite al artículo 216, en donde se enuncian los métodos aplicables para efectos de tener que aplicar esta presunción de valoración; a saber: método de precio comparable, de precio de reventa, de costo adicionado, de partición de utilidades residual, de partición de utilidades y método de márgenes transaccionales.

⁷⁴¹ *Ibidem*, p. 72.

De la aplicación de alguno de los métodos antes señalados se podrá obtener un rango de precios, de montos de las contraprestaciones o márgenes de utilidad, cuando existan dos o más operaciones comparables. Estos rangos se ajustarán mediante la aplicación de métodos estadísticos. Estos ajustes son importantes en la medida en que permiten aprehender la realidad del negocio, evitando situaciones ficticias y determinando así, de manera correcta, la verdadera capacidad económica de los sujetos vinculados.

La valoración a precios de mercado de la operación permite deslindar el beneficio de la operación. En consecuencia, efectuada tal distinción, es preciso someter cada componente de renta a imposición.⁷⁴²

XXIV. CONCLUSIONES

Primera. La residencia fiscal puede ser vista como el criterio vinculante que fija la aplicación de las leyes tributarias a las personas. Es también el que determina las modalidades de sujeción a los impuestos personales, en tanto que el concepto de domicilio establece el lugar donde se producen las relaciones entre la administración tributaria y los obligados tributarios en orden a la aplicación de los tributos.

Segunda. La discrepancia fiscal regulada en el artículo 107 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es una clásica presunción *iuris tantum* que admite prueba en contrario, pero que carece de precisión legislativa en cuanto al procedimiento, además de ser criticada por tomar las erogaciones como un índice para gravar la renta.

Tercera. Existen algunas prácticas que pretenden disfrazar el pago de dividendos, y en otros casos las entidades llevan a cabo operaciones que a pesar de no cumplir con las formalidades que les dan el carácter de dividendos, según la Ley General de Sociedades Mercantiles, son consideradas por la Ley del Impuesto sobre la Renta como pago de dividendos, quebrantando principios constitucionales, merced a que están gravando una realidad inexistente, sin que se permita la prueba en contrario.

Cuarta. Hay en el texto de la Ley del Impuesto sobre la Renta algunas presunciones que facilitan la gestión del tributo y su manejo contable

⁷⁴² *Ibidem*, p. 96.

por el contribuyente, tal es el caso de aquellas que regulan los requisitos de las deducciones, la temporalidad de los ejercicios regulares e irregulares.

Quinta. También hay disposiciones que, bajo la forma de presunciones absolutas que pretendían facilitar la gestión del tributo, terminan por vulnerar garantías de defensa, tal es el caso de la norma que considera pago definitivo al consignado en las declaraciones periódicas.

Sexta. En materia de valoración, el legislador tributario frecuentemente emplea el término valor de mercado, el cual no tiene ninguna exactitud, y lo maneja como un valor ficto sobre el cual se determinan las contribuciones. Ejemplos de estos casos lo son la discrepancia entre el costo de adquisición declarado y el valor de mercado, las operaciones entre partes vinculadas y los ingresos presuntos por adquisición de bienes.

Séptima. La determinación de la participación de utilidades para efectos fiscales es distinta de la establecida por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y por el artículo 120 de la Ley Federal del Trabajo.

Octava. La enajenación es un hecho imponible muy importante para el legislador tributario, pero es también una ficción, ya que sale del concepto típico de enajenación aplicable en derecho privado; tal es el caso de la compraventa con reserva de dominio o la enajenación mediante fideicomiso.

Novena. En cuanto a la enajenación efectuada mediante arrendamiento financiero, se regula con tal deficiencia que puede dar lugar a errores de interpretación.

Décima. En los ingresos fictos por enajenación de bienes, regulados en el artículo 146, párrafo tercero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se establece la posibilidad de un ingreso (gravable) en crédito; esta ficción, que afecta la base imponible, atenta contra el principio de capacidad contributiva y afecta el desarrollo económico de los contribuyentes y del país, al solicitar un pago en efectivo a quien en ese momento no lo tiene. Esta ficción ha sido respaldada por los criterios jurisprudenciales del Poder Judicial federal.

Decimoprimera. La ficción jurídica es producto de un procedimiento de asimilación, de igualación; otorga un tratamiento análogo a dos ti-

pos de relación a veces distintas. Tal es el caso de lo que el legislador fiscal considera interés para efectos fiscales, alterando el concepto elaborado por el derecho privado y tratando de gravar situaciones en donde no hay interés propiamente dicho y no hay una capacidad contributiva del sujeto destinatario del tributo.

Decimosegunda. Existe una facilidad relativa con la que las presunciones y ficciones pueden ser evitadas en la práctica; en consecuencia, las vuelve inoperantes para garantizar la aplicación efectiva del tributo al no cerrar en grado suficiente las posibles vías de evasión.

Decimotercera. En ocasiones, la dificultad de la prueba en contrario por parte del contribuyente de buena fe, quien puede verse implicado en la aplicación de presunciones o ficciones basadas en meras apariencias, sin ningún fundamento real, es un argumento en contra de las presunciones y ficciones en materia de impuesto sobre la renta a las personas físicas.

Decimocuarta. La despreocupación que crea en la administración tributaria la existencia de tal red de presunciones la induce al abandono de la tarea de investigación, para reposar en tan cómodo refugio.

Decimoquinta. Existen tanto presunciones *iuris et de iure* como ficciones que no resisten su contraste con el derecho fundamental a la prueba recogido en la Constitución, en donde se señala que todos tienen derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa; luego entonces, violan la garantía de audiencia.