



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo
acuerdo número 974181 de fecha 15 de Julio de 1997

*Inconstitucionalidad de la determinación de la ganancia cambiaria
devengada por mantener inversiones en el extranjero*

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Presenta el

Lic. Paulina Paniagua Muñoz

Director de Tesis

Dr. Juan Antonio Casanovas Esquivel

Ciudad de México, 2018.

Agradecimientos

Estoy agradecida con las personas que me han apoyado en esta etapa en mi carrera profesional, en lo particular el concluir con este proyecto durante 2018 fue de la mano con un logro muy importante que fue ser Asociada en una de las Firmas más importantes en México en asesoría y consultoría fiscal, Chevez, Ruiz, Zamarripa, lugar en el que en el que me he desarrollado profesionalmente durante 9 años y que gracias a las personas que han confiado en mí he logrado adquirir las herramientas y los conocimientos para poder ser creciendo. En especial, le agradezco a Ricardo Paullada, socio de Chevez porque para mí es un ejemplo y un gran apoyo y es una persona que me motiva a querer ir más allá, siempre buscando una mejor calidad en cada proyecto y el beneficio para nuestros clientes. Gracias Ricardo.

Sin duda en el día a día, el apoyo que tuve de mi familia, fue indispensable para lograr este proyecto, cada palabra de motivación de mi mamá lejos de hacerme sentir confiada me llevaba y me lleva a exigirme cada día más y estoy segura que no la defraudaré.

Paulina Paniagua.

Índice

Introducción	4
Hipótesis	8
Antecedentes	9
Desarrollo	13
i) Definición de "Fluctuación cambiaria"	13
ii) Concepto de ingreso.....	21
iii) Procedimiento del artículo 143 de la LISR	29
iv) Principio de Legalidad Tributaria	35
v) Derechos humanos	40
v.a) Principio <i>pro-persona</i>	40
v.b) Derecho humano a la Seguridad Jurídica (Principio de Protección y confianza legítima)	41
v.c) Confiscación de bienes	48
vi) Otras consideraciones	51
Conclusiones	57
Bibliografía	60

Introducción

Las inversiones patrimoniales se habían caracterizado por la enorme falta de cumplimiento de obligaciones fiscales por parte de las familias mexicanas que tradicionalmente habían mantenido parte de su patrimonio fuera del país.

Lo anterior, sin considerar los múltiples abusos que diversas personas físicas realizaban en estructuras de negocios patrimoniales, al aprovechar las ventajas que brindaban la constitución de entidades o figuras que no fueran contribuyentes en su país o territorio de residencia o que lo fueran a una tasa sustancialmente menor a la que se paga en México.

Aún cuando el gobierno mexicano ha intentado en repetidas ocasiones llevar a cabo programas de repatriación que no han logrado resultados realmente exitosos, considerando el monto estimado de recursos que las personas físicas y/o morales tienen en el extranjero, se puede afirmar que la inmensa mayoría del patrimonio que se mantiene en el extranjero continua fuera.

Con el decreto presidencial de repatriación de capitales vigente del 19 de enero de hasta el 19 de octubre de 2017 se retornaron al país 302 mil 591 millones 415 mil de pesos, monto equivalente a 1.4 por ciento del Producto Interno Bruto esperado para 2017, informó el Servicio de Administración Tributaria.

Al respecto el entonces administrador general de Recaudación del SAT, Lizandro Núñez Picazo, comentó que estos recursos retornados al 13 de octubre de 2017 estuvieron distribuidos en 3 mil 777 personas físicas y 72 personas morales y han permitido recaudar más de 14 mil 984 millones 697 mil 359 de pesos, lo cual representa 0.07 por ciento de la recaudación esperada para el 2017¹.

En términos generales, las inversiones que una persona física mantiene en el extranjero, cuando se trata de portafolios de inversión, son las siguientes:

- a) Efectivo o los denominados *money markets* que pagan intereses o rendimientos relativamente bajos;

¹ NOTAS FISCALES. Suma 302 mmdp repatriación de capitales [en línea] < <https://notasfiscales.com.mx/suma-302-mmdp-repatriacion-capitales/> > [Octubre 2017]

- b) Títulos de renta fija o de deuda, como lo serían los bonos o fondos de bonos que, al igual que el efectivo, pagan rendimientos fijos o intereses; y;
- c) Títulos de capital o fondos de inversión, como acciones o fondos mutuos que pagan dividendos o rendimientos de capital.

Lo anterior en principio, como se detallará a lo largo de la presente, genera obligaciones fiscales México para las personas físicas, las cuales se dividen en obligaciones de pago y obligaciones formales, en ciertos casos.

La legislación en México establece que las personas residentes en México están sujetas al pago del impuesto sobre la renta bajo un régimen de renta mundial², es decir que los residentes nacionales estarán sujetos al impuesto sobre la renta por el total de los ingresos que perciban sin considerar la fuente de riqueza de donde provengan o el lugar en donde se obtengan.

Hay que tener en consideración que en ciertas ocasiones lo anterior resulta en una controversia en el caso de personas físicas que califican como residentes fiscales en México pero que además tienen intereses en otros países.

Siendo que los ingresos que obtienen en el extranjero las personas físicas, pueden someterse a imposición en el extranjero, pues principio de universalidad proporcionada por la Ley del Impuesto sobre la Renta no genera una obligación de renunciar a la recaudación de impuestos en otros países.

No obstante lo anterior, México ha promovido la inversión extranjera, para lo cual ha negociado y ratificado diversos tratados fiscales internacionales con varios países para evitar la doble imposición, con lo cuales, se permite pagar un impuesto único para ciertos tipo de ingresos que potencialmente podrían ser gravados en ambos países³.

² RICHES, John. The Private Wealth & Private Client Review. Fifth Edition. UK London. Law Business Research, 2012. p. 297

³ TMC LEGAL. Impuesto sobre la Renta en México: Investigación sobre el criterio de residencia fiscal [en línea]. < <https://tmclegal.com/el-impuesto-sobre-la-renta-en-mexico-investigacion-sobre-el-criterio-de-la-residencia-fiscal/> > [Abril 2016]

Cabe señalar, que la residencia fiscal no necesariamente va de la mano con la residencia legal, dado que alguien que sea residente en México para efectos fiscales puede no ser residente legal mexicano o viceversa.

El artículo 9 del Código Fiscal de la Federación establece, en el caso de personas físicas, para que califiquen como residentes en México deberán haber establecido su casa habitación en México, y en caso de que tengan casa habitación en otro país, se considerarán residentes en México, si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales, cuando, entre otros casos, se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos; i) Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México y ii) cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.

Atendiendo al régimen aplicable para las personas físicas que califican como residentes en México, la Ley del Impuesto sobre la Renta establece en el Título IV “De las Personas Físicas”, las reglas y los ingresos por lo que éstas están obligadas al pago del impuesto, siendo estos los siguientes:

- a) Ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado,
- b) Ingresos por actividades empresariales y profesionales
- c) Ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles
- d) Ingresos por enajenación de bienes
- e) Ingresos por adquisición de bienes
- f) Ingresos por intereses
- g) Ingresos por la obtención de premios
- h) Ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales
- i) De los demás ingresos

Como se puede observar, el Título IV “De las Personas Físicas” de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece una serie de ingresos por lo que una persona física está obligada al pago del impuesto. Cabe señalar, que para la determinación de cada uno de los ingresos antes señalados las propias disposiciones establecen una serie de deducciones a efecto de determinar una base gravable global, a la cual

se le disminuyen las deducciones personales⁴ que para tales efectos establecen las disposiciones fiscales.

Como se mencionó con anterioridad, las personas físicas residentes en México que mantienen ingresos en el extranjero, típicamente obtienen tres tipos de ingresos (intereses, utilidades por enajenación de bienes y dividendos del extranjero), los cuales se encuentran regulados en los capítulos de la ley antes señalados para efectos de que una persona física cumpla con sus obligaciones en materia fiscal en México por mantener dichas inversiones,

El artículo 90 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, contenido en el Título IV “De las Personas Físicas”, señala que las personas físicas están obligadas al pago del impuesto por los ingresos que obtengan en efectivo, en bienes, en devengado, cuando así se señale, en crédito, en servicios cuando así se determine, o de cualquier otro tipo.

Adicionalmente, dicho artículo continúa señalando que cuando las personas tengan deudas o créditos, en moneda extranjera, y obtengan **ganancia cambiaria** derivada de la fluctuación de dicha moneda, considerarán como ingreso la ganancia determinada conforme a lo previsto en el artículo 143 de dicho ordenamiento.

Es importante señalar, que las disposiciones generales de la Ley del Impuesto sobre la Renta establecen en el artículo 8 que, para efectos de la ley, se consideran intereses, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, a los rendimientos de créditos de cualquier clase.

Dicho artículo señala que se dará el tratamiento de interés a los rendimientos de la deuda pública, de los bonos u obligaciones, incluyendo descuentos, primas y premios; los premios de reportos o de préstamos de valores; el monto de las comisiones que correspondan con motivo de apertura o garantía de créditos; el monto de las contraprestaciones correspondientes a la aceptación de un aval, del otorgamiento de una garantía o de la responsabilidad de cualquier clase, excepto

⁴ De conformidad con el artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las personas físicas podrán hacer, además de las deducciones autorizadas de cada Capítulo del Título IV “De las personas físicas” que les correspondan, las deducciones personales, las cuales son: honorarios médicos, gastos funerales, donativos, intereses reales hipotecarios, aportaciones voluntarias para el retiro, primas de seguros de gastos médicos y transportación escolar obligatoria.

cuando dichas contraprestaciones deban hacerse a instituciones de seguros o fianzas; la ganancia en la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito, siempre que sean de los que se colocan entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

Continúa señalando dicho artículo que también se dará el tratamiento que la Ley del Impuesto sobre la Renta 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.

Como se puede observar, en términos de las disposiciones generales de las personas físicas residentes en México se determinará el ingreso por ganancia cambiaria de conformidad con lo previsto en el artículo 143 de la Ley del Impuesto sobre la Renta contenido en el Capítulo IX “De los Demás Ingresos que obtengan las Personas Físicas”), siempre que se cumplan con los siguientes requisitos:

- i) Tener deudas o créditos en moneda extranjera; y
- ii) Obtener ganancia cambiaria derivada de la fluctuación de la moneda extranjera.

Es decir, si se trata de una cantidad en monetario depositada fuera de México, si bien el artículo 90 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que las personas físicas están obligadas al pago del impuesto sobre la renta por los ingresos obtenidos, entre otros en devengado, en el caso de los depósitos en moneda extranjera. Lo anterior, aun y cuando por sí mismos, no dan lugar a una modificación positiva al haber patrimonial del contribuyente y en su caso, si la fluctuación cambiaria llegara a generar esta modificación, ésta no se puede materializar sino hasta el momento en el que el depositante (persona física residente en México) recibe, en moneda nacional, es decir hasta su conversión a pesos mexicanos, una cantidad superior a la cual entrego para su depósito.

Hipótesis

El objeto de la presente es analizar y probar que el establecer una base gravable para la determinación del impuesto sobre la renta a cargo de las personas físicas

sobre el efecto cambiario devengado, resulta violatorio de los principios de legalidad tributaria, así como de los derechos humanos del contribuyente.

Cabe señalar, que la presente no busca concluir positivamente sobre una evasión del impuesto sobre la renta que pudiera corresponder a la ganancia cambiaria en general, sino probar que en términos de la legislación aplicable dicha ganancia se detona efectivamente cuando se materialice la conversión a moneda nacional del patrimonio desde el extranjero.

Antecedentes

Uno de los principales factores que afecta a los inversionistas residentes en México que mantienen sus inversiones en el extranjero es su exposición en los mercados mundiales derivado de la volatilidad del peso frente al dólar o a alguna divisa típica de algún mercado de alta importancia mundial (por ejemplo: euros, libras esterlinas, yenes, entre otros), dado que esto afecta el patrimonio de los contribuyentes que realizan operaciones en moneda extranjera.

El mercado cambiario o de divisas es el tipo de mercado en el que se negocian las distintas monedas extranjeras; está constituido por una gran cantidad de personas (inversionistas, operadores, entre otros) alrededor del mundo.

En éste, se compran y venden monedas de distintas naciones, permitiendo así la realización de cualquier transacción internacional. Los principales participantes son algunas instituciones financieras como bancos comerciales, casas de cambio y las bolsas organizadas de comercio o de valores.

Los mercados de divisas facilitan el comercio internacional ya que permiten la transferencia del poder de compra de una moneda a otra, por lo anterior, los agentes de un país pueden realizar ventas, compras y otros tipos de negocios con los agentes de otras naciones.

Luego de haber mantenido una política de un tipo de cambio fijo, México lleva varios años con un tipo de cambio flotante con un grado de intervención del Banco de México, teniendo presente que en el régimen fijo la moneda se revalúa o evalúa, mientras que en el régimen flexible o flotante la moneda se aprecia o deprecia. La

modificación del tipo de cambio fijo al flotante ha permitido que la demanda y oferta sean los factores decisivos de la paridad⁵.

En México, desde 1954 han existido distintos regímenes para la determinación del tipo de cambio publicado por el Banco de México, en algunos de ellos se puede observar la existencia de más de una referencia oficial para la obtención de divisas.

En resumen, durante el periodo de abril de 1954 a agosto de 1976 el tipo de cambio fue fijo en \$12.50 por dólar, a partir de septiembre de 1976 y hasta agosto de 1982 fue una flotación controlada; en el periodo septiembre a diciembre de 1982 el tipo de cambio se mantuvo en \$70.00 por dólar, a partir del 20 de diciembre de 1982 y hasta el 4 de agosto de 1985 permaneció un régimen de control de cambios, a partir del 5 de agosto de 1985 y hasta el 10 de noviembre de 1991 se sostuvo un desliz controlado.

Finalmente, a partir del 22 de diciembre de 1994 se establece un régimen cambiario y su efecto en la cotización del dólar⁶.

Cabe señalar, que en 1994 ocurrieron varios eventos en México que provocaron inestabilidad en los mercados y terminaron con un ataque especulativo a las reservas internacionales del Banco de México a finales del año, provocando la insostenibilidad del régimen de bandas cambiarias.

El Informe Anual del Banco de México de aquel año describe los eventos más importantes entre ellos: las elevadas tasas de interés en los Estados Unidos, acontecimientos de orden político como el secuestro de empresarios prominentes, así como el giro que tomaron las negociaciones y actitudes relacionadas con el

⁵ COLEGIO DE CONTADORES PÚBLICOS DE MÉXICO. Boletín de Investigaciones de la Comisión de Desarrollo Fiscal 1 – Bosques. [en línea]. < <https://www.ccpm.org.mx/avisos/efectos-fiscales-tipo-cambio.pdf> > [Noviembre 2017].

⁶ BANCO DE MÉXICO. Regímenes cambiarios en México a partir de 1954. [en línea]. < <http://www.banxico.org.mx/sistema-financiero/material-educativo/basico/%7B51CCA803-9DB0-9162-1CFA-B19CE71599DB%7D.pdf> > [Septiembre 2009].

conflicto de Chiapas, el asesinato del Lic. Luis Donald Colosio, la reanudada hostilidad del EZLN a principios de diciembre desencadenó mayor nerviosismo:

“Por tanto, el propio 19 de diciembre de 1994 por la tarde, la Comisión de Cambios acordó abandonar el régimen cambiario hasta entonces vigente, comunicando en el seno del "Pacto" su decisión de pasar a un régimen de flotación. En ese foro se encontró una opinión muy extendida en el sentido de que antes de ir a una flotación, era conveniente intentar la estabilización del mercado cambiario mediante la elevación del techo de la banda. La Comisión de Cambios decidió aceptar esta fórmula. Como es del dominio público, el intento no tuvo éxito, por lo que se acordó pasar al régimen de flotación con efectos a partir del 22 de diciembre último”.

En el régimen de libre flotación, mismo que permanece hasta la fecha, el tipo de cambio se determina libremente en el mercado sin la intervención de las autoridades. Las operaciones que lleva a cabo el Banco de México en el mercado cambiario se hacen a través de mecanismos preanunciados y reglas transparentes.

Estas modificaciones cambiarias cobran relevancia para las personas físicas residentes en México que por razones personales, de negocio o de seguridad, han mantenido inversiones en cuentas bancarias en el extranjero, ya que el impacto fiscal que puede generar la fluctuación cambiaria, considerando la apreciación principalmente del dólar estadounidense podría significar el pago de cantidades de impuesto sobre la renta importantes, no obstante que no se retornen al país dichos recursos, es decir que no se conviertan las cantidades a moneda nacional.

Un ejemplo claro de cómo afecta en mercado cambiario a México, se presentó desde las propuestas de campaña de Donald Trump, que comenzaron a tener efectos apenas se declaró su victoria. En el plano económico, entre sus propuestas principales, Trump prometió renegociar el Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN), incautar las remesas derivadas de sueldos ilegales, deportar a

⁷ BANCO DE MÉXICO. Informe Anual 1994. [en línea]. < <http://www.banxico.org.mx/publicaciones-y-discursos/publicaciones/informes-periodicos/anual/%7BF1A00075-21D4-5DCF-D124-09CB6EF16235%7D.pdf> > [1995].

11 millones de inmigrantes indocumentados y construir un muro fronterizo, todas medidas que afectan directamente a México.⁸

La noche del martes 9 de noviembre de 2016, el dólar llegó a cotizarse en 20.74 pesos mexicanos, con una pérdida del 13.21 por ciento frente al precio de 18.32 registrado por *Reuters*⁹ antes de que Trump ganara la presidencia. Estados Unidos es el principal mercado de las exportaciones mexicanas con un intercambio aproximado de 350 mil millones de dólares anuales. Según los expertos, las propuestas de Trump aislarían la economía estadounidense y afectarían los tratados comerciales a un nivel que recuerda los peores momentos de las crisis económicas mexicanas como pasó con el Efecto Tequila en 1994, bajo la presidencia de Ernesto Zedillo, y en 2008 bajo el gobierno de Felipe Calderón.

Por lo anterior, entre otros ejercicios fiscales como 2008, 2014 y 2015, el ejercicio de 2016, fue un ejercicio fiscal en el cual las personas físicas determinaron impuestos importantes por el concepto de intereses, que, como se mencionó anteriormente, en términos de una interpretación simple de las disposiciones fiscales incluye la ganancia cambiaria devengada.

Lo anterior, ha dado lugar a una serie de interpretaciones y de opiniones encontradas entre los especialistas en la materia, inclusive en contradicciones a nivel de autoridades fiscales respecto del asunto en cuestión, esto, dado que, como se mencionó y cómo se analizará más adelante, la ganancia cambiaria a nivel devengado representa una utilidad desproporcional para las personas físicas que mantuvieron inversiones en el extranjero y que la mayoría de los casos representa un decremento real en su patrimonio.

⁸ THE NEW YORK TIMES. La victoria de Trump es un ‘terremoto’ para la economía mexicana y derrumba al peso. [en línea]. < <https://www.nytimes.com/es/2016/11/09/la-victoria-de-trump-es-un-terremoto-para-la-economia-mexicana-y-derrumba-al-peso/> > [Noviembre 2016]

⁹ THOMSON REUTERS. Actualiza 5- Peso mexicano se derrumba a mínimo histórico, perfora los 20 por dólar ante ventaja de Trump en elección EEUU. [en línea]. < <https://mx.reuters.com/article/mercados-mexico-peso-idMXL1N1DA06G?pageNumber=1&virtualBrandChannel=0> > [Noviembre 2016]

Desarrollo

i. Definición de “Fluctuación cambiaria”

El artículo 90 de la Ley del Impuesto sobre la Renta señala que las personas físicas están obligadas al pago del impuesto por los ingresos que obtengan en efectivo, en bienes, en devengado, cuando así se señale, en crédito, en servicios cuando así se determine, o de cualquier otro tipo.

Dicho artículo continúa señalando que cuando las personas tengan deudas o créditos, en moneda extranjera, y obtengan ganancia cambiaria derivada de la fluctuación de dicha moneda, considerarán como ingreso la ganancia determinada conforme a lo previsto en el artículo 143 de dicho ordenamiento.

Lo anterior, establece que las personas físicas residentes en México determinarán un ingreso por ganancia cambiaria de conformidad con el artículo 143 de la Ley del Impuesto sobre la Renta siempre que: i) tengan deudas o créditos en moneda extranjera; y ii) obtengan ganancia derivada de la fluctuación de la moneda extranjera.

Al respecto, es importante señalar que no existe una definición legal del concepto de “Fluctuación Cambiaria”, ya que se trata de un concepto económico y, en última instancia, contable.

Dado que no existe una definición en las disposiciones fiscales aplicable de lo que debe entenderse por “fluctuación cambiaria” y, en términos del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, nos encontramos en posibilidad de atender a otras fuentes de interpretación de las normas fiscales.

En efecto, el 5 del Código Fiscal de la Federación dispone que las normas fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, así como las que fijen las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Para tales efectos, se considera que se establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

De lo anterior, la aplicación estricta de las normas fiscales consiste en aplicar las normas jurídico-tributarias, atendiendo fundamentalmente al significado gramatical

y conceptual de las palabras empleadas por el legislador, sin introducir ninguna hipótesis o situación que no se encuentre prevista de manera expresa en el texto de la propia ley.

Por su parte, el segundo párrafo del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación establece que las otras disposiciones fiscales, es decir las que no establezcan cargas a los particulares o señalen excepciones a las mismas, ni fijen infracciones y sanciones, se analizarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica y a falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones de derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal. Lo anterior se explica cómo se señala a continuación:

- Que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares al interpretarse deben arrojar un resultado estricto, pudiéndose aplicar alguna clase de interpretación, entre las que se encuentran:

- a) Literal o gramatical: para determinar el significado de la norma mediante la aplicación de reglas gramaticales del lenguaje.
- b) Sistemático o de interpretación armónica: para establecer el sentido y alcance del precepto analizado en relación con las otras disposiciones de la ley, como parte de un todo.
- c) Lógico: Mediante el que se trata de establecer la correspondencia entre la voluntad del legislador plasmada en un precepto, y en el caso concreto al que se pretende aplicar.
- d) Causal – teleológico: para determinar las causas y los fines que tuvo el legislador plasmada en un precepto, y en el caso concreto al que se pretende aplicar.
- e) Histórico: para encontrar el sentido del precepto a interpretar mediante el análisis de los antecedentes legislativos del mismo.
- f) Progresivo: con el cual se hace el estudio comparado de las condiciones jurídicas en el momento en que se realiza la interpretación, y las que prevalecían cuando fue creada la norma en estudio.

g) Genético-teleológico: que pretende conocer las causas que motivaron la reforma de la norma para establecer su sentido.¹⁰

- Además señala cuáles son esas disposiciones que se deben interpretar de manera estricta.

Por otra parte el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación señala en qué casos se puede utilizar cualquier método de interpretación y dispone expresamente la supletoriedad en cuanto esa ley suplente no vaya en contra de naturaleza del derecho fiscal, siempre y cuando no exista norma fiscal expresa que auxilie en la tarea interpretativa¹¹.

Considerando lo anterior, para interpretar toda disposición fiscal se puede partir de su análisis literal o gramatical y, en caso de que no sea clara o se generen dudas, debe acudir a cualquier método de interpretación jurídica.

Una vez efectuada la interpretación de la norma se debe proceder a su aplicación, siendo que aquéllas que establezcan cargas y excepciones, es decir, las que contengan los elementos esenciales de las contribuciones, deben de aplicarse de forma estricta, evitando la aplicación por analogía y mayoría de razón.

En virtud de lo anterior, resulta necesario enfatizar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió una jurisprudencia en la que se establece la posibilidad de usar otros métodos de interpretación cuando el análisis literal y gramatical de una disposición genere incertidumbre, con objeto de buscar la razón de ser de la ley y, por consecuencia, buscar el elemento sistemático que coordine la norma legal con

¹⁰ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, II. La interpretación de la ley y el principio de legalidad tributaria. [en línea]. < <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2534/5.pdf> > [Consultado Agosto 2018]

¹¹ ZAVALA AGUILAR, Gustavo, Hermenéutica Fiscal. La interpretación de las disposiciones fiscales, Primera Edición, Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C. 2003, p. 17, 162 y 163.

los demás preceptos de las leyes aplicables. A continuación, se transcribe la jurisprudencia de referencia:

“CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTAÑAR SU SENTIDO.

El hecho de que el legislador haya establecido que las disposiciones fiscales que prevén elementos esenciales, como son sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, son de aplicación estricta, no significa que el intérprete no pueda acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de aquellas disposiciones, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de lo ordenado por el legislador es obligar a aquél a que realice la aplicación estricta de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.

Contradicción de tesis 15/99. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo en Materia Civil del Sexto Circuito, antes Segundo del propio circuito y el Segundo en Materia Administrativa del Tercer Circuito, por una parte, y el Tercero en Materias Administrativa y de Trabajo del Cuarto Circuito, anteriormente tercero del propio circuito, por la otra. 15 de octubre de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausentes: Mariano Azuela

Güitrón y José Vicente Aguinaco Alemán, quien fue suplido por Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

Amparo directo en revisión 1302/2001. United Parcel Service, Company. 23 de noviembre de 2001. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Verónica Nava Ramírez.

Amparo en revisión 473/2001. Constructora Estrella, S.A. de C.V. 5 de abril de 2002. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Carlos A. Morales Paulín.

Amparo en revisión 262/2001. San Vicente Camalú, S.P.R. de R.L. 18 de octubre de 2002. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Aída García Franco.

Contradicción de tesis 34/2001-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Tercero y Quinto en Materia Administrativa del Primer Circuito, Primero en Materia Administrativa del Tercer Circuito, Segundo en Materia Administrativa del Segundo Circuito y Primero del Décimo Octavo Circuito, por una parte, y el Segundo en Materia Administrativa del Tercer Circuito, por la otra. 18 de octubre de 2002. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

Tesis de jurisprudencia 133/2002. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del quince de noviembre de dos mil dos.”

(Énfasis añadido)

Al respecto, dado que el artículo 90 de la Ley del Impuesto sobre la Renta genera duda respecto de lo que debe entenderse por “fluctuación cambiaria” y no existe una definición legal ni en las normas fiscales ni en el derecho federal común, en términos del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, resulta procedente analizar la normatividad contable, que regula a la profesión contable en México.

La Norma de Información Financiera B-15 “Conversión de monedas Extranjeras”, la cual forma parte de las normas que regulan la profesión contable en México, establece que la fluctuación cambiaria o diferencia en cambios es la diferencia resultante de:

- i) convertir transacciones o saldos denominados en moneda extranjera a otra moneda, utilizando diferentes tipos de cambio; y

ii) convertir información financiera de la moneda de registro a la moneda funcional.¹²

Por lo anterior, de conformidad con la Norma de Información Financiera B-15 la fluctuación cambiaria únicamente se da en dos momentos: cuando se convierte una transacción o saldo de una moneda extranjera a otra (es decir, cuando cambio una moneda por otra, por ejemplo, de dólar americano a peso mexicano) o; cuando se convierte la información financiera de la moneda de registro a la moneda funcional.

No obstante lo anterior, en términos de la propia Norma de Información Financiera B-15, la moneda funcional se define como aquella en la que opera una entidad en su entorno económico primario; es decir, en el que principalmente genera y aplica efectivo.

En términos de lo dispuesto por los capítulos de la Ley del Impuesto sobre la Renta que regulan la obtención de ingresos por intereses y, en su caso, ganancia cambiaria, por parte de las personas físicas (Capítulos VI “De los Ingresos por Intereses” y Capítulo IX “De los Demás Ingresos que obtengan las Personas Físicas” del Título IV “De las Personas Físicas”), dentro de las obligaciones de las personas físicas no se encuentra el llevar contabilidad conforme a las disposiciones fiscales.

En este sentido, el término de “moneda funcional” únicamente va dirigido a entidades y no a personas físicas, y por lo tanto no resultaría aplicable para una persona física, el que exista la conversión de información financiera de moneda de registro a la moneda funcional.

Adicionalmente, el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española señala que el término “devengar” significa “adquirir el derecho a alguna percepción o retribución por razón de trabajo, servicio u otro título. Devengar salarios, costas, intereses”.

¹² NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA. Norma de Información Financiera B-15 Conversión de monedas extranjeras [en línea]. <http://fcaenlinea1.unam.mx/anexos/1357/1357_u6_ai.pdf> [2014].

Así, devengar significa adquirir el derecho a una retribución cuando dicho derecho es devengado a favor, situación que provoca igualmente que el mismo concepto sea devengado a cargo para la contraparte.

Por ejemplo, en el caso de sueldos y honorarios, éstos se van devengando conforme transcurre el tiempo en que existe una relación laboral o profesional, por el sólo hecho de que los servicios se vayan prestando durante la vigencia del contrato, aun cuando la obligación de pago sea en una fecha futura (v.g. quincenal o mensual). Por lo que hace a las rentas o intereses, se adquiere el derecho a su percepción con el sólo paso del tiempo durante la vigencia de la relación jurídica que le da origen (arrendamiento o un préstamo con tasa fija), pues es claro que con el sólo transcurrir del tiempo se va adquiriendo el derecho a recibir en un futuro la contraprestación.

Sin embargo, ninguno de estos conceptos es análogo a lo que sucede en materia de ganancias o pérdidas cambiarias, pues el hecho de que el valor de referencia de una moneda fluctúe incluso varias veces en un día, no implica, desde nuestro punto de vista, que por la mera fluctuación del tipo de cambio a la alza o a la baja se vaya adquiriendo un derecho o perdiendo ese derecho, respectivamente, sino que precisamente, esa fluctuación durante un día específico, únicamente implica una referencia de valuación que, a lo más, es una expectativa de lo que se pudiera llegar a obtener por la venta de las divisas (o conversión a pesos de la misma) en un momento determinado en el tiempo.

En otras palabras, la fluctuación de la moneda sirve de referencia para conocer el valor que se puede esperar recibir al cambiar una moneda en un momento específico o bien, la expectativa de la cantidad de pesos que se obtendrían en un momento determinado al convertir el valor de una cuenta por cobrar o por pagar mantenida en dólares americanos, sin que ello indique que efectivamente se ha adquirido un derecho o una obligación por el transcurso del tiempo, como en los casos señalados previamente.

Bajo una interpretación hermenéutica de las disposiciones fiscales, dado que en ningún momento la persona física obtiene una ganancia cambiaria derivada de la fluctuación de la moneda en términos del artículo 90 de la Ley del Impuesto sobre la Renta ésta no deberá considerar ningún ingreso por ganancia cambiaria de conformidad con el artículo 143 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Esto es, para que una ganancia cambiaria se entienda percibida o realizada, no basta con que el titular del monto en dólares esté en aptitud de convertirlo en moneda nacional, sino que es necesario que efectúe tal conversión.

Cabe señalar que a diferencia de lo que sucede cuando se tiene deudas o créditos en moneda extranjera en la que existe una modificación al patrimonio del contribuyente (ganancia o pérdida) derivada de la fluctuación cambiaria, al existir una contraprestación cierta pagadera en un plazo determinado, respecto de la cual al cumplirse con la obligación dependiendo del tipo de cambio aplicable el monto adeudado pudo incrementarse o disminuirse por dicha fluctuación, tratándose de depósitos en moneda extranjera no existe tal modificación por el simple devengo.

Se debe mencionar que lo anteriormente señalado se ve robustecido con el sostenido por el ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), José Ramón Cossío Villegas, al formular su voto particular a la sentencia que resolvió el amparo en revisión 423/2010, en el que señaló que:

...“los depósitos en moneda extranjera por sí solos no dan lugar a una modificación positiva en el haber patrimonial del contribuyente, sino que ésta se genera por la fluctuación en la moneda extranjera y se materializa hasta el momento en que el depositante recibe un equivalente en moneda nacional mayor al que entregó para su depósito.

Por lo que si los artículos combatidos obligan a las personas físicas a acumular como ingreso la ganancia cambiaria obtenida por la simple fluctuación de los depósitos en moneda extranjera, aun y cuando estas personas no hayan efectuado ninguna conversión, atentan directamente contra la fuente la riqueza.”...¹³

¹³ SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. Amparo en Revisión 423/2010. Ponente: Ministro Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretarios: Carlos Enrique Mendoza Ponce.

En ese amparo se cuestionó la constitucionalidad del artículo 168 (actual 144) del Capítulo VI “De los demás ingresos” del Título IV “De las personas físicas” de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2010, en tanto que abiertamente obliga a acumular la ganancia cambiaria devengada. Si bien el amparo fue negado, para el caso que nos ocupa resulta valioso el análisis efectuado en el voto particular, el cual ofrece una profundidad sobre el tema planteado, mayor que la de la sentencia misma

Con base en los anteriores razonamientos, puede sostenerse que el momento en el que la fluctuación cambiaria se entiende percibida sucede cuando se convierte el monto en dólares estadounidenses a moneda nacional.

ii. Concepto de ingreso

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1° de la Ley del Impuesto sobre la Renta los sujetos de este impuesto son las personas físicas y morales, residentes en México o en el extranjero, respecto de los ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

Como puede apreciarse, el ingreso es el objeto del impuesto sobre la renta y aunque juega un papel determinante, no está definido por la ley; no obstante que constituye un elemento básico de dicho impuesto.

Existen diferentes criterios respecto de lo que debe considerarse como ingreso, pero con diferencias que pueden ser muy importantes. Una de las principales cosas que deben entenderse es la diferencia entre ingreso y entrada de efectivo, sin embargo para ello es necesario definir, o por lo menos tratar de hacerlo, el concepto de ingreso.

Al respecto, en términos generales hay dos grandes posturas respecto de la definición de ingreso, mismas que se señalan a continuación:

- Toda cantidad que incremente el patrimonio del contribuyente pero derivado de las operaciones o actividades llevadas a cabo por la misma y no las que deriven de partidas que afecten directamente el capital contable de la sociedad.

- Toda cantidad que incremente el patrimonio de la sociedad sin importar si proviene o no de las aportaciones efectuadas.¹⁴

El diccionario de la Real Academia Española define al ingreso como “Entrada. Caudal que entra en poder de uno y que le es de cargo en las cuentas¹⁵.”

El Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, dispone que ingreso fiscal es, la suma algebraica del consumo de una persona más la acumulación o cambio de su patrimonio durante un periodo determinado.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el Amparo en Revisión 351/1997 menciona lo siguiente:

“La primera Ley del Impuesto Sobre la Renta (1925), gravó los ingresos o ganancias que modifiquen el patrimonio del contribuyente. Esta Ley definió como ingreso toda percepción en efectivo, en valores o en crédito que, por alguno de los conceptos especificados en cada una de las cédulas de esa Ley, modificara el patrimonio del causante y de la cual pudiera disponer sin restituir su importe.

Asimismo, este ordenamiento determinó que el impuesto se calcularía sobre la diferencia que resulte entre los ingresos que perciba el causante y los gastos, deducciones y amortizaciones autorizadas el Reglamento, lo cual permite concluir que el gravamen recae sobre la "renta" o utilidad del contribuyente, pues con excepción de los ingresos relativos a la explotación del subsuelo o concesiones otorgadas por el Estado (que se regulaban en la cédula quinta) en el que el para impuesto recaía sobre el ingreso bruto, respecto de los demás ingresos gravados por este ordenamiento el impuesto

¹⁴ CALDERÓN DANIEL, Mario, Algunas consideraciones respecto al concepto de ingreso y su acumulación efectos del impuesto sobre la renta, Primera Edición, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. 1994, p. 11, 12 y 13.

¹⁵ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. Definición de ingreso [en línea] < <http://dle.rae.es/?id=Lb03XBB> > [Consultado Agosto 2018].

se causaba respecto de la diferencia entre el ingreso y las deducciones que en ese entonces se autorizaban en el Reglamento.”

En la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1953, se estableció que el impuesto sobre la renta grava los ingresos provenientes del capital, del trabajo o de la combinación de ambos, en los términos de ese ordenamiento. Este cuerpo legal consideró como ingreso toda clase de rendimiento, utilidad, ganancia, renta, interés, producto, provecho, participación, sueldo, honorario y, en general cualquier percepción en efectivo, en valores, en especie o en crédito que modifique el patrimonio del contribuyente. Asimismo, este ordenamiento consignó las deducciones que podían hacer los contribuyentes para determinar su utilidad gravable.

No obstante que en este ordenamiento, se modifica la redacción en cuanto a la fuente de los ingresos gravados, en esencia, el objeto del impuesto no difiere, en gran medida, ya que en este ordenamiento el tributo va a gravar toda clase de ingresos percibidos, provenientes del capital (utilidades, ganancias, participaciones), del trabajo (sueldos y salarios) o de la combinación de ambos que modifiquen el patrimonio del contribuyente, gravando en las cédulas en que se dividió este ordenamiento los conceptos que se citan en las leyes anteriores.

En ese sentido, podemos concluir que la primera etapa de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se grava la percepción de ingresos derivados de las fuentes establecidas en la Ley que modifiquen el patrimonio del contribuyente.

La Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1964, abandonó el sistema cédular y se dividió en dos títulos: uno para el impuesto al ingreso global de las empresas y otro para el impuesto global de las personas físicas, la cual pretendió implantar un impuesto global de los ingresos percibidos por los contribuyentes.

En ese sentido, la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 1964 señalaba que el impuesto sobre la renta grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito, que modifiquen el patrimonio del contribuyente, provenientes del producto o rendimiento del capital, del trabajo o de la combinación de ambos. En los preceptos de esta Ley se determina el ingreso gravable en cada caso.

El texto citado estuvo vigente hasta noviembre de 1974, cuando se reformó para quedar como sigue:

“El impuesto sobre la renta grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito, que modifiquen el patrimonio del contribuyente, provenientes del producto o rendimientos del capital, del trabajo o de la combinación de ambos, o de otras situaciones jurídicas o de hecho que esta Ley señala. En los preceptos de esta ley se determina el ingreso gravable en cada caso.”

La parte relativa a ingresos que derivaban de otras situaciones jurídicas o de hecho, se adicionó con la finalidad de que pudieran gravarse ingresos diversos a los provenientes del trabajo, del capital, o de la combinación de ambos.

Sin embargo, tal como lo menciona Enrique Calvo Nicolau en su obra Tratado de Impuesto sobre la Renta¹⁶, para que dichos ingresos efectivamente fueran gravados, era requisito indispensable que las situaciones jurídicas o de hecho estuvieran descritas expresamente como objeto del impuesto en la ley. En ese sentido, a partir del 1º de enero de 1975, los ingresos obtenidos por personas físicas por concepto de jubilaciones, pensiones o haberes de retiro, quedaron gravadas por la Ley del Impuesto sobre la Renta, no obstante que dichos ingresos no derivaban del trabajo, del capital, ni de la combinación de ambos, el órgano creador de la norma consideró pertinente sujetarlos al gravamen.

Por lo anterior, se considera que el objeto del impuesto no sufrió una modificación substancial puesto que el impuesto grava la percepción de ingresos que modifiquen o incrementen el patrimonio del contribuyente, provenientes de productos o rendimientos de capital, del trabajo o de la combinación de ambos, es decir, que provengan de las actividades del contribuyente.

La Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1980, gravó todos los ingresos que obtuvieran las personas físicas y morales, independientemente de la fuente de riqueza de donde provinieran.

¹⁶ CALVO NICOLAU, Enrique. Tratado del Impuesto sobre la Renta. Primera Edición. México. Themis, 2013. p. 15-25 (Obra de Colección por 50 Años de Aniversario en el Ejercicio Profesional)

Igualmente, el presente ordenamiento no especifica si los ingresos gravados con este impuesto son los que modifican el patrimonio del contribuyente; sin embargo, del análisis de la totalidad del presente ordenamiento puede intuirse que lo que se pretende gravar es el incremento patrimonial derivado de la percepción de ingresos de los contribuyentes.

La Ley del Impuesto sobre la Renta reformada por Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1986, incorpora dentro del cálculo de la utilidad gravable, al efecto económico que origina la inflación.

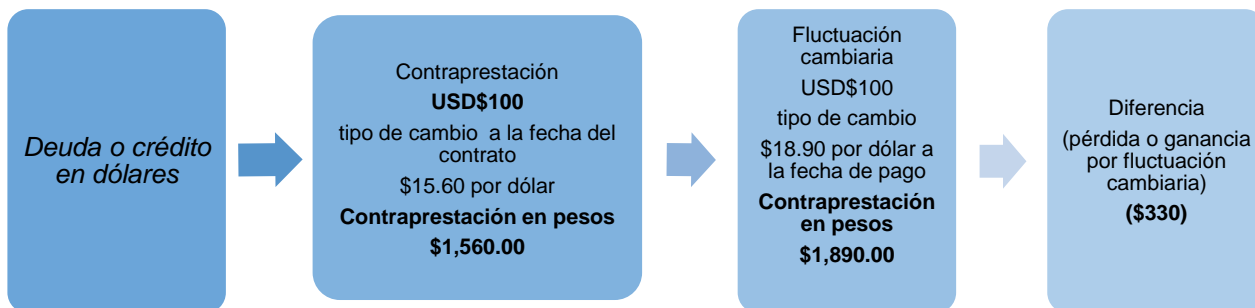
De lo antes expuesto, se desprende que la finalidad de la ley, desde su creación, ha sido gravar los ingresos que modifiquen el patrimonio y que provengan de la realización de actividades de la propia sociedad.

De las definiciones señaladas anteriormente, existe un concepto en común que es que todos ellos se refieren a incrementos patrimoniales y que los mismos se deben derivar de las actividades que realiza una sociedad o bien, en el caso de análisis de una persona física.

Como bien señalo en el apartado "Fluctuación cambiaria", en el caso establecido en el artículo 90 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para gravar las ganancias cambiarias a las personas físicas derivado de la fluctuación cambiaria, económicamente no se materializa un incremento a su patrimonio.

Con la finalidad de dar una mayor claridad a lo antes señalado, a continuación se esquematiza y explica lo siguiente:

- a) Deudas o créditos en moneda extranjera



b) Depósitos en moneda extranjera



Como puede observarse tratándose de deudas o créditos en moneda extranjera de haber una variación real en el patrimonio del contribuyente se genera pérdida o ganancia cambiaria al momento de cumplir con el pago correspondiente. Sin embargo, en el caso de depósitos la fluctuación cambiaria no produce por sí misma una modificación real al patrimonio del contribuyente que pudiera considerarse como un ingreso acumulable.

Así, la única manera de que exista una ganancia cambiaria derivada de la fluctuación de la moneda extranjera para una persona física sería en el momento en la que ésta última cambie dicha moneda a pesos mexicanos, ya que hasta ese momento se realizaría una conversión de la transacción o saldo de la moneda.

Lo anterior se puede ejemplificar con el caso de una persona física que, en el ejercicio fiscal de 2014, abra una cuenta en el extranjero en la que se tiene únicamente “efectivo” sin que éste pague intereses con un saldo de \$1’000,000 de dólares americanos. Dicha persona mantuvo la cuenta hasta el 31 de diciembre de 2016 y posteriormente desea adquirir un inmueble en el extranjero, con objeto de

recibir rentas inmobiliarias que serán su única fuente de ingresos por el resto de su vida.

No obstante, dicha persona física decide “regularizar” su situación fiscal y, previo a la adquisición del inmueble en el extranjero, calcula los efectos fiscales por su “inversión” durante los ejercicios de 2014 a 2016, obteniendo el siguiente resultado:

Monto de la Inversión (USD) 1º enero 2014	\$ 1,000,000.00
Tipo de cambio 1º enero 2014 (MxP)	13.0652
Tipo de cambio 31 diciembre 2014 (MxP)	14.7180
Diferencia tipo de cambio 2014 (MxP)	1.6528
Supuesta ganancia cambiaria ejercicio 2014 (MxP)	1,652,800.00
ISR 35% (MxP)	\$ 578,480.00
ISR (USD)	39,304.25

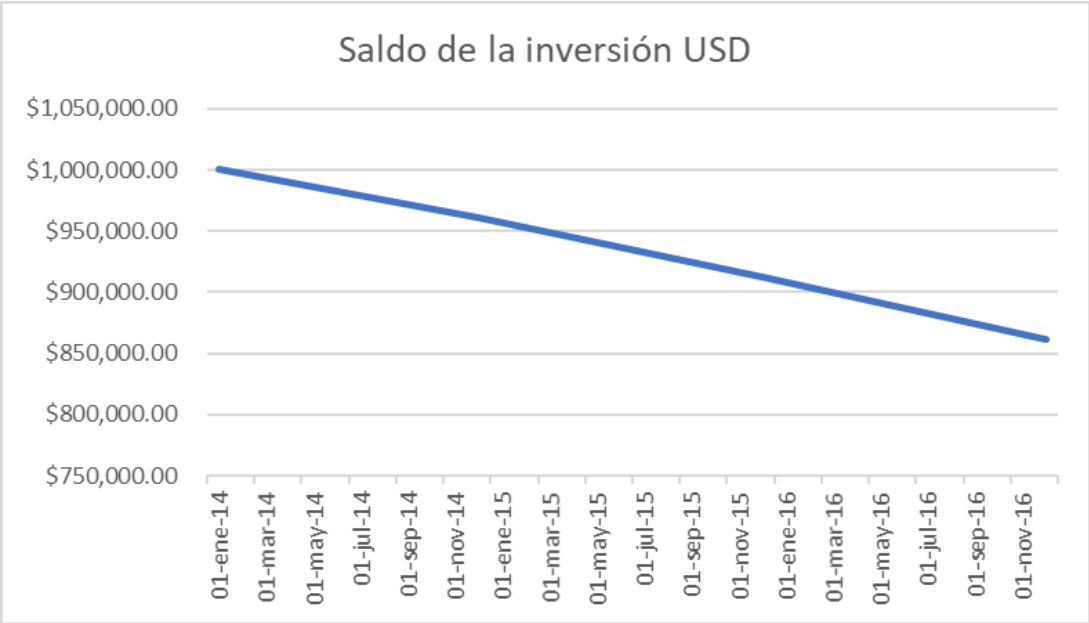
Monto de la Inversión (USD) 1º enero 2015	\$ 960,695.75
Tipo de cambio 1º enero 2015 (MxP)	14.7348
Tipo de cambio 31 diciembre 2015 (MxP)	17.2065
Diferencia tipo de cambio 2015 (MxP)	2.4717
Supuesta ganancia cambiaria ejercicio 2015 (MxP)	2,374,551.68
ISR 35% (MxP)	\$ 831,093.09
ISR (USD)	48,301.11

Monto de la Inversión (USD) 1º enero 2016	\$ 912,394.63
Tipo de cambio 1º enero 2016 (MxP)	17.3398
Tipo de cambio 31 diciembre 2016 (MxP)	20.6640
Diferencia tipo de cambio 2016 (MxP)	3.3242
Supuesta ganancia cambiaria ejercicio 2016 (MxP)	3,032,982.24
ISR 35% (MxP)	\$ 1,061,543.79
ISR (USD)	51,371.65

Monto de la Inversión (USD) diciembre 2016	\$ 861,022.98
--	---------------

Como se puede observar, la persona física, aun cuando en ningún momento cambió los dólares americanos por pesos mexicanos durante la vida de su inversión, sino que decidió adquirir un inmueble que no estará sujeto al cálculo de ganancia o pérdida cambiaria ni será vendido en un futuro por parte de esta persona, sufrió una pérdida abrupta y muy cuantiosa en su patrimonio por haber interpretado y aplicado los artículos 90 y 143 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En efecto, bajo el ejemplo anterior, la persona física pasó de tener un patrimonio de \$1'000,000 de dólares americanos a \$861,023 dólares americanos, lo cual implica una disminución de más del 13% de su patrimonio en tan sólo 3 años, como a continuación se resume:



En este sentido, es claro que no está bajo control de la persona física el movimiento del dólar americano contra el peso mexicano, por lo cual, en caso de que el comportamiento de las monedas resultara similar en los siguientes años, pudiera resultar que el impuesto sobre la renta fuera confiscatorio para la persona física; es decir, que incluso pierda su patrimonio completo, siendo su único medio de subsistencia, como ocurre en diversos casos reales.

Por lo anterior, bajo una interpretación hermenéutica de las disposiciones fiscales, en ningún momento la persona física obtiene una ganancia cambiaria derivada de la fluctuación de la moneda en términos del artículo 90 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

iii. Procedimiento del artículo 143 de la LISR

A continuación se analizará el artículo 143 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con objeto de determinar si la misma resulta constitucional, o bien, si esta norma es legalmente válida.

El artículo 143 de la Ley del Impuesto sobre la Renta contenido en el Capítulo IX “De los Demás Ingresos que obtengan las Personas Físicas” del Título IV “De las Personas Físicas” de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece lo siguiente:

“Artículo 143. Tratándose de ganancia cambiaria y de los intereses a que se refiere este Capítulo, se estará a las siguientes reglas:

[...]

IV. Cuando provengan de depósitos efectuados en el extranjero, o de créditos o préstamos otorgados a residentes en el extranjero, serán acumulables conforme se devenguen.

[...]

Tratándose de los intereses a que se refiere la fracción IV de este artículo, se acumulará el interés nominal y se estará a lo dispuesto en el artículo 44 de esta Ley; para los efectos del cálculo del ajuste por inflación a que se refiere dicho precepto no se considerarán las deudas.”

Conforme a lo anterior, en el caso de que una persona física residente en México mantenga depósitos en el extranjero y exista fluctuación cambiaria conforme a lo anteriormente analizado, deberá determinar la ganancia cambiaria conforme se “devengue”.

En contexto y dado que no existe definición para este caso de lo que debe entenderse como “devenguen”, resulta procedente analizar si como contribuyentes, las personas físicas tienen los elementos del tributo claros (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, por ejemplo) y, si derivado de esto, cabe algún otro método de interpretación de la norma, fuera del método de interpretación estricta.

Al respecto, la doctrina señala que las normas sustantivas en materia fiscal son aquéllas relativas al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, y se denominan sustantivas por ser esenciales para la determinación de una contribución, pues a falta de cualquiera de ellas no es posible determinar un tributo.

Lo anterior incluso es compartido por la Suprema Corte de Justicia como se muestra en la jurisprudencia que se transcribe a continuación:

“CONTROLES VOLUMÉTRICOS. EL ARTÍCULO 28, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL SEÑALAR QUE AQUÉLLOS SE LLEVARÁN CON LOS EQUIPOS QUE AUTORICE EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, PUES ELLO NO IMPLICA DELEGACIÓN DE FACULTADES LEGISLATIVAS (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004).

El aludido artículo prevé la obligación a cargo de las personas que enajenen gasolina, diesel, gas natural o licuado de petróleo para combustión automotriz en establecimientos abiertos al público en general, de llevar controles volumétricos mediante equipos que autorice el Servicio de Administración Tributaria a través de reglas de carácter general, los cuales formarán parte de la contabilidad del causante; de lo anterior se sigue, en primer término, que no se faculta al Servicio de Administración Tributaria a fijar uno de los elementos esenciales de la obligación tributaria sustantiva, porque éstos se refieren al sujeto, objeto, base y tasa o tarifa; ni se delegan facultades legislativas en su favor, en tanto que únicamente se le autoriza para emitir reglas generales de carácter técnico-operativo para facilitar la aplicación de la norma, esto es, constituye el establecimiento de atribuciones necesarias para que los órganos del Poder Ejecutivo encargados de ella, puedan dar agilidad, prontitud, firmeza y precisión a los actos de aplicación de la norma expedida por el Congreso de la Unión.

Amparo en revisión 1076/2004. Bertha Olga Fuentes Rey. 5 de noviembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Ma. Dolores Omaña Ramírez.

Amparo en revisión 1227/2004. Servicio Magallanes, S.A. de C.V. 5 de noviembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Ma. Dolores Omaña Ramírez.

Amparo en revisión 1559/2004. Hermila Ascencio Rueda. 5 de noviembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Ma. Dolores Omaña Ramírez.

Amparo en revisión 1038/2004. Servicio Oasis, S.A. de C.V. 5 de noviembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Estela Jasso Figueroa.

Amparo en revisión 1217/2004. Servicio Anapra, S.A. de C.V. 5 de noviembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Israel Flores Rodríguez.

Tesis de jurisprudencia 180/2004. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del diecinueve de noviembre de dos mil cuatro.

(Énfasis añadido)

Por lo anterior, es posible concluir que estamos en presencia de una norma sustantiva cuando ésta regula alguno de los elementos del tributo, esto es, al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Una vez definido lo que debe entenderse por normas sustantivas, debemos analizar lo que se entiende por normas adjetivas. Al respecto, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha definido a las normas de procedimiento como sigue:

“IMPUESTO AL ACTIVO, LEY DEL. SU ARTÍCULO 9o. ES UNA NORMA DE CARÁCTER ADJETIVA O PROCEDIMENTAL Y NO UNA NORMA SUSTANTIVA (VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1995).

Si el tema a resolver en el juicio de amparo consiste en determinar si el artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo constituye una norma sustantiva, o bien

se está en presencia de una norma de carácter adjetiva o procedimental, este tribunal concluye que se está en el segundo de los supuestos. En primer lugar, debe tenerse en consideración lo dispuesto por el propio precepto, fundamentalmente en el párrafo segundo que es en estricto sentido el único cuya aplicación se controvierte. No es el procedimiento que establece el legislador lo que le da a la norma respectiva el carácter de sustantiva o de adjetiva sino que es, en todo caso, la hipótesis normativa resultante del procedimiento lo que le da la característica indicada; así vemos que tanto el artículo 2o. como el 9o. hacen referencia en su texto a actos de procedimiento que deben seguirse, en el primero de ellos para calcular los activos de los sujetos pasivos del impuesto al activo; en tanto que el segundo, señala el procedimiento a seguir para que la autoridad fiscal esté en posibilidad de dictar la procedencia del acreditamiento. Sin embargo, entre ambos existe una diferencia sustancial que hace que el artículo 2o. tenga el carácter de norma sustantiva y el 9o. de norma adjetiva, pues en aquél la norma debe aplicarse sin taxativa alguna, sin ulterior resolución de la autoridad fiscal para que se actualice el supuesto jurídico que contiene; la norma es imperativa y por lo mismo ha de hacerse efectiva de acuerdo con las disposiciones vigentes en el momento que se realicen las situaciones jurídicas o de hecho previstas en la ley como objeto del impuesto, este acto con el fin de evitar la inseguridad jurídica en la determinación de la contribución. No debe confundirse la determinación del impuesto que unilateralmente hace el sujeto pasivo del impuesto, con la posterior calificación que lleve a cabo la autoridad revisora de la correcta aplicación del procedimiento y su resultado, en uso de sus facultades de comprobación. En cambio, en el artículo 9o. se dan los pasos a seguir, los requisitos que se deben satisfacer para que la autoridad se encuentre en posibilidad de resolver favorable o en forma negativa la pretensión del contribuyente.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 6494/97. Transportadora de Sal, S.A. de C.V. 10 de junio de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Hilario Bárcenas Chávez. Secretario: Enrique Gómez Galán.”

(Énfasis añadido)

Por lo anterior, dado que los artículos que regulan la determinación de la ganancia cambiaria derivada bajo los artículos 90 y 143 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, son disposiciones sustantivas, dichas normas deberían contener todos los elementos del tributo de manera clara y otorgar a los contribuyentes una mecánica de cálculo que no deje lugar a dudas de la contribución; de lo contrario, se estaría violando el principio de legalidad tributaria, lo cual será analizado más adelante.

A reserva de analizar con mayor profundidad si esta disposición deja claro cuáles son los elementos de la contribución y, en específico, la base o mecánica de determinación del impuesto sobre la renta por la ganancia cambiaria, de la lectura al artículo 143 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se refiere de manera clara al caso en el que una persona física intercambie moneda nacional por dólares americanos o moneda extranjera desde una cuenta de inversión abierta en el extranjero, por ejemplo, sin necesidad de que los pesos mexicanos sean repatriados al país a alguna institución bancaria del sistema financiero nacional.

Al respecto, y como se señaló anteriormente el término “devengar”, se define de acuerdo con el *Diccionario de la Real Academia Española* como:

“Adquirir derecho a alguna percepción o retribución por razón de trabajo, servicio u otro título”.

Por otro lado, la Norma de Información Financiera A-2 “Postulados Básicos” señala que el término “devengación contable” se refiere a que los efectos derivados de las transacciones que lleva a cabo una entidad económica con otras entidades, de las transformaciones internas y de otros eventos, que la han afectado económicamente, deben reconocerse contablemente en su totalidad, en el momento en el que ocurren, independientemente de la fecha en que se consideran realizados para fines contables.

Como puede observarse, el término de devengar es considerado como la adquisición de un derecho que implica el efecto derivado de una transacción que lleva a cabo una entidad económica con otras entidades o de otros eventos que afectan económicamente a dicha entidad, el cual, se da únicamente al momento de materializar el cambio de dólares americanos o moneda extranjera a pesos mexicanos y no mientras la moneda extranjera no haya sido cambiada a pesos mexicanos.

Atendiendo a lo anterior, la fracción antes citada no es clara en cuanto a la base o mecánica que debe seguir el contribuyente para considerar la ganancia cambiaria conforme se “devengue”, ya que no establece si debe ser de forma diaria, semanal, mensual, anual o con alguna periodicidad.

En este sentido, considero que la disposición es violatoria del principio de legalidad tributaria, dado que la misma no es clara respecto de la forma en la que la contribución se debe calcular su base, como sí lo hace en otras disposiciones similares referentes a operaciones de contribuyentes en las que intervengan operaciones con divisas extranjeras.

En efecto, existen casos en los que el legislador tuvo la intención y la voluntad de establecer una mecánica clara y concisa respecto de la determinación de un resultado fiscal que involucra operaciones de cambio en moneda extranjera, como lo sería el caso de las operaciones financieras derivadas que las personas morales celebren como parte de sus operaciones.

Al respecto, el artículo 20 fracción VIII de la LISR, la cual a su letra señala lo siguiente:

“Artículo 20. En el caso de operaciones financieras derivadas, se determinará la ganancia acumulable o la pérdida deducible, conforme a lo siguiente:

[...]

*VII. La ganancia acumulable o la pérdida deducible de las operaciones financieras derivadas referidas al tipo de cambio de una divisa, **se determinará al cierre de cada ejercicio, aun en el caso de que la operación no haya sido ejercida** en virtud de que a su fecha de vencimiento corresponde a un ejercicio posterior. Para esos efectos la pérdida o utilidad se determinará **considerando el tipo de cambio del último día del ejercicio que se declara, que se publique en el Diario Oficial de la Federación.***

Las cantidades acumuladas o deducidas en los términos de esta fracción, en los ejercicios anteriores a aquel en el que venza la operación de que se trate, se disminuirán o se adicionarán, respectivamente, del resultado neto que tenga la operación en la fecha de su vencimiento; el resultado así obtenido

será la ganancia acumulable o la pérdida deducible, del ejercicio en el que ocurra el vencimiento.

[...]"

(Énfasis añadido)

Como se puede observar, en otros casos en los que la Ley del Impuesto sobre la Renta trata con operaciones que involucran el manejo de moneda extranjera, se confirma la intención del legislador de determinar una base o mecánica clara y concisa de la contribución (impuesto sobre la renta), estableciendo fechas y montos de tipo de cambio oficiales específicos; mientras que en el caso del artículo 143 antes señalado, la mecánica para la determinación de la ganancia acumulable o pérdida deducible no es clara al no definir lo que debe entenderse como “devengo”.

iv) Principio de legalidad tributaria

El concepto de Principio de Proporcionalidad que proporciona el Diccionario Jurídico Mexicano de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en un aspecto general es la relación de conformidad que existe entre el todo y cada una de sus partes o de cosas relacionadas entre sí. En el derecho tributario, este principio exige que la carga impositiva derivada de los gastos públicos se ajuste a la capacidad contributiva de los sujetos obligados. Descansa en la noción de justicia impositiva, pues lo deseado es que el aporte no resulte desmesurado en relación con la riqueza del sujeto. Este principio coincide con el de capacidad de pago, la que, generalmente, ha sido medida en base a las rentas y a la riqueza.¹⁷

El artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De lo anterior, se consagran como principios constitucionales tributarios, la proporcionalidad, la equidad, la legalidad y el destino al gasto público, los cuales rigen en toda contribución.

¹⁷ ENCICLOPEDIA DEL DERECHO. < <https://leyderecho.org/tag/principios/> >
[Consultado Julio 2018]

La Real Academia Española define al principio de legalidad tributaria como el principio jurídico en virtud del cual los ciudadanos y todos los poderes públicos están sometidos a las leyes y al derecho¹⁸.

El artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Como se puede observar, tanto el artículo 31 fracción IV como el 16 constitucionales, contienen implícito el principio de legalidad tributaria.

El antecedente de éste principio son las ideas de Adam Smith en el sentido de que: “Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades; es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia o menosprecio de esta máxima, depende lo que se llama la equidad o falta de equidad de los impuestos”. Este principio fue recogido por la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa de 1789 cuyo numeral 13 disponía. que: “para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, que debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus facultades”. Esta idea fue acogida en los artículos 8º, 339 y 340 de la Constitución de Cádiz de 1812. En el México independiente aparece por primera vez en el Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano, suscrito el 18 de diciembre de 1822, el cual en su artículo 15 señalaba como obligación de los habitantes del imperio, la de contribuir “en razón de sus proporcione”

La redacción del artículo 31 de la Constitución de 1857 en su fracción III es igual al texto de la fracción IV del vigente artículo 31 de la Constitución antes señalada. En la actualidad, este principio de la proporcionalidad ha dado origen al de progresividad en los impuestos, en función del cual se grava más a quien más tiene o percibe.

¹⁸ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. Definición de principio de legalidad [en línea] < <http://dle.rae.es/?id=UC5uxwk> > [Consultado Agosto 2018].

En la tesis de jurisprudencia por reiteración P./J. 106/2006, el Pleno de la suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido lo siguiente:

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO.

El principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que sea el legislador, y no las autoridades administrativas, quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias, máxime que su cumplimiento defectuoso tiende a generar actos de molestia y, en su caso, a la emisión de sanciones que afectan su esfera jurídica. Por ende, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tratándose de la definición de alguno de los componentes del tributo, ha declarado violatorios del principio de legalidad tributaria aquellos conceptos confusos o indeterminables para definir los elementos de los impuestos; de ahí que el legislador no pueda prever fórmulas que representen, prácticamente, la indefinición absoluta de un concepto relevante para el cálculo del tributo, ya que con ellos se dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas las que generen la configuración de los tributos y que se produzca el deber de pagar impuestos imprevisibles, o bien que se origine el cobro de impuestos a título particular o que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público.

Amparo en revisión 197/2006. Operadora Vips, S. de R.L. de C.V. 7 de agosto de 2006. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio A. Valls Hernández, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretarios: Hilda Marcela Arceo Zarza, Fernando Silva García, José de Jesús Bañales Sánchez y Alfredo Villeda Ayala.

Amparo en revisión 271/2006. La Latinoamericana Seguros, S.A. 7 de agosto de 2006. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio A. Valls Hernández, Olga

Sánchez Cordero de García Villegas y Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretarios: Hilda Marcela Arceo Zarza, Fernando Silva García, José de Jesús Bañales Sánchez y Alfredo Villeda Ayala.

Amparo en revisión 350/2006. Nueva Wal-Mart de México, S. de R.L. de C.V. 7 de agosto de 2006. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio A. Valls Hernández, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Mariano Azuela Güitrón. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarios: Hilda Marcela Arceo Zarza, Fernando Silva García, José de Jesús Bañales Sánchez y Alfredo Villeda Ayala.

Amparo en revisión 374/2006. Allianz México, S.A., Compañía de Seguros. 7 de agosto de 2006. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio A. Valls Hernández, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretarios: Hilda Marcela Arceo Zarza, Fernando Silva García, José de Jesús Bañales Sánchez y Alfredo Villeda Ayala.

Amparo en revisión 902/2006. Afianzadora Insurgentes, S.A. de C.V. 7 de agosto de 2006. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio A. Valls Hernández, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretarios: Hilda Marcela Arceo Zarza, Fernando Silva García, José de Jesús Bañales Sánchez y Alfredo Villeda Ayala.

El Tribunal Pleno, el tres de octubre en curso, aprobó, con el número 106/2006, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a tres de octubre de dos mil seis.”

Como se puede observar, la Suprema Corte de Justicia de la Nación señala que a través del principio de legalidad tributaria, la obligación constitucional es del legislador, y no de las autoridades administrativas, de establecer los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias.

El principio de legalidad tributaria implica el que la imposición de una contribución además de estar fundada y motivada por parte del legislador, sea el mismo legislador quien determine claramente en la norma cualquier elemento de dicha contribución y no sea la autoridad fiscal quien tenga esta tarea.

Esto también lo confirma Juan Rafael Bravo Arteaga en su obra “Nociones Fundamentales del Derecho Tributario”¹⁹, quien establece que el principio de legalidad tributaria exige que en la norma general estén concentrados todos y cada uno de los elementos esenciales de la obligación tributaria, a saber, sujeto activo, sujeto pasivo, hecho imponible, base y tasa o tarifa.

Como se puede observar, en general, los estudiosos de la materia coinciden en que los legisladores deben seguir los principios tributarios, incluyendo el de legalidad, al redactar y aprobar una ley, para que exista certeza para los contribuyentes en la determinación y pago de cualquier contribución contenida en ella; esto con independencia de que no es la autoridad administrativa quien deba expedir dicha ley.

Así, en caso de que el objeto y la base del pago de algún tributo puedan ser determinados a voluntad y capricho de la autoridad administrativa, la regulación bajo la cual esto suceda resultaría violatoria del principio de legalidad tributaria, como sucede con los artículos 90 y 143, fracción IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al no establecer qué deberá entenderse por “devengo” y “fluctuación cambiaria”, conceptos fundamentales para determinar quiénes determinan la fluctuación y sobre qué bases.

Por lo anterior, dichos artículos no otorgan la certeza a los contribuyentes respecto del objeto y la base para determinar la ganancia o pérdida cambiaria correspondiente.

Una vez determinado lo anterior, con independencia de otras garantías constitucionales que este precepto pudiera violar, a continuación llevaremos a cabo

¹⁹ BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael, Nociones Fundamentales de Derecho Tributario, Colombia, Editorial Legis, pags. 48-50.

un breve análisis de los derechos humanos que, en considero, resultan violados por el artículo 143 fracción IV antes analizado.

v) Derechos humanos

El artículo 1° de la Constitución establece que todo individuo gozará de los derechos humanos que se reconozcan en la misma y en los tratados internacionales, así como de las garantías para su protección cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse.

v.a) Principio “pro-persona”

Algo muy importante que surgió con motivo de esta reforma es el criterio “*pro persona*”, el cual se consagra en el artículo 1° de la Constitución y es un criterio hermenéutico que coincide con el rasgo fundamental de los derechos humanos, por virtud del cual debe estarse siempre a favor de la persona e implica que debe acudirse a la norma más amplia o a la interpretación extensiva cuando se trata de derechos protegidos y, por el contrario, a la norma o a la interpretación más restringida, cuando se trata de establecer límites a su ejercicio.

Por lo tanto, el principio “*pro persona*”, como su nombre lo dice, es el principio que debe regir en la interpretación y aplicación de las normas jurídicas en México, respetando en todo momento la interpretación que se derive de observación de los tratados internacionales firmados por México, tal como son la Carta de la Organización de los Estados Americanos y la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

En términos de lo dispuesto por la profesora-investigadora Ximena Medellín en su obra “Metodología para la Enseñanza de la Reforma Constitucional en materia de Derechos Humanos “Principio Pro Persona”, la Suprema Corte de Justicia de la Nación reiteró su posición en el sentido de que todas las autoridades sin excepción se encuentran obligadas a asumir una responsabilidad de Estado en la implementación de esta compleja transformación constitucional; y, en especial, reconocen aquella que enfrentan las y los operadores de justicia, particularmente quienes tienen en sus manos la impartición de justicia o funciones asociadas con la defensa –tanto jurisdiccional como no jurisdiccional– de los derechos humanos, para desarrollar todas sus acciones desde el nuevo paradigma que supone la incorporación de una perspectiva de derechos humanos.

Continúa estableciendo dicha autora que lo anterior implica, entre otras cuestiones, el replanteamiento de estructuras y categorías de pensamiento utilizadas tradicionalmente por las y los juristas, además del desarrollo de una profunda reflexión sobre el papel de la impartición de justicia en un Estado democrático y constitucional de derecho. En estas condiciones, es importante resaltar que un cambio de tal envergadura requiere de estrategias y mecanismos adecuados y eficaces para garantizar que las nuevas disposiciones constitucionales alcancen los fines para los cuales han sido diseñadas²⁰.

Así, en términos del artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, si bien el Gobierno se encuentra constitucionalmente facultado para implementar las medidas rectoras del desarrollo nacional, incluso regulando y fomentando las actividades que demande el interés general, dichas medidas deben ser impuestas en estricto acatamiento del marco de libertades que otorga la propia Constitución Política de los Estados Unidos, pues de lo contrario éstas serían violatorias de los derechos humanos que ésta misma reconoce.

v.b) Derecho humano a la Seguridad jurídica (Principio de Protección y Confianza legítima)

Como se concluye en el apartado anterior “iii. Principio de proporcionalidad”, la fracción IV del artículo 143 de la Ley del Impuesto sobre la Renta carece de certeza jurídica para los contribuyentes, toda vez que no establecen de manera clara la base o mecánica de cálculo de la ganancia cambiaria por fluctuación de la moneda extranjera, al no definir el concepto de “devengo”.

Lo anterior, transgrede el principio de protección y confianza legítima que debiera regir a todo acto administrativo, pues dicho principio obliga a proteger a los gobernados de decisiones arbitrarias que pudieran causar incertidumbre jurídica a que se refieren el artículo 16 de la Constitución, como se analizó anteriormente.

²⁰ MEDELLÍN URQUIAGA, Ximena, Metodología para la Enseñanza de la Reforma Constitucional en materia de Derechos Humanos “Principio Pro Persona”, Primera Edición, México, Comisión de Derechos Humanos del Distrito Federal, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Oficina en México del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos, 2013, pags. 4-6.

El Estado Mexicano ha celebrado diversos tratados en los cuales también se consignan la anterior garantía de seguridad jurídica, como es el caso concreto la Convención Americana sobre Derechos Humanos, a la cual se adhirió en 1969.

En palabras de Christian Steiner y Patricia Uribe en la obra “Convención Americana de sobre Derechos Humanos Comentada”, con el fin de salvaguardar los derechos fundamentales de la persona, la Convención estableció dos órganos competentes para conocer de las violaciones a los derechos humanos: La Comisión Interamericana de Derechos Humanos y la Corte Interamericana de Derechos Humanos²¹.

Así, como se ha comentado en apartados anteriores, para respetar la garantía de seguridad jurídica, la ley debe definir con precisión cada uno de los elementos que conforman los derechos y las obligaciones de los gobernados y, al mismo tiempo, consiste en una limitante para que las autoridades actúen dentro del margen de la misma ley con lo que se pretende evitar actuaciones arbitrarias.

Lo anterior, ha sido corroborado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante tesis jurisprudencial, mediante la cual se advierte que a efecto de cumplir con la garantía de seguridad jurídica, las reglas que conforman los procedimientos que regulan la relación entre los particulares y la autoridad deben contener los elementos mínimos para hacer valer el derecho del gobernado, destacando el hecho que la garantía de seguridad tiene como finalidad que la autoridad no actúe de manera arbitraria al ejercer sus distintas atribuciones establecidas en ley, como a continuación se cita:

“GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA. SUS ALCANCES.

La garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no debe entenderse en el sentido de que la ley ha de señalar de manera especial y precisa un procedimiento para regular cada una de las relaciones que se entablen entre las autoridades y los particulares, sino que debe contener los elementos mínimos para hacer valer el derecho del gobernado y para que, sobre este aspecto, la autoridad

²¹ STEINER, Christian y URIBE, Patricia, “Convención Americana de sobre Derechos Humanos Comentada”, Primera Edición, Sistema Bibliotecario de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, agosto de 2014, p.6 y 7.

no incurra en arbitrariedades, lo que explica que existen trámites o relaciones que por su simplicidad o sencillez, no requieren de que la ley pormenore un procedimiento detallado para ejercer el derecho correlativo. Lo anterior corrobora que es innecesario que en todos los supuestos de la ley se deba detallar minuciosamente el procedimiento, cuando éste se encuentra definido de manera sencilla para evidenciar la forma en que debe hacerse valer el derecho por el particular, así como las facultades y obligaciones que le corresponden a la autoridad.

Amparo directo en revisión 538/2002. Confecciones y Artesanías Típicas de Tlaxcala, S.A. de C.V. 24 de mayo de 2002. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán; en su ausencia hizo suyo el asunto Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Claudia Mendoza Polanco.

Amparo directo en revisión 503/2002. Agencia Lantera, S.A. de C.V. 8 de noviembre de 2002. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Marco Antonio Cepeda Anaya.

Amparo directo en revisión 1769/2002. Raúl Jaime Ayala Alejo. 7 de marzo de 2003. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Javier Arnaud Viñas.

Amparo directo en revisión 405/2004. Empaques Modernos San Pablo, S.A. de C.V. 19 de mayo de 2004. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 164/2004. Inmobiliaria TMM, S.A. de C.V. y otras. 18 de febrero de 2005. Cinco votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretario: Fernando Silva García.

Tesis de jurisprudencia 144/2006. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal en sesión privada del veintinueve de septiembre de dos mil seis.”

De lo anterior se desprende que el alcance de la garantía de seguridad jurídica en materia administrativa-fiscal consiste básicamente en: a) dar certidumbre de los derechos de los contribuyentes; b) indicar cuáles son las consecuencias fiscales que surten con los supuestos de causación; y c) prevenir las arbitrariedades de las autoridades hacendarias.

En materia tributaria la garantía y derecho humano de seguridad jurídica contenido en los artículos 14 y 16 de la Constitución, así como en la Convención Americana de Derechos Humanos, se resume en la certeza y previsibilidad que deben tener los contribuyentes para la causación de los impuestos y el conocimiento pleno de las consecuencias fiscales que se derivan, así como los límites que debe observar la autoridad fiscal al momento de aplicar las disposiciones tributarias.

La actividad de la autoridad que le perjudica a los contribuyentes, en este caso, es el hecho de que el legislador impuso una obligación de cálculo de ganancia cambiaria derivada de la fluctuación de la moneda extranjera, sin dejar clara la mecánica de cálculo o base del tributo, al no definir lo que debe entenderse como “devengado”, de manera que si el mismo legislador hubiera querido establecer que por “devengado” debe entenderse un cálculo al cierre del ejercicio, como sí lo hace en otras disposiciones fiscales referentes a operaciones de tipo de cambio (como en el caso de lo establecido el artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre la Renta antes ejemplificado), lo hubiera hecho así.

Ahora bien, en relación con el derecho humano y garantía de seguridad jurídica, resulta relevante aludir al principio de confianza legítima, el cual está ligado con lo antes señalado.

En palabras de Ana María Cubillos Rodríguez y de Nicolás Arocha-Roldán en su obra “Los Instrumentos de Estabilidad Jurídica como Mecanismos Institucionales para Prevenir la Defraudación del Principio de Confianza Legítima por el Acto Propio del Legislador”, el principio protector de la confianza legítima responde a que en cualquier Estado Social de Derecho, el legislador debe cumplir con la tarea de ponderar entre los intereses de la colectividad y los particulares²².

²² CUBILLOS RODRÍGUEZ, Ana María y AROCHA-ROLDÁN, Nicolás. Los Instrumentos de Estabilidad Jurídica como Mecanismos Institucionales Para Prevenir la Defraudación del Principio de Confianza Legítima por el Acto Propio del

En este sentido, el ejercicio de la función legislativa del Poder Público supone dos aspectos importantes en su desarrollo. De una parte, significa que el legislador debe expedir mandatos imperativos que logren atender adecuadamente las necesidades sociales, económicas y políticas de la sociedad que se presenten en un momento determinado, desarrollándose de manera que se cuente con un entorno normativo con satisfactorios niveles de estabilidad jurídica, con lo cual, se pueda proyectar tranquilamente actuaciones a futuro.

El no respetar lo anterior, pudiera implicar el que el Estado, a capricho, realizara continuos ajustes injustificados e infundados que impactaran el comportamiento de los gobernados, así como sus decisiones, en este caso, de negocio, las cuales se toman con base en las normas que actualmente regulan su vida diaria. Esto lleva a la imposibilidad de planear un esquema sustentable en sus operaciones del día a día que, a su vez, afecta los intereses económicos del entorno y de ellos mismos.

Es por lo anterior que dicho principio de protección de la confianza legítima en el ámbito de la adopción de normas, exige que las innovaciones y modificaciones normativas para los gobernados no sean impuestas de manera inesperada, sino que se mantengan relativamente estables para no provocar incertidumbre jurídica a los gobernados.

En otras palabras, para que no sea violado el principio de protección y confianza legítima, es necesario que el Estado imponga normas que permitan determinar contribuciones de manera clara y concisa sin que se afecte la noción de estabilidad de la que debieran gozar todos los gobernados.

Incluso nuestros tribunales han establecido que el principio de protección de confianza legítima, vela por la estabilidad y conservación del derecho de los gobernados con el fin de darle certeza jurídica respecto de las eventuales arbitrariedades en que pudieran incurrir las autoridades y que puedan afectar a los gobernados respecto a actos futuros, indicando que la autoridad tiene la capacidad de modificar sus actos o regulaciones cuando las necesidades o conveniencias así lo requieran, siempre y cuando estos hechos se encuentren debidamente

Legislador. Pontificia Universidad Javeriana, Facultad de Ciencias Jurídicas, Bogotá. 2013, pags. 105-2018.

justificados y previendo disposiciones transitorias que resguarden la previsibilidad del ordenamiento jurídico, como sigue:

“PRINCIPIO DE PROTECCIÓN DE CONFIANZA LEGÍTIMA. SU OBJETO DE TUTELA Y FORMA EN QUE SE VULNERA RESPECTO DE UNA DISPOSICIÓN DE CARÁCTER GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN POR LA QUE SE OTORGAN BENEFICIOS FISCALES A DETERMINADOS CONTRIBUYENTES, CONSISTENTES EN EL PAGO DIFERIDO DE IMPUESTOS.

El principio de protección de confianza legítima encuentra sustento en la garantía de seguridad jurídica prevista en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha destacado que en dicha garantía descansa el sistema jurídico mexicano, de manera que lo que busca es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica. Asimismo, que tiene por objeto, desde un punto de vista positivo, dar certeza a los ciudadanos y, en su lado negativo, evitar cualquier arbitrariedad por parte de las autoridades. En ese entendido, se estima que no es una concepción formal que sólo exige claridad y precisión de las normas y del ordenamiento jurídico en su conjunto la que debe prevalecer en torno al concepto doctrinal de la seguridad jurídica, sino que debe predominar una dimensión material en la que prevalezcan la confianza, la estabilidad y, en definitiva, la paz social. En estas condiciones, el principio de protección de confianza legítima, en todos los ámbitos de actuación de los poderes públicos, tutela el respeto de la adopción y aplicación de normas, actos o medidas bajo las cuales previamente el gobernado se sujeta, de manera que no puede ser sorprendido de forma imprevista, pues busca una estabilidad y conservación para que las situaciones beneficiosas no sean modificadas en lo futuro y, si lo son, que de alguna manera se establezcan medidas transitorias para no sorprender a los gobernados, realizando al menos un cambio pausado y no abrupto, o buscando una manera de evitar un agravio cuando con la modificación se dañan intereses particulares, que en virtud de la confianza depositada estarían siendo protegidos. Así, específicamente en el ámbito de adopción de normas, exige que las innovaciones y modificaciones normativas no sean impuestas de manera súbita e inesperada, sin que medie un periodo de transición hacia el marco normativo que se pretenda introducir, para preservar la expectativa que

legítimamente tienen los particulares de que las condiciones existentes se mantengan relativamente estables. En ese sentido, el Estado, dentro de su esfera de atribuciones y competencias, en uso de la legítima libertad de configuración legislativa, tiene la capacidad de modificar sus actos o regulaciones, cuando las necesidades y conveniencias así lo requieren, máxime que no puede pasarse por alto que el derecho, al igual que la sociedad, evoluciona, pero siempre acotado por la circunstancia de que aparezca debidamente justificado que los cambios normativos sean racionales, exponiéndose gradualmente con medidas provisionales que garanticen precisamente la protección y resguardo de los intereses, que es finalmente lo que cuida el referido principio. Por tanto, éste se vulnera cuando al entrar en vigor una disposición de carácter general de la administración por la que se otorgan beneficios fiscales a determinados contribuyentes, consistentes en el pago diferido de impuestos, aquéllos se ajustan y se acogen de buena fe a ese beneficio, adhiriéndose en cuanto a los términos que se establecieron, pero ulteriormente, una vez que ya está en curso el pago diferido, se imponen requisitos previos para hacer uso de él, pues por lo inesperado y abrupto de éstos, el particular no está en condición de conocerlos y acatarlos.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO.

Amparo directo 241/2012. Promotora Leo, S.A. de C.V. 7 de febrero de 2013. Unanimidad de votos. Ponente: José Elías Gallegos Benítez. Secretario: Mario Enrique Guerra Garza.”

Sin embargo, con base en lo anteriormente expuesto, se considera que el Ejecutivo Federal violentó el principio de confianza legítima, toda vez que la falta de claridad en la determinación de la base fiscal de la ganancia cambiaria por fluctuación de la moneda extranjera contenida en el artículo 143, fracción IV, carece de certeza jurídica que debiera asistir a los gobernados, toda vez que queda a capricho de la autoridad fiscal el determinar la manera en la que se determinará este tributo, y de definir lo que debe entenderse por “devengado”, lo cual pudiera llevar a los contribuyentes a no tener una adecuada planificación de su horizonte económico bajo un elemento que se encuentra fuera de su control como

lo es ganancia cambiaria y que abruptamente puede modificar su patrimonio de manera diaria, anual o mensual, como se demostró anteriormente

v.c) Confiscación de bienes

El siguiente apartado resultaría aplicable en caso de que la autoridad fiscal determinara un crédito fiscal en contra de la Persona Física que incluyera la determinación de la ganancia cambiaria por mantener inversiones en el extranjero que no se hubiesen cambiado a pesos mexicanos.

El artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece la prohibición de las penas de muerte, mutilación, infamia, marca, azotes, palos, tormento de cualquier especie, multa excesiva, confiscación de bienes y cualquier otra pena inusitada o trascendente.

A fin de acreditar lo anterior, a continuación se transcribe el contenido del artículo 22 Constitucional, el cual es del tenor literal siguiente:

“Artículo 22. Quedan prohibidas las penas de muerte, de mutilación, de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales. Toda pena deberá ser proporcional al delito que sancione y al bien jurídico afectado.

No se considerará confiscación la aplicación de bienes de una persona cuando sea decretada para el pago de multas o impuestos, ni cuando la decrete una autoridad judicial para el pago de responsabilidad civil derivada de la comisión de un delito. Tampoco se considerará confiscación el decomiso que ordene la autoridad judicial de los bienes en caso de enriquecimiento ilícito en los términos del artículo 109, la aplicación a favor del Estado de bienes asegurados que causen abandono en los términos de las disposiciones aplicables, ni la de aquellos bienes cuyo dominio se declare extinto en sentencia. En el caso de extinción de dominio se establecerá un procedimiento que se regirá por las siguientes reglas:”

Del precepto legal antes transcrito, se podrá advertir que nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prohíbe expresamente como pena, la confiscación de bienes y las penas trascendentales.

Adicionalmente, de dicho precepto legal se advierte que no se considerará confiscación la aplicación de bienes de una persona cuando sea decretada para el pago de multas o impuestos.

Esto es, la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece como excepción a la confiscación de bienes, el que los mismos se consideren para realizar el pago de multas o impuestos, es decir, no existirá confiscación por parte de Estado cuando con la finalidad de pagar una multa o contribución, confisque bienes del particular.

Por su parte, el Doctor Ignacio Burgoa en su obra “Las Garantías Individuales” establece que la prohibición constitucional que se requiere a las penas mencionadas en el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos adolece de una excepción consagrada en el propio precepto, la cual está concebida en el sentido de excluir del concepto de pena de confiscación y, por tanto, de considerarla como vedada, a la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas²³.

De acuerdo con esta excepción constitucional, está permitida en primer lugar, la adjudicación que lleve a cabo la autoridad judicial respecto de los bienes del autor de un delito únicamente para pagar el importe de la indemnización proveniente de la responsabilidad civil originada por el hecho delictivo.

En segundo lugar, también están permitidas la aplicación o la adjudicación de los bienes de una persona en favor del Estado cuando dichos actos tengan como objetivo el pago de créditos fiscales resultante de impuestos o multas, y para cuya realización las autoridades administrativas están provistas de la llamada facultad económica-coactiva, cuyo fundamento constitucional, a nuestro entender, se encuentra en el propio artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual también delimita su procedencia (cobro de impuesto o multas).

²³ BURGOA ORIHUELA, Ignacio, Las Garantías Individuales, 40a Edición, Editorial Porrúa, México 2008, pags. 405-408.

De lo anterior se podrá advertir que doctrinalmente conforme al artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, existen dos excepciones a las penas mencionadas en dicho precepto, a saber:

i) la adjudicación que lleve a cabo la autoridad judicial respecto de los bienes del autor de un delito únicamente para pagar el importe de la indemnización proveniente de la responsabilidad civil originada por el hecho delictivo.

ii) la aplicación o la adjudicación de los bienes de una persona en favor del Estado cuando dichos actos tengan como objetivo el pago de créditos fiscales resultante de impuestos o multas, y para cuya realización las autoridades administrativas están provistas de la llamada facultad económica-coactiva, cuyo fundamento constitucional, a nuestro entender, se encuentra en el propio artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual también delimita su procedencia (cobro de impuesto o multas).

En este sentido, se puede concluir que tanto la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como la doctrina establecen como penas prohibidas la confiscación de bienes y las penas trascendentales, a menos que con la referida confiscación se pretenda hacer frente al pago de impuestos o multas determinados por autoridad administrativa alguna.

Al respecto, existe la posibilidad de que ante una situación en la que a diferencia de tipo de cambio entre el dólar americano y el peso mexicano fuera muy alta en un periodo de tiempo corto o en el mediano plazo y, por lo tanto, se perdiera una parte importante o todo el patrimonio de un contribuyente y la autoridad fiscal requiriera el pago de parte o la totalidad del valor del portafolio de inversión, la pérdida de dicho patrimonio en favor del Fisco Federal constituiría una confiscación que resulta contraria a lo dispuesto por el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En efecto, como previamente fue señalado el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, prohíbe expresamente la confiscación de bienes de los particulares, con la única excepción de que la misma se realice con la

finalidad de pagar el importe de impuestos o multas determinadas por las autoridades fiscales.

En el presente caso, se podrá advertir que, en caso de confiscar una cuenta de inversión a favor del Fisco Federal, como pudiera ocurrir, resulta del todo contraria al contenido del artículo 22 Constitucional.

vi) Otras consideraciones

En años anteriores, se han publicado cuatro precedentes referentes al asunto de fluctuación cambiaria, los cuales, como se analizará a continuación, no resultan aplicables al caso particular, sino que se refieren a casos de otra índole y naturaleza, como a continuación se muestra:

a) Tesis aislada de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación CXVII/2017

“FLUCTUACIÓN CAMBIARIA E INTERESES. EL ARTÍCULO 8, PENÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, LES DA UN TRATAMIENTO IGUAL, AL TENER NATURALEZA SIMILAR.

El mencionado artículo establece que para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta la ganancia o pérdida cambiaria devengadas, tendrá el mismo tratamiento que establece para los intereses. Lo anterior es así, pues ambas figuras se generan día con día, esto es, los intereses con motivo del acuerdo de voluntades de quienes se comprometieron a pagarlos; y la fluctuación cambiaria se gesta por la propia naturaleza cambiante de la moneda extranjera. Por tanto, dada la naturaleza similar de la fluctuación y los intereses, en la Ley del Impuesto sobre la Renta se les da un tratamiento igual, pues se está ante conceptos que se generan día con día y constituyen cargas financieras que deben soportarse, no obstante que no constituyen una misma cosa.

Amparo en revisión 947/2016. Prologis Fondo Logístico 1, S. de R.L. de C.V. 5 de abril de 2017. Cinco votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Jorge Mario Pardo Rebolledo, Alfredo Gutiérrez

Ortiz Mena y Norma Lucía Piña Hernández. Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretario: Fernando Cruz Ventura.”

Del análisis de la ejecutoria del citado precedente, ésta se refiere a la resolución respecto de la validez de asimilar el tratamiento fiscal de los intereses y la “fluctuación cambiaria”, debido a la naturaleza cambiante de la moneda extranjera para ésta última, pero sin pronunciarse respecto a la falta de una definición formal de la misma.

Como se puede observar, aunque la tesis reconoce que es válido que la ganancia cambiaria tenga el mismo tratamiento de los intereses y que la misma se genera día con día, no se pronuncia respecto del término “fluctuación cambiaria”, el cual es el objeto de nuestro análisis en la presente y el detonante de la determinación de la ganancia cambiaria.

Por lo anterior, este precedente no resultaría aplicable a nuestro caso particular, dado que no profundiza en el concepto “fluctuación cambiaria”.

b) Tesis aislada de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. CXVIII/2017

“PÉRDIDA O GANANCIA CAMBIARIA. AL INCORPORARSE AL PATRIMONIO DE LAS PERSONAS DÍA CON DÍA, REFLEJA UNA CAPACIDAD ECONÓMICA QUE PUEDE SER GRAVADA.

En términos de lo dispuesto en el artículo 8, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la pérdida o la ganancia cambiaria se incorporan al patrimonio de las personas día con día, esto es, se ve reflejado en el patrimonio momento a momento, de ahí que utilice el concepto de devengar al referirse a la ganancia o a la pérdida cambiaria; incluso, es la misma concepción que de ese término se utiliza en las normas de información financiera. Por lo tanto, es correcto que en la ley se haya reconocido el movimiento de riqueza en el patrimonio de las personas, ya sea ganancia o pérdida, como se va generando, sin que deba esperarse hasta que efectivamente se materialice el cumplimiento de la obligación pactada en moneda extranjera. Esto es, la ganancia o la pérdida cambiaria fluctúa día con día, lo que implica que los sujetos que contratan u obtienen préstamos en

moneda extranjera ven modificado su patrimonio constantemente, es decir, la sola fluctuación de la moneda extranjera sobre la cual se llevó a cabo el negocio jurídico, hace que existan movimientos de riqueza que afectan a las personas de forma negativa o positiva. Así, son esos movimientos de la riqueza que el legislador pretendió gravar a través de conceder a la fluctuación cambiaria el mismo tratamiento que a los intereses devengados, pues estos conceptos se van generando día a día y modifican en esa misma medida el patrimonio de las personas. En ese sentido es que no se requiere que se materialicen las contraprestaciones pactadas en los negocios jurídicos para que se reconozca la potencialidad de contribuir, esto es, no requiere que exista un flujo de efectivo para advertir que un concepto modifica el patrimonio de las personas y, en esa medida, refleje una capacidad económica que permita ser gravada.

Amparo en revisión 947/2016. Prologis Fondo Logístico 1, S. de R.L. de C.V. 5 de abril de 2017. Cinco votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Jorge Mario Pardo Rebolledo, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena y Norma Lucía Piña Hernández. Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretario: Fernando Cruz Ventura.”

Bajo el caso analizado, esta tesis establece que los intereses, al igual que la ganancia o pérdida cambiaria, se incorporan al patrimonio de las personas día con día, considerando para tales efectos la concepción que del concepto “devengar” se utiliza en las Normas de Información Financiera, sin embargo, es omiso en lo que respecta a los momentos en los cuales dichas pérdidas o ganancias se consideran devengados en el contexto de las citadas normas, es decir, cuándo se genera una “fluctuación cambiaria”.

Como se puede observar, en este caso se profundiza más respecto del concepto de ganancia o pérdida cambiaria y, nuevamente, se omite pronunciar respecto del concepto “fluctuación cambiaria”, el cual es el objeto de nuestro análisis en la presente y el detonante de la determinación de la ganancia cambiaria.

Incluso, la citada tesis soportaría nuestra conclusión en el sentido de que la Persona Física no cumpliría con la definición de “fluctuación cambiaria” anteriormente señalada, dado que la misma se encuentra definida en las Normas de Información

Financiera, mismas en las cuales la propia Corte se basa para definir el concepto de “devengado”.

Por lo anterior, este precedente no resultaría aplicable a el caso de análisis, dado que no profundiza en el concepto “fluctuación cambiaria”.

c) Tesis aislada de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. CXIX/2017

“RENTA. EL ARTÍCULO 8, PENÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE PARA 2014, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.”

Conforme a lo dispuesto en el artículo mencionado, la utilización del devengo de la fluctuación cambiaria atiende al principio de proporcionalidad tributaria, pues con motivo de ese movimiento cambiario es que el patrimonio de las personas se incrementa con la ganancia o se reduce con motivo de la pérdida. Esto es, al igual que los intereses devengados, la fluctuación cambiaria constituye una carga financiera que soportan los contribuyentes y que se va adicionando o disminuyendo al valor del crédito o la deuda contratados en moneda extranjera, lo que genera un incremento o decremento, según se trate de ganancia o pérdida, en el patrimonio de las personas. Así, el movimiento de riqueza que se genera con la fluctuación cambiaria, válidamente puede ser sujeto del impuesto sobre la renta desde que se devenga, por lo que no se requiere esperar al momento en que se liquida la obligación contratada en moneda extranjera para que en ese instante se realice la conversión cambiaria y se verifique la ganancia o pérdida cambiaria en esa operación. Por tanto, es correcto que el legislador haya dado el tratamiento de intereses a la ganancia o pérdida cambiaria devengadas por la fluctuación de la moneda extranjera, pues éstas al igual que los intereses constituyen un costo financiero que juega a favor o en contra de los causantes que modifica positiva o negativamente su patrimonio.

Amparo en revisión 947/2016. Prologis Fondo Logístico 1, S. de R.L. de C.V. 5 de abril de 2017. Cinco votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Jorge Mario Pardo Rebolledo, Alfredo Gutiérrez

Ortiz Mena y Norma Lucía Piña Hernández. Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretario: Fernando Cruz Ventura.

La citada tesis analiza la violación al principio de proporcionalidad tributaria con motivo de la ganancia o pérdida cambiaria, considerando para tales efectos que, al igual que con los intereses devengados, la fluctuación cambiaria constituye una carga financiera que soportan los contribuyentes, lo que genera un incremento o decremento en su patrimonio.

Por lo anterior, la Corte considera válido que dicha fluctuación se encuentre sujeta al pago del impuesto sobre la renta desde que se “devenga”, sin que esto signifique una violación al principio de proporcionalidad tributaria.

A pesar de lo anterior, la citada tesis es omisa respecto a la definición del concepto “devengado”, y apenas otorga una definición muy general de “fluctuación cambiaria”, sin que de la misma se pueda concluir el momento o la mecánica para determinar la correspondiente ganancia o pérdida cambiaria.

En efecto, la Corte basó su conclusión en los conceptos de “devengado” y “fluctuación cambiaria”, pero siendo omisa en el hecho de que los mismos no se encuentran definidos en la ley, y sin señalar una definición clara de éstos, que permita esclarecer el momento de determinación de la correspondiente ganancia o pérdida cambiaria.

d) Tesis aislada de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. CXX/2017

“FLUCTUACIÓN CAMBIARIA. PARA ANALIZAR SU INEQUIDAD POR ESTAR GRAVADA, NO PUEDEN TOMARSE COMO PARÁMETROS VÁLIDOS, LOS CONCEPTOS DE INCREMENTO DE VALOR DE BIENES INMUEBLES Y DE ACCIONES.”

Para conocer los movimientos de riqueza tratándose de bienes inmuebles (terrenos) y acciones, la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente prevé procedimientos específicos, conforme a los cuales, para conocer la modificación patrimonial de esos bienes se requiere que se enajenen, para que así su valor original se traiga a un valor presente y confrontarlo con el valor

de enajenación. Situación distinta pasa con los préstamos o deudas contratados en moneda extranjera, pues este tipo de operaciones genera un movimiento en los valores de la moneda extranjera y la moneda nacional de momento a momento, cuya diferencia positiva o negativa genera, por sí misma, una afectación al patrimonio de las personas, sin que para conocer el valor de la fluctuación cambiaria se requiera de la enajenación o de alguna otra operación similar, como sí ocurre con los terrenos y las acciones. Por tanto, no se encuentran en un plano comparable las operaciones que tienen que ver con la enajenación de terrenos o de acciones, respecto de la ganancia o pérdida cambiaria, pues la finalidad que persigue cada uno de esos procedimientos es distinta, por lo que no pueden tomarse como parámetros válidos a efecto de hacer un análisis de equidad.

Amparo en revisión 947/2016. Prologis Fondo Logístico 1, S. de R.L. de C.V. 5 de abril de 2017. Cinco votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Jorge Mario Pardo Rebolledo, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena y Norma Lucía Piña Hernández. Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretario: Fernando Cruz Ventura.

La tesis antes citada, señala que no se pueden tomar como parámetros válidos para analizar la inequidad de la “fluctuación cambiaria” los conceptos de incremento de valor de bienes inmuebles y acciones, ya que para los mismos la Ley del Impuesto sobre la Renta prevé procedimientos específicos conforme a los cuales para conocer la modificación patrimonial de los mismos se requiere que éstos se enajenen.

En efecto, la Corte concluye que no se encuentran en plano comparable las operaciones antes señaladas, respecto de la ganancia o pérdida cambiaria, pues la finalidad que persigue cada uno de esos procedimientos es distinta, sin embargo, la propia Corte no toma en cuenta que, como se mencionó anteriormente, no existe en la Ley del Impuesto sobre la Renta un procedimiento específico que señale como determinar la ganancia o pérdida cambiaria.

Lo anterior refuerza nuestro comentario al respecto de que, en otros casos en los que la Ley del Impuesto sobre la Renta trata con operaciones que involucran el manejo de moneda extranjera, se confirma la intención del legislador de determinar una base o mecánica clara y concisa de la contribución (impuesto sobre la renta),

que para la mecánica de la determinación de la ganancia acumulable o pérdida deducible no es clara al no definir lo que debe entenderse como “devengo”.

Por lo anteriormente expuesto, los precedentes referentes al asunto de fluctuación cambiaria antes citados no aplican en nuestro caso en particular, ya que los mismos no ofrecen una definición clara del concepto “fluctuación cambiaria”, el cual es el objeto de nuestro análisis en la presente y el detonante de la determinación de la ganancia cambiaria.

Conclusiones

De acuerdo con el análisis efectuado en la presente, con base en los hechos y supuestos mencionados podemos concluir lo siguiente:

1. Aun cuando el artículo 90 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que las personas físicas están obligadas al pago del impuesto sobre la renta por los ingresos obtenidos, entre otros en devengado, en el caso de los depósitos en moneda extranjera, por sí mismos, no dan lugar a una modificación positiva al haber patrimonial del contribuyente y en su caso, si la fluctuación cambiaria llegara a generar esta modificación, ésta no se puede materializar sino hasta el momento en el que el depositante (persona física residente en México) recibe, en moneda nacional, es decir hasta su conversión a pesos mexicanos, una cantidad superior a la cual entrego para su depósito.

Dicho artículo 90 señala también que cuando las personas tengan deudas o créditos, en moneda extranjera, y obtengan ganancia cambiaria derivada de la fluctuación de dicha moneda, considerarán como ingreso la ganancia determinada conforme a lo previsto en el artículo 143 de dicho ordenamiento. Al respecto, es importante señalar que no existe una definición legal del concepto de “Fluctuación Cambiaria”, ya que se trata de un concepto económico y, en última instancia, contable.

Bajo una interpretación hermenéutica de las disposiciones fiscales, dado que en ningún momento la persona física obtiene una ganancia cambiaria derivada de la fluctuación de la moneda en términos del artículo 90 de la Ley del Impuesto sobre la Renta ésta no deberá considerar ningún ingreso por

ganancia cambiaria de conformidad con el artículo 143 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

2. Considerando que el concepto de “ingreso” no está definido en las disposiciones fiscales aun y cuando es el objeto del impuesto sobre la renta y juega un papel determinante, se debe atender a lo establecido en el 5 del Código Fiscal de la Federación, para estar en posibilidad de aplicar a otras fuentes de interpretación de las normas fiscales.

De las definiciones señaladas en otras fuentes de interpretación existe un concepto en común que es que todos ellos se refieren a incrementos patrimoniales y que los mismos se deben derivar de las actividades que realiza una sociedad o bien, en el caso de análisis de una persona física.

En el caso establecido en el artículo 90 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para gravar las ganancias cambiarias a las personas físicas derivado de la fluctuación cambiaria, económicamente no se materializa un incremento a su patrimonio.

Así, la única manera de que exista una ganancia cambiaria derivada de la fluctuación de la moneda extranjera para una persona física sería en el momento en la que ésta última cambie dicha moneda a pesos mexicanos, ya que hasta ese momento se realizaría una conversión de la transacción o saldo de la moneda.

3. En general, los estudiosos de la materia coinciden en que los legisladores deben seguir los principios tributarios, incluyendo el de legalidad, al redactar y aprobar una ley, para que exista certeza para los contribuyentes en la determinación y pago de cualquier contribución contenida en ella; esto con independencia de que no es la autoridad administrativa quien deba expedir dicha ley.

Así, en caso de que el objeto y la base del pago de algún tributo puedan ser determinados a voluntad y capricho de la autoridad administrativa, la regulación bajo la cual esto suceda resultaría violatoria del principio de legalidad tributaria, como sucede con los artículos 90 y 143, fracción IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al no establecer qué deberá entenderse por

“devengo” y “fluctuación cambiaria”, conceptos fundamentales para determinar quiénes determinan la fluctuación y sobre qué bases.

4. De conformidad con el del artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, si bien el Gobierno se encuentra constitucionalmente facultado para implementar las medidas rectoras del desarrollo nacional, incluso regulando y fomentando las actividades que demande el interés general, dichas medidas deben ser impuestas en estricto acatamiento del marco de libertades que otorga la propia Constitución Política de los Estados Unidos, pues de lo contrario éstas serían violatorias de los derechos humanos que ésta misma reconoce.

Para que no sea violado el principio de protección y confianza legítima, es necesario que el Estado imponga normas que permitan determinar contribuciones de manera clara y concisa sin que se afecte la noción de estabilidad de la que debieran gozar todos los gobernados.

En el caso en análisis, el Ejecutivo Federal violentó el principio de confianza legítima, toda vez que la falta de claridad en la determinación de la base fiscal de la ganancia cambiaria por fluctuación de la moneda extranjera contenida en el artículo 143, fracción IV, lo cual pudiera llevar a los contribuyentes a no tener una llevar a cabo una adecuada planificación de su horizonte económico bajo un elemento que se encuentra fuera de su control como lo es ganancia cambiaria y que abruptamente puede modificar su patrimonio de manera diaria, anual o mensual, como se demostró anteriormente.

Bibliografía

1. NOTAS FISCALES. Suma 302 mmdp repatriación de capitales [en línea] < <https://notasfiscales.com.mx/suma-302-mmdp-repatriacion-capitales/> > [Octubre 2017]
2. RICHES, John. The Private Wealth & Private Client Review. Fifth Edition. UK London. Law Business Research, 2012. p. 297
3. TMC LEGAL. Impuesto sobre la Renta en México: Investigación sobre el criterio de residencia fiscal [en línea]. < <https://tmclegal.com/el-impuesto-sobre-la-renta-en-mexico-investigacion-sobre-el-criterio-de-la-residencia-fiscal/> > [Abril 2016]
4. COLEGIO DE CONTADORES PÚBLICOS DE MÉXICO. Boletín de Investigaciones de la Comisión de Desarrollo Fiscal 1 – Bosques. [en línea]. < <https://www.ccpm.org.mx/avisos/efectos-fiscales-tipo-cambio.pdf> > [Noviembre 2017].
5. ¹ BANCO DE MÉXICO. Regímenes cambiarios en México a partir de 1954. [en línea]. < <http://www.banxico.org.mx/sistema-financiero/material-educativo/basico/%7B51CCA803-9DB0-9162-1CFA-B19CE71599DB%7D.pdf> > [Septiembre 2009].
6. BANCO DE MÉXICO. Informe Anual 1994. [en línea]. < <http://www.banxico.org.mx/publicaciones-y-discursos/publicaciones/informes-periodicos/anual/%7BF1A00075-21D4-5DCF-D124-09CB6EF16235%7D.pdf> > [1995].
7. THE NEW YORK TIMES. La victoria de Trump es un ‘terremoto’ para la economía mexicana y derrumba al peso. [en línea]. < <https://www.nytimes.com/es/2016/11/09/la-victoria-de-trump-es-un-terremoto-para-la-economia-mexicana-y-derrumba-al-peso/> > [Noviembre 2016]

8. THOMSON REUTERS. Actualiza 5- Peso mexicano se derrumba a mínimo histórico, perfora los 20 por dólar ante ventaja de Trump en elección EEUU. [en línea]. < <https://mx.reuters.com/article/mercados-mexico-peso-idMXL1N1DA06G?pageNumber=1&virtualBrandChannel=0> > [Noviembre 2016]
9. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, II. La interpretación de la ley y el principio de legalidad tributaria. [en línea]. < <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2534/5.pdf> > [Consultado Agosto 2018]
10. ZAVALA AGUILAR, Gustavo, Hermenéutica Fiscal. La interpretación de las disposiciones fiscales, Primera Edición, Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C. 2003, p. 17, 162 y 163.
11. NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA. Norma de Información Financiera B-15 Conversión de monedas extranjeras [en línea]. <http://fcaenlinea1.unam.mx/anexos/1357/1357_u6_ai.pdf > [2014].
12. SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. Amparo en Revisión 423/2010. Ponente: Ministro Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretarios: Carlos Enrique Mendoza Ponce.
13. CALDERÓN DANIEL, Mario, Algunas consideraciones respecto al concepto de ingreso y su acumulación para efectos del impuesto sobre la renta, Primera Edición, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. 1994, p. 11, 12 y 13.
14. REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. Definición de ingreso [en línea] < <http://dle.rae.es/?id=Lb03XBB> > [Consultado Agosto 2018].
15. CALVO NICOLAU, Enrique. Tratado del Impuesto sobre la Renta. Primera Edición. México. Themis, 2013. p. 15-25 (Obra de Colección por 50 Años de Aniversario en el Ejercicio Profesional)

16. ENCICLOPEDIA DEL DERECHO. < <https://leyderecho.org/tag/principios/> > [Consultado Julio 2018]
17. REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. Definición de principio de legalidad [en línea] < <http://dle.rae.es/?id=UC5uxwk> > [Consultado Agosto 2018].
18. BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael, Nociones Fundamentales de Derecho Tributario, Colombia, Editorial Legis, pags. 48-50.
19. MEDELLÍN URQUIAGA, Ximena, Metodología para la Enseñanza de la Reforma Constitucional en materia de Derechos Humanos “Principio Pro Persona”, Primera Edición, México, Comisión de Derechos Humanos del Distrito Federal, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Oficina en México del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos, 2013, pags. 4-6
20. STEINER, Christian y URIBE, Patricia, “Convención Americana de sobre Derechos Humanos Comentada”, Primera Edición, Sistema Bibliotecario de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, agosto de 2014, p.6 y 7.
21. CUBILLOS RODRÍGUEZ, Ana María y AROCHA-ROLDÁN, Nicolás. Los Instrumentos de Estabilidad Jurídica como Mecanismos Institucionales Para Prevenir la Defraudación del Principio de Confianza Legítima por el Acto Propio del Legislador. Pontificia Universidad Javeriana, Facultad de Ciencias Jurídicas, Bogotá. 2013, pags. 105-2018.
22. BURGOA ORIHUELA, Ignacio, Las Garantías Individuales, 40a Edición, Editorial Porrúa, México 2008, pags. 405-408.