



Universidad Nacional Autónoma de México

Programa de Especializaciones en Ciencias de la Administración

Tesina

Título de la Tesina
Inconstitucionalidad de la no deducibilidad de la pérdida por enajenación de acciones.

Que para obtener el grado de:

Especialista en: Fiscal

Presenta: César Guillermo Peñafiel López

Tutor: Jorge Santamaría García

México, D.F., 12 de junio del 2015.



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

Abreviaturas

Constitución	—	Constitución Política de los Estados Unidos de México
ISR	—	Impuesto Sobre la Renta
LISR	—	Ley del Impuesto Sobre la Renta
RISR	—	Reglamento del Impuesto Sobre la Renta
SCJN	—	Suprema Corte de Justicia de la Nación
DRAE	—	Diccionario de la Real Academia Española
Diccionario Jurídico	—	Diccionario Jurídico Mexicano
CE	—	Constitución Española
TC	—	Tribunal Constitucional
STC	—	Sentencia Tribunal Constitucional
AR	—	Amparos en Revisión

Índice

Capítulo I

1. Antecedentes.....	4
1.1. Evolución de la norma.....	4
1.2. Constitucionalidad.....	9
1.3. Cедular.....	11

Capítulo II

2. Límites constitucionales y su análisis de la proporcionalidad y equidad tributaria.....	15
2.1. Según la Suprema Corte de Justicia de la Nación.....	15
2.2. Según la doctrina en general.....	19
2.3. Según la doctrina en México.....	22
2.4. ¿Qué implica una potencialidad?.....	24

Capítulo III

3. Límites constitucionales que se transgreden en la prohibición de la deducción de la pérdida en enajenación de acciones.....	31
3.1. Transgresión al principio de proporcionalidad tributaria.....	31
3.2. Transgresión al principio de equidad tributaria.....	45
4. Conclusiones.....	47
5. Bibliografía.....	49

El estudio presente se realizó conforme a la legislación mexicana vigente en el ejercicio 2014 analizando la inconstitucionalidad del artículo 28, fracción XVII, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), que afecta a las compañías que realizan inversiones permanentes en otras subsidiarias.

Se analizaron los antecedentes para comprender cómo fue evolucionando la norma. Por otro lado, se definieron los conceptos *Constitucional* y *Cedular*, mismos que determinan un mejor entendimiento para este estudio y que se consultaron en algunos casos del Diccionario Jurídico y, en otros casos que no son meramente jurídicos sino más bien del lenguaje común, de la DRAE. Asimismo nos apoyamos en el invaluable pensamiento doctrinario.

Además, se profundizó en elementos sustanciales para entender la inconstitucionalidad, tales como la capacidad contributiva y capacidad económica, así como la equidad tributaria con base a los criterios de la SCJN, así como la doctrina extranjera y mexicana

Finalmente se sostuvo qué principios constitucionales se transgreden y cómo es que se violan con sustento al estudio previo de lo que se debe entender por capacidad económica, capacidad contributiva y la equidad tributaria.

Objetivo

El objetivo del presente trabajo es conocer los elementos que demuestren la inconstitucionalidad de la no deducibilidad de la pérdida en la enajenación de acciones establecida en el artículo 28, fracción XVII, de la Ley del Impuestos Sobre la Renta 2014.

Para ello, cumpliremos con dos objetivos específicos: analizar los límites constitucionales de los impuestos conforme a la doctrina general y en particular, considerando la doctrina mexicana y las resoluciones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, identificando cuáles de esos límites son aplicables al impuesto sobre la renta; así como revelar los límites constitucionales quebrantados derivado de la prohibición de la deducción de la pérdida en enajenación de acciones establecida en el artículo 28, fracción XVII, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta 2014.

(Constitución, Cedular, Capacidad Contributiva, Capacidad Económica, Proporcionalidad, Deducción Estructural, Deducción No Estructural)

Justificación

En la actualidad, las sociedades para poder crecer es necesario aplicar una expansión a tal grado que puedan tener un crecimiento paulatinamente e inclusive exponencial si es que no se ha explotado un nicho o que se ha creado uno nuevo, así como ser más competitivas y luchar por establecer un liderazgo en cada sector comercial.

Para ello, los dueños de los negocios deberán tener asesoría especializada para poder tomar las mejores decisiones, dentro de las cuales pueden derivar: las fusiones, es decir, la sinergias o unión de fuerzas económicas para impulsar el negocio; las escisiones para poder sectorizar el negocio para una logística más versátil; o adquisición de negocios donde los accionistas detectan una sociedad potencial ya sea por la idea innovadora, por encontrarse en un lugar estratégico para expandir el mercado o por cualquier circunstancia que detone múltiples ingresos a futuro.

De igual forma, las empresas que tienen estas ventajas o ideas no tienen los suficientes recursos para explotar a nivel nacional e internacional el producto y sólo lo pueden lograr a través de alianzas o sinergias con empresas de mayor poder adquisitivo para impulsarlas.

Todo lo anterior, en el entendido de que se esperen futuras ganancias para todas las partes que participan en la misma. Sin embargo no siempre resulta satisfactorio los resultados y no por tomar decisiones equivocadas, sino porque el mercado interviene e influye significativamente en los resultados de las sociedades, conllevando a perder en el negocio.

Es por ello que el lector conozca y sepa la importancia de que en materia fiscal, ante un escenario deficitario, las pérdidas que deriven por enajenar un negocio que no rindió los frutos esperados puedan aplicarse para reconocer una capacidad contributiva menor al Estado.

Así, las sociedades que reflejen pérdidas derivadas de la enajenación de sus negocios puedan disminuir el monto de impuestos por enterar, pero esto no con el fin de eludir el pago de impuestos federales sino contribuir justamente al erario público en virtud de lo que dicta la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

1. Capítulo I – Antecedentes

A lo largo de la historia del ISR mexicano se ha encontrado inmerso a diversos cambios, tales como el concepto que atenderemos en este estudio, la pérdida en la enajenación de acciones.

A continuación se dará a conocer la evolución del artículo 28, fracción XVII, de la LISR 2014.

1.1. Evolución del artículo 28, fracción XVII, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Estas pérdidas se empezaron a regular mediante decreto del 30 de diciembre de 1980 en donde se expide la nueva LISR de 1981, en el cual nos permitimos transcribir la norma adicionada a la ley:

Artículo 25.- No serán deducibles:

- XVIII.** Las pérdidas que provengan de enajenación de acciones, obligaciones y otros valores mobiliarios, salvo que su adquisición y enajenación se efectúen dando cumplimiento a los requisitos establecidos en el reglamento de esta Ley.

Desde la creación de la norma, las pérdidas fueron reputadas como no deducibles, salvo si se cumplían ciertos requisitos que de ser cumplidos serían deducibles contra todas las rentas que obtuviera el contribuyente. La norma al establecer la deducción de forma global no transgredía el principio constitucional de la capacidad contributiva, dictada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (en adelante, Constitución) ya que se reconocía la capacidad económica y ésta a su vez materializaba una capacidad contributiva real.

Un año después, mediante decreto del 31 de diciembre de 1981 se reforma la fracción XVIII quedando como sigue:

Artículo 25.- No serán deducibles:

- XVIII.** Las pérdidas que provengan de enajenación de acciones, partes sociales, obligaciones y otros valores mobiliarios, salvo que su adquisición y enajenación se efectúen dando cumplimiento a los requisitos establecidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante disposiciones de carácter general.

A través de esta reforma, agrega a la no deducibilidad a las partes sociales mismas que representan los derechos que tienen los socios de las sociedades de responsabilidad limitada por las aportaciones de capital realizadas, y también modificando que los requisitos a cumplir para la deducibilidad se realizaría ya no conforme al RLISR sino con las reglas de carácter general.

Posteriormente, en el decreto del 31 de diciembre de 1987 se reforma la fracción XVIII, adicionando un segundo párrafo para quedar como sigue:

Artículo 25.- No serán deducibles:

- XVIII.** Las pérdidas que provengan de enajenación de acciones, partes sociales, obligaciones y otros valores mobiliarios, salvo que su adquisición y enajenación se efectúen dando cumplimiento a los requisitos establecidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante disposiciones de carácter general.

Las pérdidas que se puedan deducir conforme al párrafo anterior no excederán del monto de las ganancias que, en su caso, obtenga el mismo contribuyente en la enajenación de acciones, partes sociales, obligaciones y otros valores mobiliarios en el mismo ejercicio o en los tres siguientes. Dichas pérdidas se actualizarán multiplicándolas por el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el mes en que ocurrieron y hasta el mes de cierre del ejercicio. La parte de las pérdidas que no se deduzca en un ejercicio, se actualizará multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el mes del cierre del ejercicio en que se actualizó por última vez y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior al ejercicio en que se deducirá.

Con base a lo anterior, se observa que a partir de este decreto se limita la deducibilidad de las pérdidas única y exclusivamente contra futuras ganancias de enajenación de acciones en el mismo ejercicio o hasta en los tres siguientes y ya no de la totalidad de los ingresos acumulables del contribuyente, es decir, queda condicionada su deducción hasta que el contribuyente vuelva a enajenar acciones y que éstas deriven de una ganancia. Asimismo se reconocen los efectos inflacionarios.

El 28 de diciembre de 1989, se reforma la fracción nuevamente para quedar como sigue:

Artículo 25.- No serán deducibles:

- XVIII.** Las pérdidas que provengan de enajenación de acciones y otros títulos valor, salvo que su adquisición y enajenación se efectúen dando cumplimiento a los requisitos establecidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante disposiciones de carácter general.

Las pérdidas que se puedan deducir conforme al párrafo anterior no excederán del monto de las ganancias que, en su caso, obtenga el mismo contribuyente en la enajenación de acciones y otros títulos valor en el mismo ejercicio o en los tres siguientes. Dichas pérdidas se actualizarán por el período comprendido desde el mes en que ocurrieron y hasta el mes de cierre del ejercicio. La parte de las pérdidas que no se deduzcan en un ejercicio, se actualizarán por el período comprendido desde el mes del cierre del ejercicio en que se actualizó por última vez y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior al ejercicio en que se deducirá.

En este caso, no hubo un cambio sustancial debido que la expresión *otros títulos valor* abarca las partes sociales, obligaciones y otros títulos cuyo valor y ejecución constan en el propio documento; de tal manera que este concepto es más abstracto, a tal grado que incluyen títulos que podría ser dudoso si la pérdida o ganancia juegan para este sistema.

Posteriormente, se decreta otra reforma el 29 de diciembre de 1993, quedando como sigue:

Artículo 25.- No serán deducibles:

- XVIII.** Las pérdidas que provengan de enajenación de acciones y otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 7o-A de esta Ley, salvo que su adquisición y enajenación se efectúen dando cumplimiento a los requisitos establecidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante disposiciones de carácter general.

Las pérdidas que se puedan deducir conforme al párrafo anterior no excederán del monto de las ganancias que, en su caso, obtenga el

mismo contribuyente en la enajenación de acciones y otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 7o-A de esta Ley, en el mismo ejercicio o en los cinco siguientes. Dichas pérdidas se actualizarán por el período comprendido desde el mes en que ocurrieron hasta el mes de cierre del ejercicio. La parte de las pérdidas que no se deduzcan en un ejercicio, se actualizarán por el período comprendido desde el mes del cierre del ejercicio en que se actualizó por última vez y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior al ejercicio en que se deducirá.

Mediante la nueva redacción hace alusión a que el rendimiento no se trate de interés conforme al artículo 7o-A de la Ley, con esto eliminan lo abstracto que se había establecido en la reforma anterior y permite distinguir las ganancias en enajenación de títulos valor que representen inversiones en dinero con facilidad de liquidez. A partir de este decreto se da por primera vez una extensión para agotar las pérdidas hasta cinco ejercicios.

Años más tarde, se decreta hasta el 01 de enero de 2002 y entrando en vigor en la misma fecha, en el cual se expide la nueva LISR para quedar como sigue:

Artículo 32.- Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

- XVII.** Las pérdidas que provengan de enajenación de acciones y otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 9o. de esta Ley, salvo que su adquisición y enajenación se efectúen dando cumplimiento a los requisitos establecidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante disposiciones de carácter general. Tampoco serán deducibles las pérdidas financieras que provengan de operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios, salvo que la deducción se aplique en los términos establecidos en el siguiente párrafo.

Las pérdidas por enajenación de acciones que se puedan deducir conforme al párrafo anterior, así como las pérdidas por las operaciones financieras derivadas mencionadas en el citado párrafo, no excederán del monto de las ganancias que, en su caso, obtenga el mismo contribuyente en el ejercicio o en los cinco siguientes en la enajenación de acciones y otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los

términos del artículo 9o. de esta Ley, o en operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios. Dichas pérdidas se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes en el que ocurrieron y hasta el mes de cierre del ejercicio. La parte de las pérdidas que no se deduzcan en un ejercicio, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes del cierre del ejercicio en el que se actualizó por última vez y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior al ejercicio en el que se deducirá.

La novedad para este caso fue que se incluyen las pérdidas ocurridas por la celebración de operaciones financieras derivadas referidas a acciones o índices accionarios y que éstas últimas también quedan condicionadas a amortizarlas contra las ganancias que ocurran en el ejercicio o en los cinco siguientes.

Esta reforma obedece a dos cuestiones: el primero es en virtud de que cuando se creó la norma el país no se encontraba instaurado el sistema financiero mexicano que hoy en día se encuentra en operaciones para realizar este tipo de negocios y no fue sino hasta que gracias a Carlos Salinas de Gortari presidente de México en el sexenio 88-94 estableció reformas significativas de índole financiera; el segundo obedece que, a pesar de que son dos sistemas distintos, ambos comparten la misma naturaleza derivado que las operaciones financieras derivadas manejan subyacentes de capital de riesgo.

Mientras que por un lado se enajena directamente el título de crédito, por el otro se asegura un precio mediante una cobertura pero que dicho precio puede ejercerse o no, derivado de una especulación en el precio de venta que puede orillar a una ganancia o a una pérdida pero que deriva de un subyacente referido a un capital de riesgo. Es decir, aplica el principio general de derecho *lo accesorio sigue la suerte de lo principal*.

Finalmente, la última reforma para la norma que nos hemos referido, se da en el decreto del 01 de octubre de 2007, en el cual queda de la siguiente forma:

Artículo 32.- Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

- XVII.** Las pérdidas que provengan de enajenación de acciones y otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 9o. de esta Ley, o en operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios.

Las pérdidas a que se refiere el párrafo anterior únicamente se podrán deducir contra el monto de las ganancias que, en su caso, obtenga el mismo contribuyente en el ejercicio o en los diez siguientes en la enajenación de acciones y otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 9o. de esta Ley, o en operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios. Estas pérdidas no deberán exceder el monto de dichas ganancias.

Las pérdidas se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes en el que ocurrieron y hasta el mes de cierre del mismo ejercicio. La parte de las pérdidas que no se deduzcan en un ejercicio se actualizará por el periodo comprendido desde el mes del cierre del ejercicio en el que se actualizó por última vez y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se deducirá. [...]

Mediante esta reforma se dan dos cambios importantes: uno es extender hasta diez ejercicios la aplicación de dichas pérdidas contra ganancias; y el otro establecer lineamientos que omitiremos pero que en forma de resumen se refieren a reglas para establecer precio de venta y costo comprobado de adquisición, y en el medio en el cual sean enajenados los títulos de crédito.

1.2. Constitucionalidad

Para entender este concepto se debe entender el término Constitución debido que el precepto que intentamos definir se encuentra compuesto por el sufijo *-dad*. Para ello, nos remitiremos al Diccionario Jurídico del Instituto de Investigaciones Jurídicas el cual nos proporciona distintas concepciones del término Constitución:

Empezamos desde su origen en latín *constitutio-onis*, forma o sistema de gobierno que tiene cada Estado; ley fundamental de la organización de un Estado.(Instituto de Investigaciones Jurídicas, pág. 658)

Según Aristóteles la Constitución es el ser del Estado; la Constitución política es la organización, el orden establecido entre los habitantes de la ciudad; es la organización regular de todas las magistraturas, principalmente de la magistratura que es dueña y soberana de todo; la Constitución misma es el gobierno.(Ibid, pág. 658)

Sieyès, el clásico doctrinario francés del siglo XVIII, declara que la constitución comprende a la vez la formación y organización interior de los diferentes poderes públicos, su correspondencia necesaria y su independencia recíproca.(Ibid, pág. 658)

Por otro lado, Bryce, considera que la Constitución es el complejo total de las leyes que comprenden los principios y reglas por los que la comunidad está organizada, gobernada y defendida.(Ibid, pág. 658)

Duguit por su parte menciona que la Constitución debe considerarse como la ley fundamental y suprema del Estado, que atañe tanto a las atribuciones y límites a la autoridad como a los derechos del hombre y pueblo de un Estado. La Constitución estipula los derechos y deberes tanto de los gobernantes como de los gobernados en orden a la solidaridad social.(Ibid, pág. 658)

Otros términos más simplificados son por ejemplo: Norma Suprema; Norma de Normas; Ley Fundamental, Acta de establecimiento; Forma de Formas.(Ibid, pág. 659)

Todas estas definiciones extraídas del Diccionario Jurídico, nos orientan a un solo sentido, la ley suprema y fundamental, la forma en que estamos constituidos jurídicamente con la nación. No obstante, veamos ahora la concepción del término Constitución de Fix-Zamudio:

En el lenguaje común y corriente, la palabra Constitución se emplea para designar la específica naturaleza de una cosa, el modo en que están arreglados los elementos que la integran. Así decimos de los seres vivos que están constituidos de una determinada forma o que un hombre tiene una “buena Constitución”. El término Constitución da idea, por tanto, de composición, de organización de un todo.

Si aplicamos este significado a la Constitución en sentido jurídico, diríamos que se refiere a la manera en que están arreglados u organizados los principios y los órganos públicos de un Estado cualquiera. La Constitución, por ende, es la ley fundamental de dicho Estado, piedra de toque del orden jurídico e instrumento que define el ser político de un país. Los pueblos encuentran en la Constitución el fundamento de su propia existencia y el símbolo que los guía en su porvenir como nación.(Fix-Zamudio, 2001, págs. 51 - 54)

Una forma sintética en la que es definida la constitucionalidad y, a su vez, la inconstitucionalidad, la ofrece el mismo Diccionario Jurídico “De la Constitución se derivan

la legalidad (constitucionalidad) o ilegalidad (inconstitucionalidad) de las leyes ordinarias.”(Instituto de Investigaciones Jurídicas, pág. 670)

Por otro lado, con apoyo de la DRAE, la cual nos servirá para entender el término constitución y su forma compuesta con el sufijo *-dad*:

Constitución

f. *Der.* Ley fundamental de un Estado que define el régimen básico de los derechos y libertades de los ciudadanos y los poderes e instituciones de la organización política.(Real Academia Española, 2001, 22a Edición).

-dad.

1.suf. Significa 'cualidad' en sustantivos abstractos derivados de adjetivos. Si el adjetivo base es bisílabo, suele tomar la forma **-edad**. *Mocedad, cortedad, terquedad*. También la toman los adjetivos terminados en **-io**. *Suciedad, obligatoriedad, precariedad*. Si el adjetivo es de más de dos sílabas, toma, en general, la forma **-idad**. *Barbaridad, afectuosidad, efectividad*. La forma **-dad** aparece solo detrás de *lon*. *Liviandad, maldad, ruindad*. Cuando **-dad** se aplica a adjetivos verbales en *-ble*, se forman derivados terminados en **-bilidad**. *Culpabilidad*.(Real Academia Española, 2001, 22a Edición)

Bajo estos tenores, tanto del Diccionario Jurídico como el de la Real Española, podemos definir que la Constitucionalidad es aquello que tiene la cualidad de seguir los lineamientos fundamentales en cuanto a derechos, obligaciones y libertades de los ciudadanos dictados por la Ley Suprema de un Estado, siendo ésta la parte edificante de un ciudadano para obedecer y ejercer sus derechos.

1.3. Cedular

Este término no es de localización fácil, ya que el sentido de su significado en materia tributaria no se haya en el DRAE ni tampoco se encuentra definido por una ley y sólo la doctrina y la SCJN lo han definido. Veamos como lo define la doctrina mexicana:

Un impuesto cedular sobre la renta [...] que distingue el concepto de renta según su fuente y que establece reglas para cada categoría de renta, es un impuesto analítico, porque la analiza. En cambio, un impuesto general sobre la renta, como lo es el impuesto sobre la renta para las personas morales, el cual recae sobre la totalidad de las rentas puestas a disposición del contribuyente en un determinado lapso, hace una

síntesis de todas las fuentes productoras antes de gravar el importe total, y por tanto es un impuesto sintético.(De la Garza, 2001, pág. 392).

Por otro lado la SCJN ha explicado este término durante sesiones de AR¹:

¿Cuándo estamos entonces en presencia de un impuesto cedular? Cuando los ingresos obtenidos por determinada fuente, tienen una regulación especial, y por tanto, sus propias deducciones, o sea, todas las fuentes tienen una regulación especial, y tienen sus propias deducciones, por lo tanto, se establece una base gravable, distinta para cada tipo de ingresos, que yo creo que esto es lo más importante, en relación con el régimen cedular, para cada tipo de ingreso, y por tanto, las deducciones están en correlación directa con ese ingreso, la deducción tiene que hacerse en correlación directa con el ingreso al que corresponde, así lo ha entendido esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en estas dos tesis que tengo a la mano, que son de la Primera Sala, las dos, es la 1a. XXVI/2008 y 1a. XXXVI/2010, donde se está estableciendo, para el régimen cedular, se dice primero que conforme al cual los ingresos a considerar son los que resultan de la suma de cada uno de los capítulos que integran el Título IV, o sea, bases de cada ingreso, y, que de esta manera, esta separación obedece a que las deducciones afectan directamente la base imponible, y por esa razón, la ley se limita a permitir en cada modalidad de su causación, que el ingreso, renta o base gravable, sea disminuido exclusivamente a través de la fórmula de aplicar deducciones autorizadas para cada ingreso, así se divide el régimen cedular.

¿Qué implica un régimen global? El régimen global implica aquél que involucra la totalidad de las rentas y define una sola base gravable, para todas, las mete a la misma bolsa, sin importar su origen; esta misma tesis hace esa diferenciación, entre el régimen cedular y el régimen global, dice: “Sistema que se contrapone al global o sintético que se caracteriza porque el tributo involucra la totalidad de las rentas a nivel del sujeto pasivo o contribuyente, sin importar el origen de la renta o ingreso, logrando con ello un efecto por medio del cual todas las deducciones, sin distinción alguna, puedan disminuirse contra cualquier clase de ingreso o renta gravable obtenida por un causante. Entonces aquí se establece de manera muy clara, en esta tesis, lo que debemos entender por un régimen cedular y un régimen global.(Ramos, 2013, pág. 7)

¹ Contenido de la versión taquigráfica de la sesión pública ordinaria del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, celebrada el jueves 4 de abril de 2013

Ahora revisemos lo que define la SCJN en tesis aislada que expone la ministra durante su participación:

RENTA. CONSTITUYE UN TRIBUTO CEDULAR O ANALÍTICO CARACTERIZADO POR LA EXISTENCIA DE UNA RELACIÓN ENTRE EL TRATAMIENTO FISCAL Y LA FUENTE DE INGRESO.

La Ley del Impuesto sobre la Renta establece diferentes categorías de ingresos en función de las actividades o fuentes que los generan, con lo que un mismo contribuyente puede ser causante de un impuesto en una o varias de sus modalidades, en el entendido de que existen fuentes de riqueza que tienen tratamientos diversos y autónomos con respecto a otras, a fin de que el régimen jurídico aplicable a un tratamiento específico no afecte al otro ni que la base gravable se vea disminuida indebidamente por operaciones de diferente naturaleza, de manera que esta separación obedece a que las deducciones afectan directamente la base imponible, y por esa razón la Ley se limita a permitir en cada modalidad de su causación, que el ingreso, renta o base gravable, sea disminuido exclusivamente a través de la fórmula de aplicar "deducciones autorizadas para cada ingreso". A esta imposición sobre la renta basada en modalidades en función de la fuente de riqueza se le denomina impuesto cedular o analítico, y se caracteriza por la existencia de una relación entre el tratamiento fiscal y la fuente de renta (trabajo, capital o combinación de ambos), existiendo tantas modalidades y tratamientos fiscales respecto de una misma persona como fuentes resulten; sistema que se contrapone al global o sintético que se caracteriza porque el tributo involucra la totalidad de las rentas a nivel del sujeto pasivo o contribuyente, sin importar el origen de la renta o ingreso, logrando con ello un efecto por medio del cual todas las deducciones, sin distinción alguna, puedan disminuirse contra cualquier clase de ingreso o renta gravable obtenida por un causante. Esto es, el impuesto sobre la renta a cargo de personas físicas no es un sistema de impuesto global o sintético, sino por el contrario, se trata de un impuesto cedular o analítico, lo que se corrobora con el artículo 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que señala la forma en que se determina la base del gravamen conforme al cual los ingresos a considerar son los que resultan de la suma de cada uno de los capítulos que integran el Título IV del mismo ordenamiento, después de haber efectuado las deducciones autorizadas. (Suprema Corte de Justicia de la Nación, págs. 937, 1a. XXXVI/2010)

En síntesis, podemos entender que la cedularidad implica un tratamiento especial para cada fuente de ingreso, se analiza el gravamen de forma aislada.

En la LISR vigente en 2014, se aprecia que en el Título IV de las personas físicas, los ingresos se encuentran divididos en cédulas, es decir, cada Capítulo de dicho Título se encuentra regulado con sus propias reglas, formas de acumulación, deducciones permitidas, requisitos, etc., es decir, dependiendo de la fuente del ingreso tendrá su tratamiento especial y personalizado con respecto de las demás fuentes.

Más aún con la reforma reciente del impuesto adicional del 10% de dividendos, el cual incidirá como un impuesto definitivo, como un impuesto cédular, y no podrá acreditarse de los ingresos en el cálculo anual.

2. Capítulo II – Límites constitucionales y su análisis

Por muchos años la Constitución, en su artículo 31, fracción IV, se ha mantenido su redacción de la misma forma, en la cual emanan principios o límites constitucionales tributarios, fundamentales por el hecho de estar inscritos en la norma suprema, en la ley fundamental del Estado mexicano, los cuales deben ser respetados por todos. A continuación nos permitimos transcribir el referido artículo de la Constitución de 1857:

Artículo 31. Es obligación de todo mexicano

- II. Contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del Estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes

Ahora la actual Constitución se encuentra redactada de la siguiente forma:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

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

Sin cambio sustancial, salvo por el hecho de incluir de forma separada de los Estados al Distrito Federal, los principios constitucionales permanecen intactos dentro de los que emanan del citado artículo son: principio del gasto público; proporcionalidad tributaria; equidad tributaria; y legalidad tributaria.

Los principios a estudiar para demostrar la inconstitucionalidad propuesta se enfocará principalmente en la proporcionalidad tributaria y de manera general la equidad tributaria. Para efectos del principio de proporcionalidad se estudiarán dos conceptos adicionales: la capacidad contributiva y la capacidad económica.

2.1. Según la Suprema Corte de Justicia de la Nación

La SCJN ha emitido diversas tesis las cuales nos permitiremos transcribir para entender la interpretación de los ministros en Pleno, así como su subdivisión en 1a. y 3a. Sala:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES.

La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV de artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales. (Suprema Corte de Justicia de la Nación) (Suprema Corte de Justicia de la Nación, págs. 60, 3a./J. 4/91).

De lo anterior, se entiende que los principios de proporcionalidad tributaria y equidad tributaria son de naturaleza distinta y no debe entenderse como si ambos se trataran de la misma naturaleza.

Asimismo esta tesis sostiene que para cumplir con dicho requisito de proporcionalidad los tributos deben establecerse con base a una capacidad contributiva, concepto que estudiaremos más adelante conforme a la doctrina.

Sobre los conceptos de proporcionalidad, según la Corte, veamos la interpretación del Pleno de la séptima época, en tesis jurisprudenciales de los volúmenes 187 – 192, primera parte, y volúmenes 199 – 204, primera parte:

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la

proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula. (Suprema Corte de Justicia de la Nación, págs. 144, Volumen 199-204, Primera Parte)

A través de esta tesis se identifica un elemento presente en todo momento, la capacidad económica distinto al de la tesis anterior citada, mismo que también revisaremos más adelante a detalle conforme a la doctrina.

En el caso de la equidad tributaria se concibe como un tratamiento igual en la ley tributaria en relación a supuestos de causación, de acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, es decir, guardar una igualdad frente a las normas.

No obstante, la Primera Sala, mediante una tesis jurisprudencial aprobada el 25 de febrero de 2009 y emitida en marzo del mismo año sobre la inconstitucionalidad de la no deducibilidad de la pérdida en enajenación de acciones, establece lo que se entiende por capacidad contributiva y capacidad económica:

RENTA. DEDUCCIÓN DE PÉRDIDAS POR ENAJENACIÓN DE ACCIONES. EL ARTÍCULO 25, FRACCIÓN XVIII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2001, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la proporcionalidad tributaria consiste en que los sujetos pasivos de un tributo contribuyan a los gastos

públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, esto es, para que un gravamen sea proporcional se requiere que el hecho imponible del tributo refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos, de manera que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto. Ahora bien, el indicador de capacidad contributiva a que atendió el legislador al establecer el impuesto sobre la renta, lo constituye la obtención de ingresos que representen una renta o incremento en el haber patrimonial de los contribuyentes, pues si bien es cierto que conforme al artículo 1o. de la Ley que regula ese impuesto, son objeto del mismo los ingresos y no las utilidades, también lo es que la base gravable se obtiene al acumular la totalidad de los ingresos y restar las deducciones procedentes, para determinar la utilidad fiscal a la que debe aplicarse la tasa para obtener el monto del impuesto a cubrir, según el artículo 10 de la Ley referida. En congruencia con lo anterior, se concluye que la fracción XVIII del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, viola el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque al limitar la posibilidad de deducir pérdidas por enajenación de acciones y otros títulos valor al monto de las ganancias obtenidas por ese concepto en el mismo ejercicio o en los cinco siguientes, obliga a cubrir el impuesto en función de una capacidad económica irreal. (Suprema Corte de Justicia de la Nación, págs. 283, 1a./J. 17/2009)

Por un lado la proporcionalidad se cumple cuando el tributo se establece con base a una capacidad contributiva, misma que se materializa cuando el hecho imponible refleje una capacidad económica real del sujeto pasivo, mientras que ésta última se entiende como una potencialidad real para contribuir al gasto público.

Dentro de algunos estudios publicados en la SCJN, consideramos a Karen Chagoyán Celis que expone lo siguiente:

[...] debe considerarse que entre la capacidad contributiva y la capacidad económica prevalece una relación de interdependencia, la una presupone la existencia de la otra, pero no son términos sinónimos. Para que dicha aptitud contributiva se exteriorice debe haber un índice de riqueza exhibido por medio de ingresos, patrimonio o gasto; un sustento económico, una riqueza disponible. Y, sobre todo, la riqueza debe ser efectiva, y no incidir sobre rendimientos inexistentes. (Celis, 2007, pág. Sin Página)

Con base a esto viene a confirmar que para que la capacidad contributiva se materialice debe existir una capacidad económica, de lo contrario el sujeto pasivo no estaría en condiciones para contribuir al gasto público por la ausencia de ésta última.

2.2. Según la doctrina en general

Según Héctor B. Villegas(2001, pág. 198), citando a Fernando Sáinz de Bujanda, “la capacidad contributiva supone al sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y en calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles del sujeto.”

Posteriormente, citando a García Belsunce expone:“la capacidad contributiva consiste en la diferencia entre la renta bruta del contribuyente y la suma que resulta de adicionar, a las erogaciones indispensables para su consumo, un adecuado porcentaje por su ahorro y capitalización.”(Ibid, pág. 199)

De esta segunda definición nos parece acertado el criterio de Belsunce debido que atribuye dos elementos esenciales, la renta y las erogaciones para materializar una capacidad económica, es decir, una potencialidad para contribuir al gasto público.

Además, García Belsunce toca un concepto sumamente importante, la *indispensabilidad* de una erogación, debido que esta indispensable y sólo ésta es apta y permisible para cumplir con el principio de proporcionalidad. Este elemento lo veremos más adelante con otros doctrinarios.

El propio Héctor B. Villegas afirma que:

La capacidad contributiva tiene cuatro implicancias fundamentales; 1) Requiere que todos los titulares de medios aptos para hacer frente al impuesto, deben contribuir en razón de un tributo o de otro, salvo aquellos que por no contar con un nivel económico mínimo, quedan al margen de la imposición; 2) El sistema tributario debe estructurarse de tal manera que los de mayor capacidad económica tengan una participación más alta en las entradas tributarias del Estado; 3) No puede seleccionarse como hechos impositivos o bases impositivas, circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar capacidad contributiva; 4) En ningún caso el tributo o conjunto de tributos que recaiga sobre un contribuyente puede exceder la razonable capacidad contributiva de las personas, ya que de lo

contrario se está atentando contra la propiedad, confiscándola ilegalmente.(Ibid, pág. 199)

Explicando lo que expone Villegas: 1) los contribuyentes deben hacer frente a un impuesto con excepción de aquellos que su nivel de ingresos sea tan bajo que de aplicarles el impuesto no podrían sobrevivir con las necesidades básicas, por ejemplo aquellos que ganen un salario mínimo general; 2) que el sistema tributario esté compuesto con base a una progresividad donde los que más ingresos perciban aporten un monto mayor al gasto público; 3) que para establecer tributos se deben considerar situaciones que realmente reflejen una capacidad para contribuir, razonamientos sustentables; 4) En pocas palabras que el Estado no obligue a entregar la totalidad de su ingreso neto.

Consultando el criterio de Dino Jarach establece lo siguiente:

La capacidad contributiva es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular. Significa al mismo tiempo existencia de una riqueza en posesión de una persona o en movimiento entre dos personas y graduación de la obligación tributaria según la magnitud de la capacidad contributiva que el legislador le atribuye. Es tarea de la ciencia de las finanzas y de la política financiera la de establecer el concepto de capacidad contributiva en base a determinados presupuestos teóricos y, respectivamente, de indicar a los legisladores cuáles situaciones de hecho deben ser elegidas como síntoma de capacidad contributiva.(Jarach, 2004, pág. 87)

Desde el punto de vista estrictamente jurídico, basado sobre el análisis inductivo de las normas tributarias, se comprueba que todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de la magnitud de esta riqueza. [...](Ibid, pág. 87)

Con base a lo anterior, viene a dejar claramente que la capacidad contributiva queda estrechamente vinculada con la capacidad económica, en donde la SCJN también interpreta que se trata de una potencialidad para contribuir al gasto público. Ahora por ejemplo, en apoyo con el doctrinario Martín Queralt, sostenemos importante lo siguiente:

En España en su artículo 31 de la CE dispone que “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica [...]”.

Como presupuesto de la imposición, el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 CE impide que el legislador establezca tributos —sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal [...] — cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpresivas de capacidad económica.(Queralt, 2009, pág. 112)

Aquí también se puede observar que la capacidad económica va en función de una potencialidad o en otros términos, riquezas reales, lo cual queda inválido gravar riquezas ficticias

Adicionalmente, Martín Queralt cita criterios de la Corte Española, dentro de los cuales consideramos sustancialmente importantes los siguientes:

Es inconstitucionalmente admisible que el Estado y las CCAA establezcan impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la CF preconiza o garantiza. Basta que dicha capacidad económica exista como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo (STC 37/1987, de 26 de marzo, también, STC 134/1996, de 22 de julio).(Ibid, pág. 113)

En ningún caso resultará admisible, según se desprende de la doctrina del TC, es la inexistencia de capacidad económica en un tributo; es decir, que se graven rentas o riquezas aparentes o inexistentes (STC 221/1992).(Ibid, pág. 113)

La capacidad económica ha de referirse no a la actual del contribuyente, sino a la que esta ínsita en el presupuesto del tributo y, si ésta hubiera desaparecido o se hallase disminuida en el momento de entrar en vigor la norma en cuestión, se quebraría la relación constitucionalmente exigida entre imposición y capacidad contributiva (STC 126/1987, de 16 de julio).(Ibid, pág. 114)

Dicho principio quiebra en aquellos impuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia. (Sentencias TC

221/1992, de 11 de noviembre; 194/2000, de 19 de julio; y 193/2004, de 4 de noviembre).(Ibid, pág. 114)

Hacemos hincapié en que estos criterios de la Corte Española resultan importantes, ya que ellos consideran que la capacidad económica del contribuyente radica principalmente: 1) bajo una renta real o potencial; 2) que no es válido gravar rentas inexistentes y; 3) la capacidad económica no implica la actual del contribuyente sino a la propia de la hipótesis del tributo.

La doctrina extranjera se ha expresado en términos similares a lo que la SCJN establece en sus sentencias jurisprudenciales. Sin embargo el TC español establece un matiz característico de la capacidad económica la cual es la establecida en la norma jurídica y no la actual del contribuyente, criterio que no sabemos si lo interpreta de la misma forma o, al menos, no lo exterioriza.

2.3. Según la doctrina en México.

De acuerdo con Adolfo Arrijo Vizcaíno, la proporcionalidad la expone en los mismos términos que expuso la SCJN en la tesis jurisprudencial de la séptima época anteriormente citada y, además:

[...] el principio de proporcionalidad significa que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de los ingresos netos que hayan percibido, pues en este último caso se estaría utilizando a los tributos como un medio para que el Estado confisque los bienes de sus ciudadanos.(Vizcaíno, 2003, pág. 267)

También, dispone que para que se cumpla el principio de proporcionalidad se deben atender los siguientes elementos: a) La capacidad económica de los ciudadanos; b) Una parte justa y adecuada de las riquezas en función de tarifas progresivas y; c) Las fuentes de riqueza disponibles y existentes en el país distribuidas en forma equilibrada todas las cargas tributarias.

Según Hugo Carrasco Iriarte, los términos capacidad contributiva y capacidad económica los conceptualiza conforme a lo siguiente:

La capacidad económica es la aptitud de una persona para solventar sus necesidades, ya sea por el patrimonio que posea, los productos que reciba o las rentas que obtenga.(Iriarte, 2001, pág. 31)

Las personas que tienen capacidad económica pueden soportar la incidencia impositiva y, por tanto, cuentan con capacidad contributiva, es decir, la posibilidad de pagar contribuciones que representen para los contribuyentes el mínimo sacrificio factible.(Ibid, pág. 31)

En ese sentido, viene a confirmar lo que se expuso con anterioridad a los criterios de la SCJN, esto es, para que se materialice la capacidad contributiva debe existir una capacidad económica, la cual estará sujeta al tributo con base a una progresividad.

Por otro lado, Sergio F. de la Garza sostiene el criterio de la SCJN donde establece lo siguiente:

La proporcionalidad consiste, en esencia, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica debiendo fijarse los gravámenes de tal manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa (*sic*, debe ser cuantitativa) superior a los de medianos y reducidos recursos, lo que se logra a través de las tarifas progresivas. Informe Presidente de la SCJN del Pleno 1984, 2a. parte, Pleno, p. 235. (De la Garza, 2001, pág. 275)

Una vez más, la capacidad económica y la progresividad hacen acto de presencia con base a los criterios de la SCJN de 1984 del Pleno.

Por lo que concierne a la equidad tributaria, Sergio F. de la Garza una vez más se apoya con la SCJN, básicamente en la misma tesis de la séptima época transcrita con anterioridad. Adicionalmente sostiene la equidad tributaria con base a la siguiente tesis:

La equidad se contraría cuando por una parte se permite en un caso la deducción de un gasto y se priva en otro, a pesar de ser de la misma naturaleza, lo que propicia que contribuyentes que se encuentran en la misma situación jurídica frente a la ley sean colocados en situación desigual, pues mientras los que puedan hacer la deducción final disminuir su ingreso gravable, los que no pueden hacerla lo verán incrementado. Informe 1984, 1a. parte, p. 325. (De la Garza, 2001, pág. 276)

Bajo esta tesis nos apoyaremos más adelante para revisar la violación a la equidad tributaria.

Tanto para Refugio de Jesús Fernández Martínez como Emilio Margáin Manautou, entienden los principios de proporcionalidad y equidad tributaria conforme a lo siguiente:

Que la contribución sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma forma a todos los individuos que se encuentren en la misma situación; que sea equitativa, significa que el impacto de la contribución sea el mismo para todos de acuerdo a su real capacidad contributiva.(Martínez, 1998, pág. 192)

Calvo Nicolau determina que “al referir el principio de proporcionalidad de los impuestos, cuya observancia por las leyes que los establecen ocasiona que haya regularidad entre éstas y la norma superior que determina su creación, necesariamente debemos vincularlo con el concepto de *capacidad económica*”(Nicolau, 2003, pág. 405)

Adicionalmente, Nicolau esclarece que “en una primera aproximación podría pensarse que el concepto de capacidad económica tiene alguna íntima relación con teorías económicas. Sin embargo no es así; es un concepto netamente jurídico; surge en virtud del Derecho, gracias al cual una persona puede atribuirse la propiedad de algo y porque es con base en él que puede obligarse a las personas a realizar una conducta en beneficio de otra, o de exigírsele una abstención.” (Nicolau, 2003, pág. 405)

La capacidad no tiene ninguna relación con estudios económicos, sino que se encuentra dentro del estudio del Derecho. Entendido esto último, proseguiremos a entender la capacidad económica en su acento de potencialidad para contribuir al gasto público.

2.4. ¿Qué implica una potencialidad?

Como hemos venido estudiando el principio de proporcionalidad (en su mayoría) y el de equidad tributaria (solo lo indispensable), se ha identificado que para que se cumpla con dicho principio constitucional debe haber una capacidad real existente y no ficticia.

Pero, ¿Qué implica que una capacidad económica se entienda como potencial? Para responder esto nos apoyaremos en dos fuentes.

La SCJN ha emitido dos tesis, las cuales se encuentran enfocadas a las deducciones autorizadas, mismas que el legislador debe establecer para cumplir con el principio de

proporcionalidad, es decir, vincular estrechamente el hecho imponible con la base gravable del impuesto.

DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.

De la interpretación sistemática de la Ley del Impuesto sobre la Renta pueden observarse dos tipos de erogaciones: a) las necesarias para generar el ingreso del contribuyente, las cuales deben ser reconocidas por el legislador, sin que su autorización en la normatividad pueda equipararse con concesiones gratuitas, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria, en su implicación de salvaguardar que la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, se identifique con la renta neta de los causantes. Ello no implica que no se puedan establecer requisitos o modalidades para su deducción, sino que válidamente pueden sujetarse a las condiciones establecidas por el legislador, debiendo precisarse que dicha decisión del creador de la norma se encuentra sujeta al juicio de razonabilidad, a fin de que la misma no se implemente de tal manera que se afecten los derechos de los gobernados; b) por otra parte, se aprecia que aquellas erogaciones en las que no se observe la característica de ser necesarias e indispensables, no tienen que ser reconocidas como deducciones autorizadas pues su realización no es determinante para la obtención del ingreso; no obstante ello, el legislador puede implementar mecanismos que permitan deducir cierto tipo de gastos que no sean estrictamente necesarios, ya sea en forma total o en parte -lo cual también suele obedecer a su aspiración de conseguir ciertas finalidades que pueden ser de naturaleza fiscal o extrafiscal-, pero sin tener obligación alguna de reconocer la deducción de dichas erogaciones, pues no debe perderse de vista que se trata del reconocimiento de efectos fiscales a una erogación no necesariamente vinculada con la generación de ingresos. Un ejemplo de este tipo de desembolsos son los donativos deducibles, las deducciones personales de las personas físicas, o bien, ciertos gastos de consumo, como acontece con los efectuados en restaurantes. La deducibilidad de dichas erogaciones es otorgada -no reconocida- por el legislador y obedece a razones sociales, económicas o extrafiscales. (Suprema Corte de Justicia de la Nación, págs. 638, 1a. XXIX/2007)

Como se puede apreciar, las deducciones autorizadas cumplen con una función determinante para el propósito del principio de proporcionalidad, de las cuales se

desprenden dos tipos: las que el legislador debe establecer para cumplir con el principio referido pero que éstas tengan el carácter de ser necesarias, es decir, indispensables para la obtención de una riqueza y; aquellas que se conceden pero que no requieren ser necesarias o indispensables para la generación de ingresos, es decir, no se conciben como deducción autorizada pero que, a pesar de ello, el legislador permite la deducibilidad sin que esté obligado el legislador a esa permisión.

Con base a lo anterior se desprende la siguiente tesis de carácter jurisprudencial:

DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES. RAZONES QUE PUEDEN JUSTIFICAR SU INCORPORACIÓN EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Conforme a la tesis 1a. XXIX/2007, de rubro: "DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.", la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha distinguido entre dos tipos de deducciones en materia de impuesto sobre la renta. Ahora bien, en un avance progresivo sobre lo sostenido en dicho criterio, puede abonarse, diferenciando dos tipos de deducciones: 1. Estructurales, identificadas como figuras sustractivas o minorativas que tienen como funciones, entre otras, subjetivizar el gravamen, adecuándolo a las circunstancias personales del contribuyente; frenar o corregir los excesos de progresividad; coadyuvar a la discriminación cualitativa de rentas; o bien, rectificar situaciones peculiares derivadas de transferencias de recursos que son un signo de capacidad contributiva. En este rubro se ubican las deducciones que, por regla general, el legislador debe reconocer en acatamiento al principio de proporcionalidad tributaria para que el impuesto resultante se ajuste a la capacidad contributiva de los causantes. Ahora bien, los preceptos que reconocen este tipo de deducciones son normas jurídicas no autónomas -dada su vinculación con las que definen el presupuesto de hecho o los elementos de gravamen-, que perfilan los límites específicos del tributo, su estructura y función, se dirigen a coadyuvar al funcionamiento de éste y, en estricto sentido, no suponen una disminución en los recursos del erario, pues el Estado únicamente dejaría de percibir ingresos a los que formalmente parece tener acceso, pero que materialmente no le corresponden; de ahí que estas deducciones no pueden equipararse o sustituirse con subvenciones públicas o asignaciones directas de recursos, ya que no tienen como finalidad

prioritaria la promoción de conductas, aunque debe reconocerse que no excluyen la posibilidad de asumir finalidades extrafiscales. 2. No estructurales o "beneficios", las cuales son figuras sustractivas que también auxilian en la configuración de las modalidades de la base imponible del impuesto sobre la renta pero que, a diferencia de las estructurales, tienen como objetivo conferir o generar posiciones preferenciales, o bien, pretender obtener alguna finalidad específica, ya sea propia de la política fiscal del Estado o de carácter extrafiscal. Estas deducciones son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden suscribirse entre los denominados "gastos fiscales", es decir, los originados por la disminución o reducción de tributos, traduciéndose en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social; tales deducciones sí pueden equipararse o sustituirse por subvenciones públicas, pues en estos beneficios se tiene como objetivo prioritario plasmar criterios de extrafiscalidad justificados en razones de interés público.(Suprema Corte de Justicia de la Nación, págs. 170, 1a./J. 15/2011)

En esta tesis y solo ésta define lo que se entiende como deducciones estructurales y no estructurales, en donde las primeras son aquellas que el legislador debe establecer para cumplir con el principio de proporcionalidad y que estas disminuciones no implican o disminuyen en la percepción de ingresos del Estado porque no le corresponden más que la parte alícuota de la base gravable de un impuesto y no como tal la parte alícuota de la renta bruta de los contribuyentes y, las segundas, son concebidas como beneficios fiscales ya que participan también en la base ya que el legislador permite su deducción (no estando obligado a ello) por razones meramente extrafiscales.

Calvo Nicalou se expresa en otros términos sobre la capacidad económica el cual establece el siguiente razonamiento:

[...] en un primer intento de definición podríamos decir que, jurídicamente, el patrimonio es un atributo de las personas; se integra por el conjunto de bienes y derechos que jurídicamente le pertenecen y por las obligaciones a su cargo. Entendido en estos términos el patrimonio como un concepto jurídico, aparecerá que el haber patrimonial se compone por la cantidad en que los bienes y derechos exceden el monto de las obligaciones. De esta manera podemos decir que la capacidad económica se identifica con el haber patrimonial.(Nicolau, 2003, pág. 405)

Es decir, en la medida que el haber patrimonial incremente existirá una capacidad económica. Pero, ¿Cuándo se dará ese incremento o modificación en el haber patrimonial, es decir, en la capacidad económica? Nicolau al respecto considera que:

[...] se incrementará con la modificación de valor de los bienes y derechos y se verá disminuido con los gastos que erogue y las pérdidas en que incurra el titular del patrimonio. Por lo que respecta a los aspectos positivos al haber patrimonial puede aumentar por las siguientes causas: 1) Por el incremento que experimente el valor de los bienes y derechos con motivo de la inflación, o porque mejora la condición en que se encuentren los bienes. [...]; 2) El haber patrimonial también se incrementa con el producto de las transacciones que los sujetos llevan a cabo con terceros. Por ejemplo la venta de un terreno en efectivo. (Ibid, págs. 408 - 409)

Finalmente Nicolau concluye que “todos los aumentos en el haber patrimonial mejoran la capacidad económica de una persona, mientras que todas las pérdidas y gastos producen su disminución.” (Nicolau, 2003, pág. 410).

Sin embargo, Calvo Nicolau en atención al término de capacidad contributiva, también expone cuáles incrementos en el haber patrimonial y qué disminuciones en el mismo se toman en cuenta para apreciar la capacidad económica:

[...] lo que es capacidad económica conforme a las reglas patrimoniales del derecho común, se torna —como un símil— en “capacidad contributiva” conforme a las reglas patrimoniales del derecho fiscal. Es decir, mientras que con las reglas del derecho común la capacidad económica se identifica plenamente con el haber patrimonial del sujeto al que pertenece, con las del derecho fiscal la capacidad contributiva se identifica con lo que podríamos llamar un “haber patrimonial calificado” debido que no todos los ingresos ni todos los gastos y pérdidas se toman en consideración para determinar la capacidad que tiene una persona para contribuir, o sea para determinar su posibilidad real para compartir sus bienes con el Estado.

Dicho de otro modo, las normas jurídicas aprecian la “capacidad contributiva” de las personas a la luz de una particular manera de integrar el haber patrimonial y sus modificaciones. Esta apreciación se aparta de la manera en que la “capacidad económica” se manifiesta conforme a las reglas del derecho común, y aparece implícita en el contenido jurídico que la SCJN ha dado al principio de proporcionalidad a través de su creación jurisprudencial.

No parece irracional que en las leyes fiscales, como por ejemplo en la LISR, se aprecie la capacidad contributiva de distinta manera que la capacidad económica. Tiene su explicación, porque hay algunos ingresos que no se toman en cuenta para determinar la magnitud de la capacidad contributiva si hay alguna razón de carácter económico o jurídico que justifique proceder así. Esto es precisamente lo que se persigue con el principio de proporcionalidad impositiva. [...]

Lo mismo puede apreciarse respecto de algunas pérdidas o gastos cuando, no obstante que disminuyen la capacidad económica de los sujetos, no se toman en cuenta por el creador de la norma para apreciar la magnitud de la capacidad contributiva de aquéllos. Si una ley fiscal excluye la posibilidad de disminuir gastos o pérdidas para evaluar la capacidad contributiva, no necesariamente debe concluirse, sin mayor análisis, que la Ley desatendió el principio de proporcionalidad. Se habrá respetado si existe razón económica o jurídica que justifique no tomarlos en cuenta. (Nicolau, 2003, págs. 410 - 411)

Con base a estos razonamientos sustanciales de Calvo Nicolau, en esencia, distingue las deducciones estructurales que comenta la SCJN en su tesis jurisprudencial y da un ejemplo para comprender la diferencia entre la capacidad económica y capacidad contributiva el cual tomamos para explicar.

Recapitemos en el viaje que hizo con su familia el accionista de la sociedad. [...] ¿Qué razón habría para aceptar la deducción para propósitos fiscales de tales gastos por la sociedad si no se relacionaron con el objeto social? (Nicolau, 2003, pág. 411)

Estos gastos que genera el accionista para su viaje son tomados del patrimonio de la sociedad, los cuales se efectúan para situaciones meramente personales del accionista y no se encuentran vinculados por el objeto social, o al menos, para la consecución de los ingresos de la sociedad.

Si se hiciera permisible la deducción de estos gastos, disminuiría la utilidad neta de la sociedad y, por consiguiente, la base gravable del impuesto a pagar, dando como resultado un efecto colateral en perjuicio a la comunidad del Estado Mexicano dado que contribuiría en menor proporción, lo contrario al principio de proporcionalidad.

Entendido el ejemplo anterior, necesariamente el gasto o pérdida tiene que estar íntimamente relacionado con la obtención de ingresos y es ahí donde radica

indispensabilidad de un gasto con respecto al objeto social de la sociedad, concepto que establece Belsunce en su definición de capacidad contributiva.

Entendido esto, la proporcionalidad se materializa con la permisión de deducciones autorizadas que el legislador debe establecer para cumplir con la capacidad contributiva de un contribuyente, sin impedimento de limitar algunas deducciones en virtud de razones económicas o jurídicas.

Para entender gráficamente la diferencia entre capacidad económica y capacidad contributiva se expone el siguiente cuadro de índole contable:

Bienes y Derechos \$1,000	Obligaciones \$500	
	Haber Patrimonial \$400	(Gastos No Deducibles) \$200
<div style="border-top: 1px solid black; width: 80%; margin: 0 auto; position: relative;"> <div style="position: absolute; top: -5px; left: 50%; transform: translate(-50%, -50%);"> Capacidad Contributiva \$600 </div> </div> <div style="border-top: 1px solid black; width: 40%; margin: 10px auto; position: relative;"> <div style="position: absolute; top: -5px; left: 50%; transform: translate(-50%, -50%);"> Capacidad Económica \$400 </div> </div>		
<div style="background-color: #cccccc; padding: 5px; display: inline-block;">Patrimonio</div>		
<p>Al realizar un gasto disminuye su capacidad económica, pero jurídicamente la capacidad contributiva de la sociedad represente un monto mayor. (Nicolau, 2003, pág. 417)</p>		

Con base a lo anterior, la capacidad económica de un contribuyente puede ser mucho menor al que refleja la capacidad contributiva, debido que la capacidad económica que tenga el contribuyente no tiene que ver con la actual, sino con la capacidad económica que se encuentra en las normas jurídicas, tal y como lo explicó el TC español en la tesis que citó Martín Queralt en el capítulo anterior.

3. Capítulo III – Límites constitucionales que se transgreden en la prohibición de la deducción de la pérdida en enajenación de acciones

3.1. Transgresión al principio de proporcionalidad tributaria

Con base a lo expuesto en los capítulos anteriores, se procede a entender la inconstitucionalidad del artículo 28, fracción XVII, de la LISR 2014, el cual transcribimos para tener presente:

Artículo 28.- Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

- XVII.** Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones y de otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 8 de esta Ley. Tampoco serán deducibles las pérdidas financieras que provengan de operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios.

Las pérdidas a que se refiere el párrafo anterior únicamente se podrán deducir contra el monto de las ganancias que, en su caso, obtenga el mismo contribuyente en el ejercicio o en los diez siguientes en la enajenación de acciones y otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 8 de esta Ley, o en operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios. Estas pérdidas no deberán exceder el monto de dichas ganancias. [...].

Así, la actual LISR limita la deducción de las pérdidas en enajenación de acciones a nivel global y únicamente aplicarlas, en monto y tiempo, contra futuras ganancias.

Dentro del Capítulo de antecedentes se observó que no existe una exposición de motivos para entender del porqué se reputa como un no gasto deducible, sino hasta la reforma del 01 de octubre de 2007 el cual expone lo siguiente:

3. Pérdidas en enajenación de acciones

Las pérdidas provenientes de la enajenación de acciones y de otros títulos valor se han considerado un gasto no deducible desde la Ley del Impuesto sobre la Renta de

1981, debido principalmente a su naturaleza extraordinaria y para evitar transacciones especulativas que erosionen la base de dicho impuesto.

El legislador previó la posibilidad de autorizar por excepción esta deducción cuando la adquisición y enajenación se efectuara dando cumplimiento a requisitos que en reglas generales establecieran las autoridades fiscales, de tal forma que se fijaron requisitos de control y de obtención de valores que partían de los precios pactados en dichas transacciones. Tales reglas se encuentran en el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta en los artículos 54 y 58.

Así, la Suprema Corte de Justicia de la Nación constituyó la tesis de jurisprudencia 1ª./J.79/2002 en la que se determinó que se transgredía la garantía de legalidad tributaria, en virtud de que se delega en la autoridad administrativa la facultad de establecer los supuestos en los cuales opera la mencionada deducción de las pérdidas, destacando que al ser un elemento esencial de la base gravable del impuesto sobre la renta únicamente puede ser fijado por un acto formal y materialmente legislativo.

Para darle congruencia a la naturaleza extraordinaria de la deducción de las pérdidas de referencia, a partir de 1988 se incorporó un segundo párrafo a la fracción XVIII del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (actual fracción XVII del artículo 32), para establecer que únicamente se permitiría la deducción de dichas pérdidas contra las utilidades que por el mismo concepto se obtuvieran, convirtiéndose a partir de ese momento en un régimen cédular únicamente respecto de la aplicación de las pérdidas provenientes por la enajenación de acciones, permitiéndose que las utilidades por este mismo concepto se incorporaran a los demás ingresos acumulables.

[...]

De esta forma, en materia del principio de proporcionalidad tributaria, en diversos criterios que ha sustentado la Suprema Corte de la Nación se indica que este principio no se trasgrede en la medida que las pérdidas provenientes de la enajenación de acciones tenga su origen en la actividad preponderante o habitual de los contribuyentes.

En este sentido, en los Amparos en Revisión 1439/1997 y 1238/2005 de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, concluyó lo siguiente:

"Es importante resaltar, además, que cuando las pérdidas accionarias las obtiene una empresa controladora con autorización para consolidar su resultado fiscal, como la hoy recurrente, tal empresa, de acuerdo con su objeto social, está desarrollando actos de comercio o actividades empresariales de manera habitual, con lo cual las acciones con las que realiza sus operaciones se convierten en mercancías, a diferencia de las empresas no controladoras, las cuales al hacer transacciones con acciones obtienen ingresos extraordinarios no habituales, motivo por el cual para ellas las acciones no son mercancías, sino más bien inversiones de carácter financiero; por ello, en este caso, la deducción de acciones enajenadas sí ameritaría un tratamiento fiscal especial, no así cuando se trata de acciones que siendo mercancías son operadas por empresas controladoras."**(Amparo en Revisión 1439/1997).**

"Así, las personas morales, cuya actividad preponderante no sea la adquisición y enajenación de acciones, conforme al principio de estricta indispensabilidad de las deducciones, todos aquellos gastos o inversiones que no tengan relación económica con dicha actividad, no podrán deducirse, en virtud de que, de permitirse dichas deducciones, el sujeto pasivo estaría contribuyendo a los gastos públicos con base en una capacidad económica irreal, provocando, consecuentemente, un perjuicio a la hacienda pública." **(Amparo en Revisión 1238/2005).**

Adicionalmente, cabe señalar que actualmente existen diversos sistemas alrededor del mundo para el tratamiento de las ganancias o pérdidas de capital y su introducción en cada país ha dependido de su sistema tributario y su política fiscal. México ha seguido un sistema parcial cedular que atenúa el impacto de las transacciones de venta de acciones o títulos valor, permitiéndose la aplicación de las pérdidas.

Así mismo, Argentina, Estados Unidos de América, Suecia, Australia, Canadá, Reino Unido e Irlanda, cuentan con un sistema similar al de México para la aplicación de las pérdidas que provienen de la enajenación de acciones, permitiéndose únicamente su aplicación contra las utilidades que por el mismo concepto se obtengan.

Por las anteriores consideraciones, con el objeto de atender al criterio jurisprudencial de la tesis 1ª./J.79/2002 antes indicado se propone incorporar en la Ley del Impuesto sobre la Renta las reglas señaladas y adecuar el tratamiento para el régimen de consolidación fiscal, de conformidad con los criterios jurisprudenciales y limitando su aplicación únicamente para aquellas transacciones que se efectúan respecto de las enajenaciones de acciones de empresas del grupo.

En estas circunstancias, como medida para evitar que los contribuyentes apliquen pérdidas que deriven de operaciones especulativas, no procederá la disminución de dichas pérdidas contra las utilidades consolidadas cuando provengan de acciones emitidas por sociedades ajenas al grupo de interés económico y, en este caso, la sociedad controladora podrá aplicar las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones con las utilidades que por el mismo concepto obtenga y que también provengan de operaciones de acciones emitidas por terceros ajenos al grupo.

Por lo anterior, se propone a esa Soberanía la modificación de la fracción XVII del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, basado en los siguientes principios:

1. Que es facultad del Servicio de Administración Tributaria verificar estas operaciones, por lo que es necesario que los contribuyentes que deseen efectuar la deducción correspondiente, proporcionen los avisos e informes que permitan comprobar el cumplimiento de los requisitos establecidos.
2. Que para evitar simulaciones y especulaciones, es necesario que los contribuyentes comprueben ante las autoridades fiscales que las transacciones se llevaron a cabo a precios de mercado, presentando para tal efecto el estudio de precios de transferencia respectivo, cuando las operaciones se efectúen con y entre partes relacionadas.
3. Que las pérdidas que provienen de la enajenación de acciones y de otros títulos valor tienen una naturaleza extraordinaria y que su deducción procederá únicamente contra las utilidades que por el mismo concepto obtengan los contribuyentes, atendiendo al requisito de indispensabilidad de las deducciones.
4. Que para darle mayor oportunidad a los contribuyentes de recuperación de dichas pérdidas, se extiende el periodo de su aplicación a diez años en vez de los cinco años que actualmente se disponen.
5. [...].

Para lograr los objetivos señalados, se propone a esa Soberanía modificar la fracción XVII del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta bajo las siguientes consideraciones:

Régimen General

- Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones u otros títulos valor son gastos no deducibles por tratarse de una deducción extraordinaria.
- Al tratarse de una deducción extraordinaria, continúa el régimen cedular de aplicación de dichas pérdidas, por lo que la deducción se podrá efectuar únicamente contra las utilidades que provengan de la enajenación de acciones u otros títulos.

En estos casos se incorporan medidas que señalan como obligación el que se pacten a valor de mercado y se presenten ante las autoridades administrativas los avisos y estudios de precios de transferencia respectivos. [...].

Bajo estos tenores estamos de acuerdo que la operación es, generalmente pero no absolutamente, extraordinaria debido que la mayoría de las sociedades no se dedican con base a su objeto social a adquirir y enajenar acciones, sin embargo no resulta con carácter de extraordinario para aquellas que sí tengan por objeto social la adquisición y enajenación de acciones, por ejemplo, las casas de bolsa.

Si bien la exposición de motivos se realizó en octubre del 2007, posteriormente se emitió una jurisprudencia sobre la inconstitucionalidad de la pérdida en enajenación de acciones en marzo de 2009 que transcribimos en el Capítulo I, pero bajo nuevas reflexiones de la SCJN ha cambiado su postura al declarar constitucional la norma citada.

Al respecto analizamos los distintos puntos de vista que realizaron los Ministros de la SCJN que propiciaron su nueva postura, particularmente el del Ministro Gutiérrez Ortiz Mena, que si bien hubo otros criterios, fueron los de él los que determinaron la constitucionalidad de la no deducibilidad en pérdidas en la enajenación de acciones.

Al respecto mostramos las opiniones del Ministro Gutiérrez Ortiz Mena²:

¿Qué tienen en común todos estos sistemas? Que para determinar el ingreso acumulable, se hace una comparación de dos elementos básicamente: El ingreso o el monto que se obtiene por la enajenación de los bienes, dependiendo del tipo de los bienes, y se le resta a esa enajenación lo que vendría a ser el costo comprobado de adquisición, palabras más, palabras menos.

²Contenido de la versión taquigráfica de la sesión pública ordinaria del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, celebrada el jueves 2 de abril de 2013

Entonces, tenemos un monto por enajenación, se le resta un costo comprobado. ¿Eso qué nos da? Eso nos da una capacidad contributiva, y esa capacidad contributiva ahí es donde radica la proporcionalidad que se va a considerar como ingreso acumulable.

Esta Suprema Corte ha definido que si bien el objeto del impuesto sobre la renta son los ingresos, bueno, la capacidad contributiva se determina al determinar la utilidad fiscal.

¿Cómo se determina esa utilidad fiscal? En palabras muy sencillas: ingresos menos deducciones. Y aquí la Corte ha hecho una separación entre las deducciones: Hay deducciones estructurales y deducciones no estructurales. ¿Cuáles son las estructurales? Las que permiten subjetivizar el impuesto a la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación fiscal.

¿Cuáles son las no estructurales? Las que por alguna razón de política pública se le da adicionalmente a la que ya de por sí permite llegar a la proporcionalidad del impuesto, la que ya de por sí permite revelar la capacidad económica.

Ahora, entrando propiamente al punto de la operación de enajenación de acciones, tenemos la misma mecánica que en los otros regímenes cedulares, tenemos un ingreso por la enajenación de ese bien menos el costo comprobado de adquisición; eso ya de por sí se va a considerar ingreso acumulable y nos va a revelar la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación.

Ahora, las pérdidas que se permiten deducir de otras enajenaciones, –desde mi punto de vista– no son limitantes, es una deducción adicional a la que ya de por sí se permite al permitir deducir el costo comprobado de adquisición para llegar a la capacidad contributiva y ahí radica la proporcionalidad del impuesto; este resultado entra dentro del ingreso acumulable, yo creo que lo preciso es ver no el artículo 32, fracción XVII de manera aislada, pero se tiene que ver como parte de un sistema cédular que va a llegar a la proporcionalidad, va a revelar la capacidad contributiva del sujeto pasivo, así tenemos en el impuesto sobre la renta el artículo 20, que establece que las ganancias derivadas de la enajenación de acciones constituyen un ingreso. ¿Cómo se llega a esa ganancia? De la misma manera o de manera similar con sus particularidades que se llega en los demás sistemas cedulares, se toma el monto que se recibe por la enajenación y se resta el costo comprobado de adquisición.

Ya llegamos a la proporcionalidad, ya se reveló la capacidad económica del sujeto pasivo; ahora, hay una deducción adicional que es el de la pérdida, pero esa deducción si algo hace es disminuir el monto a pagar del sujeto pasivo, pero la proporcionalidad ya se ubicó al momento de revelar la capacidad contributiva del sujeto pasivo desde el momento en que se le permite deducir el costo comprobado de la adquisición.

Simplemente para acabar con este punto les pongo un ejemplo: Una persona que vende, enajena una acción en 10 y tiene un costo de 7, va a tener un ingreso acumulable de 3. ¿Por qué? Porque ésa es la capacidad contributiva una vez que se le resta el costo. ¿Dónde está la adicional? Bueno, si tuvo una enajenación de acciones posterior donde adquirió la acción en 10 pero la vendió en 7, tiene una pérdida de 3 que va a poder llevar y deducir en adición al costo comprobado de adquisición de esa segunda enajenación para marcar el ingreso; entonces, yo, lejos de verlo como una limitante lo veo como una deducción adicional a la que ya de por sí revela la capacidad contributiva que es el costo comprobado de adquisición.(Ortiz Mena, 2013, págs. 12 - 14)

En ese sentido, Gutiérrez Ortiz Mena, considera la pérdida por enajenación de acciones como una deducción no estructural la cual como venimos estudiando se trata de deducciones consideradas como beneficios los cuales el legislador no se encuentra obligado a permitir, pero que sin embargo el legislador puede hacerlas permisibles por factores jurídicos o económicos.

Desde este punto no compartimos correcta su opinión, debido que una deducción estructural debe considerarse así cuando dichas erogaciones se consideren estrictamente indispensables con la generación de los ingresos, es decir, el hecho constituir o adquirir un negocio se realiza por fines meramente logísticos o porque coadyuvará a la generación de ingresos.

Lo mismo ocurre cuando se adquiere una nave industrial o una maquinaria pesada que implica una adquisición millonaria para que a través del tiempo se generen ingresos por la producción de cierto tipo de mercancías. La sociedad no se dedica a la compra y venta de naves o maquinarias pesadas, sin embargo coadyuvan para la generación de ingresos de la sociedad.

Lo que ocurre con los terrenos es de igual forma, se necesita uno o varios inmuebles para la administración, para la producción, para la logística, para muchas cosas, y estos

terrenos de igual forma apoyan a la consecución de ingresos de la sociedad ya que de no tenerlos disponibles no habría forma de establecerse para que los integrantes de una persona moral pudieran realizar todas y cada una de las operaciones.

En ese sentido, la adquisición de un negocio, por ejemplo, uno de transporte o flete para poder transportar y mejorar la logística operacional de una compañía vía grupo empresarial implica una erogación íntimamente relacionada con los ingresos, pues de no poder entregar el producto final no habría un crecimiento expansivo que el mismo propicia, yéndonos a otras escalas, al crecimiento del PIB de México.

Por lo anterior, consideramos que debe tratarse de una deducción estructural y con ello reflejar una capacidad contributiva, ya sea con un resultado fiscal o una pérdida fiscal del ejercicio en materia del ISR, ya que de lo contrario al colocar esta deducción como no estructural se concibe una capacidad contributiva irreal, es decir, una capacidad económica irreal bajo las reglas fiscales.

Adicionalmente el Ministro Gutiérrez Ortiz Mena opina lo siguiente:

Desde mi punto de vista es ceder en la medida que se requiere segregar ese patrimonio para llegar a la ganancia que va a ser ingreso acumulable; una vez que se determina cuál es el ingreso acumulable entra dentro del esquema general, pero para determinar la ganancia se hace una estructura ceder, se resta el costo comprobado de adquisición y se resta la pérdida que desde mi punto de vista es una deducción adicional, toda vez que la proporcionalidad se logra desde el momento que se revela la capacidad contributiva al deducir el costo comprobado de adquisición. (Ortiz Mena, 2013, pág. 35)

Situación que tampoco compartimos porque si en una primera enajenación y sólo ocurre esta enajenación en 12 ejercicios, si se origina la pérdida y se excluye la misma provocando una cederidad de la deducción y no como dispone el Ministro de la determinación de la ganancia o pérdida.

Al respecto consideramos válida la participación del Ministro Pardo Rebolledo³ debido que él sostuvo su criterio de constitucionalidad de la norma no con lo que opina Gutiérrez Ortiz Mena sino sobre lo siguiente:

³Contenido de la versión taquigráfica de la sesión pública ordinaria del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, celebrada el jueves 2 de abril de 2013

Me refiero sobre todo, y me parece que esta es la principal razón que puede sustentar la limitante a la deducción de este tipo de pérdidas a la construcción de su costo fiscal, me parece que ese es el punto central en el que desde mi punto de vista deriva la validez de esta limitante, porque dicha deducción no se trata de una simple erogación que sea deducible para los contribuyentes por su relación directa con la generación de ingresos por operación, sino como bien se señala, la enajenación de acciones posee características específicas que justifican, desde mi punto de vista, una perspectiva distinta a fin de verificar si la deducción de la pérdida obtenida por dicho concepto tal y como se contempla en el artículo impugnado, atiende o no al principio de proporcionalidad tributaria.

El enfrentar las pérdidas por enajenación de acciones para efectos de su disminución, únicamente contra el monto de las ganancias que por el mismo tipo de enajenaciones se obtengan en el ejercicio y con la reforma de 2008 en los diez ejercicios posteriores, atiende principalmente a la forma en que se constituye la ganancia o la pérdida obtenidas por esas operaciones, pues para ello se toman en cuenta elementos ajenos al contribuyente, como son: las utilidades de la empresa emisora de las acciones, las pérdidas fiscales que tenga pendientes de disminuir y las que tenía cuando se adquirieron y que ya amortizó entre otros aspectos, tal como lo establece el artículo 24 de la propia Ley del Impuesto sobre la Renta.

Esta cuestión tal y como se señala en el proyecto, atiende al sistema de integración que evita duplicar el gravamen respecto de las utilidades que se distribuyen a los accionistas por parte de las personas morales, por lo que tanto el artículo impugnado como el diverso 24 de la ley de la materia al que remite para efectos de calcular el costo fiscal o monto original ajustado de las acciones que se utilizará para determinar la ganancia o pérdida por la enajenación de las mismas, se encuentran inmersos dentro de un sistema normativo complejo que debe tenerse presente al analizar el tema que nos ocupa.

Pues si bien dicho sistema de integración establecido en las disposiciones normativas que regulan el tratamiento fiscal de las utilidades empresariales y su distribución, artículos 11, 88 y 165 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, no es propiamente el sustento de la limitante en estudio, sí tiene un efecto que se refleja en la fórmula para determinar la ganancia o pérdida por enajenación de acciones, pues lógicamente al ser éstas los títulos representativos del capital de la sociedad, en su enajenación debe reflejarse el valor real de dicha sociedad de la emisora incluidas, desde luego, sus utilidades.

Derivado de lo anterior, me parece acorde con el principio de proporcionalidad tributaria, que las pérdidas así obtenidas se disminuyan solamente de las ganancias de la misma forma calculadas, pues considero que si se permitiera que dicha deducción afectara las ganancias o los ingresos obtenidos por el contribuyente por diversas operaciones que son calculadas u obtenidas de forma distinta, ello provocaría una distorsión en la medida de su capacidad contributiva y por ende en su tributación.

Naturalmente que estoy hablando de las empresas que no están incluidas ya en la reforma que son las empresas controladoras, que en cumplimiento a amparos previos de las Salas de esta Suprema Corte de Justicia generó la modificación constitucional, aquí estamos hablando de las empresas que no son consideradas como controladoras para las que subsiste la limitante en la deducción de las pérdidas por enajenación de acciones.(Rebolledo, 2013, págs. 35 - 37)

Esta participación no carece de sustancia, al contrario, creemos que sus justificaciones son válidas en cuanto a que tanto las pérdidas como las ganancias se generan con base a elementos ajenos y que, al incluirlos en la determinación global del resultado fiscal o pérdida fiscal se encontraría distorsionada la capacidad contributiva.

Sin embargo, si aceptáramos su criterio también se tendría que excluir las ganancias por enajenación de acciones a nivel global del cálculo del ISR del ejercicio derivado de que también las mismas se encuentran compuestas con elementos ajenos y se gravaría al causante un impuesto bajo una proporcionalidad de igual forma irreal, y es irreal debido que intervienen otros aspectos ajenos que no son propiamente del contribuyente.

Además este razonamiento sería aplicable especialmente a aquellas que se tuvieron por una tenencia accionaria mayor a 12 meses, ya que de lo contrario, no habría elemento ajeno en aquellas que su tenencia fue menor a 12 meses.

En ese sentido, es válido su criterio pero debe ser también acorde con las ganancias el tratamiento cédular.

Adicionalmente, Pardo Rebolledo establece lo siguiente:

Ahora bien, no considero que sea un obstáculo a lo anterior el hecho de que las ganancias por enajenación de acciones se acumulen a los demás ingresos, porque en este caso, si bien yo también coincido con el Ministro Gutiérrez en el sentido de que sí es un sistema cédular; sin embargo, hay una variante en donde se permite que

las ganancias obtenidas por enajenación de acciones se acumulen a los ingresos por otros conceptos y a ese conjunto le sean aplicables las demás deducciones, yo no veo esto como un tema que perjudique al contribuyente sino que al contrario, le da la posibilidad de acumular sus ingresos a la ganancia por enajenación de acciones a otros ingresos, y le da la posibilidad de hacer las reducciones de las demás deducciones a esos ingresos, precisamente a los de la ganancia por enajenación de acciones.(Ibid, pág. 38)

No compartimos esta postura porque la pérdida por enajenación de acciones debe ser reconocida como una deducción estructural y el hecho de que se pueda aplicar las demás deducciones autorizadas no es que beneficie o perjudique al contribuyente sino que son las deducciones que por garantía individual debe serle permitido aplicar, salvo que el Ministro se haya referido a los conceptos no deducibles denominados deducciones no estructurales.

También consideramos atinadamente el último criterio del Ministro Pardo Rebolledo al razonar lo siguiente:

Creo también que es importante distinguir entre las razones que justifican la deducción limitada de la pérdida por enajenación de acciones, la relacionada con el fin extrafiscal de evitar prácticas de elusión fiscal. Serían sobre todo aplicables a las operaciones entre partes relacionadas y de los grupos que consolidan sus estados financieros, y en específico a las controladoras, pues recordemos que a las controladoras, a partir de la reforma ya se les permite hacer esta deducción; sin embargo, si hacemos descansar la constitucionalidad del precepto, principalmente en esta finalidad de evitar prácticas de elusión fiscal, estaríamos precalificando que todas estas operaciones tienen esa finalidad de elusión fiscal –aspecto que yo no comparto–. Si bien en muchas de ellas, o en alguna de ellas, pudiera llegarse a la conclusión de que estas operaciones tienen esa finalidad, me parece que no podríamos generalizar, porque evidentemente habría operaciones que no tendrían ese fin de elusión fiscal, sobre todo si tomamos en cuenta que la compra y la venta de acciones es un ejercicio primordialmente especulativo, y en esa medida, creo que el tema de la mala fe no debiera aparecer entre las razones que sustenten la constitucionalidad de este precepto.(Ibid, pág. 39)

Es correcto que no se debe generalizar a todas las sociedades como evasoras fiscales, no todas las operaciones se dedican a eludir gravámenes fiscales, muchas se encuentran

inmersas en la competitividad que demanda el mercado, las mismas incrementarán el valor o disminuirán el mismo dependiendo del mercado y de la misma sociedad.

Además, si así fuere, ello puede fiscalizarse con los requisitos establecidos en ley para sociedades independientes y la obligación para realizar un estudio de precios de transferencias para aquellos que son dependientes, es decir, partes relacionadas.

Algunas otras intervenciones como las de Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, María del Carmen Sánchez Cordero de García Villegas y Luis María Aguilar Morales sostuvieron sus criterios muy ligados a los que expuso Gutiérrez Ortiz Mena.

Por otro lado la Ministra Margarita Beatriz Luna Ramos⁴ fue la que dio criterios más amplios y analíticos los cuales son válidos.

De manera de resumen, la ministra al explicar sus razones de la inconstitucionalidad del artículo en estudio, menciona que cuando las empresas adquieren acciones se adhieren como un activo financiero y ésta adquisición representa una parte alícuota de la empresa que emite la acción.

Por otro lado, las acciones pueden adquirir diversos valores como pueden ser el contable, el de mercado, el comercial, el de avalúo y el fiscal, y que el valor de estos dada la naturaleza de las acciones tienden a tener una situación especial que está estrechamente vinculada tanto con el comportamiento del mercado como el de la empresa que la emite.

Después redacta de forma sintética que para obtener el valor fiscal de estas acciones intervienen diversos elementos para ello, partiendo del periodo de la tenencia accionaria: a) menor a 12 meses en el cual entran dos elementos: el costo comprobado de adquisición y los dividendos o utilidades distribuidos, palabras más palabras menos; b) mayor a 12 meses en el cual intervienen más elementos que son, en forma resumida: 1) diferencias de CUFINES con respecto a las fechas de enajenación y la de adquisición, 2) pérdidas fiscales pendientes que tenía la emisora a la fecha de adquisición, 3) las pérdidas fiscales que quedan pendientes a la fecha de su enajenación, 4) la UFIN negativa generada anteriormente a la adquisición, 5) la UFIN negativa que queda pendiente a la fecha de enajenación, y 6) los reembolsos pagados.

⁴Contenido de la versión taquigráfica de la sesión pública ordinaria del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, celebrada el jueves 4 de abril de 2013

Con esto se trata de obtener un resultado cercano al valor real de la empresa, de las partes alícuotas de la empresa, pues de ella deriva el valor de las acciones emitidas, de su comportamiento frente al mercado e inclusive que el mismo mercado se pudiera doblegar frente a ella.

Así, entendidas las cosas, mediante el tratamiento que establece el actual artículo 22 de la LISR solo se determina si existe una ganancia o una pérdida. Si existe ganancia se acumula de manera global, aunque por otro lado, si hay pérdida solo se aplica contra futuras ganancias por enajenación de acciones, la cual dicha pérdida está sujeta a una prescripción de diez ejercicios.

Finalmente la Ministra concluye de la siguiente manera:

[...] entonces, si ganas en el ejercicio, pagas el impuesto de una base global y, si hay pérdida, lo limita a la obtención de otras ganancias por el mismo concepto —si es que algún día las llegas a tener— hasta por diez años, lo cual en mi opinión incide directamente en la capacidad contributiva. ¿Por qué razón? Porque en el mismo ejercicio, si tienes una ganancia constituye el pago del impuesto ¿Por qué? Porque se convierte en ingreso acumulable y si tienes una pérdida, no la puedes deducir, no la puedes deducir a menos que tengas con posterioridad una ganancia pero por el mismo concepto, en un impuesto que sin ser cédular, porque entiendo que no se está estableciendo una misma base gravable para los ingresos o una base gravable — más bien— distinta para cada tipo de ingreso, en un impuesto que sin ser cédular, me impide deducir globalmente lo que de obtener ganancias en la enajenación de acciones, me obligaría a acumularlo a una base global y a pagar un impuesto que en todo caso resulte el correspondiente. Por estas razones, a mí me parece que sí se afecta la capacidad contributiva de los contribuyentes.

Por otro lado, se ha mencionado que es una segunda oportunidad de deducción. Yo digo ¡No! Es la única, la primera y la única oportunidad de deducción que se presenta. No hay otra. Lo que se deduce en la mecánica de determinación es comportamiento de la otra empresa y lo que se está determinando es mecánica de establecimiento de las dos cosas, de pérdida o de ganancia, no exclusivamente de pérdida, igual puede arrojar ganancia o igual puede arrojar pérdida; entonces, lo único que se determina es: No hay una deducción inicial que le permita al tenedor de las acciones y obtener una pérdida el decir: En esa ocasión ya disminuyó algo que estuvo de acuerdo con su capacidad contributiva; no, lo único que se determinó hasta ese momento, era si había pérdida o si había ganancias y una vez determinado que hay ganancias, pagas

impuesto, y una vez determinado que hay pérdidas no lo deduces a menos que llegues a tener un ingreso exactamente igual hasta por diez años; entonces, aquí, es donde a mí me parece que se afecta la capacidad contributiva del contribuyente.

Nada más hacer mención de que se ha señalado muchísimo si se trata o no de una deducción extraordinaria. Yo diría: Si el objeto de la empresa no es la venta de acciones pues sí, podría entenderse como una deducción extraordinaria ¿Por qué razón? Pues porque no se dedica a eso, pero si el objeto de la empresa es precisamente eso, no se convierte en una deducción extraordinaria y yo lo menciono porque hay asuntos en donde de alguna manera se está estableciendo la pérdida por enajenación de acciones en empresas que no tienen ese objeto social y en empresas que sí lo tienen y creo que ahí hay una diferenciación además muy, muy importante; entonces, por estas razones, señora Ministra, señor Presidente, señores Ministros, me reitero en lo que de alguna manera ya habíamos establecido en la Sala, cuando fallamos este asunto por mayoría de votos y en el cual yo había manifestado mi criterio en el sentido de determinar la inconstitucionalidad de este artículo y por estas razones, siendo congruente con mi voto y de veras habiendo estudiado muchas de las intervenciones que en un momento dado dudé si podían o no llevarme a la misma conclusión, reitero mi postura. Muchas gracias señor Presidente. (Ramos, 2013, págs. 11 - 12)

Como bien lo mencionó la Ministra, en ningún momento podemos concebir esto como una deducción adicional, es solo una y la única que se genera y debe reflejarse en el ejercicio ya que como bien se comentó anteriormente es una operación de naturaleza extraordinaria, es decir, la oportunidad de que se pueda aplicar puede ser muy remota, tan remota que no exista otra ganancia por enajenación de acciones, simplemente porque ese no es el objeto social de la sociedad y porque puede que no tenga otras subsidiarias en sus activos financieros.

En ese sentido se priva de la sociedad de realizar la deducción de la pérdida en enajenación de acciones, el valor de la acción es muy volátil, puede la subsidiaria estar sujeta a una rentabilidad alta durante los primeros cinco ejercicios y el siguiente perder esa rentabilidad por diversos factores del mercado, naturales, fiscales, etc. Si bien la adquisición del negocio le coadyuvó a generar mayores ingresos, no implica que no se pueda aplicar la pérdida por enajenación de acciones de una sociedad que se vio afectada por otros factores coexternos.

Además si se trata de una empresa que considera las acciones no como activos de largo plazo sino a corto plazo, es decir, como mercancías, a fortiori, debe considerarse éstas pérdidas como estrictamente indispensables ya que las empresas, por ejemplo, las casas de bolsa su función primordial es operar constantemente con títulos de créditos accionarios bajo una especulación, pero que de no ocurrir esta especulación no generarían ingresos para la sociedad. Desde luego que son estrictamente indispensables estas erogaciones.

3.2. Transgresión al principio de equidad tributaria

Por lo que respecta sobre el tema de la equidad tributaria la SCJN se centró mayoritariamente en el tema de proporcionalidad, sin embargo tocaron muy poco el tema de la equidad tributaria, en específico la Ministra Luna Ramos considera lo siguiente:

Se ha dicho que pudiera ser también cedular, por ejemplo, la ganancia por enajenación de terrenos; fíjense, la ganancia por enajenación de terrenos que se establece en el artículo 21, de la Ley del Impuesto sobre la Renta que dice cómo se lleva a cabo la determinación de esta ganancia: —Los contribuyentes restarán del ingreso obtenido por su enajenación, el monto original de la inversión, el cual se podrá ajustar multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el mes en que se realizó la adquisición, hasta el mes inmediato anterior, aquel en que se realiza la enajenación. ¿Qué quiere decir? Que del costo de compra deducimos el costo de venta, y eso es lo que de alguna manera nos va a determinar si hay pérdida o si hay ganancia para efectos de la enajenación de terrenos. Pero esto no es una determinación de manera cedular, esto es una manera global, porque está entrando primero que nada como ingreso acumulable a la determinación global de la base del impuesto sobre la renta, y si hay disminución en la pérdida, entra también de manera global, si en un momento dado la equiparamos a esto, entonces por equidad también tendría que concederse el amparo, porque en este caso estaríamos en las mismas circunstancias. (Ramos, 2013, pág. 15)

En ese sentido, también se demuestra la inconstitucionalidad derivado de que se quebranta con el principio de equidad tributaria que se expuso dentro del capítulo II de este estudio, del cual tomaremos nuevamente la tesis que expone Sergio F. de la Garza:

La equidad se contraría cuando por una parte se permite en un caso la deducción de un gasto y se priva en otro, a pesar de ser de la misma naturaleza, lo que propicia que contribuyentes que se encuentran en la misma situación jurídica frente a la ley

sean colocados en situación desigual, pues mientras los que puedan hacer la deducción final disminuir su ingreso gravable, los que no pueden hacerla lo verán incrementado. Informe 1984, 1a. parte, p. 325. (De la Garza, 2001, pág. 276)

De lo anterior la deducción de la pérdida en la enajenación de un terreno se considera como una operación extraordinaria debido que no es su objeto social enajenar terrenos, ni tampoco el de enajenar acciones, así como enajenar naves o maquinarias industriales.

Mientras que en la pérdida por venta de terrenos o activos fijos sí se permite la deducción, no lo hace con la pérdida en enajenación de acciones, es decir, son de la misma naturaleza pero las normas jurídicas dan un trato inequitativo, provocando que se transgreda el principio de equidad tributaria.

Adicionalmente la exposición de motivos del 01 de octubre de 2007 manifiesta que el legislador reputó como un gasto no deducible debido a que se trataba principalmente de una operación de naturaleza extraordinaria, lo cual viene a dejar en claro que la norma da un tratamiento inequitativo porque la deducción de pérdida de un terreno o maquinarias industriales participan de la misma naturaleza extraordinaria.

Además como lo expone la Ministra Luna Ramos se aprecia perfectamente una cederidad en el tratamiento de las pérdidas en enajenación de acciones, ya que ésta no puede adicionarse al resto de las deducciones de forma global, pero las pérdidas por venta de terrenos y activos fijos sí se suman de forma global.

Capítulo IV . Conclusiones

Nosotros afirmamos en esta tesis, que el artículo 28, fracción XVII, de la LISR 2014 transgrede el principio de proporcionalidad tributaria y el principio de equidad tributaria.

Lo anterior porque la norma viola la Ley fundamental la cual establece lineamientos que deben respetarse para no transgredir los derechos, y para que todos los mexicanos puedan cumplir con la obligación de contribuir con los gastos públicos de forma proporcional y equitativamente.

Por lo que transgredir con el principio de proporcionalidad y equidad tributaria establecidas en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución no solamente viola un derecho del contribuyente para contribuir justamente al gasto público, sino que incurre en el menoscabo de sus garantías individuales.

Esto es así, en razón de que la pérdida en enajenación de acciones se considera como un concepto no deducible (deducción no estructural) y, por consiguiente, no permite ejercer dicha deducción para determinar un resultado fiscal real o una pérdida fiscal real en el cálculo del ISR del ejercicio, que será la capacidad contributiva de la persona moral.

Sin embargo, la LISR no exime de su cumplimiento el entero del impuesto por la obtención de ganancias en la enajenación de acciones derivado de que la Ley en comento grava las rentas en la forma que se puedan percibir, ya sea en efectivo, en bienes, en servicios, en crédito o cualquier otro concepto que incremente el haber patrimonial de una persona.

Además se encuentra excluida dicha ganancia dentro de los ingresos no acumulables o dentro de los conceptos que ni siquiera se consideran ingresos.

La pérdida por enajenación de acciones se debe considerar como una deducción estructural ya que es un activo financiero a largo plazo que coadyuva en la generación de ingresos.

En la exposición de motivos del 01 de octubre de 2007 justifica el porqué se establece la pérdida por enajenación de acciones como un concepto no deducible, el cual derivó por dos situaciones: 1) que la pérdida se considera de naturaleza extraordinaria y; 2) para evitar transacciones especulativas que erosionen la base de dicho impuesto.

En virtud de esta exposición de motivos, no estamos de acuerdo con los razonamientos que exponen los Ministros de la SCJN, debido que los mismos no analizaron si se trataba de una deducción estructural o no estructural sino que dieron por calificado que se haya dentro de las no estructurales.

Además, la adquisición de un negocio no implica que los accionistas inversionistas vayan en busca de pérdidas para erosionar la base del impuesto, desde luego que no; se realizan adquisiciones de negocios para que la sociedad diversifique sus ingresos y su crecimiento sea mucho mayor, por lo que generalizarla implicaría un prejuicio desmedido con todas las sociedades.

En la época de 1981 no se contaba con las herramientas tecnológicas e información suficiente para determinar si las transacciones que realizaban partes relacionadas se encontraban a precios comparables. Hoy en día ya se cuenta con tecnología y mecanismos para determinar e identificar aquellas transacciones que pretendan erosionar la base del impuesto, utilizando precios o contraprestaciones pactados con o entre partes independientes mediante estudio de precios de transferencia.

Por otro lado, la naturaleza extraordinaria de la pérdida en enajenación de acciones no se convalida ya que existen otras operaciones de la misma naturaleza y que, a pesar de ello, se encuentran dentro del rubro de deducciones estructurales, tal es el caso de la deducción de la pérdida en venta de terrenos, activos fijos, etc.

Las sociedades tampoco se dedican a vender terrenos ni naves industriales, salvo que en su objeto social se establezca dichos fines, sin embargo, al momento de enajenarlos se puede obtener una pérdida misma que se integra de forma global con las demás deducciones. Empero, en la enajenación de acciones desde un principio se atribuye como una deducción no estructural y su tratamiento no se lleva a cabo de forma global sino cedular.

Todo esto provoca una concepción errónea de la pérdida en la enajenación de acciones conllevando a una capacidad económica irreal y, por consiguiente, quebrantando el principio de proporcionalidad.

Y finalmente, las normas jurídicas no dan un trato equitativo a la pérdida por enajenación de acciones con respecto a la pérdida en venta de terrenos y activos fijos, porque la pérdida en venta de acciones se limita de manera cedular y cuando se obtiene

ganancia se trata de forma global; en cambio la pérdida en venta de terrenos y activos fijos, tanto ganancia como pérdida, se tratan a nivel global.

Por todo lo anterior se afirma que se transgreden los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad tributaria y que el artículo 28, fracción XVII, de la LISR 2014 ya no debe integrarse dentro de la norma de no deducibles.

El presente estudio se consideró utilizando una interpretación sistemática, auténtica, histórica y evolutiva de las normas.

Capítulo V. **Bibliografía**

- Celis, K. B. (2007). *Principios Constitucionales Tributarios y Principios Constitucionalizados*. México: Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- De la Garza, S. F. (2001). *Derecho Financiero Mexicano*. México: Porrúa.
- Fix-Zamudio, H. (2001). *Derecho Constitucional Mexicano y Comparado*. México: Porrúa.
- Iriarte, H. C. (2001). *Derecho Fiscal I*. México: IURE Editores.
- Jarach, D. (2004). *El Hecho Imponible*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
- Jurídicas, Instituto de Investigaciones. (s.f.). *Diccionario Jurídico Mexicano*.
- Manoutou, E. M. (1997). *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. México: 58.
- Martínez, R. d. (1998). *Derecho Fiscal*. México: McGrawhill.
- Mena, A. G. (2013). *Ministro*. México.
- Nicolau, E. C. (2003). *Tratado del Impuesto Sobre la Renta*. México: Themis.
- Queralt, J. M. (2009). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Tecnos.
- Ramos, M. B. (2013). *Ministra*. México.
- Real Academia Española. (2001, 22a Edición). *Diccionario de la Lengua Española*. España.
- Rebolledo, J. M. (2013). *Ministro*. México.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación. (s.f.). México.
- Villegas, H. B. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Depalma.
- Vizcaíno, A. A. (2003). *Derecho Fiscal*. México: Themis.

