

ÉTICA JURÍDICA

Luis Ortiz Hidalgo

INTRODUCCIÓN

La ética jurídica, bajo la filosofía del pensamiento aristotélico-tomista, parte de la base de que la verdad es en sí, esto es, que la verdad está en el ser de las cosas (en lo que las cosas son).

Esta corriente de pensamiento filosófico entra en conflicto con el pensamiento del legislador tributario mexicano, pues el sistema impositivo de nuestro país se basa, entre otros principios, en el llamado de legalidad tributaria.

Lo anterior es así porque conforme al artículo 31, fracción IV de la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, la *obligación de los mexicanos de contribuir al gusto público siempre deberá ser de acuerdo con lo previsto por las leyes*. Este precepto consagra a favor de los gobernados la llamada garantía de legalidad, la cual tiene especial importancia en materia tributaria debido al gran sacrificio que significa el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

El principio de legalidad, que se expresa en el aforismo *nullum tributum sine lege* («no hay tributo sin ley»), constituye una garantía

esencial en el derecho tributario, en cuya virtud se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley emanada del órgano que tiene la potestad legislativa, conforme a los procedimientos establecidos en la Carta Magna para la sanción de leyes.

El principio de legalidad encuentra su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, por cuanto los gravámenes importan restricciones a ese derecho, ya que en virtud de ellos se sustrae a favor del Estado algo del patrimonio de los particulares.

La mencionada garantía de legalidad ha sido reconocida y recogida por el legislador federal al establecer en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación que *las contribuciones se causan conforme* se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Por su parte, el artículo 5 del mencionado código tributario federal señala que *las disposiciones fiscales que establezcan cargos a los particulares* y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones o sanciones, *son de aplicación estricta*.

La aplicación estricta debe entenderse como aquella que se limita a declarar el alcance manifiesto o indubitable que resulta de las palabras empleadas por el legislador, sin restringirlo o reducirlo ni tampoco extenderlo en función del texto de la ley de acuerdo con un sentido racional.

El tratadista Horacio A. García Belsunce, en su obra *Temas de derecho tributario*, editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, pp. 139 y 140, señala: «[...] *la ley fiscal es taxativa* y requiere ser aplicada con precisión, representando en el sistema jurídico el *elemento matemático*, como representa el derecho civil el elemento lógico, *procurando que en su interpretación se respete escrupulosamente la exactitud excluyendo la posibilidad de extender o restringir, mediante reglas lógicas, el contenido de la norma más allá de lo que resulta de su expresión literal*».

Por lo anterior, el derecho que se genera a favor del fisco federal para exigir a los particulares sus contribuciones al gasto público y de sancionarlos en caso de incumplimiento, no es un derecho que pueda hacerse valer de manera caprichosa o arbitraria; es decir, la hacienda pública únicamente podrá exigir al particular el cumplimiento de obligaciones *conforme a lo dispuesto por la ley*.

Como se ve, basta con que el legislador prevea en la ley cierto hecho o situación jurídica como supuesto de gravación, para que el particular tenga que contribuir al gasto público por la realización de tal hecho o conducta.

En este trabajo de investigación, el autor ha seleccionado diversos actos humanos de carácter legislativo, que denotan que el legislador tributario mexicano, siguiendo la corriente del pensamiento idealista de Kant y Hegel, le dice a las cosas lo que son o como quiere que sean, al considerar que la realidad está en mí y no en sí, actuando de tal manera que su pensamiento es una norma de actuación universal, que lo impuesto en la ley es bueno por haberse expedido con facultades constitucionales, perdiendo, en consecuencia, la noción de la esencia o naturaleza de las cosas, es decir, lo que hace que sean como son.

CAPÍTULO I

Fase Descriptiva

Como se mencionó en la introducción de este trabajo, para que un hecho imponible se considere constitucional, es necesario que se establezca en una ley formal y materialmente legislativa.

A continuación citaré, a manera de casos, distintos supuestos normativos previstos y diversas leyes fiscales, para describir más adelante su objeto, las circunstancias y el fin de tales actos voluntarios seleccionados para los fines de este análisis.

a) El artículo 14 del Código Fiscal de la Federación establece:

«Se entiende por enajenación de bienes:

I. Toda transmisión de propiedad, *aun en la que el enajenante se reserva el dominio del bien enajenado.*

Se entiende que se efectúan enajenaciones a plazo con pago diferido o en parcialidades, cuando se efectúen con clientes que sean público en general, se difiera más del 35% del precio para después del sexto mes y el plazo pactado exceda de doce meses.

.....

.....

Cuando de conformidad con este artículo se entienda que hay enajenación, el adquirente se considerará propietario de los bienes para efectos fiscales».

En el precepto legal antes transcrito, se advierte con toda claridad que los objetos perseguidos por el legislador tributario, son las cosas que definió como enajenación «para efectos fiscales», esto es, la transmisión de la propiedad, las enajenaciones a plazo y la calidad de propietario de los bienes para tales efectos.

Las circunstancias que rodean al acto legislativo que se analizará, esto es, las condiciones particulares del objeto, se determinaron a partir de la necesidad, a juicio del legislador tributario, de definir la medida de lo imponible (medida de tiempo), el cómo poder gravar tales operaciones (medida de modo), y así poder determinar su efecto.

La finalidad, esto es, el resultado del acto y su intención, es la de establecer fuentes de gravación impositiva, que le permitan al fisco generar los recursos necesarios para cubrir el gasto público.

b) El artículo 123, fracción IX, inciso e) de la Constitución General de la Republica y el artículo 120 de la Ley Federal del Trabajo, establecen la obligación de los patrones de participar a los trabajadores en las utilidades de sus empresas, mediante la aplicación del porcentaje (10%) determinado por la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, sobre la renta gravable, determinada de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La renta gravable, es decir la renta sujeta a tributación, no es otra más que la que se determina a partir del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a saber, el ingreso acumulable menos las

deducciones autorizadas por la ley y, también, restándole las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores.

No obstante lo anterior, el legislador tributario decidió establecer «para efectos del reparto de utilidades», una renta diferente a la que establece la Constitución, que obviamente, no es la gravable sino una ficticia o artificial, repito, exclusivamente para efectos de la determinación del reparto de referencia.

El objeto de este acto humano legislativo, está determinado por la cosa sobre la cual se va a aplicar el porcentaje para el citado reparto, es decir, la renta «gravable» (que no es tal).

Las circunstancias que lo rodean están determinadas por la necesidad de dotar a los trabajadores de una participación en tales utilidades que se obtienen con su esfuerzo y el fin, esto es, la intención del acto legislativo, según se verá más adelante, de manera aparente, es cumplir con la norma constitucional antes señalada, que supuestamente le impone al legislador la necesidad de fijar una base específica o renta gravable exclusivamente para estos efectos.

c) La Ley del Impuesto sobre la Renta, en su artículo 7 indica:

«Para efectos de esta ley, se considera intereses [...] el monto de las comisiones que correspondan con motivo de la apertura de créditos, el monto de las contraprestaciones correspondientes a la aceptación de un aval, del otorgamiento de una garantía o de la responsabilidad de cualquier clase».

Según el legislador tributario el objeto está determinado por la definición de lo que a su juicio son intereses.

Las circunstancias que rodean a este acto es definir «para efectos fiscales» todos los elementos del hecho imponible.

La finalidad y la intención es gravar con el impuesto sobre la renta tales ingresos.

d) Los artículos 2 y 157 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establecen, de manera general, que un extranjero residente en el extranjero tiene establecimiento permanente en el país y, por ende, debe pagar impuestos en el mismo, cuando realice construcción de obras, siempre que éstas tengan una duración mayor de 183 días.

Si esta temporalidad no se cumple, también habrá obligación de pagar impuestos en México, porque se considera que la fuente de riqueza se encuentra en el territorio nacional, en la medida de que la obra se construya en el país.

El artículo 3 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta indica que para los efectos de los citados preceptos legales, el término construcción de obras incluye, entre otras, el *proyecto* o la *demolición* de bienes inmuebles.

El objeto de este acto reglamentario del Presidente de la República es, a su juicio, aclarar conceptos genéricos contenidos en la ley aun cuando, a mi modo de ver, como se demostrará más tarde, tal aclaración se hace cambiándole la naturaleza a los servicios de *construcción* y olvidándose que el objeto está determinado a ser lo que es por su especie.

Las circunstancias que rodean al acto reglamentario que se comenta, se determinan por la necesidad de definir la causa final o material del acto legislativo tendiente a gravar los servicios de construcción.

El fin y su intención es que ciertos actos, *aun cuando no sean construcción*, también sean sujetos de gravación.

e) La Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su artículo 8, *para efectos de tal gravamen*, entiende por enajenación, entre otros conceptos, el faltante de bienes en los inventarios de las empresas.

A juicio del legislador, el objeto de su acto es imponer contribuciones sobre la ausencia de bienes que no existan en los almacenes de la empresa por presumirse enajenados.

Las circunstancias que rodean al acto se determinan por el hecho de evitar que tales inventarios se enajenen sin que se reporten al fisco los ingresos correspondientes.

La finalidad y su intención es gravar tales faltantes para generarle ingresos al fisco.

- f) En materia de prestación de servicios, la Ley del Impuesto al Valor Agregado indica que, en el caso de transporte internacional, se considera que el servicio se presta en territorio nacional, independientemente de la residencia del porteador, cuando en el mismo se inicie el viaje, incluso si éste es de ida y vuelta.

El objeto de este acto es definir la manera en que se gravará el transporte internacional.

Las circunstancias están determinadas por el hecho de que este tipo de transporte se presta en alguna parte en territorio nacional y alguna otra fuera de la República Mexicana y su finalidad, al igual que las demás, es gravar esta fuente para generar recursos al erario federal.

Como lo mencioné con anterioridad, todos los casos antes descritos, son consultables en el Código Fiscal de la Federación, en la Ley del Impuesto sobre la Renta y en la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Debo también mencionar que existen otras leyes tributarias como la Ley del Impuesto al Activo, la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, la Ley del Impuesto sobre Tenencia de Automóviles y otras más que también podrán ser objeto de mención en esta parte descriptiva. Sin embargo, el autor considera que las anteriores son situaciones que ofrecen materia suficiente para análisis y que, incluso, algunas de ellas ya han sido objeto de resolución por parte de los tribunales federales, según se mencionará en su debida oportunidad.

CAPÍTULO II

Fase Teórica

Como se menciona en la corriente del pensamiento aristotélico-tomista, la verdad está en el ser de las cosas, es decir, en lo que las

cosas son. Para conocer la verdad ontológica, es necesario conocer la causa eficiente del acto, o sea el hombre en función de su plenitud. En el caso, esta causa eficiente debe verse por presencia dado que los actos humanos seleccionados para su análisis en la fase del juicio moral, son actos lleva dos a cabo materialmente por el legislador.

Se tratará, pues, de juzgar los actos legislativos antes mencionados en función de la racionalidad que les es debida, es decir, en cuanto su esencia o existencia.

Los actos legislativos seleccionados tendrán que analizarse, repito, en función de su racionalidad. Si bien el legislador fue libre para elegir ciertas conductas y decidir gravarlas de la manera indicada en los preceptos de referencia, habrá de determinarse si son actos inteligentes y, en consecuencia, racionales para concluir si la autodeterminación se hizo en función de la verdad y del bien.

Si bien no puede estimarse que el legislador en los actos humanos seleccionados obró teniendo por fin el mal, analizaremos si tales casos son buenos o malos por su especie y por sus circunstancias, sean o no ordenadas hacia un fin malo, o si tal malicia es sólo deficiencia de la bondad del acto.

Se dice en el artículo 5 de la cuestión 18 que a veces el bien y el mal de los actos provienen de las circunstancias aun cuando realmente se considera que en los actos humanos el bien y el mal se determinan en relación con la razón.

Se analizará si ello también es aplicable al bien y al mal en el objeto, según sea éste conveniente o no.

De la misma manera, es necesario determinar si el fin como resultado del acto, esto es, el porqué del acto, llega a la plenitud del mismo.

La causa de los actos seleccionados, es decir, la relación de procedencia principalmente será enfocada hacia la causa eficiente, esto

es, la causa de donde proviene. En el caso particular, el Congreso de la Unión, como conjunto de seres humanos dotados de atribuciones constitucionales para imponer contribuciones, encaminadas a un fin que es el de recaudar para satisfacer los gastos públicos.

Se considerará que los actos legislativos seleccionados algo tienen de bueno porque proceden de órgano legítimo y en principio, su fin y su intención es generar recursos para que el Estado pueda satisfacer necesidades colectivas mediante la aplicación del gasto público. Lo importante será determinar si esas intenciones o fines se ajustan a la recta razón, si la voluntad del legislador siempre estuvo subordinada a la inteligencia y si se trata de actos que hubieren sido sujetos a una reflexión profunda para determinar su conveniencia o inconveniencia.

Las cuestiones 18, 19 y 20 que mencioné en párrafos anteriores, son las que a mi parecer son útiles para analizar los actos humanos (legislativos), descritos en la fase descriptiva de este trabajo, las cuales se contienen en la *Suma Teológica* de Tomás de Aquino.

CAPÍTULO III

Fase del Juicio Moral

Se hará a continuación una referencia a los diversos casos legislativos expuestos en la fase descriptiva de este trabajo, para juzgar sobre la bondad o la malicia de los mismos a la luz de los principios teóricos expuestos en el capítulo anterior.

Se parte de la base de que, en efecto, en la materia tributaria no puede establecerse un impuesto si todos sus elementos no están contenidos en la ley. Así lo señala la siguiente jurisprudencia que por su importancia transcribo:

IMPUESTOS, PRINCIPIOS DE LEGALIDAD QUE DEBEN SALVAGUARDAR LOS.- Al disponer el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, que son obligaciones de los mexicanos «contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario

que, primero, esté establecido por ley; segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, *objeto*, *base*, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el pago de impuestos imprevisibles o a título particular sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria, *pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gustos públicos de la Federación del Estado o Municipio en que reside*. Es decir, el principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria; esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que van hacer, así como el sujeto, la base y la cantidad de la prestación, por lo que todos estos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. En resumen, el principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, *nullum tributum sine lege*.

A.R. 331/76. Ma. de los Ángeles Prendes de Vera. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.

A.R. 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.

A.R. 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.

A.R. 5888/75. Inmobiliaria Havre, S.A. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.

A.R. 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.

Con base en tal principio de legalidad en materia tributaria el legislador, como causa eficiente del acto legislativo, se ha arrogado facultades para decirle a las cosas lo que son y regularlas sin atender a su naturaleza, es decir, ejerciendo su voluntad (la llamada «voluntad del legislador»), sin atender a su inteligencia, esto es, a su racionalidad, según se demostrará en este trabajo.

A mayor abundamiento, también vale la pena transcribir la siguiente jurisprudencia dictada en la década de los cincuenta por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que en gran medida confirma que el legislador ordinario no puede, al dictar una norma, cambiar la naturaleza de las instituciones jurídicas, al grado de desnaturalizarlas.

LEGISLADOR ORDINARIO, ALCANCE DE LAS FACULTADES DEL, PARA DICTAR NORMAS SOBRE INSTITUCIONES JURÍDICAS ESTABLECIDAS. Las facultades otorgadas por la Constitución al legislador ordinario para dictar normas sobre las instituciones jurídicas establecidas y cuya existencia supone el legislador constituyente, no abarcan las de trastornar la naturaleza de dichas Instituciones, esto es, la facultad de desnaturalizarlas, ni las de sustituir por otras sus elementos esenciales, por lo que mediante una simple declaración legislativa no se puede cambiar una obligación de fuente contractual de naturaleza mercantil, en un crédito fiscal, lo cual contraría nuestro Pacto Fundamental, que sólo autoriza al H. Congreso de la Unión para legislar en materia de comercio, es decir, para la promulgación de leyes encaminadas al mejor régimen normativo de los actos, problemas o situaciones de tal naturaleza; pero no para cambiar la esencia jurídica de los actos, ni para darles un doble carácter pretendiendo que para los particulares sean de derecho privado y declarando que para el Estado son de derecho público, pues nuestra Carta Magna reserva al legislador constituyente esta clase de facultades expresas, es claro que al no estar consignadas en la Constitución para el legislador ordinario, éste no puede arrogárselas. Consecuentemente, si nos encontramos en presencia de una obligación puramente contractual, que por su esencia y naturaleza jurídicas repugna y excluye los caracteres que identifican el crédito fiscal, debe concluirse que nunca una obligación contractual que se rige por el derecho privado puede ser transformada en crédito fiscal regido por el derecho público, sin desnaturalizar las instituciones jurídicas y los principios generales de derecho, además de que para esto las autoridades no tienen facultades constitucionales, toda vez que nuestra Constitución no funda precisamente estos principios generales de derecho y los acepta, así como sus instituciones, al mencionarlas en su articulado sin dar definición de las mismas, cambiando o tratando de variar alguno de sus elementos.

Amparo en revisión 6327/55. Cía. de Fianzas México, S.A. 25 de enero de 1957. Cinco votos. Ponente: Franco Carreño.

Sostienen la misma tesis:

Amparo en revisión 4458/54. Fianzas de México, S.A. 7 de mayo de 1956. Cinco votos. Ponente: Franco Carreño.

Amparo en revisión 4752/54. Cía. de Fianzas de México, S.A. 10 de mayo de 1956. Cinco votos. Ponente: Franco Carreño.

Amparo en revisión 6124/54. Cía. de Fianzas de México, S.A. 10 de mayo de 1956. Cinco votos. Ponente: Franco Carreño.

Amparo en revisión 5639/55. Cía. de Fianzas de México, S.A. 11 de mayo de 1956. Unanimidad de cuatro votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Amparo en revisión 6329/55. Cía. de Fianzas de México, S.A. 11 de mayo de 1956. Unanimidad de cuatro votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Amparo en revisión 6054/55. Cía. de Fianzas de México, S.A. 11 de mayo de 1956. Unanimidad de cuatro votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Quinta Época. Instancia: Segunda Sala.

Fuente: *Semanario Judicial de la Federación*. Tomo CXXI.

Página 175.

Los casos descritos en el Capítulo I de este trabajo, se juzgan normalmente de la siguiente manera:

- a) Cuando se celebra un contrato de compraventa con reserva de dominio, como lo indica el artículo 2312 del Código Civil para el Distrito Federal, el vendedor se reservó la propiedad de la cosa vendida hasta que se cumplan las condiciones suspensivas que se hubieren pactado. Hasta ese entonces, repito, el vendedor conserva la propiedad y el dominio de la cosa y hasta en tanto no se cumplan con las condiciones de referencia, el comprador no se considera dueño de la cosa.

No obstante lo anterior, el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación dispone que tal acto implica una enajenación de bienes y que el comprador se considera, para efectos fiscales, como propietario de los mismos.

Como se ve, el legislador le dijo al acto que aún no es de enajenación porque existe reserva de dominio, que para efectos fiscales sí lo es y al comprador que aún no es legítimo propietario, que ya le puede dar efectos fiscales al bien adquirido como puede ser el caso de su depreciación vía amortización.

¿Qué ocurre en el caso antes descrito? Lo que ocurre es que el fisco gravará al enajenante respecto de una riqueza inexistente con la finalidad de generar recursos para el erario federal.

El fin de establecer gravámenes no es en sí malo porque podríamos preguntarnos: ¿cómo va a cubrir el Estado las necesidades colectivas (salud, educación, carreteras, etcétera), sin tener los recursos económicos para ello? Sin embargo, la idea de gravar riquezas inexistentes es mala, porque se obligaría al particular a contribuir a los gastos públicos sin tener capacidad contributiva.

b) La Constitución General de la República indica que la base del reparto de utilidades que las empresas deben pagar a sus trabajadores, es la renta gravable determinada conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La renta gravable, por definición contenida en el artículo 10 de la citada ley fiscal, es el resultado de disminuirle a los ingresos acumulables las deducciones autorizadas por la ley y las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores. La cantidad así determinada, se le denomina resultado fiscal.

A pesar de lo anterior, a través de un acto de la voluntad del legislador, con la finalidad de fijar la base de referencia, estableció en el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta una base que no es la gravable, es decir, aquélla sobre la cual se pagan impuestos, sino una base diferente, que se determina a partir de ingresos que no son acumulables para el impuesto sobre la renta y deduciendo sólo algunos conceptos y no todos los que para efectos tributarios se permite.

Aquí, es evidente que tanto el objeto como el fin y las circunstancias tienen un alto grado de malicia, porque el acto voluntad sin inteligencia pretende obligar al patrón a que reparta entre sus trabajadores utilidades que en algunos casos son inexistentes a la luz de las reglas que establece la misma Ley del Impuesto sobre la Renta para la fijación de la renta gravable y que, en cambio, el legislador artificialmente crea en atención a las presiones de los poderosos sindicatos de trabajadores (circunstancias) persiguiéndose así un fin indebido.

No se niega la bondad de la intención del Constituyente de obligar a los patrones a que compartan sus utilidades con los trabajadores gracias a los cuales éstas se generaron en cierta medida. Lo malicioso de la figura del reparto de utilidades a los trabajadores, radica en el hecho de que por las circunstancias que rodearon el año en que se estableció esta obligación (1962), la presión de los sindicatos era impresionante, al grado de obligar al legislador a modificar la esencia de la figura, repito, al grado de encontrarse casos de patrones que sin tener renta gravable, pagan reparto de utilidades a los trabajadores conforme a

una base o utilidad ficticia creada por la maldad del legislador, sólo para esos efectos.

Por ello, la Suprema Corte de Justicia declaró inconstitucional el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en jurisprudencia¹ cuyo rubro es el siguiente:

Renta. El artículo 14 de la Ley del Impuesto Relativo viola lo establecido por el artículo 123 de la Constitución Federal (en vigor a partir del primero de enero de mil novecientos ochenta y nueve conforme al artículo octavo del decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y ocho).

Como se ve, el acto legislativo comentado no es bueno, refulando así la teoría idealista de que es bueno o lícito porque la ley lo establece. Aquí, la voluntad del legislador contenida en el artículo 14 no fue buena. Su maldad radicó en no haber razonado en el hecho de que la utilidad del patrón sólo es una y que sobre de ella participará a sus trabajadores mediante la aplicación de la tasa del 10% fijada por la comisión correspondiente (integrada por trabajadores, patrones y el gobierno), de tal manera que no puede crearse otra utilidad artificiosamente sólo porque las circunstancias presionaron al legislador a actuar de esa manera. Así, se muestra que no siempre lo establecido por el legislador es bueno porque no atendió a la naturaleza de la cosa (utilidad).

El legislador debió haber ejercido su voluntad mediante la fijación de la base que para efectos tributarios determina la utilidad del patrón sujeta a reparto y no crear otra por efecto de la fantasía.

- c) El legislador tributario en el artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta definió el concepto de intereses incluyendo dentro de ellos, a contraprestaciones que desde ningún punto

¹ *Semanario Judicial de la Federación*. Jurisprudencia Pleno 75/99, agosto 1999, pp. 47 y 48.

de vista pueden considerarse como rendimientos de un crédito. Tal es el caso de las comisiones que se cobran con motivo de una apertura de crédito o por la aceptación de un aval. Sin embargo, el legislador le dice a tales ingresos que para efectos fiscales serán intereses con la única finalidad de gravarlos con el impuesto sobre la renta con el mismo efecto que a los intereses.

Nada impide al legislador gravar tales ingresos, pero también no tiene derecho a desnaturalizarlos equiparándolos a intereses, puesto que está diciendo a las cosas lo que son y no las está gravando como en realidad son.

d) Tocante al concepto de servicios de construcción de obra, el artículo 3 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta dice que dentro de tales servicios se incluye a la demolición.

Construir no es demoler ni viceversa. En el caso, la causa eficiente del acto, esto es, el Presidente de la República, de quien proviene el Reglamento en uso de su facultad reglamentaria que regula el artículo 89, fracción I de la Constitución, dice que construir es lo mismo que destruir, lo que pugna con la realidad de las cosas.

e) Finalmente, no es posible aceptar que cuando a una empresa le faltan bienes que formaron parte de su inventario, ello fue causado únicamente porque fueron enajenados. Pudo suceder que el bien fuera destruido por causas de fuerza mayor, por robo, por destrucción al haber resultado obsoleto y no necesariamente porque la mercancía hubiere sido objeto de un acto de enajenación. Sin embargo, el legislador, en el artículo 9 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en lugar de permitir al contribuyente una prueba en contrario, presume *juris tantum* que tal faltante es una enajenación.

Nuevamente encontramos que la intención del legislador es gravar todo acto de desprendimiento de la propiedad de bienes incluyendo

casos como el que aquí se narra, en los que la pérdida de la propiedad se debió a otras cuestiones distintas a la voluntad del propietario.

Como se verá, el acto voluntario del legislador gravó actos de enajenación inexistentes viéndose de esta manera la maldad de ello.

CONCLUSIONES

- a) El legislador tiene la obligación constitucional de establecer en las leyes los actos o hechos objeto de gravación.
- b) Al establecer tales actos o hechos, no puede perder de vista la realidad de las cosas. No puede descuartizar un bien desatendiendo a su naturaleza y diciéndole cómo debe ser. Debe gravar la cosa según su esencia.
- c) Los actos del legislador que se apartan de su racionalidad con un fin meramente recaudatorio tienen una bondad aparente, puesto que ello se hace perjudicando los legítimos intereses del contribuyente en aras de la necesidad de hacerse de recursos para satisfacer necesidades colectivas.

BIBLIOGRAFÍA

Código Fiscal de la Federación, Dofiscal Editores, México, 2000.

DE AQUINO, Tomás, *Suma Teológica*, Editorial Católica BAC, Madrid, 1953, pp. 18-21

GARCÍA BELSUNCE, Horacio, *Temas de derecho tributario*, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, pp. 139 y 140.

Ley del Impuesto al Valor Agregado, Dofiscal Editores, México, 2000.

Ley del Impuesto sobre la Renta, Dofiscal Editores, México, 2000.

Semanario Judicial de la Federación, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Jurisprudencia Pleno, agosto, 1993, pp. 47-48.