

CASOS PRACTICOS EN LA APLICACION DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD DE LOS IMPUESTOS*

Enrique Calvo Nicolau.

1. LA CAPACIDAD ECONOMICA COMO CONCEPTO JURIDICO. Al hablar del principio de proporcionalidad de los impuestos como un requisito para que las leyes que los establezcan se consideren constitucionales, necesariamente debemos vincularlo con el concepto de "capacidad económica". Esto obedece a que la obligación que tiene un gobernado de contribuir a la satisfacción de los gastos públicos que origina el vivir en sociedad debe estar en proporción a su riqueza, pues sólo habiéndola puede pedirse a alguien que la comparta con el Estado para que con el producto de esa participación haga frente a los gastos públicos.

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 a partir de la circunstancia de que es en virtud del derecho que una persona puede atribuirse la propiedad de algo y porque es por él que puede obligarse a una persona a llevar a cabo una determinada conducta en beneficio de otra o de exigirle una abstención.

2. Identificación de Capacidad Económica con Haber Patrimonial. Visto de esta manera podemos decir que jurídicamente el patrimonio es un atributo de los individuos, que se constituye por el conjunto de bienes y derechos que jurídicamente le pertenecen y por las obligaciones a su cargo que conforme a derecho debe satisfacer. Entendiendo de esta forma el patrimonio como un concepto jurídico, 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. El siguiente cuadro permite apreciar objetivamente lo hasta aquí expuesto.

* Versión escrita de la conferencia pronunciada en Chihuahua Chih. el 8 de junio de 1990, en el Symposium Fiscal organizado por la Academia Chihuahuense de Estudios Fiscales, A.C.

deudor. Estos acontecimientos, independientemente de las causas que los generen, mejoran el haber patrimonial de los sujetos y por ello se incrementa la capacidad económica.

En relación con las disminuciones del haber patrimonial, éstas ocurren por alguno de los siguientes motivos: (4) porque se pierde la propiedad de alguno de los bienes o derechos sin recibir a cambio una contraprestación; una persona dona \$1,000 a una institución de beneficencia o condona a su deudor el crédito a su cargo; el haber patrimonial se reducirá en \$1,000 y en el monto de la deuda condonada; (5) porque se enajenan los bienes en una cantidad inferior al valor que el sujeto le haya asignado en su patrimonio. Se vende en \$5,000 lo que se adquirió en \$7,000; por una parte el haber patrimonial se aumenta en \$5,000 con el efectivo producto de la venta, pero también se disminuye en \$7,000 al desprenderse la persona del bien vendido; el resultado neto es que el haber patrimonial se disminuyó en \$2,000. (6) Porque se erogan gastos, con independencia de que se consideren suntuarios o innecesarios por algún interesado en la situación patrimonial del sujeto; imagínese que con cargo al dinero de mi empresa me voy de viaje con toda mi familia; con independencia de que este gasto no corresponde al negocio que se desempeña en esa empresa, disminuirá indefectiblemente el haber patrimonial de la sociedad porque disminuirá su existencia en bancos con motivo de que dispongo del dinero para efectuar el viaje y sin que en la empresa se incorpore un derecho a cobrármelo. Los acontecimientos relatados disminuyen la capacidad económica al disminuirse el haber patrimonial y bajo esta perspectiva carece de importancia la manera en que se pretenda justificar la procedencia de la disminución. Sea necesario o no, justificada o no, lo cierto es que la disminución patrimonial indefectiblemente se producirá y con ella la paralela disminución de la capacidad económica.

La narración que hasta aquí he formulado no es más que el resultado de las consecuencias que derivan de las disposiciones de las leyes civiles y mercantiles que imperan en el orden jurídico nacional, conocidas como de derecho común. Ante este panorama podemos terminar con una conclusión: que todos los aumentos en el haber patrimonial mejoran la capacidad económica de un individuo en tanto que todas las pérdidas y gastos en los que incurra originan que se deteriore.

5. LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. Sin embargo en la materia fiscal, con un propósito jurídico específico, en nuestro régimen de derecho se establecen reglas especiales para determinar qué incrementos en el haber patrimonial de una persona se toman en cuenta para apreciar el aumento de su capacidad económica y qué disminuciones se estiman como una reducción de dicha capacidad. Es decir, que para efectos fiscales no todos los incrementos ni todas las disminuciones del haber patrimonial se toman en cuenta para determinar la capacidad económica. Esta diferencia apuntada me lleva a efectuar una distinción que estimo esencial para comprender la

verdadera magnitud y trascendencia del principio de proporcionalidad impositiva; que lo que es capacidad económica conforme al derecho común, se torna —como un *simil*— en “**capacidad contributiva**” en el derecho fiscal. Es decir, que mientras que conforme a las reglas del derecho común la capacidad económica se identifica plenamente con el haber patrimonial, en el derecho fiscal la capacidad contributiva se identifica con lo que podríamos llamar un “haber patrimonial calificado”, debido a que no todos los ingresos ni todos los gastos y pérdidas se toman en cuenta para determinar la capacidad que una persona tiene para contribuir, o sea la posibilidad real que tiene de compartir bienes con el Estado. Dicho de otra manera, las reglas contenidas en las normas jurídico-fiscales conducen a que la capacidad contributiva de una persona tenga una particular manera de apreciar el haber patrimonial, la cual se aparta de la apreciación que proporciona la capacidad económica que resulta si el mismo patrimonio se observa bajo la perspectiva conforme a la que el derecho común contempla las variaciones de ese haber patrimonial del mismo sujeto.

En mi opinión resulta adecuado que en las leyes fiscales, como por ejemplo en la que establece un impuesto sobre la renta, la apreciación de la capacidad contributiva se aparte de la manera en que se contempla la capacidad económica conforme al derecho común; porque hay algunos ingresos que no deben tomarse en cuenta para apreciar la magnitud de la primera cuando hay alguna razón de carácter económico o jurídico que justifique proceder así; eso es precisamente lo que busca el principio de proporcionalidad impositiva. Este principio deberá considerarse violado o no atendido por la Ley, cuando no exista justificación alguna para excluir un determinado ingreso en la apreciación de la capacidad contributiva de algún sujeto, o para incluir en ella un ingreso inexistente.

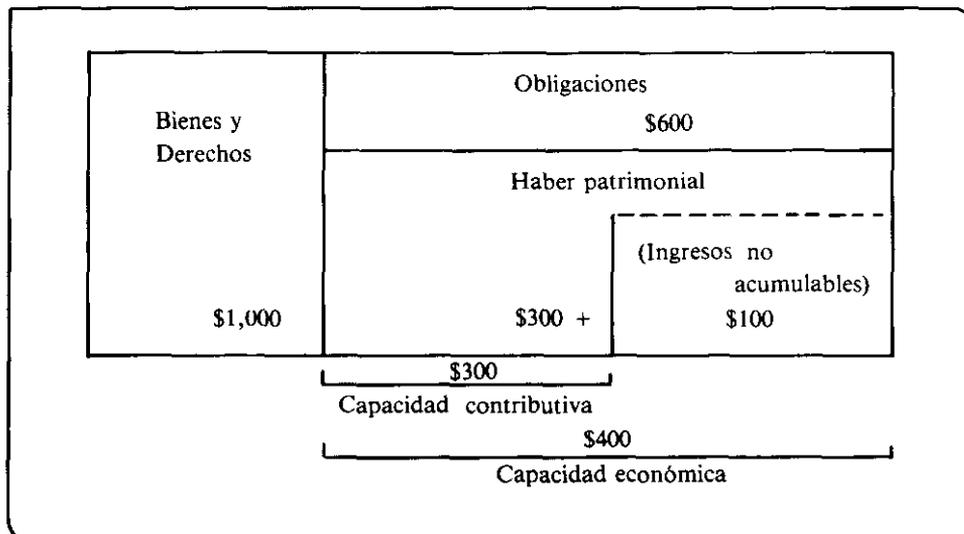
Lo mismo puede decirse respecto de algunas pérdidas o gastos cuando no obstante que disminuyen la capacidad económica, no se toman en cuenta por el legislador para apreciar la magnitud de la capacidad contributiva. Considero que cuando en una Ley fiscal se excluye la posibilidad de disminuir algún gasto o pérdida para valorar la capacidad contributiva, no necesariamente debe concluirse, sin mayor análisis, que no se ha atendido al principio de proporcionalidad; estimo que se habrá respetado cuando exista alguna causa de carácter económico o jurídico que justifique no tomarlos en cuenta para apreciarla. Por ejemplo el viaje que hice con mi familia con cargo a la sociedad en la que manejo mi negocio. Considero que en el derecho fiscal, y particularmente en el que a través de una ley regula un impuesto sobre la renta, la idea de “*estrictamente indispensable*” constituye el criterio rector del principio de proporcionalidad en materia impositiva. Mientras que indispensable o no toda erogación disminuye la capacidad económica porque indefectiblemente reduce la magnitud del haber patrimonial, la satisfacción del gasto público en el que incurre la comunidad no debe quedar supeditado a alguna posible actitud caprichosa del obligado a contribuir para cubrir el gasto público; si llevo a mi familia a un viaje y su

costo lo atribuyo a la sociedad en la que desarrollo mi negocio y ese costo se tuviera que apreciar por la ley como una disminución de la capacidad contributiva de la sociedad (ante una errónea concepción del contenido del principio de proporcionalidad), al tener una menor utilidad causaría un menor impuesto y de esta manera la comunidad se vería perjudicada por mi conducta debido a que dispondría de menores recursos para sufragar los gastos comunitarios denominados gasto público. Este aspecto del criterio “estrictamente indispensable” tiene una gran riqueza para desarrollarlo, pero no lo haré en esta ocasión debido a las limitaciones que el tiempo impone.

En los temas 9 a 14 abordaré casos prácticos que permitirán apreciar exclusiones o inclusiones, tanto de ingresos como de gastos y pérdidas, en la capacidad contributiva, que en algunos casos respetan el principio de proporcionalidad impositiva y que en otros lo desatienden.

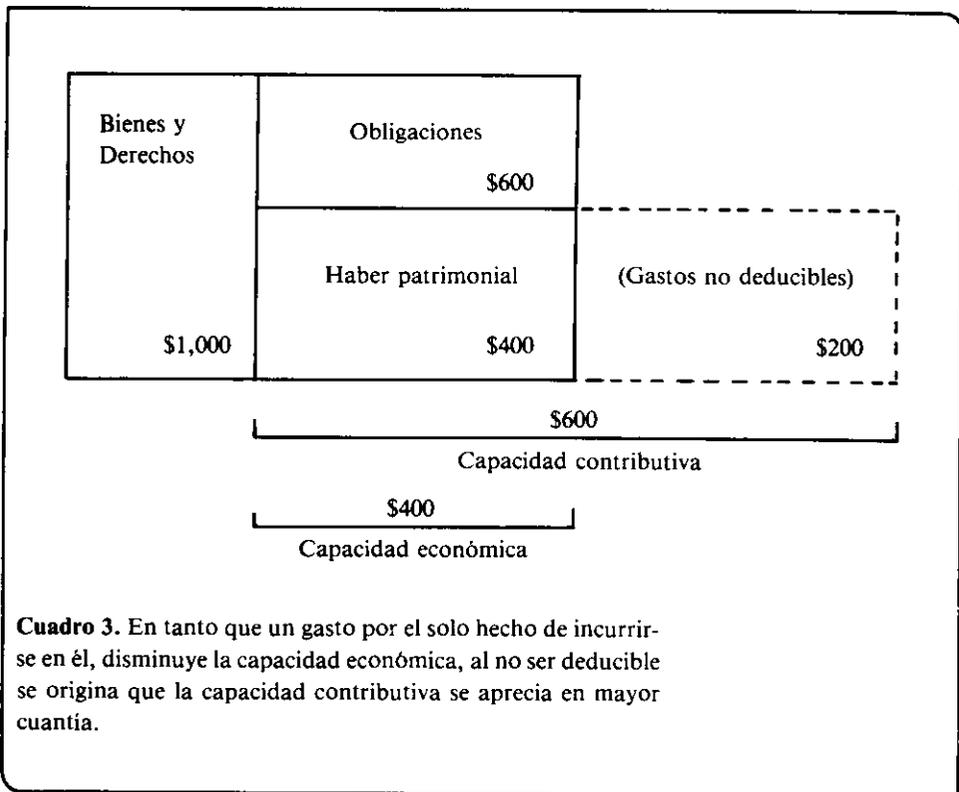
6. Efecto de los Ingresos No Acumulables o No Gravables. De la misma manera que en el Cuadro 1 mostré objetivamente la forma en que se aprecia la capacidad económica de una persona en función de su haber patrimonial, mostraré a continuación en forma objetiva cómo se apreciaría la capacidad contributiva en función de ese mismo haber patrimonial.

Cuando en una Ley fiscal relativa al impuesto sobre la renta se dejan de apreciar ingresos como denotativos de capacidad contributiva, se dice que existen “ingresos no acumulables” o no “gravables” y en consecuencia tenemos el siguiente panorama:



Cuadro 2. En tanto que el ingreso por el solo hecho de haberlo aumenta la capacidad económica, al no ser acumulable no aumenta la capacidad contributiva.

7. Efecto de los Gastos y Pérdidas No Deducibles. Por lo que respecta a los gastos y pérdidas que conforme a las reglas fiscales no pueden deducirse, el esquema de la situación patrimonial de un sujeto se aprecia objetivamente de la siguiente manera:



8. CASOS PRACTICOS DE APLICACION DEL PRINCIPIO. Una vez efectuado el análisis de lo que a mi juicio implica el principio de proporcionalidad en materia impositiva, pasaré a continuación a abordar el tema concreto de esta plática que

consiste en presentar algunos casos prácticos de aplicación del principio de proporcionalidad. A continuación presento un esbozo de mi plan de trabajo. Empezaré por analizar cuándo no debe gravarse el incremento de valor que paulatinamente van experimentando los bienes (tema 9). A continuación me referiré al criterio que adopta este principio para considerar que un ingreso sólo mejora en una parte de él la capacidad contributiva (tema 10). Inmediatamente después, como producto de la exposición anterior, pasaré a analizar la manera en que la carga financiera altera la capacidad económica y me referiré a la forma concreta en que la ley mexicana desatiende el mandato sobre la proporcionalidad impositiva en este respecto (tema 11.2). En una íntima relación con la cuestión planteada, abordaré un caso de gravamen de un ingreso inexistente, lo que coloca al legislador en un franco y abierto enfrentamiento con la recomendación del principio de proporcionalidad (tema 11.3). Atenderé en seguida a la concreción de un ingreso motivado por la inflación y veremos cómo el principio de proporcionalidad lo contempla a la luz de la capacidad contributiva (temas 12 y 13). Finalmente, pero sin que ello implique que se haya agotado el tema (simplemente se habrá agotado nuestro tiempo en esta conferencia), abordaremos el caso de un ingreso que no debiera gravarse en respeto al principio de proporcionalidad, pero que en la ley mexicana se grava por una indebida concepción del orden jurídico en torno a la figura de la persona jurídica colectiva (tema 14). Emprendamos nuestra tarea.

9. INCREMENTO DE VALOR DE LOS BIENES QUE YA SE TIENEN. Mencioné en el tema 4 que un primer fenómeno que origina que se incremente el haber patrimonial de una persona consiste en el aumento de valor que van teniendo los bienes y derechos como consecuencia de la inflación o porque se mejora la condición en la que los bienes se encontraban. Ejemplifiqué este fenómeno con un terreno que fue comprado en \$100 por una persona hace 20 años y que hoy tiene un valor de \$20,000. Justifiqué el incremento de valor diciendo que se debió a dos causas: al fenómeno de la inflación ocurrido durante el período de 20 años y porque a un lado del terreno pasó la construcción de una nueva carretera. Esos fenómenos ocasionaron que al aumentarse de \$100 a \$20,000 el valor del terreno, paralelamente se haya incrementado también el haber patrimonial en \$19,900, con lo que la capacidad económica del sujeto de nuestro ejemplo también se incrementó en esta misma cantidad.

Sin embargo, para efectos de un impuesto sobre la renta ese incremento podría dejar de apreciarse como generador de capacidad contributiva si la Ley que lo estableciera señalara que no se considere ingreso acumulable el incremento que tengan los bienes con motivo de su aumento de valor. Este es el criterio que ha adoptado la Ley del Impuesto sobre la Renta Mexicana⁽¹⁾. Para llegar a una norma como la

1. Señala en el segundo párrafo del artículo 15 que "Para los efectos de este Título, no se consideran ingresos los que obtenga el contribuyente... con motivo de la revaluación de activos (o sean los bienes y derechos) y de su capital".

descrita el legislador necesariamente tuvo que valorar la situación económica de los sujetos que se encontrarán en un supuesto como el mencionado. Estimo que la valoración consideró, en primer término, que el incremento en la capacidad económica no se produce por un acto de voluntad del sujeto. En segundo término, que si se considerara que estos sujetos sí adquieren capacidad contributiva como consecuencia del incremento del valor de sus bienes, la Ley que los obligara a contribuir con motivo del aumento en el monto de su riqueza los colocaría ante la inevitable consecuencia de tener que vender el bien que hubiere incrementado su valor para así estar en posibilidad de compartir su riqueza con el Estado a través del pago del impuesto que gravara esa riqueza proveniente del incremento de valor de los bienes que se tuvieran. Ante el caos económico que podría originar un acto legislativo en ese sentido, el legislador, con plausible prudencia, puede optar por considerar que el aumento de riqueza motivado por el incremento en el valor de los bienes no se tome en cuenta para cuantificar en ese momento la capacidad contributiva de los sujetos. Esto en mi opinión, significa que el legislador que así procediera se estaría inspirando en el principio de proporcionalidad impositiva y atendería a él al dictar la norma jurídico-fiscal en el sentido aquí descrito.

No obstante, al dictarse una norma jurídica como la que aquí se analiza no implicaría que se otorgara un beneficio indefinido a sus destinatarios, ya que cuando el bien se enajenara (en nuestro ejemplo el terreno) se incorporarían al patrimonio otros bienes de fácil disposición (como el dinero u otros títulos de crédito) y sería entonces cuando se consideraría aumentada la capacidad contributiva, surgiendo así, en ese momento, la obligación de pagar el impuesto sobre la renta. En ese momento se colocaría el sujeto en situación de compartir con el Estado una parte de su riqueza en beneficio de la colectividad.

9.1 Los Impuestos Territoriales. A la luz de las consideraciones expuestas en el tema anterior, podría pensarse que una ley que estableciera impuestos de carácter territorial, comúnmente denominado “impuesto predial”, no estaría atendiendo al llamado principio de proporcionalidad. Estimo que en este caso no tendría aplicación la argumentación expresada; en primer lugar, porque los impuestos de carácter territorial no tienen como propósito gravar el incremento de valor que tienen los inmuebles, no obstante que atiendan a él para determinar la base gravable o hecho imponible; en segundo, porque el propósito que se persigue a través de impuestos de esta naturaleza es el de gravar una parte de la riqueza que se manifiesta por la posesión de bienes inmuebles, pero no por la modificación que experimenta el haber patrimonial.

Los impuestos territoriales aprecian en forma estática una parte del patrimonio de un sujeto, mientras que un sistema de impuesto sobre la renta aprecia su haber patrimonial en forma dinámica, convirtiendo en condición para el pago del impues-

to por ese sujeto el que se modifique su haber patrimonial de manera positiva, o sea que refleje un aumento de valor.

10. LA CONDONACION DE ADEUDOS. También me referí en el tema 4 a otro acontecimiento que provoca que se incremente el haber patrimonial y por ende la capacidad económica de un sujeto. El acontecimiento se refiere a que se le libere del cumplimiento de la obligación consistente en dar una cosa a su acreedor. El haber patrimonial del deudor se incrementa como consecuencia de que se disminuyen las obligaciones a su cargo, pero sin que se presente una paralela disminución en el valor de los bienes y derechos que posee, ya que conserva en su poder los que de otra manera tendría que haber dispuesto para cumplir con el objeto directo de su obligación. Si el individuo tiene a su cargo una obligación de \$1,000, para satisfacerla tendrá que disponer de numerario por \$1,000; disminuirán sus bienes, pero en esa misma cantidad disminuirán también sus obligaciones y por ende el haber patrimonial no sufrirá modificación alguna. Pero si se libera de la obligación de \$1,000 sin desprenderse de bienes por igual cantidad, irremediamente su haber patrimonial se incrementará en \$1,000.

Para determinar si el acontecimiento narrado (la condonación de una deuda) debe ser tomado en cuenta por la ley fiscal como denotativo de capacidad contributiva, es preciso establecer en primer lugar cuál es el objeto de impuesto. En el caso de la Ley del Impuesto sobre la Renta mexicana el objeto se constituye por los “ingresos” que obtenga el contribuyente⁽²⁾. Esta Ley no define lo que debe considerarse como ingreso; sólo señala que deben acumularse los que se obtengan en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo.

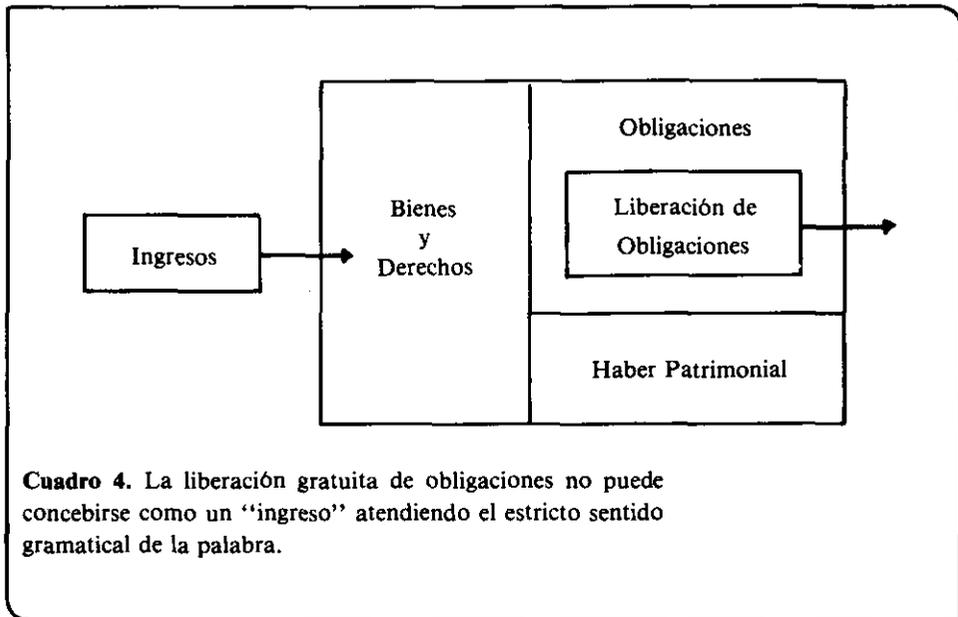
10.1 Interpretación del Término “Ingreso”. Una primera aproximación al caso que se plantea podría llevarnos a concluir que la liberación de obligaciones sin el cumplimiento por el deudor de su objeto directo no constituye objeto del impuesto en el caso de la ley mexicana, ya que el legislador la excluyó por no considerarla denotativa de capacidad contributiva⁽³⁾. A esta conclusión se llegaría conforme a una estricta apreciación de lo que es un “ingreso”. Ingreso es una acción que denota que algo

2. El objeto del impuesto y los sujetos se contienen en el artículo 1 de la Ley al señalar que: “Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del Impuesto sobre la Renta en los siguientes casos: I. Las residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan. II. Las residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento. III. Las residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo, estos ingresos no sean atribuibles a dicho establecimiento”.

3. El artículo 15 señala que “Las personas morales residentes en el país, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. La ganancia inflacionaria es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas”.

entra en poder del sujeto; implica que en el patrimonio se incorpora algo que anteriormente no había. Bajo esta apreciación la liberación de una obligación no puede representar un ingreso porque es precisamente lo contrario; implica que del patrimonio salga algo que previamente incluía. El Cuadro 4 muestra objetivamente el efecto que en el patrimonio producen estas aseveraciones.

Estimo que si la anterior fuera la interpretación jurídicamente válida para el caso que se plantea, habría que concluir también que la ley estaría desatendiendo el principio de proporcionalidad al no haber una razón aparente que justificara el que un real incremento en el haber patrimonial de un sujeto y que mejora su capacidad económica, no se tomara en cuenta para determinar su propia capacidad contributiva. Ante el rechazo que nos produce la posible conclusión apuntada, estimamos preciso indagar cuál pudo haber sido la connotación que el legislador mexicano deseó darle a la palabra "ingreso" al utilizarla para describir el objeto del impuesto. Me aboco a continuación a esta tarea.



Seguramente a los ojos de un poco conocedor de la materia jurídica, al no encontrarse versado en la concepción jurídica del patrimonio y de los elementos que lo componen y que por lo tanto desconozca el significado de lo que representa el haber patrimonial, bajo el concepto de ingreso incluiría cualquiera de las tres maneras en

que se incrementa el haber patrimonial a las que me referí en el tema 4. Bastaría promover una encuesta para constatar con su resultado que lo aquí dicho se acerca mucho a la realidad de lo que el común de la gente entiende por ingreso.

El intérprete de las normas jurídicas no puede abstraerse de esa realidad, porque en múltiples ocasiones el legislador procura que la terminología que emplea en la redacción de las normas se encuentre en su comprensión al alcance de todos los destinatarios, de manera que no se requiera de un entendimiento científico para entenderlas, salvo que por las circunstancias ello sea inevitable. Ante esta posición de la hermenéutica jurídica trataremos de demostrar que esa connotación común que el grupo social da a la palabra ingreso es la que el legislador mexicano utilizó al redactar la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En primer término deseo hacer referencia a una disposición que se contiene en la Ley, en la que establece que “no se consideran ingresos los que obtenga el contribuyente... con motivo de la revaluación de activos o de su capital”⁽⁴⁾. Si se mantuviera la posición de que el legislador utilizó la palabra ingreso en su sentido gramatical, no tendría entonces por qué haber señalado que no constituye ingreso la revaluación que de las inversiones hagan los contribuyentes porque sería tautológico; equivaldría a decir que para los efectos de la Ley no constituye ingreso lo que no es ingreso. Esta argumentación nos permite acercarnos a la conclusión de que el legislador no utilizó esta palabra en su sentido gramatical sino con el que comúnmente las personas le asignan, pues sólo así se comprende que haya establecido que no constituye ingreso el incremento al haber patrimonial que provenga del incremento (o sea la revaluación) de valor de las inversiones de un contribuyente.

Otro principio que la hermenéutica jurídica señala para la interpretación es el de que las leyes deben interpretarse de manera sistemática y armónica, lo que significa que la disposición que se contiene en un ordenamiento debe contemplarse a la luz de todas las demás que ese mismo ordenamiento contenga y evitando cualquier contradicción entre las que lo conforman. De esta manera no podemos evitar la lectura de la fracción I del artículo 133 de la Ley, que forma parte del capítulo en el que se gravan los ingresos que obtengan las personas físicas cuando los mismos no se encuentran expresamente gravados en algún otro capítulo de esa Ley⁽⁵⁾. Entre esos otros ingresos aparece la condonación de adeudos como uno de los que por incrementar el patrimonio de las personas físicas se encuentra gravado por la Ley⁽⁶⁾.

4. Véase la nota 1.

5. El artículo 132 de la Ley, que se incluye en el Capítulo X, establece que “las personas físicas que obtengan ingresos distintos de los señalados en los capítulos anteriores, los considerarán percibidos en el monto, en que al momento de obtenerlos, incrementen su patrimonio”.

6. El artículo 133 de la Ley señala en su fracción I que “se entiende que, entre otros, son ingresos en los términos de este Capítulo los siguientes. I. El importe de las deudas perdonadas por el acreedor o pagadas por otra persona”.

Estimo que lo anterior revela con toda claridad que el legislador dió al concepto ingreso la connotación que de él tiene el común de la gente, ya que si la intención hubiera sido utilizarlo en su sentido gramatical, significaría que el artículo 133 de la Ley dice que para efectos de ese ordenamiento se considera ingreso lo que no es ingreso. Esto supondría concluir que la Ley es contradictoria, interpretación que iría en contra del principio de unidad sistemática que aconseja evitar a toda costa cualquiera contradicción entre las normas jurídicas de un mismo ordenamiento.

Por lo anteriormente expuesto concluyo que el ingreso como objeto de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se refiere a todo incremento que tenga el haber patrimonial de una persona. Esta interpretación reconoce el respeto jerárquico que el legislador le ha dado a esta Ley respecto de la Constitución, pues permite concluir que el legislador, al referirse al ingreso, se adecuó al principio de proporcionalidad impositiva que establece la Constitución como requisito para que se impongan contribuciones a cargo de los gobernados. Por otra parte esta conclusión respeta una de las reglas de interpretación del llamado principio de operatividad; la regla dispone que de dos interpretaciones de una norma jurídica es mejor, en principio, la que asigna un sentido que, por concordar con el uso común, hace presumir que tendrá mayor probabilidad de ser comprendida y obedecida.

10.2. Parte Gravable de la Condonación de Adeudos. A la luz de la conclusión a la que llegué en el tema anterior, habría que concluir que la condonación de adeudos en favor de personas morales sí constituye un ingreso para efectos fiscales. Pero ahora se presenta al intérprete el problema de determinar qué proporción del monto al que haya ascendido la condonación de adeudos representa ingreso para apreciar la capacidad contributiva. Y de la misma manera que subordinamos nuestra interpretación del concepto de ingreso al principio de proporcionalidad impositiva, atenderé a él para indagar la respuesta a la incógnita aquí planteada.

Para que se comprenda con precisión el razonamiento que haré respecto de cómo apreciar la manera en que se incrementa la capacidad contributiva de un sujeto con motivo de haber recibido una condonación de adeudos, deseo adelantar mi conclusión. Considero que no debe interpretarse que representa ingreso para efectos fiscales la cantidad total de la obligación de la que es liberado el contribuyente, sino que habrá que matizarla de manera que el incremento que se origina en la capacidad contributiva con motivo de la condonación, se aprecie de la misma manera en que se apreció la disminución de esa misma capacidad contributiva con motivo de los fenómenos o causas que fueron originando la obligación que posteriormente fue condonada. Adelantada así mi conclusión, expresaré a continuación los razonamientos en que se funda esta interpretación.

Normalmente cuando un acreedor condona la totalidad o una parte de la deuda al deudor, es porque éste carece de patrimonio suficiente para hacer frente a su obligación. Para ser omnicompreensivo en el análisis me referiré a la condonación de un adeudo contraído en moneda extranjera.

Los adeudos a la fecha de la condonación se integran normalmente por los siguientes conceptos: (1) por el saldo pendiente de pago del préstamo originalmente recibido, expresado en moneda nacional; (2) por el incremento que paulatinamente fue experimentando el adeudo original con motivo de las pérdidas cambiarias que se fueron incurriendo con motivo de la devaluación de la moneda nacional; y (3) por el incremento que experimentó el saldo del adeudo con motivo de intereses que se fueron devengando en el tiempo, pero que no pagó el deudor debido a su insuficiencia económica.

Para un caso como el expuesto considero que, al amparo del principio de proporcionalidad, la Ley contiene una regla no escrita, pero que es como la siguiente, para juzgar el incremento de capacidad contributiva con motivo de la condonación de adeudos:

- A. La condonación de la parte del préstamo original, expresado en moneda nacional, origina un ingreso gravable en su totalidad. Me refiero aquí a la parte del adeudo que describí bajo el inciso (1) del párrafo anterior.
- B. La condonación de la parte del adeudo que se haya originado con motivo de la pérdida cambiaria así como la parte que haya provenido de intereses devengados no pagados, representa ingreso gravable en la misma proporción en que estos fenómenos hayan sido deducibles para efectos fiscales. Me refiero aquí a las partes del adeudo que describí bajo los incisos (2) y (3) del párrafo anterior.

Considero que estas reglas respetan el principio de proporcionalidad impositiva, porque permiten apreciar el incremento de la capacidad contributiva motivada por la condonación de adeudos de la misma manera en que los fenómenos que originaron la deuda y su incremento se tomaron en cuenta por la Ley para determinar la manera en que disminuyeron esa misma capacidad contributiva. Doy a continuación una mayor explicación.

10.3. Incidencia de la Condonación del Capital Original. Por lo que respecta al préstamo que originalmente se recibió, éste no provocó en ese momento alteración alguna en el haber patrimonial, porque si bien la obtención del préstamo originó que el efectivo recibido aumentara el valor de los bienes integrantes del patrimonio del deudor, en esa misma cantidad se incrementaron sus obligaciones. Si con el paso del tiempo gratuitamente se libera al deudor del cumplimiento de su obligación por medio de la condonación del adeudo, el efectivo originalmente recibido quedará permanentemente en su propiedad como si desde su origen ese efectivo le hubiera sido donado. Por eso concluí que la condonación de lo que representa el saldo del préstamo originalmente recibido constituye ingreso gravable en su totalidad, ya que la obligación que sale del patrimonio del deudor sin que se disminuya el monto de sus

bienes, ocasiona un incremento paralelo en el haber patrimonial del sujeto por la misma cantidad que el saldo de capital original condonado.

10.4. Incidencia de la Pérdida Cambiaria de los Intereses. Por lo que respecta a la pérdida cambiaria y a los intereses devengados no pagados, la Ley mexicana no permite su deducción total, sino únicamente la parte que representa “interés real” respecto del interés total o sea el “interés nominal”⁽⁷⁾. Debo aclarar que para efectos de este análisis he considerado la pérdida cambiaria como equivalente de interés porque así lo estipula dicha Ley⁽⁸⁾. El siguiente cuadro permite apreciar objetivamente lo que acabo de señalar:

Intereses devengados y pérdida cambiaria incurridos en el período (interés nominal)	\$1,000
Menos — Componente inflacionario de los adeudos, que representa restitución al acreedor de la pérdida que con motivo de la inflación experimenta en el poder adquisitivo de su dinero durante el período del préstamo.	(800)
	<hr/>
Interés y pérdida cambiaria deducibles (interés real después de descontar la inflación).	\$200
	<hr/> <hr/>

Cuadro 5. En este ejemplo sólo el 20% del interés total en el periodo fue deducible para el deudor.

7. Esta aseveración se desprende de lo que dispone el artículo 7-B de la Ley en su fracción II, que señala que “las personas morales y las personas físicas que realicen actividades empresariales determinarán mensualmente los intereses... deducibles, como sigue: ... II. De los intereses a cargo... devengados en cada uno de los meses del ejercicio, se restará el componente inflacionario de la totalidad de las deudas, inclusive las que no generen intereses. El resultado será el interés deducible...”.

8. Esta estipulación se contiene en el penúltimo párrafo del artículo 7-A de la Ley en los siguientes términos: “Se dará el tratamiento que esta Ley establece para los intereses, a las ganancias o pérdidas cambiarias devengadas por la fluctuación de la moneda extranjera, incluyendo las correspondientes al principal y al interés mismo...”

Pero la regla del derecho fiscal a la que me estoy refiriendo no sólo da lugar a que únicamente se deduzca una parte de la carga financiera representada por los intereses y la pérdida cambiaria; también puede originar que se revierta el efecto⁹⁾, de manera que lejos de originar una deducción provoque un ingreso gravable, como se aprecia en el ejemplo que se muestra en el siguiente cuadro:

Interés devengado y pérdida cambiaria incurridos en el período.	\$1,000
Menos — Componente inflacionario de los adeudos que representa restitución de la pérdida del acreedor conforme a lo indicado en el cuadro 5	(1,400)
Ganancia inflacionaria.	<u>\$ 400</u>

Cuadro 6. En ese caso no sólo no fue deducible en su totalidad la carga financiera que absorbió el deudor, sino que además se consideró como ingreso una cantidad equivalente al 40% de dicha carga financiera.

Suponiendo sin aceptar que el mecanismo descrito en los Cuadros 5 y 6 que se desprenden del texto de la Ley mexicana estuvieran acordes con el principio de proporcionalidad impositiva, podríamos decir que conforme a ella, la carga financiera en la que incurre un deudor con motivo de los préstamos que obtenga, sólo disminuyen parcialmente su capacidad contributiva, no obstante que su capacidad económica se vea afectada por la integridad de esa carga financiera, ya que finalmente el deudor tendrá que pagar a su acreedor la totalidad de esa carga financiera. Posteriormente en el tema 11 haré una reflexión respecto de si esas disposiciones de la Ley

9. Este efecto se desprende de lo que dispone el artículo 7-B de la Ley en el segundo párrafo de la fracción II que especifica que "Cuando el componente inflacionario de las deudas sea superior a los intereses devengados a cargo (que incluye la pérdida cambiaria), el resultado será la ganancia inflacionaria acumulable. Cuando las deudas no generen intereses a cargo, el importe del componente inflacionario de dichas deudas será la ganancia inflacionaria acumulable".

mexicana verdaderamente satisfacen la finalidad a la que se orienta el principio de proporcionalidad aludido.

Si la Ley concluye que conforme al citado principio de proporcionalidad la capacidad contributiva de los deudores sólo se ve parcialmente disminuida por la carga financiera, con ese mismo criterio de proporcionalidad habrá que resolver el problema respecto del monto de los adeudos condonados que deben considerarse como ingresos gravables, o sea como incremento de la capacidad contributiva. Es así que concluimos que el monto de adeudo que se condona (en la parte relativa a intereses y pérdida cambiaria) incrementa la capacidad contributiva en la misma proporción en que los fenómenos o causas que originaron el adeudo la disminuyeron a su vez. Esta apreciación se basa en el hecho de que la condonación de adeudo equivale a que el acreedor le restituya al deudor lo que en su origen paulatinamente fue representando una disminución de su haber patrimonial. De esta manera, atendiendo al resultado que se muestra en el Cuadro 5, habrá que concluir que si la carga financiera fue deducible sólo en un 20%, en esa misma proporción, en el caso concreto, deberá ser acumulable la condonación de esa carga financiera. Si atendemos a los resultados a los que llegamos en el Cuadro 6 habría que concluir que la condonación del adeudo no sólo no debe ser acumulable por la circunstancia de que la carga financiera no fue deducible, sino que además dicha condonación debe producir una disminución en la capacidad contributiva en el equivalente a un 40% del adeudo condonado, ya que la carga financiera, en su origen, originó un ingreso acumulable equivalente al 40% de dicha carga.

Con la interpretación jurídica expuesta se logra que un mismo fenómeno sea apreciado en sus diferentes ángulos o facetas conforme a una misma óptica, o sea conforme a un mismo principio que en el caso, es el de proporcionalidad impositiva.

11. DEDUCIBILIDAD DE LA CARGA FINANCIERA. Voy a referirme ahora a otro aspecto práctico en el que a mi juicio se presenta la aplicación del principio de proporcionalidad tributaria. Este caso ya quedó expuesto en el tema 10.4 y en particular en los Cuadros 5 y 6 que aparecen en dicho tema. Sin embargo me voy a referir nuevamente a él para precisar el objeto de la discusión en este tema relacionado con la deducibilidad de las cargas financieras.

11.1 Disposiciones de la Ley. A partir de 1987 se modificó la Ley del Impuesto sobre la Renta mexicana para establecer nuevas reglas para determinar la base gravable o hecho imponible en la realización de actividades empresariales; se les denominaron reglas de la "Base Nueva".

El objeto de la Base Nueva consistió fundamentalmente en incorporar en la base gravable sujeta al pago del impuesto o hecho imponible, el efecto que la inflación produce en los elementos que integran esta base gravable. Sólo me referiré sin em-

bargo a uno de esos elementos: la manera de deducir las cargas financieras derivadas de créditos a cargo del contribuyente.

Ya vimos en el Cuadro 5 que no toda la carga financiera representada por los intereses y las pérdidas cambiarias pueden deducirse y que sólo se permite la deducción de lo que se entiende en la ciencia económica como “interés real”, o sea el que queda después de restarle al “interés nominal” el efecto de la inflación.

Para una más clara comprensión del problema que analizaré conviene reproducir aquí el texto de la norma jurídica que regula la deducibilidad de las cargas financieras:

“Artículo 7-B. Las personas físicas que realicen actividades empresariales y las personas morales, determinarán por cada uno de los meses del ejercicio; los intereses y la ganancia o pérdida inflacionaria, acumulables o deducibles, como sigue:

.....

II. De los intereses a cargo, en los términos del artículo 7-A de esta Ley, devengados en cada uno de los meses del ejercicio, se restará el componente inflacionario de la totalidad de las deudas, inclusive las que no generen intereses. El resultado será el interés deducible.

Cuando el componente inflacionario de las deudas sea superior a los intereses devengados a cargo, el resultado será la ganancia inflacionaria acumulable. Cuando las deudas no generen intereses a cargo, el importe del componente inflacionario de dichas deudas será la ganancia inflacionaria acumulable”.

El problema que se comenta puede verse desde dos puntos de vista con la característica de que los dos conducen al mismo resultado: 1) que la totalidad del interés a cargo del contribuyente es deducible y que representa ingreso gravable el componente inflacionario de los adeudos (Este enfoque permite darlo el texto de la Ley, ya que señala que si un contribuyente sólo tiene adeudos sin interés, la totalidad del componente inflacionario de los mismos representará ingreso acumulable) y 2) el que se contiene en la Ley y que se describió en el Cuadro 5 en el tema 10.4. En los Cuadros 7 y 8 se pueden apreciar objetivamente estos dos enfoques. En el Cuadro 7 se presenta objetivamente el primero de los puntos de vista expresados, que consiste en ver el componente inflacionario de los adeudos como un ingreso gravable.

Carga financiera DEDUCIBLE INTEGRAMENTE, representada por el interés y la pérdida cambiaria.	\$1,000
INGRESO ACUMULABLE representado por el componente inflacionario de todos los créditos que a su cargo tuvo el contribuyente en el periodo.	<u>800</u>
Cantidad neta en la que conforme a la Ley se ve disminuida la capacidad contributiva del deudor.	<u><u>\$ 200</u></u>

Cuadro 7. Si el componente inflacionario de los adeudos se considera como ingreso, automáticamente la carga financiera se ve como un gasto deducible en su totalidad.

El segundo punto de vista o enfoque de nuestro problema se ve a continuación en el Cuadro 8, siendo el que deriva del texto transcrito de la fracción II del artículo 7-B de la Ley.

Carga financiera representada por los intereses y la pérdida cambiaria devengados a cargo del deudor en el periodo.	\$1,000
Parte que de la carga financiera NO ES DEDUCIBLE (representada por el componente inflacionario de los adeudos) por considerarse por el legislador que constituye restitución al acreedor de la pérdida en el poder adquisitivo de su crédito.	<u>800</u>
Carga financiera con la que conforme a la LISR se ve disminuida la capacidad contributiva del deudor.	<u><u>\$ 200</u></u>

Cuadro 8. El hecho de disminuir de la carga financiera el componente inflacionario de los adeudos, equivale también a que toda la carga financiera sea deducible y que sea gravable el componente inflacionario de los adeudos.

Puede advertirse a partir de los Cuadros 7 y 8, que bajo cualquiera de las dos perspectivas que se analice el caso práctico que nos ocupa, el legislador no está respetando el principio de proporcionalidad de las contribuciones al apreciar la capacidad contributiva de los sujetos que tienen deudas a su cargo y que en virtud de ellas se ven expuestos a soportar el cumplimiento de una carga financiera representada por los intereses y por la pérdida cambiaria que va originando que, expresado en moneda nacional, aumente el valor de la obligación a su cargo.

11.2 Análisis Bajo el Enfoque de la Ley. En efecto, si analizamos el problema conforme a la perspectiva con la que lo enfoca la Ley, resultará que una carga financiera que verdaderamente representa para el deudor una disminución de su capacidad económica, no se le admite deducirla en su totalidad para apreciar su capacidad contributiva, ya que sólo se le permite que esa capacidad contributiva se disminuya en la parte de la carga financiera total que equivale al interés real, que viene a representar propiamente la utilidad para el acreedor. Es decir, que no se le permite al deudor que deduzca la erogación en la parte que representa reponerle al acreedor la disminución del valor de su crédito que la inflación le ocasionó en su inversión; en otras palabras, no se le permite que deduzca lo que representó para el acreedor pérdida en el poder adquisitivo del dinero que originalmente entregó en préstamo a su deudor.

Si tomamos como ejemplo similar al del uso del dinero ajeno el del uso de otros bienes ajenos, estaremos ante casos iguales; en el primer supuesto el uso del dinero lo obtendremos mediante la celebración de un contrato de préstamo, en tanto que en el segundo caso el uso de otros bienes lo obtendremos mediante la celebración de un contrato de arrendamiento. Si la misma teoría con la que la Ley contempla la deducibilidad de la carga financiera la aplicáramos al caso del arrendamiento de bienes, la Ley sólo debería permitir al arrendatario deducir, de la totalidad de la renta a su cargo, lo que representara utilidad para el arrendador, por lo que no debería permitir la deducción de la parte de la renta que equivaliera a reposición al arrendador del demérito sufrido por el bien arrendado durante el período del arrendamiento. El símil nos parece adecuado, porque mientras que por el uso del dinero se paga un interés, por el uso de otros bienes se paga un arrendamiento. De esta manera, en tanto que el bien dado en arrendamiento va perdiendo su valor por el uso que de él se hace y por el transcurso del tiempo, y esa pérdida de valor se le reintegra el arrendatario al arrendador a través del pago de la renta, el dinero también va perdiendo su valor por

el transcurso del tiempo si en ese período se presenta el fenómeno inflacionario y en este caso es a través del interés y de la pérdida cambiaria como se le repone al acreedor la pérdida de ese valor que sufre su bien (el dinero).

Sin embargo, lo cierto es que la Ley sí permite a los arrendatarios deducir la totalidad de las rentas que paguen al arrendador, mientras que no permite que los deudores deduzcan la totalidad de la carga financiera que pagan a su acreedor. Los Cuadros 9 y 10 muestran objetivamente esta aseveración.

Costo del Uso de Otros Bienes

Mediante la contraprestación se paga al arrendador:

Pérdida del valor del bien mientras se encuentra en poder del arrendatario.	\$ 100	Deducible
Utilidad esperada por el arrendatario sobre su inversión.	<u>30</u>	Deducible
Contraprestación total	<u><u>\$ 130</u></u>	

Cuadro 9. La pérdida total del valor del bien forma parte de la contraprestación total y al no haber disposición que limite la deducción de esta última, resulta que la pérdida de valor es deducible.

Costo del Uso del Dinero

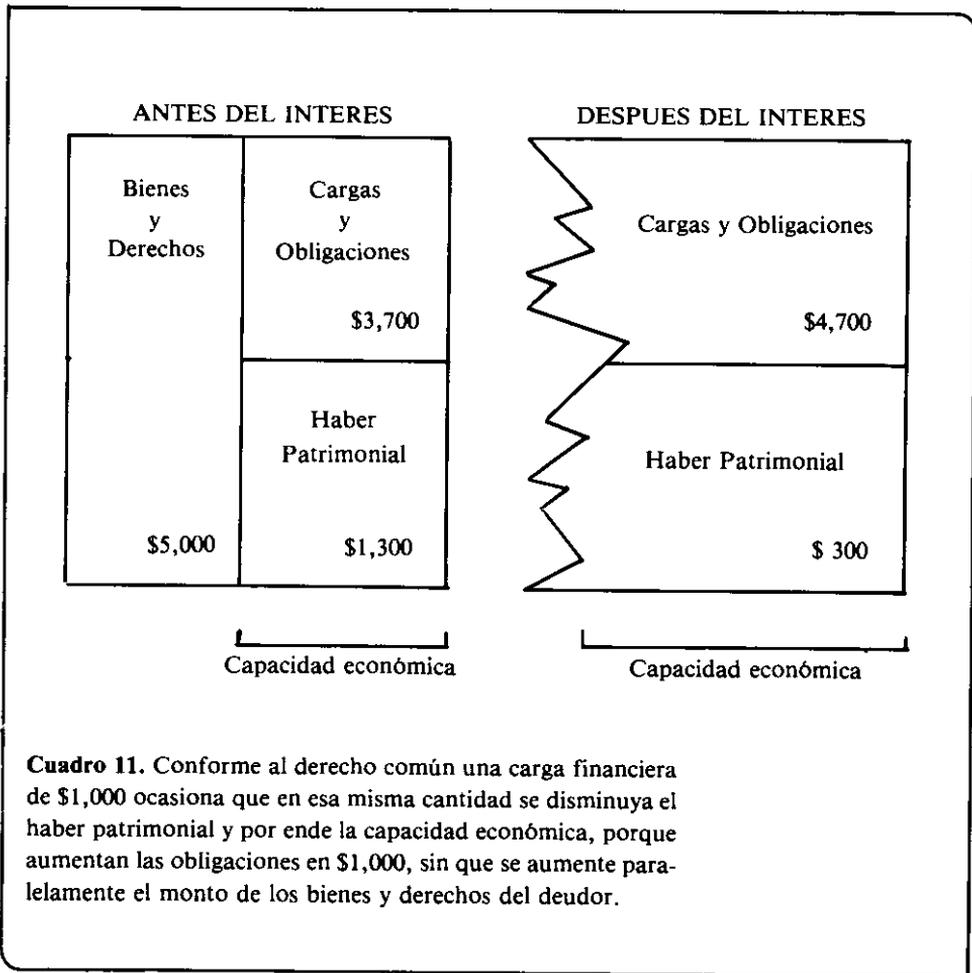
Mediante la contraprestación se paga al acreedor:

Pérdida del poder adquisitivo del dinero mientras se encuentra en poder del deudor.	\$ 100 No Deducible
Utilidad esperada por el acreedor sobre su inversión (interés real)	<u>30 Deducible</u>
Contraprestación total (interés nominal)	<u><u>\$ 130</u></u>

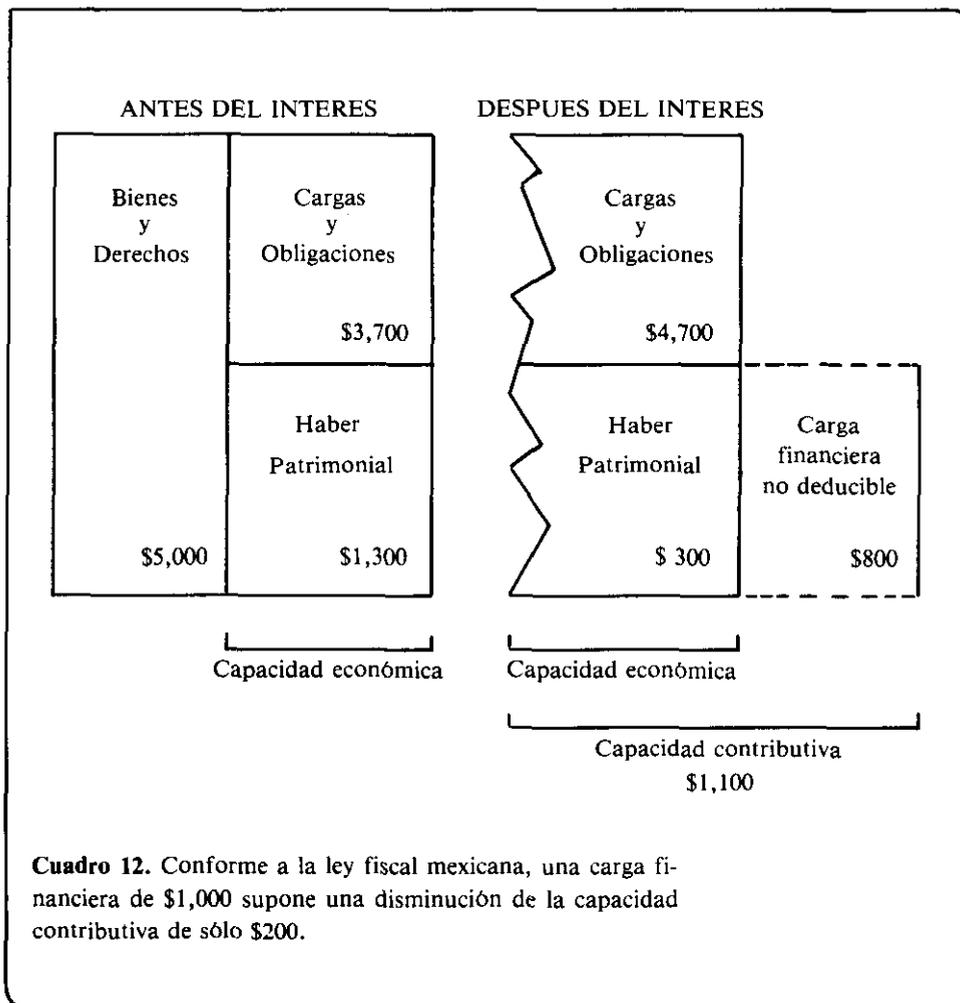
Cuadro 10. La pérdida del poder adquisitivo del dinero forma parte de la contraprestación total, pero no se permite su deducción para efectos fiscales.

Estimo que el razonamiento expuesto demuestra que el legislador no ha atendido al principio de proporcionalidad impositiva en el caso de la deducción de intereses y por lo tanto no está atendiendo a la capacidad contributiva que tienen los contribuyentes que incurren en obligaciones dinerarias o sea que tienen créditos a su cargo.

11.2.1. La Carga Financiera y el Haber Patrimonial. Para apreciar objetivamente lo que una carga financiera origina en el esquema patrimonial de un deudor contemplando dicho esquema conforme a las reglas del derecho común, tendremos lo siguiente:



Veamos ahora qué es lo que ocurre en ese mismo esquema patrimonial, pero contemplado bajo las reglas de derecho que emanan de la ley fiscal mexicana con la que se grava la renta de los sujetos.



Los Cuadros 11 y 12 anteriores avalan la conclusión de que el derecho fiscal no está respetando el principio de proporcionalidad de las contribuciones en el caso que se analiza.

11.3 El Componente Inflacionario de los Adeudos como Ingreso Acumulable. Procederé a continuación a analizar el mismo problema, pero ahora bajo la perspectiva que quedó descrita en el Cuadro 7, o sea el de que el componente inflacionario de los

adeudos representa un ingreso gravable, lo que permite apreciar la carga financiera como deducible en su totalidad. Como anteriormente concluí, esta manera de apreciar el problema conduce al mismo resultado que al que se llega con la manera en que la Ley lo aborda. Sin embargo, considero que esta segunda manera de ver el problema nos permite apreciar con mayor objetividad la violación al principio de proporcionalidad a la que antes me referí.

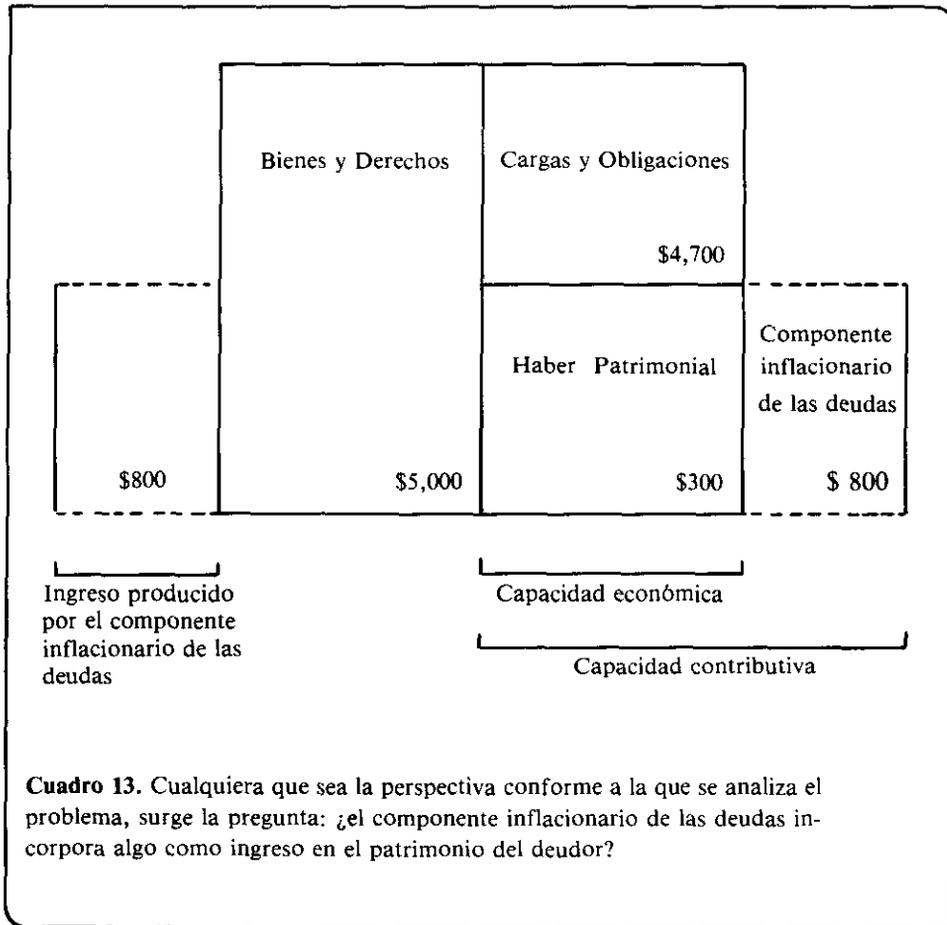
Este ingreso, representado por el componente inflacionario de los adeudos, es lo que la Ley denomina “ganancia inflacionaria” y que define en los siguientes términos en el primer párrafo de su artículo 15:

“...La ganancia inflacionaria es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas”.

Atendiendo a la conclusión a la que llegué en el tema 10.1 respecto de lo que debe entenderse como ingreso, si en la Ley se dice que la ganancia inflacionaria es un ingreso y que éste se obtiene por la disminución real de las deudas a cargo del contribuyente, habrá que concluir que ese ingreso se obtiene de alguna de las siguientes maneras:

1. Incorporándose al patrimonio del deudor, como consecuencia de la disminución real de sus deudas, algún bien que anteriormente no existía;
2. Saliendo del patrimonio del deudor una obligación como consecuencia de la disminución real de sus deudas; o
3. Incrementándose el valor de los bienes que ya tenía el deudor, con motivo de la disminución real de sus deudas.

Cualquiera que fuera la manera en que se obtuviera ese ingreso con motivo de la disminución real de las deudas a cargo del deudor, el esquema patrimonial de dicho deudor se vería como sigue si, en efecto, esa “disminución real de las deudas” a la que alude la Ley produjera efectivamente algún ingreso:



La verdad de las cosas es que con motivo de la inflación las deudas a cargo de una persona no disminuyen, pues con o sin inflación el deudor tendrá que pagar a su acreedor el mismo número de unidades monetarias, o sea los mismos pesos que recibió al concertarse el préstamo.

Posiblemente lo que en la Ley se quiere significar con el concepto “disminución real de las deudas”, es que las unidades monetarias, o sean los pesos que se empleen para pagar el crédito en la fecha de su vencimiento, tienen un poder adquisitivo menor que el que tenían cuando originariamente se recibieron. Sin embargo, el hecho de que se produzca ese fenómeno con motivo de la inflación no quiere decir que el deudor obtenga un ingreso en alguna de las tres formas mencionadas párrafos arri-

ba, pues ni se incorpora algún bien adicional en su patrimonio, ni se incrementa el valor de los bienes que ya tenía, ni sale de su patrimonio una porción o una parte de su obligación como consecuencia de la inflación. Lo que en realidad ocurre es que para que el deudor convierta en efectivo sus bienes para así hacer frente a su obligación, con motivo de la inflación tendrá que enajenar una menor cantidad de bienes que los que tendría que haber enajenado para satisfacer esa obligación, si no se hubiera presentado la inflación. Un ejemplo dará objetividad a esta afirmación.

Coloquémonos para efectos de este ejemplo en una situación de una economía sin inflación. El sujeto de nuestro ejemplo tiene en su patrimonio tres terrenos con valor de \$100 cada uno (\$300 en total) y una obligación equivalente a \$200, por lo que su haber patrimonial es equivalente a \$100. Al llegar la época de pagar su crédito tendrá que vender dos terrenos, obteniendo por ellos \$200, mismos que utiliza para pagar su obligación. Después de efectuar el pago del adeudo su patrimonio estará como sigue: es propietario de un terreno con valor de \$100; no tiene obligaciones a su cargo y su haber patrimonial continúa ascendiendo a \$100.

Coloquémonos ahora en una situación en la que la economía atraviesa por un periodo de inflación. Como consecuencia de ella el valor de los terrenos aumenta a \$250 cada uno, en tanto que la obligación a su cargo permanece con un valor de \$100 ya que en el sistema monetario mexicano no se le da efecto a la inflación. Al aumentar el valor de cada uno de los tres terrenos en \$150 (\$450 en total) el patrimonio del sujeto de nuestro ejemplo aumentará de \$100 a \$550. Este incremento no queda sujeto al pago del impuesto sobre la renta mexicano por las razones que se dieron en el tema 9. Al llegar el momento de liquidar su obligación de \$100, ya no tendrá que vender dos terrenos, sino sólo una parte de uno de ellos, para poder así liquidar su obligación. Puede advertirse que como consecuencia de la inflación se tuvieron las siguientes consecuencias:

1. El valor de la deuda no disminuyó sino que permaneció igual;
2. El tener una deuda en época de inflación no ocasionó que el deudor tuviera un ingreso. Si bien los bienes que tenía en su poder aumentaron de valor, ese aumento obedeció a la inflación en sí misma, más no al hecho de que el sujeto tuviera a su cargo una obligación;
3. El tener contratada una deuda en nada influyó el que hubiera incrementado el haber patrimonial; éste se incrementó únicamente con motivo de que la inflación dio lugar a que aumentara el valor de los bienes; y
4. Al liquidarse la deuda a cargo del sujeto no tuvo un ingreso, sino que conservó más bienes de los que habría conservado de no haber inflación. Esos bienes, al venderse posteriormente, darán lugar a una mayor utilidad que originarán el pago del impuesto sobre la renta con motivo de que se tenga una mayor capacidad contributiva.

Estimo que la argumentación expuesta resulta ser suficiente para concluir que la denominada “ganancia inflacionaria” representada por el componente inflacionario de las deudas no constituye un ingreso y por ello no mejora la capacidad contributiva del deudor. Si bien la llamada “disminución real de las deudas” que produce la inflación resulta descriptiva de lo que en términos económicos ocasiona en los acreedores la inflación, tal disminución en términos económicos no se concretiza en algo que jurídicamente tenga relevancia, por lo que al sí dársela el legislador, para efectos fiscales, está violando el principio de proporcionalidad ya que atribuye capacidad contributiva en donde no la hay.

12. VENTA DE INMUEBLES POR PERSONAS FISICAS. Paso a referirme ahora a un cuarto caso práctico que ejemplifica una manera en que el legislador atiende al principio de proporcionalidad en las contribuciones. Consiste en el reconocimiento que la Ley le da al efecto que en el patrimonio produce la inflación, trascendiendo en la evaluación de la capacidad económica y de la capacidad contributiva. Me referiré a continuación a este caso.

La inflación se presenta como un fenómeno económico y consiste en un aumento generalizado de los precios al consumidor. El fenómeno se produce porque al haber en circulación una mayor cantidad de dinero que el de los bienes que con ese dinero se pueden adquirir, automáticamente se incrementa el valor de los bienes para equilibrarlo con el dinero en circulación. Apreciando de esta manera el fenómeno de la inflación, resulta que se aumenta la capacidad económica de los individuos al aumentarse el valor de los bienes. Sin embargo, este incremento en la capacidad económica no se considera por el legislador mexicano como un ingreso gravable por las razones que mencioné en el tema 4; en ese mismo tema señalé que sería hasta el momento en que se enajenara el bien cuando se colocaría el sujeto en situación de compartir con el Estado una parte de su riqueza en beneficio de la colectividad, a través de pagar impuesto sobre la utilidad obtenida. Es esto último precisamente lo que abordaré en este tema.

Para ejemplificar el caso práctico que aquí se analiza retomaré el ejemplo al que aludí en el tema 9 de la persona que hace veinte años adquirió un terreno en \$100. En esa época objetivamente el esquema de su situación patrimonial se apreciaría de la siguiente manera:

Bienes y Derechos		Obligaciones	
Terreno	\$ 100		\$ 0
		Haber Patrimonial	
		\$100	

Cuadro 14. Patrimonio antes de producirse la inflación y la mejora en la condición del terreno.

Con el paso del tiempo —dijimos— la inflación, por una parte, y porque a un lado del terreno pasó la construcción de una nueva carretera, por otra, el valor de ese terreno aumentó de \$100 a \$20,000. Esto dió lugar a que tanto el patrimonio como el haber patrimonial del sujeto de nuestro ejemplo se modificara de la siguiente manera:

Bienes y Derechos		Obligaciones	\$ 0
Terreno	\$20,000	Haber Patrimonial Original	\$ 100
		Incremento por inflación	12,000
		Incremento por mejora de condiciones	7,900
			\$20,000

Cuadro 15. Los dos fenómenos: inflación y mejora de las condiciones, produjeron que se incrementara el patrimonio, el haber patrimonial y por ende la capacidad económica.

También expliqué en el tema 9 la razón por la que el legislador no deseó gravar el ingreso proveniente de estos fenómenos y en el caso de la Ley mexicana se contempla ese deseo en el segundo párrafo del artículo 15 al señalar que “para los efectos de este Título, no se consideran ingresos los que obtenga el contribuyente... con motivo de la revaluación de activos (o sean los bienes y derechos) y de su capital”.

Esos dos fenómenos aludidos en el caso de nuestro ejemplo concreto, no sólo dio lugar a que aumentara el valor del terreno sino también el posible precio al que dicho terreno se podría enajenar. Para continuar el desarrollo de nuestro ejemplo imaginemos que el propietario del terreno lo vende en \$20,000. En este caso el esquema de su situación patrimonial mostraría el siguiente panorama:

Bienes y Derechos		Obligaciones	
			\$ 0
Efectivo	\$20,000	Haber Patrimonial	
			\$20,000

Cuadro 16. El patrimonio se modificó; ahora se es propietario de efectivo pero ya no del terreno.

Sin embargo, para efectos de la Ley mexicana (como lo señalé en el tema 9) se aprecia que la capacidad contributiva de un sujeto se manifiesta hasta el momento en que vende el terreno, lo cual acaba de suceder en el caso de nuestro ejemplo. No obstante, aquí también el derecho fiscal reconoce el efecto de la inflación y desarrollaré en dos pasos la manera en que se reconoce. Veamos el primer paso; para ello separaremos el precio de venta del terreno en sus dos componentes: a) El precio de venta que se atribuye al incremento que ocasionó la inflación y b) a la parte del

precio que propiamente se refiere a la utilidad en la transacción. Objetivamente se tendría el siguiente panorama:

	Precio de venta que se asigna a:	
	Inflación	Utilidad de la Transacción
Precio de venta del terreno	\$12,000	\$8,000
Menos — Costo de adquisición	<hr/>	<hr/> 100
Incremento del haber patrimonial	<u><u>\$12,000</u></u>	<u><u>\$7,900</u></u>

Cuadro 17. Se ha materializado en efectivo el incremento de capacidad económica que se mostró en el Cuadro 15.

Si a partir del panorama que se muestra en el Cuadro 17 se causara el impuesto sobre la renta, ello implicaría que el legislador estaría apreciando un incremento de \$19,900 en la capacidad contributiva del sujeto de nuestro ejemplo. Sin embargo, si así fuera se daría lugar a una inconsecuencia, pues mientras que para efectos fiscales se le estaría dando efecto al incremento que la inflación produjo en el precio de venta, no se le estaría dando esa misma consecuencia al incremento que la inflación produjo en el valor del terreno. Es por ello que para evitar esto que he denominado “inconsecuencia”, el legislador mexicano estableció la posibilidad de disminuir del precio de venta aumentado por la inflación, el incremento que en el valor del terreno esa misma inflación haya ocasionado. Lo anterior se establece en el artículo 18 de la Ley al señalar que:

“Para determinar la ganancia por la enajenación de terrenos; ...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 (o sea el incremento por la inflación) correspondiente al período comprendido desde el mes en que se realizó la adquisición hasta el mes inmediato anterior a aquél en que se realice la enajenación”.

De esta manera la capacidad contributiva del sujeto de nuestro ejemplo se apreciaría incrementada de la siguiente manera:

	<u>Precio de venta que se asigna a:</u>	
	<u>Inflación</u>	<u>Utilidad en la Transacción</u>
Precio de venta del terreno	\$12,000	\$8,000
Menos:		
Costo de adquisición		100
Incremento en el valor del terreno con motivo de la inflación	12,000	
Utilidad que produce un incremento en la capacidad contributiva	<u>\$ 0</u>	<u>\$7,900</u>

Cuadro 18. Esta es una forma didáctica que permite apreciar el efecto que produce lo dispuesto por el artículo 18 de la LISR.

El Cuadro 18 no constituye más que una forma didáctica para presentar de manera objetiva lo que dispone el artículo 18 de la Ley. La manera sin embargo en que se mostraría conforme al texto de la Ley sería como sigue:

Precio de venta del terreno	\$20,000
Menos:	
Costo de adquisición	100
Actualización del valor del terreno por la inflación	12,000
	<hr/>
Utilidad gravable en la venta	<u>\$ 7,900</u>

Cuadro 19. Esta es la forma directa de hacer lo que señala el artículo 18 de la Ley, que es lo mismo que muestra el Cuadro 18.

Puede advertirse por lo hasta aquí expuesto, que al reconocer el derecho fiscal el efecto que la inflación produce en el valor de los bienes, está reconociendo paralelamente que el incremento en la capacidad económica que produjo la inflación no originó capacidad contributiva en el sujeto. Es decir, que el legislador ha reconocido que esa “aparente utilidad” que produce la inflación, no le ha generado realmente una “riqueza” al individuo y por eso mismo esa “aparente utilidad” no le concede capacidad contributiva, inspirándose precisamente en el principio de proporcionalidad de las contribuciones.

Para terminar con lo que ocurre en el patrimonio del sujeto de nuestro ejemplo, imaginemos que el impuesto se causa a la tasa del 35% y que por lo tanto el incremento de capacidad contributiva de \$7,900 que se muestra en el Cuadro 19 daría lugar al pago de \$2,765 de impuesto (35% de \$7,900). Al seguir esa nueva obligación para el sujeto de nuestro ejemplo, el patrimonio que previamente se mostró en el Cuadro 16 se modificaría para quedar como sigue:

Bienes y Derechos	Obligaciones ISR \$ 2,765
Efectivo \$20,000	Haber Patrimonial \$17,235

Cuadro 20. Al surgir una obligación que no da lugar a que ingresen nuevos bienes en el patrimonio, el haber patrimonial se disminuye en la misma cantidad (\$20,000 - \$2,765).

Al llegar el momento en que este sujeto tuviera que presentar su declaración de impuestos y pagara en efectivo el impuesto a su cargo, nuevamente se modificaría su patrimonio de la siguiente manera:

Bienes y Derechos	Obligaciones ISR \$ 0
Efectivo \$17,235 (\$20,000 - \$2,765)	Haber Patrimonial \$17,235

Cuadro 21. Al disminuir los bienes y las obligaciones en la misma cantidad, permanece inalterado el haber patrimonial.

Finalmente, el sujeto de nuestro ejemplo podría disponer de \$17,235 que integran su patrimonio sin tener que pagar ningún impuesto adicional.

13. VENTA DE INMUEBLE EN COPROPIEDAD. Analicemos otro ejemplo que no es más que una variante de todo lo expuesto a lo largo del tema 12. Este nuevo ejemplo consiste en que el terreno que fue adquirido hace 20 años en \$100, se adquirió por cinco individuos por partes iguales dando lugar a lo que jurídicamente se conoce como copropiedad. No desarrollaré nuevamente paso a paso lo que ocurre desde que se adquiere el terreno hasta que se vende, pues las consecuencias que mencioné en este tema 12 se repiten de la misma manera, exactamente igual, para el caso de la copropiedad.

La única diferencia que se presenta es que el impuesto sobre la renta de \$2,765 lo tendrían que pagar por partes iguales cada uno de los cinco copropietarios, correspondiendo a cada uno de ellos la cantidad de \$553 ($\$2,765 \div 5$). De esta manera, una vez pagado el impuesto cada uno de los copropietarios podrá disponer del remanente de efectivo a su favor, o sea la cantidad de \$3,447 ($\$17,235 \div 5$), sin necesidad de pagar ningún impuesto adicional.

Vemos aquí, en el caso de la copropiedad, que el legislador ha dado también consideración al principio de proporcionalidad de las contribuciones por las mismas razones que expuse en el tema 12.

14. VENTA DE INMUEBLE POR UNA PERSONA MORAL. Lo expuesto en los temas 12 y 13 es aplicable cuando el individuo que enajena el terreno es propietario de él en su totalidad o sólo de una parte a través de una copropiedad. Sin embargo, lo que expuse en esos dos temas resulta en una mera ilusión cuando el efectivo que queda como remanente de la venta del terreno, después de pagar el impuesto, lo han de recibir los accionistas de una persona moral a través del cobro de un dividendo. Se enfrentarán a la realidad de que tendrán que pagar el impuesto que la persona moral no pagó respecto de la parte que del precio de venta representó recuperación por inflación, conforme a lo que se mostró en el Cuadro 18.

En efecto, la sociedad mercantil constituida por los cinco individuos (el equivalente a los cinco que adquirieron el terreno en copropiedad según el tema 13), al vender el terreno determinaría el impuesto a su cargo exactamente de la misma manera que la descrita en los Cuadros 18 y 19; es decir, que no causaría impuesto por la parte del precio de venta que provino del incremento en el valor del terreno con motivo de la inflación. Con esto, por la misma razón expuesta en el tema 12, el legislador ha respetado el principio de proporcionalidad impositiva al no concederle capacidad contributiva a esa parte del precio de venta que representó propiamente un incremento en números por provenir de la inflación.

Por esa razón, una vez cubierto el impuesto, la situación patrimonial de la sociedad mercantil de nuestro ejemplo aparecería como se muestra a continuación en

el Cuadro 22. Como se advertirá, esa situación patrimonial es similar a la que aparece en el Cuadro 21 (que corresponde a la situación patrimonial de la persona física), pero con la única variante de que su haber patrimonial estará representado por el capital social de \$100 que originariamente aportaron los cinco accionistas que la constituyeron. Objetivamente la siguiente sería la situación patrimonial de la sociedad de nuestro ejemplo:

Bienes y Derechos	Obligaciones	\$ 0
Efectivo \$17,235	Haber Patrimonial	
	Capital social	\$ 100
	Incremento proveniente del terreno, neto de ISR	17,135
		<u>\$17,235</u>

Cuadro 22. La situación patrimonial coincide con la que para el individuo se mostró en el Cuadro 21, después de pagar el impuesto (\$2,765) que derivó de la venta del terreno.

Estando el haber patrimonial de esta sociedad representado por efectivo, para que los accionistas pudieran disponer de él la asamblea de accionistas tendría que decretar un dividendo. Si así lo hicieran dejando en el haber patrimonial únicamente la parte correspondiente al capital social, el dividendo que se distribuyeran ascendería a \$17,135. Sin embargo no podrían disponer de esa cantidad de efectivo en su totalidad, porque la sociedad mercantil tendría que determinar el impuesto que les correspondería por el dividendo en los términos de la Ley. Dicho impuesto se determinaría como sigue:

Efectivo disponible en la sociedad para distribuir a sus accionistas	\$17, 135
Menos — Cantidad sobre la que los accionistas ya no causarían impuesto	<u>5,135</u>
Remanente que sí causaría impuesto adicional a cargo de los accionistas.	<u><u>\$12,000</u></u>

Cuadro 23. El remanente que sí causaría impuesto es equivalente al aumento que tuvo el valor del terreno de la sociedad con motivo de la inflación.

La cantidad de \$5,135 que aparece en el Cuadro 23 no causa impuesto, porque en nuestro ejemplo proviene de lo que la Ley fiscal denomina “Cuenta de Utilidad Fiscal Neta” y, por lo tanto, no causa impuesto conforme a lo dispuesto en el artículo 123 de la misma⁽¹⁰⁾.

La Cuenta de Utilidad Fiscal Neta en nuestro ejemplo arrojaría un saldo de \$5,135 que se determina en la forma en que aparece en el Cuadro 24 siguiente:

10. El fundamento para no causar impuesto sobre el dividendo que proviene de dicha cuenta se encuentra en el segundo párrafo de la fracción II del artículo 123, que señala lo siguiente: “Las personas morales que hagan los pagos por concepto de dividendo o utilidades a personas físicas o morales, tendrán las siguientes obligaciones: ... II. Retener el 35% tratándose de dividendos o utilidades que no provengan del saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta a que se refiere el artículo 124 de esta Ley. No se efectuará retención alguna cuando los dividendos o utilidades provengan del saldo de la referida cuenta...”.

Utilidad gravable en el ejercicio, según aparece del Cuadro 19	\$ 7,900
Menos — ISR causado (35%)	<u>2,765</u>
Saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta	<u><u>\$ 5,135</u></u>

Cuadro 24. Este saldo representa la cantidad sobre la cual, conforme al artículo 123, fracción II, segundo párrafo de la Ley, los accionistas no causan ulterior impuesto.

El procedimiento seguido en el Cuadro 24 para determinar el saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta es el que se describe en el tercer párrafo del artículo 124 de la Ley⁽¹¹⁾. Esto quiere decir que si del dividendo de \$17,135 se eliminan \$5,135 por no quedar afectos al pago de ulterior impuesto, la diferencia de \$12,000 sobre la que los accionistas sí causarán ulterior impuesto, equivale precisamente a la parte del precio de venta que se produjo sólo como un incremento numérico motivado por la inflación, al cual el legislador, supuestamente, no le había atribuido capacidad contributiva inspirándose en el principio de proporcionalidad impositiva.

14.1 Comparación de Situaciones. De lo expuesto en los temas 12 a 14 puede concluirse que ante una misma situación de la realidad se tienen diversas consecuencias:

- A. Cuando el propietario del terreno vendido fue un solo individuo, pagó \$2,765 de impuesto y pudo disponer de la totalidad de su haber patrimonial de \$17,235 sin tener que pagar ninguna cantidad adicional por concepto de impuesto;
- B. Cuando cinco individuos, a través de una copropiedad, fueron quienes vendieron el terreno, también pagaron entre ellos, proporcionalmente, la cantidad

11. Dice lo siguiente dicho dispositivo: "Para los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considera utilidad fiscal neta del ejercicio, la cantidad que se obtenga de restar al resultado fiscal obtenido en el ejercicio, la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, el impuesto sobre la renta a su cargo y el importe de las partidas no deducibles para efectos de dicho impuesto...".

de \$2,765 por concepto de impuesto y pudieron disponer libremente de la parte proporcional de su haber patrimonial sin tener que pagar tampoco cantidad alguna por concepto de impuesto adicional; y

- C. Cuando cinco individuos constituyeron una persona moral y ésta, como propietaria del terreno, lo vendió, causó \$2,765 de impuesto. Sin embargo, los accionistas tuvieron que pagar adicionalmente \$4,200 de impuesto (\$12,000 x 35%) para poder disponer del haber patrimonial, dejando exclusivamente en la persona moral el capital social con el que originalmente se constituyó.

Puede observarse por lo anterior, que el aparente reconocimiento de la inflación por el derecho fiscal no se da en el caso de los accionistas o socios de personas morales, por lo que tal reconocimiento se convierte en una mera ilusión. Veamos en realidad qué es lo que jurídicamente ha ocurrido.

Ocurre en nuestro sistema de derecho que el pensamiento jurídico no se satisface con saber que cierta acción u omisión humanas constituyen el contenido de un deber o de un derecho; desea la existencia de alguien que tenga, que posea ese deber o ese derecho. Ese alguien se constituye entonces en la substancia jurídica a la que pertenecen como cualidades los deberes y los derechos, presentándose así una relación entre substancia y cualidad. Es así como surge la denominada “persona moral” a la que en nuestro sistema de derecho se le atribuye personalidad jurídica propia con posibilidad de ser titular de derechos y obligaciones.

Esta visión del derecho, que podríamos denominarla “animista”, origina que la capacidad económica de los individuos no se aprecie en todos los casos bajo la misma perspectiva; el patrimonio de la persona jurídica individual se aprecia bajo una perspectiva particular y el de la persona jurídica colectiva, llamada persona moral, se aprecia bajo una perspectiva diferente, como si la persona moral realmente existiera e ignorando que el pretendido patrimonio autónomo de la persona moral, no es otra cosa que la suma de diversos patrimonios individuales pertenecientes a los socios o accionistas que constituyeron dicha persona moral. Lo cierto es que esa persona moral es tan sólo el medio utilizado por un grupo de individuos para alcanzar una finalidad concreta, en tanto que otros individuos pueden alcanzar esa misma finalidad a través de unir una parte de sus patrimonios en una copropiedad.

Llegamos así a dos situaciones que son perfectamente comparables: los cinco individuos que buscan un fin económico constituyendo para ello una sociedad a la que nuestro sistema jurídico le atribuye existencia o sea personalidad, y los cinco individuos que constituyen una copropiedad, a la cual ese mismo sistema jurídico no le atribuye existencia y por lo tanto no le reconoce personalidad. Son sin embargo dos grupos de cinco individuos cada uno que persiguen el mismo fin económico.

Pero resulta, con base en las conclusiones a las que hemos llegado en los temas 12 a 14 de este análisis, que ante la perspectiva descrita resulta que el sistema jurídico le ha atribuido mayor capacidad contributiva a los cinco individuos que constituyeron la persona moral, que la que les atribuyó a los otros cinco que constituyeron la copropiedad. Y frente a este panorama surge la pregunta obligada ¿acaso el primer grupo tuvo mayor capacidad contributiva que el segundo, o sea que tuvo una mayor riqueza que justificara compartir una mayor cantidad de bienes con el Estado en la forma de pago de impuestos? Considero que a esta pregunta caben dos respuestas igualmente válidas, no obstante que correspondan a dos perspectivas diferentes a las que a continuación me refiero.

14. La Perspectiva Conforme al Sistema Jurídico Vigente. A la luz del sistema de derecho vigente en México debo responder que ambos grupos (los copropietarios y los accionistas) tienen la misma capacidad contributiva. Contemplo nuestro sistema de derecho como un orden jurídico válido en virtud de que las normas jurídicas que contemplan la capacidad contributiva de estos dos grupos emanaron del órgano facultado por el orden jurídico para emitirlos. Veamos a continuación cómo contempla nuestro sistema jurídico a estos dos grupos.

En el caso de la copropiedad los cinco individuos invirtieron en un terreno; lo vendieron y obtuvieron una utilidad que directamente llegó a sus bolsillos después de pagar el impuesto conforme a las reglas del derecho fiscal que apreciaron su capacidad contributiva. El segundo grupo, el de los accionistas, no hizo la inversión en un terreno; efectuaron su inversión a manera de capital social en una sociedad mercantil que el sistema jurídico contempla como ente independiente de los accionistas. Así, fue ésta la que invirtió en un terreno que con posterioridad vendió y con ese motivo el derecho fiscal tuvo una primera apreciación de capacidad contributiva: la de la sociedad mercantil. Acto seguido los individuos accionistas obtuvieron el producto de su inversión, y como vimos en el tema 14, el derecho fiscal tuvo una segunda apreciación de capacidad contributiva; pero ahora en la persona de los accionistas.

Para este caso descrito estimamos que la segunda apreciación que hace el derecho fiscal de la capacidad contributiva de los accionistas no respeta el principio de proporcionalidad impositiva, porque juzga esa capacidad contributiva haciendo caso omiso del efecto de la inflación que en todos los demás casos el derecho fiscal reconoce (en el del individuo, en el de la copropiedad y en el de la sociedad mercantil). Si bien puede haber una justificación (que no comparto) para atribuirle personalidad jurídica a una persona jurídica colectiva distinta de la personalidad que tienen los socios o accionistas que la componen para darle operatividad a las relaciones jurídicas entre los diferentes sujetos de derecho que integran el sistema jurídico, considero que ello no justifica el que artificialmente se le atribuya a esos socios o accionistas una capacidad contributiva de la que carecen a la luz de las propias reglas

del derecho fiscal. No es posible aceptar que esas reglas del derecho fiscal reconozcan a ciertos individuos el efecto que la inflación produce en su patrimonio y no se haga ese mismo reconocimiento a otros individuos por el sólo hecho de que para lograr el fin económico que perseguían, acudieron a la utilización de una figura legal creada por el propio sistema jurídico. Si conforme a un modelo dogmático debemos suponer la existencia de un “legislador racional” que es fundamentalmente justo, una solución jurídica injusta para alguna situación concreta (como en el caso ocurre) no está de acuerdo con la voluntad real del legislador, por lo que habría que adecuar la norma a la situación valorativa vigente. Esa situación valorativa que nos da el derecho fiscal consiste en reconocer el efecto que la inflación produce en la apreciación de la capacidad contributiva y por ello, si no lo hace en el caso de los accionistas, habrá que concluir que se está dando una solución injusta en el caso concreto.

14.3 La Perspectiva Conforme a Una Teoría General. La segunda respuesta que podríamos dar a la pregunta planteada al finalizar el tema 14.1 respecto a si los individuos de un grupo (los accionistas) tuvieron mayor capacidad contributiva que los del segundo (los copropietarios), la daré no en función de un determinado sistema jurídico imperante en determinado momento y en determinado lugar, sino a la luz del Derecho visto como una Ciencia, o sea a la luz de una teoría general.

Conforme a esta segunda perspectiva los diez individuos (los accionistas y los copropietarios) tuvieron la misma capacidad contributiva, porque su posibilidad real de compartir una parte de sus bienes con el Estado a través del pago de impuestos fue idéntica. Un orden jurídico se explica en una sociedad determinada en función de seres humanos única y exclusivamente y es a través de que a sus actos u omisiones el orden jurídico le atribuye consecuencias, que surgen los deberes y los derechos. Y en ese afán del hombre de atribuir determinadas cualidades a una substancia concreta, surge la “Persona” como algo distinto del ser humano; surge la “Persona” como la personificación de un complejo de normas jurídicas. Es correcto decir que un ser humano tiene o es titular de deberes y derechos, pero no lo es decir que “la persona” tiene deberes y derechos, porque sería tanto como decir que los deberes tienen deberes y que los derechos tienen derechos. Únicamente los seres humanos pueden ser sujetos de obligaciones o titulares de derechos, porque es sólo la conducta de los seres humanos la que le da contenido a las normas jurídicas.

Este razonamiento permite apreciar con toda nitidez, que cuando un sistema jurídico determinado alude a las “personas físicas”, pretende darle realidad natural a lo que tan sólo es una entelequia (entendida como cosa irreal) por provenir de una construcción del pensamiento jurídico. Por ello, desde el punto de vista de la teoría es un error identificar la persona física con el ser humano. Si permanecemos con ese sentido animista y de identificación de cualidades y substancias, lo correcto sería en

todo caso identificar la persona física con la persona jurídica, debiendo utilizarse ambos conceptos como sinónimos.

Pero al partir del error de que la persona física es lo mismo que el ser humano, se identifica a la persona jurídica (por ejemplo una sociedad) como algo distinto de la persona física, contemplándose como un grupo de individuos que constituyen una unidad, o sea como una persona que tiene derechos y deberes distintos de los que tienen los individuos que la integran. En realidad tales deberes y derechos no son más que consecuencias que el orden jurídico puede atribuir a conductas y omisiones de los seres humanos, pero considerados como actos de la persona jurídica, porque son conductas de los seres humanos que actúan como órganos facultados de la persona jurídica. Vista bajo esta perspectiva de la Ciencia Jurídica, debería decirse que la persona física es la personificación de un conjunto de normas que regulan la conducta de un solo individuo y que la persona moral representa la personificación de un conjunto de normas que regula la conducta de varios individuos, pero sin que haya motivo para otorgarle personalidad como existente a algo inexistente.

Debe contemplarse a la persona jurídica como un orden jurídico particular que crea un grupo de individuos que destinan una parte de sus respectivos patrimonios a la realización de un fin concreto, anunciando a la comunidad que en la realización de ese fin no desean exponer sus patrimonios íntegros, sino tan solo la parte que destinan a esa finalidad específica. Para la realización de ese fin concreto crean un órgano específicamente dotado de facultades, de manera que sea éste el que ejercite los derechos del grupo de individuos y el que los obligue con terceros. Se crea así una especie de copropiedad respecto de los bienes destinados por el grupo de individuos a la realización del fin concreto y una especie de mancomunidad en las obligaciones que en nombre de ellos contraiga el órgano especial que facultaron para tal efecto. Estaremos así frente a una persona jurídica colectiva.

¿Qué diferencia habría entre esta persona jurídica colectiva y la copropiedad? La única sería que al utilizar la figura de la copropiedad, los individuos que destinaran una parte de su patrimonio a la realización de un fin concreto le estarían anunciando a la comunidad que en la realización de ese fin expondrían su patrimonio íntegro y no únicamente aquél que utilizaran en la realización del fin concreto determinado. Es de esta manera como una teoría general resuelve el problema de la responsabilidad limitada y de la ilimitada según lo deseen quienes emprenden cualquier actividad.

Si un sistema jurídico contemplara de la manera descrita a la persona moral, no habría razón de imponer el pago de un impuesto adicional al acto mediante el cual los individuos integrantes de ese orden jurídico particular (la sociedad o persona moral), dispusieran del efectivo generado por la realización del fin concreto propuesto, pues la sociedad o la persona moral habría pagado ya el impuesto que correspondiera a su capacidad contributiva apreciada conforme a reglas de proporcionalidad

propias del derecho fiscal. Se presentaría así la misma solución y se generarían los mismos resultados y consecuencias que los que anteriormente expusimos en el tema 13 para la copropiedad.

15. CONCLUSION. Esta presentación ha servido para mostrar la gran riqueza que encierra el principio de proporcionalidad no obstante lo reducido de su definición jurisprudencial. Ha quedado demostrado que el principio de proporcionalidad es un concepto de contenido jurídico a pesar de la referencia implícita que hace del concepto de capacidad económica o de capacidad contributiva. Se ha visto también cómo jurídicamente se vincula el contenido jurídico del principio de proporcionalidad con otro concepto también jurídico, como lo es el del patrimonio. Y se ha visto también la manera en que debe interpretarse una norma jurídica de carácter secundario con respecto a la norma primaria con la cual la primera guarda jerarquía de subordinación, cuestión ésta que es también materia jurídica como lo es la interpretación o hermenéutica.

Lo anterior nos permite advertir con toda claridad que el derecho fiscal es campo privativo de la abogacía y que su ejercicio requiere de un pleno conocimiento jurídico aun cuando se requiera de conocimientos técnicos de otras disciplinas para cuantificar la magnitud de los eventos que contemplan las hipótesis normativas para la causación y determinación de las contribuciones. Si bien el abogado no resulta ser el profesional idóneo para desempeñar eficazmente la labor de cuantificación que exige la determinación de los tributos, es el único capacitado para valorar apropiadamente, a través del conocimiento que tiene de la ciencia jurídica, si las normas secundarias se apegan o no a las exigencias de las disposiciones constitucionales, para lo cual no se requiere de una cuantificación, sino de una completa comprensión del orden jurídico y de los efectos patrimoniales que los actos ocasionan.

Si he utilizado cuantificaciones a lo largo de esta exposición, no es porque ello sea necesario para que el experto en la Ciencia Jurídica comprenda cuándo se viola o cuándo se respeta el principio de proporcionalidad impositiva. Las he incluido, porque precisamente el propósito de mi plática ha consistido en presentar “casos prácticos” respecto de la manera en que opera en la realidad de los hechos el principio constitucional de proporcionalidad en el establecimiento de las contribuciones por la leyes secundarias. Las he utilizado sólo porque sirven para dar objetividad al pensamiento jurídico, no porque las juzgue necesarias para concluir si se respeta o no un principio constitucional en materia impositiva.