



...: Lic. GUMARO
CORREA ORTEGA

Licenciado en Derecho,
con especialidad en Derecho
Procesal Constitucional.
Gerente de Defensa Fiscal de
Intelegis Arcos.

El régimen fiscal de los demás ingresos que obtienen las personas físicas, su tratamiento y efectos en el impuesto sobre la renta.

SUMARIO:

- I. Introducción.
- II. Impuesto sobre la renta de los demás ingresos que obtienen las personas físicas.
- III. Las Aportaciones para Futuros Aumentos de Capital en sociedades mercantiles, efectos fiscales en socios y accionistas.
- IV. Conclusiones.



I. INTRODUCCIÓN

El Régimen Fiscal de los demás ingresos que obtienen las personas físicas, tiene un tratamiento fiscal especial, esto es, el legislador diseñó el hecho generador del tributo, considerando los ingresos de cualquier otro tipo que incrementen el haber patrimonial de las personas físicas; en relación a la connotación de cualquier otro tipo de ingreso, constituye un pre-

supuesto de hecho configurado en la norma jurídica tributaria, establecido en el capítulo IX, Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor.

El artículo 166 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que las personas físicas que obtengan ingresos distintos de los señalados en los capítulos anteriores (I al VIII), los consideraran percibidos en el monto en que al momento de obtenerlos incrementen su patrimonio.

En efecto, el citado artículo 166 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor, establece un capítulo de ingresos diversos a los demás capítulos del ordenamiento legal anterior, en los cuales, sea fehaciente el aumento patrimonial, pero no en el sentido de que la autoridad fiscalizadora recurra a una presuntiva inexistente en la ley, esto es, que recurra a presumir incrementado el patrimonio en base a no acreditar el origen y procedencia de los depósitos a favor de una empresa tercera o diversa al contribuyente persona física, por el



concepto de aportaciones para futuros aumentos de capital en favor de la persona moral.

No menos cierto es que en términos generales, podemos afirmar que la obligación tributaria del causante, la persona física, nace en el momento mismo en que se tiene el ingreso, bien sea en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito.

II. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS DEMÁS INGRESOS QUE OBTIENEN LAS PERSONAS FISICAS.

La relación jurídica tributaria entre el presupuesto material del impuesto y la capacidad jurídico tributaria, constituyen elementos generales para el nacimiento de la deuda fiscal, esto es, resulta necesario que el sujeto pasivo o contribuyente se encuentre con el objeto material establecido en la norma tributaria. La deuda impositiva surge cuando se produce la situación de hecho establecida por la ley; el hecho imponible consiste en establecer un presupuesto tributario que consta de dos elementos a saber: uno material, que es la condición o el hecho objetivamente establecido, al que la norma vincula cada impuesto; y finalmente, otro personal, que vincula al contribuyente. La capacidad jurídico tributaria, constituye la aptitud que otorga expresamente el derecho tributario para constituirse como sujeto pasivo del im-

puesto, dicha capacidad no coincide con la que establece el derecho privado; por lo tanto, el presupuesto y/o objeto material del impuesto sobre la renta en el Título IV, Capítulo IX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor, lo constituye la obtención de ingreso que debe ser diverso a los demás tipos impositivos definidos en los capítulos I a VIII del mismo Título IV, de la Ley antes referida, que al momento de obtenerlo incrementa el patrimonio del sujeto pasivo.

Por lo que, la carga probatoria corresponde a la autoridad fiscal para demostrar el monto del ingreso obtenido por la persona física, así como que incremento a su patrimonio en el ejercicio revisado. En el Título IV, Capítulo IX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se establecen los presupuestos jurídicos fiscales que establecen la obligación de pago, entre ellos, se establece que estarán gravados por el Impuesto Sobre la Renta, el importe de deudas perdonadas por el acreedor o pagadas por otra persona, la ganancia cambiaria, prestaciones por motivo del otorgamiento de fianzas o avales, los



procedentes de toda clase de inversiones hechas en sociedades residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, los dividendos o utilidades distribuidos por sociedades residentes en el extranjero, el ingreso por explotación de concesiones, permisos o autorizaciones, los provenientes de la participación en los productos obtenidos del subsuelo por persona distinta del concesionario, explotador o superficiario, intereses moratorios, indemnizaciones por perjuicios y los ingresos derivados de cláusulas penales o convencionales, entre otros.

De los referidos conceptos de ingresos se desprenden dos elementos que deben ser considerados para determinar el monto de los ingresos a que se refiere el artículo 166 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y, éstos son, el ingreso generado y su vinculación al sujeto pasivo (persona física) además del momento de obtenerlo y el hecho de que incrementen su patrimonio. En el Título IX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se establecen los presupuestos jurídicos fiscales que establecen la obligación de pago.

Es decir, los elementos personales de validez del artículo 166 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, debe que la referida cantidad ingresó al haber de la persona física, aumentando así su patrimonio, sin tener que presumir, la autoridad fiscal, en razón de que conoció de diversos depósitos realizados sin que hubiere acreditado el origen y procedencia del dinero aportado de tal manera a dicha persona moral.

Por ello, desde un punto de vista amplio, el capítulo IX del Título IV de ISR, grava todo



aquello que represente un valor económico que incide en las utilidades de los causantes, independientemente de que al momento de ingresar a su patrimonio carezcan de liquidez; pero el efectuar un depósito a favor de un tercero, no da nacimiento a un ingreso bien sea en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito; contrario a lo anterior, legalmente existe una transmisión de dominio o propiedad de un monto determinado de dinero en favor de una empresa, lo que provoca una disminución patrimonial de la persona física y un incremento patrimonial en la empresa (tercero) como ingreso no acumulable (artículo 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente).

Finalmente, en este Capítulo, que comprende los artículos 166 a 171, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el alcance del objeto material es en forma directa todos los ingresos que no se encuentren contemplados en los Capítulos I a VIII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Esto es, el legislador grava cualquier otro ingreso que no está clasificado en forma espe-

cífica en los Capítulos del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Sin embargo, se debe considerar que únicamente serán objeto del impuesto a que este Capítulo se refiere, aquellos ingresos que se obtengan de actos, contratos o cualquier otra actividad que en forma específica se encuentre señalada, pues de lo contrario no puede fincarse un impuesto sin una Ley previa que al efecto lo establezca.

III. LAS APORTACIONES PARA FUTUROS AUMENTOS DE CAPITAL EN SOCIEDADES MERCANTILES, EFECTOS FISCALES EN SOCIOS Y ACCIONISTAS.

En la práctica del derecho fiscal, se presenta un fenómeno en las revisiones que lleva a cabo la autoridad fiscalizadora, en donde pretende determinar incremento patrimonial de los socios o accionistas, cuando se detecta que se aportaron recursos económicos para futuros aumentos de capital en sociedades mercantiles.

Para analizar el presente caso es necesario realizar el análisis fiscal de naturaleza y alcance de las aportaciones para futuros aumentos de capital, que en los términos del artículo 48 primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente, se consideran deudas, entre otras, las aportaciones para futuros aumentos de capital y en este sentido, el hecho de que no exista una obligación jurídica, no implica que no



exista la deuda en una empresa mercantil; lo anterior, toda vez que dicha deuda existe por disposición expresa de la ley y en consecuencia, el que las aportaciones para futuros aumentos de capital se consideren deudas.

En tanto las aportaciones para futuros aumentos de capital constituye un fondo que la sociedad crea y mientras no se cumpla con la resolución de la Asamblea de Socios de capitalizar los mismos, resulta una obligación de la persona jurídica frente a los socios, máxime que sólo se hace una enumeración enunciativa y no limitativa de los rubros que conforman el pasivo para efectos del Impuesto Sobre la Renta.

En este contexto, el Boletín C-11 de las Normas de Información Financiera, refieren, que el capital contribuido se estructura en capas por el capital social propiamente dicho, las aportaciones para futuros aumentos de capital, la prima en venta de acciones y las donaciones, en el punto 25 de la NIF, se establece, que en el caso de que existan anticipos de los socios o accionistas para

futuros aumentos de capital social de la entidad, éstos se presentarán en un renglón por separado dentro del capital contribuido, siempre y cuando exista resolución en asamblea de socios o accionistas de que se aplicarán para aumentos a capital social en el futuro, pues de lo contrario estas cantidades deberán formar parte del pasivo a cargo de la entidad.

El tratamiento contable y fiscal del concepto aportaciones para futuros aumentos de capital, es de un pasivo a cargo de la entidad, esto es, no constituye una partida que aumente el haber patrimonial de la entidad jurídica revisada, por lo que, se concluye, no constituye ingreso acumulable en los términos de los artículos 17 y 18 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor.

Debe considerarse el siguiente caso, el SAT, a través de la Administración Local de Auditoría Fiscal correspondiente al domicilio del contribuyente, tiene facultades para emitir actos de fiscalización consistentes en oficio de requerimiento de información en el sentido de que se explique de manera amplia, clara y

detallada el origen y procedencia de los recursos depositados en la cuenta bancaria de la institución de crédito (persona moral) y registrada en contabilidad como lo constituyen Las Aportaciones para Futuros Aumentos de Capital, pero no podría legalmente determinar un crédito fiscal a cargo del contribuyente socio o accionista sino acredita la generación del ingreso y el ejercicio en que incrementó su patrimonio.

Para la aplicación del artículo 166 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, debe acreditarse la prueba del ingreso en el socio o accionista como en su caso el estado de cuenta bancario de la persona física y el momento de incremento en su patrimonio, determinado por mes del ejercicio. Por lo tanto, a fin de que pueda ser aplicable el referido dispositivo legal, debe tenerse la certeza de que se actualizaron ambos elementos tributarios del presupuesto integrante del hecho imponible.

En el caso, se debe advertir que las autoridades fiscales no comprobaron los elementos del presupuesto generador del tributo, esto es, que tengan la certeza que los referidos elementos se dieron en el caso concreto en relación a las cantidades depositadas en la cuenta bancaria por el concepto de Aportaciones para Futuros Aumentos de Capital en la persona moral, ya que no queda acreditado con prueba alguna la o las



fechas en las que dicha cantidad fué recibida, ni tampoco que precisamente hubiere incrementado el patrimonio de las personas físicas.

IV. CONCLUSIONES.

Por lo que es de considerarse que la aportación para futuros aumentos de capital entregados por los socios o accionistas a favor de la persona moral, no obstante que el contribuyente (persona física) no acredite el origen y procedencia de los recursos económicos, la autoridad tiene la carga de la prueba para acreditar la generación del ingreso, el periodo de obtención, así como el incremento patrimonial en los sujetos del impuesto.

Notas:

1 La Suprema Corte de Justicia de la Nación declaró inconstitucional el artículo 132 de la Ley del ISR al señalar que "para cumplir con el principio de legalidad, toda contribución debe estar prevista en la ley, especificando claramente los elementos esenciales de la obligación tributaria, pues el artículo 132 deja a criterio del organismo recaudador la posibilidad de utilizar el precepto en forma totalmente discrecional", Sesión del 20 de enero de 1998, resuelta por mayoría de siete votos y tres en contra.