

# UNIVERSIDAD LA SALLE



FACULTAD DE DERECHO  
INCORPORADA A LA U.N.A.M.

“ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DEL  
ARTICULO 9, OCTAVO PÁRRAFO  
DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO”

**T E S I S   P R O F E S I O N A L**  
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE  
**L I C E N C I A D A   E N   D E R E C H O**

**P R E S E N T A**  
**I R M A   C A L V O   L U G O**

ASESOR DE TESIS:  
LIC. JORGE VARGAS MORGADO

MEXICO, D.F.

OCTUBRE 2006



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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

**A mi madre, Irma Isabel Irene Lugo Román,**  
con gran admiración y profundo respeto.  
Gracias por el esfuerzo, dedicación y  
principalmente por el amor con que realizas  
todas tus acciones.

**A mis hermanos, César Mauricio y Germán Efrén,**  
por brindarme su apoyo en todo momento y por ser  
un ejemplo a seguir.

**A tí,**  
por ser el motor que me impulsa para continuar  
hacia delante y en especial por la tranquilidad y  
seguridad que me transmites.  
Te amo.

**A los amigos,** con quienes he tenido la  
fortuna de convivir a través de los años y me  
han acompañado en las buenas y en las  
malas.

**A David Amozurrutia García y León Felipe Campos Magaña**, por ayudarme a cumplir con la tarea del día a día y a superar momentos difíciles.

**Al C.P. José Alfredo Hernández Linares y al Lic. Eduardo Méndez Vital**, por su interés y apoyo incondicional para continuar con mi desarrollo profesional.

**Al Lic. Jorge Vargas Morgado**, agradezco su valiosa ayuda para la conclusión del presente trabajo.

# Análisis constitucional del artículo 9, octavo párrafo de la Ley del Impuesto al Activo.

## INDICE

Introducción

Capítulo I.- Principios Teóricos de las Contribuciones. ....	1
Punto de vista doctrinal de las Contribuciones.	
A) Principios de Adam Smith: .....	1
1. Principio de Justicia. ....	2
2. Principio de Generalidad. ....	3
3. Principio de Uniformidad. ....	8
4. Principio de Certidumbre. ....	11
5. Principio de Comodidad. ....	14
6. Principio de Economía. ....	14
B) Principios de Adolfo Wagner: .....	16
1. Principios de Política Financiera. ....	17
2. Principio de Economía Pública. ....	18
3. Principio de Equidad o de Repartición Equitativa de los Impuestos. ....	20
4. Principios de la Administración Fiscal o Principios de Lógica en materia de Imposición. ....	22
C) Principios Modernos en Materia Impositiva. ....	23
1. Principio de Capacidad de Pago. ....	25
2. Principio del Beneficio. ....	25
3. Principios del Costo del Servicio. ....	27
4. Principio del Crédito por Ingreso Ganado. ....	27
5. Principio de la Ocupación Plena. ....	28
6. Principios de Conveniencia. ....	29

Capítulo II.- Principios Constitucionales de las Contribuciones en México. ....	32
Diversos principios constitucionales.	
A) Principio de Generalidad. ....	34
B) Principio de Obligatoriedad. ....	36
C) Garantía de Audiencia. ....	37
D) Derecho de Petición. ....	39
E) Principio de Igualdad. ....	40
F) Principio de Legalidad. ....	42
G) Principios de Proporcionalidad y Equidad. ....	47
Capítulo III.- Análisis Jurídico Fiscal del Impuesto al Activo. ....	56
A) Antecedentes. ....	56
1. Exposición de motivos de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1989. ....	56
2. Exposición de motivos de la Iniciativa de Ley del Impuesto al Activo Neto de las Empresas para 1989. ....	58
3. Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, vigente a partir del 1° de enero de 1989. ....	61
B) Legalidad de la Ley del Impuesto al Activo. Sus elementos. ....	63
1. Sujeto pasivo. ....	69
a) Sujeto Pasivo, Contribuyente u Obligado Directo. ....	71
b) Sujeto Pasivo Obligado Solidario. ....	72
c) Sujeto Pasivo Obligado Subsidiariamente o por Sustitución. ....	73
d) Sujeto Pasivo Obligado por Garantía. ....	75
2. Objeto. ....	78
3. Tasa. ....	81

4. Base. ....	85
5. Excepciones. ....	97
6. Pagos provisionales e impuesto del ejercicio. ....	101

Capítulo IV.- Inconstitucionalidad del octavo párrafo del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo. ....	105
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----

A) Violación al Principio de Equidad Tributaria. ....	108
B) Violación al Principio de Proporcionalidad Tributaria. ....	136
C) Pronunciamiento de la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto del artículo 9, octavo párrafo de la Ley del Impuesto al Activo. ....	151

Conclusiones. ....	162
--------------------	-----

Bibliografía.

## Introducción

El Congreso de la Unión aprobó, el 30 de diciembre de 1988, la “Ley del Impuesto al Activo de las Empresas” (posteriormente denominada Ley del Impuesto al Activo), para entrar en vigor el 1° de enero de 1989. Esta ley estableció un nuevo gravamen, complementario del impuesto sobre la renta; cuyos sujetos principales actualmente son, entre otras, las personas morales y las personas físicas que realizan actividades empresariales. El impuesto se aplica al valor de los activos a una tasa de 1.8%, determinando como base del mismo el promedio del valor de los activos (disminuidos del promedio de las deudas) del contribuyente.

La creación de dicho impuesto tuvo principalmente dos objetivos: a) Elevar la recaudación tributaria, a través de mejorar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de las empresas; y, b) Solucionar el problema de erosión de la base gravable, que producía la evasión del pago del Impuesto Sobre la Renta.

El impuesto al activo, ha sido un medio para poner un tope a la evasión fiscal; también a la elusión, al obligar a los contribuyentes con actividades empresariales a enterar un impuesto mínimo, evitando con ello la manipulación de las disposiciones fiscales o de los precios de transferencia para reportar pérdidas durante largos periodos.

Al ser, este impuesto, complementario del impuesto sobre la renta y ser acreditable contra el mismo, no constituye una carga adicional para las empresas; es decir, los contribuyentes que pagan el impuesto sobre la renta acreditan este pago contra el Impuesto al Activo.

No obstante la intención del legislador para solucionar la problemática de ese entonces, mediante la creación del Impuesto al Activo, éste, desde el inicio de su vigencia, ha enfrentado problemas de constitucionalidad, mismos que en algunos casos han sido solucionados y en otros ha persistido la violación a los principios tributarios

Por ejemplo, para evitar un problema de doble tributación, se exentó del pago del impuesto al activo al sector financiero, por considerar que su activos eran en su gran mayoría propiedad del público ya que los activos del sistema financiero son a su vez activos del resto de los sectores de contribuyentes.

Es así que, para generalizar su aplicación y en atención al pronunciamiento de la Suprema Corte de Justicia de la Nación relativo a que la exención en el impuesto al activo para el sistema financiero no cumplía con el principio de equidad, por contar con activos destinados a actividades empresariales, se incorporó como sujetos de este gravamen a las instituciones que componen el sistema financiero, pero sólo por los activos fijos que emplean en su operación.

Como se mencionó, las modificaciones que ha sufrido el impuesto al activo, no han sido suficientes para dotarlo de la legalidad que toda contribución debe tener y reducir los efectos económicos que genera, por lo que continúa teniendo serias deficiencias desde el punto de vista de su constitucionalidad.

Esta situación ha dado lugar a no realizar las reformas procedentes; y, dejar de lado las adecuaciones necesarias para que la Ley del Impuesto al Activo esté acorde con la Ley de Impuesto Sobre la Renta, de la cual es complementario el referido impuesto.

Igualmente, ha ocasionado, que en algunos casos, se haya legislado en materia del Impuesto al Activo a través de otros ordenamientos como la Ley de Ingresos otorgando estímulos fiscales o a través de Decretos Presidenciales; o bien, se ha modificado la Ley del Impuesto Sobre la Renta para regular disposiciones que debieran incorporarse en la Ley del Impuesto al Activo, como en el caso del régimen aplicable a los contribuyentes que consolidan para efectos fiscales.

El presente trabajo de tesis, está enfocado a analizar si la Ley del Impuesto al Activo, específicamente lo dispuesto en el octavo párrafo del artículo 9, cumple con los requisitos que todo tributo debe contener, establecidos por la Constitución Política de la Estados Unidos Mexicanos.

Para tal efecto, el estudio se encaminará a demostrar que los principios jurídicos de proporcionalidad y equidad, tutelados por la referida Constitución en materia tributaria fueron violados, dejando a los contribuyentes que se ubiquen en el supuesto referido en total estado de indefensión.

Al respecto, la disposición en comento limita a los contribuyentes, sin razón jurídica alguna, la posibilidad de solicitar la devolución del impuesto al activo; situación que

resulta inconstitucional al no atender el procedimiento previsto por el Código Fiscal de la Federación.

El interés de realizar este trabajo radica en hacer patente la trascendencia que reviste el que las disposiciones fiscales sean congruentes y cumplan con los principios tributarios previstos en nuestra Carta Magna.

La metodología utilizada en la investigación se hizo partiendo de lo general a lo particular, mediante el estudio de los principios teóricos de las contribuciones así como de los principios constitucionales de las mismas en México; posteriormente, se analiza la situación legal de la Ley del Impuesto al Activo, y determinar con ello si cumple con los elementos esenciales de los tributos; por último, se efectúa un análisis constitucional, específicamente respecto del artículo 9, octavo párrafo de la Ley del Impuesto al activo, que lo hacen violatorio de las garantías individuales establecidas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Adicionalmente, en este trabajo se darán a conocer los criterios que al respecto ha emitido la Suprema Corte de Justicia de la Nación y si éstos dan lugar a la impartición de justicia.

Finalmente, se expondrán los comentarios y conclusiones que surgen respecto de este tema y las ideas que se generen para proponer la solución, en su caso, del problema de inconstitucionalidad que presente, el octavo párrafo del artículo 9, de la Ley del Impuesto al Activo.

## **CAPÍTULO I. Principios Teóricos de las Contribuciones.**

Punto de vista doctrinal de las Contribuciones.

Para iniciar con el estudio de las contribuciones en nuestro país, es necesario conocer el punto de vista doctrinal de las mismas para con ello establecer los principios teórico-jurídicos que rigen la legislación de un Estado de Derecho como el nuestro.

El análisis que se desarrollará tendrá por objetivo, encuadrar los principios que ayudarán a entender los correspondientes a las contribuciones y estará enfocado a los que permanecen vigentes en todo momento.

A) Principios de Adam Smith:

El economista inglés Adam Smith, en el Libro Quinto de su obra “The Wealth of Nations”<sup>1</sup> dedicó una parte al estudio y formulación de cuatro principios fundamentales en el establecimiento de los impuestos haciendo un análisis y desarrollo de éstos y de los cuales se derivan otros que complementan el estudio de aquéllos. A estos principios los denominó de justicia, de certidumbre, de comodidad y de economía.

Estos principios, aún y cuando se refieren específicamente a los impuestos, podemos considerar, debido a su semejanza, que no se contraponen a otro tipo de contribuciones.

---

<sup>1</sup> SMITH, Adam. Investigación sobre la Naturaleza y Causas de las Riquezas de las Naciones. Fondo de Cultura Económica. México, 1985. Cuarta Reimpresión, págs. 725 y 726.

## 1. Principio de Justicia.

Nos enseña Adam Smith:

*“Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal. En la observación o en la omisión de esta máxima, consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición.”<sup>2</sup>*

El principio de justicia ha sido considerado en documentos rectores de diversos países, tales como la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano consagrada en la Constitución Francesa de 1779, la Constitución de Cádiz de 1812, las Constituciones Mexicanas de 1857 y de 1917 y, en los cuales, dicho principio encierra el concepto de que las imposiciones para ser justas deben ser proporcionales y equitativas.

En efecto, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917, actualmente en vigor, recogió este principio en su artículo 31, fracción IV, al establecer que:

*“Son obligaciones de los mexicanos:*

*IV. Contribuir: para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa, que dispongan las leyes;”<sup>3</sup>*

---

<sup>2</sup> Ibid.

<sup>3</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Editorial Themis. México, 2006.

Del principio que se comenta se desprenden a su vez dos principios: el de generalidad y el de uniformidad.

## 2. Principio de Generalidad.

El principio de generalidad, lo explica el licenciado Emilio Margain Manatou, de la siguiente manera:

*“Que el impuesto sea general, significa que comprende a todas las personas cuya situación coincida con la de la ley como hecho generador del crédito fiscal, que, como excepción, sólo deben eliminarse aquéllas que carezcan de capacidad contributiva, entendiéndose que posee capacidad contributiva cuando la persona percibe ingreso o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, o sea, cuando tales ingresos rebasan aquéllas cantidades que son suficientes para que una persona o familia subsista.”<sup>4</sup>*

A su vez Bielsa, citado por el licenciado Margain, indica:

*“Que nadie debe quedar exento de tributar, sea cual fuere su ingreso, porque con ello se viola el principio de generalidad; además de que no es posible determinar, con mayor o menor precisión, la cantidad mínima requerida para vivir. Agrega que si todos participan por medio del voto en el gobierno de la política, todos también deben participar en el sostenimiento de los gastos públicos.”<sup>5</sup>*

---

<sup>4</sup> MARGAIN MANATOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario. Universidad Autónoma de San Luis Potosí. México 1984. 8a. Edición. Pág. 42.

<sup>5</sup> Ibid.

Por otro lado, el autor en comento señala que el teórico argentino Enaudi sostiene la tesis contraria al maestro Bielsa, diciendo que: *“los mínimos de subsistencia deben estar exentos, pues exigir el pago de impuesto a quienes no perciben siquiera lo mínimo para vivir, es empobrecerlos más, obligándolos a solicitar ayuda del gobierno, que puede significar una erogación superior a aquélla suma cubierta por el menesteres, como tributo. Y a propósito de determinar los mínimos de subsistencia aunque los reconoce, resulta preferible señalar una cantidad mínima o no señalar ninguna.”*<sup>6</sup>

Nuestra legislación, con base en las doctrinas que aceptan la exención de impuestos como excepción al principio de generalidad, recoge estos principios, en pos de beneficiar a la colectividad, e incluso aliviar la subsistencia de un sector considerable de nuestra sociedad.

De acuerdo con lo expuesto, es necesario señalar que si el bienestar de la sociedad (finalidad de contribuir con el gasto público), radica en la vida cada vez mejor de sus integrantes (Bien Público Temporal: fin del Estado), la conclusión es que no existe el deber de contribuir para los gastos públicos sino hasta que los individuos hayan cubierto con sus propios recursos, las necesidades esenciales de su vida material, social y cultural.

Otro problema que se presenta en cuanto al principio de generalidad es el delimitar lo general de lo particular, esto es, se debe esclarecer el concepto y la diferencia teórica entre ambos; así, si una ley no es general, entonces es particular o privativa, es decir,

---

<sup>6</sup> Ibid.

carece de los requisitos de abstracción e impersonalidad, lo cual está prohibido por el artículo 15 de nuestra Carta Magna.

Sobre esto, la doctrina mexicana es acorde en considerar que una ley es privativa cuando es eminentemente concreta e individual o personal, pues su vigencia está limitada a una persona determinada o a varias, careciendo por lo tanto, de los atributos de impersonalidad y abstracción que deben caracterizar a toda ley:

El licenciado Ernesto Flores Zavala, al tratar el tema determina:

*“Quiere decir que todos deben pagar impuestos, o en términos negativos, que nadie debe estar exento de la obligación de pagar impuestos. Sin embargo, no debe entenderse en términos tan absolutos dicha obligación, sino limitada por el concepto de capacidad contributiva, es decir, todos los que tengan alguna capacidad, estarán obligados a pagar impuestos; nadie que tenga capacidad contributiva debe estar exento de la obligación de pagarlos. Tampoco debe entenderse esta regla en el sentido de que todos deben pagar los impuestos, habrá impuestos que sólo deben pagar ciertas personas y otros que serán a cargo de otras, lo que se debe procurar es que el sistema de impuestos afecte a todos en tal forma, que nadie con capacidad contributiva, deje de pagar algún impuesto.”<sup>7</sup>*

Lo comentado por el licenciado Flores Zavala, es claramente aplicable tanto a los impuestos como a los derechos que sí cumplen con el principio de generalidad, pues han de contribuir con dichas aportaciones quienes se colocan en los supuestos de las leyes correspondientes.

---

<sup>7</sup> FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial Porrúa. México, 1955. 3a. Edición. Pág. 128.

En cuanto a lo anterior, nuestra Constitución General sólo menciona en la fracción IV del artículo 31, la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público, la cual se hace extensiva por jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a los extranjeros que causan impuestos en México, ya que de lo contrario sería aplicar un tratamiento discriminatorio.

Las leyes secundarias han recogido estos principios y así encontramos lo dispuesto por la fracción I del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, el cual define las contribuciones:

*“Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones, de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:*

*I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.*

*II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.*

*III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.*

*IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.*<sup>8</sup>

De lo anterior se concluye, que las contribuciones deben ser aplicadas a todos los individuos que se encuentren en la situación abstracta e impersonal que señalan las leyes tributarias respectivas, quedando exceptuados sólo aquéllos determinados expresamente por ellas. Este requisito de generalidad lo encontramos en la ejecutoria de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que a continuación se transcribe.

*“Es de carácter constante de las leyes que sean de aplicación general y abstracta, es decir que no deben contener una disposición que desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobrevivan a esa aplicación y se apliquen sin consideración de especie o persona, a todos los casos idénticos al que previenen, en tanto no sean abrogadas. Una ley que carece de estos caracteres va en contra del principio de igualdad garantizado por el artículo 13 constitucional y aún deja de ser una disposición legislativa en el sentido material pues le falta algo que pertenece a su esencia.... El carácter de generalidad se refiere a las leyes de todas las especies y contra la aplicación de leyes privativas protege el ya expresado Artículo 15 Constitucional.”*<sup>9</sup>

---

<sup>8</sup> Código Fiscal de la Federación, Dofiscal Editores. México, 2006.

<sup>9</sup> Semanario Judicial de la Federación. Séptima Época. Tomo XXVI. Pág. 801.

### 3. Principio de Uniformidad.

El principio de uniformidad consiste en que la aplicación de la ley debe ser igual para todos los individuos que se colocan en la hipótesis normativa, es decir, que todos sean iguales frente al supuesto que marca la Ley.

En materia impositiva, los criterios sobre la igualdad han sido muy variados; desde aquella idea que decía que era costumbre muy antigua que el pueblo contribuyese al sostenimiento del Estado con sus bienes, los nobles con su sangre y, el clero con sus plegarias. Esto revela la existencia de los privilegios fiscales en ciertas épocas, ya que el clero y los nobles gozaban de toda clase de exenciones tributarias y era el pueblo el que soportaba absolutamente todas las cargas incluyendo, por supuesto las tributarias.

En reacción contra los privilegios antes mencionados surgieron nuevas doctrinas que sostenían que el tributo es el precio para que el Estado proteja la vida y la propiedad de los ciudadanos; en este sentido, el concepto de igualdad es claro, como la vida de un individuo vale lo mismo que la del otro, todos deben pagar una misma cuota por este concepto, pero como la propiedad varía, los que la tengan deben pagar lo que les corresponda según el valor de su propiedad.

Algunos autores señalan que el impuesto es una prima de seguro; sin embargo, dicha tesis no es aceptada ya que ante el Estado todos los ciudadanos deben ser iguales.

La tesis más aceptada en la doctrina, es la de capacidad contributiva, la cual consiste en la posibilidad económica de pagar un impuesto. Esta capacidad se manifiesta en la

riqueza que se gana, la riqueza que se gasta y por los beneficios que se derivan al contribuyente de una obra de interés público.

El propio licenciado Flores Zavala, nos enseña:

*“...Pero el principio de capacidad contributiva, no es suficiente para explicar, por ejemplo, porqué dos rentas iguales deben ser gravadas en forma desigual cuando su fuente es distinta; es necesario un criterio complementario y éste es el principio que John Stuart Mills llamó de la “igualdad de sacrificios”. Este elemento subjetivo, es el que fundamentalmente sirve para hacer una repartición equitativa de los impuestos y para señalar las cuotas correctas del gravamen; explica por qué a pesar de que existan dos rentas libres iguales, una originada en el trabajo y otra en el capital, lo que explica que la capacidad contributiva es igual, no es justo gravar las dos rentas con cuotas iguales, porque el sacrificio para cada uno de los sujetos es diverso; es muy superior el de aquél para quién la renta representa el fruto de su trabajo y esfuerzo personal, al de aquel para el que representa la reutilización de un capital sin esfuerzo alguno de su parte; debe gravarse menos al primero que al segundo.*

*Habrá, así, dos criterios para lograr la uniformidad del impuesto. Uno objetivo y otro subjetivo, que combinados dan el índice correcto: la capacidad contributiva, como criterio objetivo; la igualdad de sacrificio, como criterio subjetivo; la capacidad contributiva, que depende de la cuantía de las rentas o del capital; la igualdad de sacrificio, que exigirá una distinción de las rentas o del capital por su fuente, por su origen. Estos criterios nos conducen también a la necesidad de la apreciación de la situación personal del sujeto y al sistema de cuotas progresivas. El principio de la igualdad de sacrificio todavía debe complementarse, como lo ha dicho Mills, con el principio del mínimo sacrificio; cada miembro del*

*Estado debe contribuir a los gastos públicos, pero su sacrificio debe ser el menor posible, es decir, el Estado sólo debe exigir aquéllo que es indispensable para cubrir su presupuesto, con el objeto de que el sacrificio de cada quien sea el menor. Este principio supone así un límite a una pretensión excesiva de impuestos por parte del Estado.”<sup>10</sup>*

Asimismo, Flores Zavala comenta que John Stuart Mills dice:

*...“¿Por qué razón debe prevalecer la igualdad en materia de impuestos? Por la razón que así debe ser en todas las cuestiones de gobierno. Así como el gobierno no debe hacer ninguna distinción entre las personas o las clases, por lo que respecta a las peticiones que éstas puedan hacerle, los sacrificios que les exija deben, por así decir, presionar a todos por igual en la medida de lo posible, lo cual debe observarse que es la manera de que el sacrificio, para el conjunto, sea menor. Si alguien soporta una carga menor de la que le corresponde, es porque otro soportará una mayor, y el aligeramiento de la carga para el primero, no representará caeteris paribus, un bien tan grande para él, como el mal que para el segundo representa el aumento de la que, en justicia le corresponde. La igualdad de la imposición, como una máxima de la política, significa por consiguiente, igualdad de sacrificio. Quiere decir tanto como proporcionar la contribución de cada persona a los gastos del gobierno, de tal manera que los inconvenientes que para ella se deriven del pago de su parte, no sean mayores ni menores de los que experimenta cualquier otra por el pago de la suya. Este ideal, como otros ideales de perfección, no puede realizarse por completo; pero el primer objetivo en toda discusión práctica, debe ser, saber en qué consiste la perfección.”<sup>11</sup>*

---

<sup>10</sup> FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. Cit. Págs. 140 y 141.

<sup>11</sup> Ibid.

El principio de uniformidad no puede realizarse plenamente por medio de una aportación única, sino que va a requerir forzosamente una combinación de diversas clases de impuestos y derechos que se paguen en un mismo sistema.

#### 4. Principio de Certidumbre.

Adam Smith, lo precisa así:

*“El impuesto que cada individuo está obligado a pagar, debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona. Donde ocurra lo contrario resultará que cualquier persona sujeta a la obligación de contribuir estará más o menos sujeta a la fechoría del recaudador, quien puede muy bien agravar la situación contributiva en casos de malquerencia, o bien lograr ciertas dádivas, mediante amenazas. La incertidumbre de la contribución da pábulo al abuso y favorecer la corrupción de ciertos generos, que son impopulares, por la naturaleza misma de sus cargos aún y cuando no incurran en corrupción y abuso. La certeza de lo que cada individuo tiene la obligación de pagar es cuestión de tanta importancia, a nuestro modo de ver, que aún una desigualdad considerable en el modo de contribuir no acarrea un mal tan grande - según la experiencia de muchas naciones - como la más leve incertidumbre en lo que se ha de pagar”.<sup>12</sup>*

El principio de certidumbre o de seguridad que nos explica el maestro Adam Smith, tiene una gran relevancia tanto en lo económico como en lo político y en la paz social de un pueblo. Resulta de trascendental importancia el respeto a este principio tanto por

---

<sup>12</sup> SMITH, Adam. Op. Cit. Pág. 727.

la legislación, como también en el ejercicio del poder para el cumplimiento de la Ley; el Derecho Fiscal es de aplicación estricta, y el encargado público debe ejercer sus funciones con absoluta rigidez respetando íntegramente este principio.

Transcribiendo a Gastón Jeze, Flores Zavala<sup>13</sup>, precisa que este autor enseña la manera en que debe ser desarrollado este principio:

1. *Las leyes sobre los impuestos deben ser redactadas claramente, de manera que sean comprensibles para todos; no deben contener fórmulas ambiguas o imprecisas.*
  
2. *Los contribuyentes deben tener los medios de conocer fácilmente las leyes, reglamentos, circulares, etc., que les afecten.*

*Esta regla es muy importante; las disposiciones fiscales deben ser publicadas, no sólo por los medios que normalmente señala la ley como obligatorios, sino por todos aquellos que faciliten su divulgación, de manera que sean realmente conocidas por los afectados en el menor tiempo posible; es conveniente que al darlas a conocer, se precise cuáles son las nuevas obligaciones que imponen y en qué forma modifican las obligaciones ya existentes, con el objeto de evitar violaciones involuntarias ocasionadas por la ignorancia. Es especialmente importante insistir, en la aplicación de esta regla, en lo que se refiere a las circulares, porque es frecuente que la Secretaría*

---

<sup>13</sup> FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. Cit. Pág. 142.

*de Hacienda no las haga del conocimiento de los particulares, sino únicamente de los órganos oficiales, invocando como fundamento que sólo a ellos interesa, pero debe tenerse en consideración, que si esas circulares tienen por objeto regular el funcionamiento de la administración, sí interesan a los particulares, porque el más vivo interés de éstos está vinculado al funcionamiento legal de la administración.*

Luego en su texto, Flores Zavala, sigue a Gastón Jeze<sup>14</sup>, señalando:

- 3. Debe precisarse si se trata de un impuesto federal, local o municipal.*
- 4. Se debe preferir el sistema de cuota al de derrama, porque es menos incierto.*
- 5. La administración debe ser imparcial en el establecimiento del impuesto.*

De lo anterior se desprende que las leyes tributarias deben establecer quién es el sujeto causante de los impuestos, cuáles son las conductas que al realizarse generan dichas contribuciones, es decir, el objeto de los tributos que la ley señale, el monto, la fecha en que debe realizarse el pago, la forma de pago, quién es el obligado a pagar, quién es la autoridad receptora, cuál es la valuación de la base, las sanciones en caso de incurrir en una violación, los medios de defensa contra los abusos o errores de las autoridades fiscales.

---

<sup>14</sup> Ibid. Pág. 143.

## 5. Principio de Comodidad.

Adam Smith, explica el principio de comodidad de la siguiente manera:

*“Toda imposición debe cobrarse en el tiempo y de la manera que sean más cómodos para el contribuyente.*

*Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas, pagadero en el momento mismo en el que el dueño las cobre, se percibe con la mayor comodidad para el contribuyente, pues se supone que en esa época se halla en mejores condiciones de satisfacerlos”.<sup>15</sup>*

Este principio consiste en que al sujeto causante del tributo se le cobre en el momento adecuado, es decir, estableciendo fechas predeterminadas para efectuar el pago de las contribuciones, ya que es una actitud muy humana disponer del dinero recibido y en ocasiones se hace un gasto mayor a los ingresos percibidos; para el contribuyente cuando deba hacer el entero, en este sentido le será menos difícil conseguir la cantidad para el pago de esa contribución, que teniendo que recurrir a otra fuente, que lo más probable también esté gravada.

## 6. Principio de Economía.

*“Toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que ingresan en el tesoro público, acortando el período de exacción lo más que se pueda”.<sup>16</sup>*

---

<sup>15</sup> SMITH, Adam. Op.Cit. Pág. 727.

<sup>16</sup> Ibid.

Al respecto, Flores Zavala señala que el que la diferencia citada sea grande, puede deberse a una de las causas siguientes:

*“Primera.- La recaudación del impuesto puede necesitar un gran número de funcionarios cuyos sueldos pueden devorar la mayor parte del producto del mismo, y cuyos gajes pueden aún imponer una especie de impuesto adicional al público.*

*Segunda.- Puede ser causa, de que una parte del capital de la comunidad se separe de un empleo más productivo, para dedicarlo a otro menos productivo.*

*Tercera.- Las multas y otras penas en que incurren los infortunados individuos que tratan sin éxito de evadir el impuesto, pueden con frecuencia arruinarlos, terminando así con el beneficio que la comunidad pudiera derivar del empleo de sus capitales. Un impuesto imprudente ofrece graves tentaciones de evadirlo.*

*Cuarta.- Someter a la gente a las frecuentes visitas y al examen odioso de los recaudadores de impuestos, puede exponerla a muchas molestias, vejaciones y opresiones innecesarias”.<sup>17</sup>*

Estos son los principios económicos de los impuestos del maestro Adam Smith, los cuales por su excelente contenido han sido aceptados por la mayoría de los conocedores de finanzas públicas y, que continúan siendo válidos para la contribución en estudio.

---

<sup>17</sup> FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. Cit. Pág. 140.

Otros principios que también se tratarán son complemento de los originalmente expuestos por Adam Smith, ya que éstos abundan en el contenido y explicación de los enunciados por este autor y que han permanecido inmutables y aún en nuestra época continúan vigentes.

B) Principios de Adolfo Wagner:

La constante preocupación de los tratadistas de desarrollar los principios de los impuestos, ha dado como resultado los principios elaborados por técnicos como el maestro alemán Adolfo Wagner quien, citado por Flores Zavala, dice:

*“Como hilo conductor para la organización de la imposición, la ciencia de las Finanzas deben poseer una serie de principios superiores, que vienen a ser, los desiderata prácticos de la política y de la técnica fiscales. Debe, para este efecto, considerarse un doble punto de vista: las necesidades de la economía financiera, las necesidades del Estado y de las otras personas públicas y la población a gravar.*

*Se debe entonces, deducir estos principios superiores, en primer lugar, de la esencia de la economía financiera (necesidades apremiantes, basadas en el interés de la colectividad) y, en segundo lugar, de los efectos de la imposición sobre la población”.<sup>18</sup>*

Además agrega que: *“estos principios no deben ser considerados como absolutos, sino como relativos, según el tiempo y el lugar; no son categorías puramente lógicas, sino también históricas. Por otra parte, no deben considerarse aisladamente sino en su*

---

<sup>18</sup> Ibid.

*conjunto, de manera que, aún es posible sacrificar, en determinado momento, alguno de ellos. Constituyen un fin al que debe tenderse en la práctica.”*<sup>19</sup>

Los principios en comento se encuentran clasificados en 4 categorías, las cuales son:

1. De Política Financiera;
2. De Economía Pública;
3. De Equidad o de repartición equitativa de los impuestos; y
4. De Administración Fiscal o de lógica en materia de imposición.

1. Principios de Política Financiera.

Estos principios consisten en que la proporción del gravamen debe determinarse de manera directamente relacionada con la elevación de las necesidades y emplear el producto de los gravámenes a cubrir dichas necesidades.

1.a) Suficiencia de la imposición.

Como su nombre lo indica, la recaudación que el Estado haga debe satisfacer todas sus necesidades financieras y debe, por este medio, allegarse de los fondos que por otra vía de ingreso no se puede, a fin de mantener solvente todos los requerimientos propios de su actividad.

---

<sup>19</sup> Ibid.

## 1.b) Elasticidad de la imposición.

Consiste en que las imposiciones deben tener un amortiguamiento en caso de necesidad, es decir, las contribuciones deben ser adaptables a las variaciones de las necesidades financieras; en este sentido deben existir sistemas impositivos, que sin provocar trastornos puedan aumentar los ingresos del Estado en caso de crisis, necesidad, urgencia, etcétera.

## 2. Principio de Economía Pública.

En este principio la problemática consiste en determinar cual será la fuente de riqueza a gravar, pues si se impone una determinada carga a las fuentes no apropiadas como es el capital, provocaría un caos en la economía de los países.

El maestro Wagner divide este principio en:

2.a) Elección de buenas fuentes de imposiciones, es decir, resolver la cuestión de si debe gravarse sólo la renta o también la fortuna o el capital de los particulares y de la población y distinguir la cuestión desde el punto de vista de la economía pública y de la economía privada.

2.b) Elección de las clases de imposición, teniendo en cuenta los efectos de la imposición y de las diferentes clases de contribuciones sobre aquéllos que en realidad los pagan y examen general de lo que se ha llamado la “repercusión de las contribuciones”, que incluso debemos tomar en cuenta a nivel social.

Para estos efectos Wagner, divide los ingresos en tres fuentes, las cuales son:

- i) La Renta.
- ii) El Capital.
- iii) Los medios de consumo.

Este autor señala que para imponer cualquiera de estos ingresos se debe tomar en cuenta el punto de vista crítico tanto de la economía pública como de la privada y, posteriormente, las consideraciones de política social y los fines de aplicación de las contribuciones.

La fuente normal del impuesto, es la renta nacional que es el monto de bienes o riquezas que está a disposición de un pueblo durante un tiempo determinado, puede ser enteramente consumido en ese período, sin que el capital nacional preexistente sea disminuido.

El capital nacional se define como el conjunto de bienes y riquezas de un país que en un momento determinado se dedica a producir bienes futuros.

La afectación del capital nacional es un exceso delicado, ya que si se disminuye provoca un caos económico, reflejado en la baja de producción, la cual afecta a todo el país de manera directa.

En cuanto a la elección de las clases de contribuciones, el legislador emite la hipótesis para obtener, por la elección de las clases y de los objetos, una realización más o

menos verdadera de su hipótesis. El legislador puede escoger el sujeto que será causante de una contribución y el objeto por el cual causará la tasación.

### 3. Principio de Equidad o de Repartición Equitativa de los Impuestos.

Este principio se divide en:

- 3.a) Generalidad, el cual es un tanto distinto de los términos del maestro Adam Smith ya que esencialmente se basa en la libre concurrencia y acepta la distribución de la riqueza en función de la afectación de los individuos.

Wagner, según Flores Zavala, dice:

*“Que dentro del régimen de la libre concurrencia, y admitiendo que el sistema de repartición de fortunas y rentas como existe, es un hecho que debe considerarse como realizado, el impuesto no debe tener sino finalidades fiscales; debe ser proporcional y gravar a todos sin mínimos de exención y sin cuotas progresivas; esto se logra por medio de un gravamen muy leve sobre las personas que adquieran, para que puedan pagar lo mismo los pobres que los ricos; este gravamen puede ser, por ejemplo, un impuesto de capitación, o bien ciertos impuestos indirectos sobre el consumo, especialmente sobre artículos de primera necesidad, o de preferencia un impuesto real y proporcional sobre la renta. Así no se modificará la situación económica existente”.*<sup>20</sup>

---

<sup>20</sup> Ibid. Pág. 148.

La teoría se basa en la libre concurrencia y exige esa clase de gravámenes, haciendo caso omiso al principio de proporcionalidad. Este sistema se debe a diversos desarrollos históricos e incluso dificultades que presenta la imposición puramente proporcional y a desviaciones del punto de vista meramente económico, el cual se contrapone con el punto de vista social.

Las contribuciones no sólo deben servir para cubrir las necesidades fiscales, también deben servir para corregir la repartición de las rentas y de la fortuna. Las consecuencias de una posición política así, son: la generalidad no es tomada al pie de la letra en lo que concierne a los miembros del Estado, se puede establecer una exención de contribuciones general; o ciertos impuestos en provecho de los pobres, sobre todo si es que su ingreso proviene del trabajo.

3.b) La uniformidad, se entiende en el sentido que la contribución debe ser, en lo posible, proporcional a la capacidad económica, lo cual crece según una progresión más rápida que la renta. Por esta razón, puede admitirse: el principio de la contribución progresiva, la imposición de la renta fundada más fuertemente que la proveniente del trabajo, sobre todo los considerados como forma de superimposición de las rentas, imposición de las ganancias provenientes de hechos accidentales, no ganados económicamente por las personas interesadas, etc. La justificación de estos principios no debe buscarse en las ciencias de las finanzas, sino en la parte de la economía nacional o social que les sirve de fundamento.

4. Principios de la Administración Fiscal o Principios de Lógica en materia de Imposición.

Nos dice Flores Zavala, refiriéndose a Wagner que:

*“Estos principios de fijeza, comodidad y tendencia a reducir los costos, son verdaderos axiomas que no necesitan demostración. Su aplicación depende de la elección de las clases de tributos y de la estructura del régimen financiero.*

*La fijeza en la imposición tendrá mayor efectividad si se siguen las siguientes reglas:*

- 1. La mayor preparación profesional y moral de los encargados de la determinación de los impuestos.*
- 2. La simplicidad del sistema de impuestos y de su organización.*
- 3. Dar la indicación exacta y precisa de la fecha y lugar de pago, y del monto de la suma debida o adecuada.*
- 4. Emplear en las leyes y en los reglamentos un lenguaje claro, simple y accesible a todos, aún cuando no siempre será posible por las complicaciones que entrañan los impuestos modernos.*
- 5. El rigor jurídico y la precisión, que excluyan la discusión y las controversias, son una necesidad de las leyes, pero a veces su realización es difícil.*
- 6. Al lado de las leyes deben expedirse circulares y disposiciones que, citando ejemplos, y en la mejor forma posible, aclare no sólo para los*

*órganos de la Administración, sino para el público en general, los principios establecidos en la ley.*

7. *Las disposiciones relativas a penas, defensas, ciertos principios fundamentales, deben hacerse imprimir en las formas oficiales para notificaciones o para el control de las contribuciones.*
8. *Debe usarse la prensa para dar a conocer leyes nuevas.*

*La comodidad no sólo beneficia al causante, sino también al Fisco porque incrementa los ingresos. Para realizar este principio se debe establecer que el pago se haga en moneda de curso legal; que el lugar de pago sea por regla general y cuando sea posible, el domicilio del causante; la época del pago debe ser la que resulte más ventajosa para los contribuyentes, debiendo darse plazos cuando los impuestos sean muy altos; los procedimientos de control y percepción deben ser los menos molestos posibles.*

*La reducción del costo es un problema de técnica administrativa y depende de las condiciones de vida de la población, del Estado, de la economía y de las clases de impuestos”.<sup>21</sup>*

#### C) Principios Modernos en Materia Impositiva.

Harol M. Sommers, en su libro “Finanzas Públicas e Ingreso Nacional”, citado por Adolfo Arrijo Vizcaino, habla del sentido en que se estudian las finalidades fiscales y extra fiscales. Los impuestos pueden establecerse con el propósito de recaudar fondos o de alcanzar cualquier finalidad no financiera. Independientemente de cual de estas dos finalidades se tome en cuenta al formular una ley fiscal, las dos finalidades son alcanzadas en la práctica, por cualquier impuesto. Parece existir una tendencia

---

<sup>21</sup> Ibid. Pág. 105.

creciente a reconocer las finalidades y efectos no financieros o extra fiscales de los impuestos.

La distinción entre un arancel con finalidades fiscales y un arancel proteccionista, por ejemplo, sirven para ilustrar este punto.

Si se establece una tarifa arancelaria proteccionista, la finalidad no es recaudar fondos, sino otra, la de evitar que ciertas mercancías entren al país y de esta manera proteger el desarrollo de las industrias nacionales.

Si la tarifa arancelaria es lo bastante alta como para lograr que ninguno de estos bienes entre el país, la recaudación sería nula. Pero si algunos bienes logran ser introducidos al país, pagando impuesto, entonces la Hacienda Pública percibirá un ingreso lográndose así ambas finalidades.

Del mismo modo, una tarifa arancelaria con finalidades fiscales exclusivamente, siempre tendrá cierto efecto protector. Los derechos aduanales, aunque sean pequeños, siempre constituyen una barrera a la importación de la mercancía. La efectividad de la barrera depende no sólo del monto del arancel que se pague, sino también de su traslación e incidencia.

Un impuesto sobre las ventas, establecido con finalidades puramente fiscales, no puede dejar de influir sobre el consumo. Un impuesto establecido con el propósito de desalentar el consumo de mercancías nocivas rendirá en algunos casos ciertos ingresos a menos que sea prohibitivamente alto. El propósito de estos impuestos

evidentemente no es financiero, sin embargo, son de cierta cuantía productivos desde un punto de vista puramente financiero.

#### 1. Principio de Capacidad de Pago.

De acuerdo con este principio, los que poseen mayor ingreso o riqueza, pagan la mayor parte del impuesto, independientemente de los beneficios que reciban del gasto de estos fondos. El impuesto federal sobre los ingresos personales con sus tasas progresivas es un ejemplo; los grupos de altos ingresos pagan proporcionalmente una parte mayor al gobierno, que los grupos de ingresos bajos. La estructura del impuesto sobre herencias y legados es similar en este respecto. Los impuestos sobre artículos de lujo, sobre joyería y pieles, pueden estar basados en el supuesto de que únicamente compran estos objetos quienes están en posición económica de poder pagarlos.

En la medida en que este supuesto se realiza en la práctica, los impuestos sobre artículos de lujo, están basados en el principio de la capacidad de pago, pero en la medida en que los artículos de lujo se compran por personas que no tienen capacidad económica para estos impuestos no pueden considerarse que queden comprendidos en la categoría de los que se basan en la capacidad de pago, porque estas personas pueden realizar un sacrificio económico para adquirirlos, y sin embargo, no tienen dicha capacidad de pago.

#### 2. Principio del Beneficio.

Arrijo Vizcaíno al citar a Sommers enuncia dicho principio como:

*“Otra posible base para un impuesto es el principio del beneficio, según el cual los individuos y los negocios pagan de acuerdo con los beneficios que reciben de los gastos gubernamentales...”<sup>22</sup>*

La determinación de los beneficios es difícil, excepto en los casos que la imposición sea en realidad un derecho pagado por un servicio concreto.

Ordinariamente las recaudaciones fiscales y los gastos públicos deben ser considerados como un todo. Un individuo o un negocio se benefician no por un servicio concreto financiado con los impuestos que paga, sino más bien con los servicios públicos, como un todo, financiados por el rendimiento de todos. Un contribuyente se beneficia de la defensa nacional, de la protección contra el fuego, de los servicios públicos de salubridad y de otras actividades gubernamentales. Un negocio se beneficia incluso con los gastos de ayuda social en medida que la actividad económica se estimula por ellos. ¿Cuál es para una persona o una empresa que entera contribuciones, el valor de esta diversidad de servicios públicos?, el beneficio es difícil de medir, a menos que sea en términos de los ingresos que el contribuyente sea capaz de ganar o de la propiedad que puede conservar como consecuencia de las actividades gubernamentales de protección, promoción, educación, etcétera, si las contribuciones son establecidas de acuerdo con el ingreso o la riqueza, estarán basados sustancialmente en el principio de la capacidad de pago.

El principio de beneficio sólo puede ser distinguido claramente cuando el monto de una contribución se destina a financiar un servicio concreto para el contribuyente, pero eso,

---

<sup>22</sup> ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. Derecho Fiscal. Editorial Themis. México, 1995. 10a. Edición. Pág. 224.

en realidad, no se da en la práctica, debido a la generalidad de los servicios públicos que se pagan con las aportaciones de todos los causantes, excepción hecha de los servicios públicos especiales, tales como los servicios de seguridad social prestados por el Instituto Mexicano del Seguro Social y aún éstos no se materializan en un beneficio particular para un contribuyente también específicamente determinado, sino para un conjunto de contribuyentes de entre un universo de ciudadanos; sólo podemos observar el fenómeno en que el servicio sí es concreto en el caso de los derechos.

### 3. Principio del Costo del Servicio.

Se presenta a veces independientemente de los otros. Si la contribución se establece de acuerdo con este principio, las personas que reciban los beneficios de los gastos gubernamentales deberían pagar los gastos incurridos por el gobierno, tal es el caso de las contribuciones de mejoras. Este principio por lo tanto, debe considerarse como un refinamiento del principio del beneficio y no parece haber razón para clasificarlos separadamente.

### 4. Principio del Crédito por Ingreso Ganado.

Existe un cuarto principio que frecuentemente se encuentra en las leyes impositivas y que por la carencia de un nombre se le ha denominado Principio del Crédito por Ingreso Ganado, nombre que se ha tomado de una ley que en los Estados Unidos de América daba una deducción especial a los sueldos y salarios al computarse el ingreso gravable. La idea era que aquellos individuos que obtuvieran sus ingresos como resultado de cualquier clase de trabajo, recibieran un tratamiento favorable en relación con aquéllos

que obtuvieran un ingreso que la ley considera como ganado, como podría ser el proveniente de rentas, dividendos o intereses, éstos últimos deberían ser los más fuertemente gravados.

Los impuestos sobre herencias y legados están basados en parte en este principio, el heredero no gana el dinero que recibe, por lo tanto, debe ser gravado con tasas altas ya que se trata de una ganancia inesperada e incluso aleatoria.

#### 5. Principio de la Ocupación Plena.

Sommers, según Arrijo Vizcaíno, lo plantea más o menos de la siguiente forma:

*“Los impuestos pueden estar formulados con objeto de estimar la producción y el empleo sin tomar en cuenta consideraciones acerca de la capacidad de pago, el beneficio o la forma en que se obtenga el ingreso”.*<sup>23</sup>

Para esto se establecen los llamados “impuestos promotores” a fin de promover la producción y el empleo, los cuales caen en esta categoría.

Más adelante este autor indica: *“Los sistemas de seguro de desempleo basados en el sistema de mérito, por ejemplo, se formulan con el objeto de estimular la estabilidad en la ocupación. Bajo estos sistemas, el patrón recibe una rebaja o paga un impuesto*

---

<sup>23</sup> Ibid. Pág. 226.

*menor de seguro contra el desempleo, si mantiene cierto grado de estabilidad en la ocupación”.*<sup>24</sup>

Respecto a nuestro país se puede hacer mención de las exenciones de impuestos concedidos a las industrias nuevas o necesarias y cuyo principal objeto es el de promover la industrialización de México, y por consiguiente, de modo indirecto, se quiere combatir el desempleo, lo que redundará al final de cuentas en una desarrollada productividad que implica beneficios colectivos y personales.

#### 6. Principio de Conveniencia.

En ocasiones los tributos se establecen con otros fines diversos, así, se busca recaudar lo más posible con la menor dificultad.

La política a seguir entonces será sencillamente la “conveniencia”. Los impuestos sobre herencias y legados están basados, en cierto modo, en este principio, en el que se sustentan igualmente los llamados “impuestos ocultos” que en México se llaman “impuestos a la producción”, tales como los que se establecen a la fabricación de las mercancías y como es lógico, se incorporan al precio del producto. La idea que se encuentra detrás de estos impuestos es la de que “lo que el público no conoce, no le duele”. En ocasiones se grava más a grupos pequeños y desorganizados que no tienen apoyos políticos poderosos, que a los grupos que cuentan con estos. Frecuentemente el único principio del que se echa mano en la revisión de los impuestos es el de la conveniencia política. Muchas fallas de nuestras leyes impositivas pueden atribuirse a

---

<sup>24</sup> Ibid.

las conveniencias político-económicas de este tipo (caso concreto el Impuesto al Activo).

Sin perjuicio de la filosofía que ha inspirado a la ley impositiva, los propósitos y principios involucrados, en sus decisiones hay algunas consideraciones prácticas que el Legislador debe tener en cuenta. En algunos casos, esto significa que debe cederse acerca del principio básico haciendo concesiones a otros principios para lograr un equilibrio mayor.

Consideraciones acerca del rendimiento, la justicia, el caso administrativo y los efectos económicos y sociales son algunos de los aspectos que pueden tenerse presentes al formular las leyes tributarias.

El propósito de una contribución determinada puede ser elevar las rentas públicas, pero sus consecuencias prácticas pueden resultar tan perjudiciales que sea necesario su completo abandono. Cuando el propósito de una contribución sea reducir la inflación, los efectos sobre la distribución de la riqueza pueden ser tan drásticos, que exijan la modificación radical de la ley que la estableció (situación que a la fecha, parecen no comprender nuestras autoridades fiscales).

Independientemente de los propósitos y principios de una contribución cualquiera que esta sea, el Legislador debe considerar los efectos económicos y sociales de ésta, debido a sus posibles repercusiones, que incluso pueden desequilibrar la estabilidad social de un país y llevar al extremo de crear un descontento generalizado, llegando a provocar, incluso hasta una revolución debido a la existencia de un sentimiento de que

las condiciones prevalecientes limiten o se interponen a la actividad económica. Es por ello, que el Poder Legislativo debe tener gran cuidado al expedir el Derecho Positivo que rija a una actividad, a efecto de no lastimar los conceptos sociales básicos como lo son el de justicia y equidad.

Sean pues los enunciados primordiales antes precisados, producto del dilucidar y desentrañar el Derecho Natural por parte de los doctrinarios, sustento de las garantías consagradas constitucionalmente por nuestra Ley Suprema, las cuales a continuación se proceden a estudiar en el siguiente apartado, a fin de estructurar deductivamente el tema principal de este trabajo de tesis.

## **CAPÍTULO II. Principios Constitucionales de las Contribuciones en México**

### Diversos principios constitucionales

En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se encuentran establecidos diversos principios tributarios, y siendo esta Ley fundamental, pilar de todo nuestro Derecho Positivo, significa la necesidad de una sumisión a ella por parte del marco jurídico que nos ordena. Dicho en otras palabras, no es suficiente, que la relación jurídico-tributaria se rijan exclusivamente por lo que exprese la correspondiente Ley aplicable, ni mucho menos basarse sólo en criterios expresados por las autoridades, sino que tanto las Leyes como los criterios se deben encontrar fundados por jerarquía normativa en los respectivos preceptos constitucionales.

En este sentido cualquier ordenamiento legal que no respete los principios consagrados en nuestra Constitución adolecerá de inconstitucionalidad, con la conducente invalidez jurídica, vulnerando la esfera jurídica de los contribuyentes que tendrán, en nuestro sistema, que recurrir a demandar el amparo y protección de la Justicia de la Unión para evitar verse perjudicados, lo cual es una carga adicional a la tributaria, pues tienen, por razones obvias, que hacer un mayor gasto para preparar su defensa, siendo a veces esto un obstáculo para luchar por proteger sus garantías consagradas constitucionalmente, debido a que por una parte, no tengan posibilidades económicas de enfrentar ese gasto, y por lo otra, no se tiene la certeza de un fallo favorable, en ocasiones más por razones extrajurídicas producto de decisiones políticas, que por falta de argumentos legales contundentes.

Retomando la idea inicial, después de quedar establecido que la Constitución es el cimiento de la estructura jurídica nacional, es de observar que los principios jurídicos de toda contribución, desde un punto de vista positivo, se encuentran plasmados en la legislación, por una parte en la misma Constitución y por la otra, derivada de la primera, en leyes ordinarias.

Como punto de partida de los principios constitucionales se encuentran las garantías individuales que deben ser respetadas por la actividad tributaria del Estado. Al respecto, Flores Zavala nos dice:

*“La actividad tributaria del Estado, no debe impedir o coartar el ejercicio de los derechos individuales reconocidos por la Constitución”.<sup>1</sup>*

Asimismo, más adelante establece:

*“No puede determinarse a priori cuando una ley impositiva prohíbe el ejercicio de determinado derecho, su calificación se deberá hacer en cada caso concreto; pero en términos generales, se puede decir que lo hará cuando por la cuantía del gravamen o por los procedimientos para su determinación y pago constituya un obstáculo normalmente insuperable para el ejercicio de ese derecho”.<sup>2</sup>*

Bajo este orden de ideas, se estudiarán algunos de los principios constitucionales de las contribuciones que sirven para explicar el punto medular de la presente tesis y

---

<sup>1</sup> FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. Cit. Pág. 152.

<sup>2</sup> Ibid. Pág. 153.

aunque existan otros más, igual de importantes, no se aplican en relación con el tema tratado en este trabajo.

Cabe comentar que un sistema fiscal no sólo debe estar pensando en el bien del Gobierno, sino que debe velar por la salvaguarda de los derechos de los ciudadanos.

Al respecto, comenta Arrijo Vizcaíno que:

*“El artículo 36 del Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, expedido en el año de 1814, contuvo la siguiente expresión, ejemplarmente ilustrada del sentir democrático de uno de los primeros Padres de la Patria, don José María Morelos y Pavón, al estatuir que: Las contribuciones públicas no son extorsiones, sino donaciones de los ciudadanos para la seguridad y la defensa”.*<sup>3</sup>

#### A) Principio de Generalidad

Este principio es el efecto de todo régimen jurídico tributario. Así, si toda imposición tributaria para que contenga las características de ser válida y eficaz, por necesidad tiene que estar expresamente prevista en una Ley, es incuestionable que toda contribución ha de estar contenida en normas jurídicas. La Ley es lo que da sus características esenciales a los tributos y si una Ley para ser válida debe ser general, en consecuencia se tiene que observar el principio al que nos referimos.

---

<sup>3</sup> ARRIJOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Op. Cit., Pág. 234.

En virtud de lo antes mencionado tenemos que una Ley cumple con el requisito de generalidad cuando se aplica a todas las personas que se coloquen en las variadas hipótesis normativas que ésta establezca, es por lo mismo, que se dice que las leyes están destinadas a una pluralidad innominada de sujetos, esto es, la Ley se aplica a quien realice o se coloque en el supuesto normativo que ésta expresa.

Es por ello que Arrijo Vizcaíno explica que:

*“Estimamos que el Principio de Generalidad Tributaria puede enunciarse diciendo que, sólo están obligados a pagar los tributos aquellas personas físicas o morales, que por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas previstas en las leyes tributarias, llevando a cabo en consecuencia, el correspondiente hecho generador de los tributos o contribuciones de que se trate”.*<sup>4</sup>

Por su parte, Flores Zavala afirma que:

*“El principio de generalidad quiere decir que todos deben pagar impuestos, o en términos negativos, que nadie debe estar exento de la obligación de pagar impuestos. Sin embargo, no debe entenderse en términos tan absolutos esta obligación, sino limitada por el concepto de capacidad contributiva, es decir, todos los que tengan alguna capacidad contributiva estarán obligados a pagar impuestos; nadie que tenga capacidad contributiva debe estar exento de la obligación de pagarlos. Tampoco debe entenderse esta regla en el sentido de que todos deben pagar todos los impuestos, habrá impuestos que sólo deben pagar ciertas personas y otros que serán a cargo de otras, lo que se debe procurar es*

---

<sup>4</sup> Ibid. Pág. 236.

*que el sistema de impuestos afecte a todos en tal forma, que nadie con capacidad contributiva deje de pagar algún impuesto”.*<sup>5</sup>

Por otra parte, este principio tiene como excepción, inspirada en el más estricto sentido de justicia tributaria, una cierta cantidad mínima exenta, no gravada, considerando siempre que debajo del “mínimo exento” no existe capacidad contributiva, pues es el necesario para sobrevivir, pero ese mínimo exento, siendo coherentes con el principio que aquí se trata, debe ser generalizado.

Este principio se encuentra consagrado constitucionalmente en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución, con base en el cual, las personas que se coloquen en el supuesto normativo establecido en Ley, necesariamente quedan obligadas a contribuir al gasto público; y el colocarse en el supuesto normativo implica o debe implicar la capacidad mínima exigida para ser contribuyente, que aunque por falta de técnica jurídica adecuada, sólo se refiere expresamente a los mexicanos, adecuadamente interpretada mediante jurisprudencia por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, abarca también a los extranjeros con fuente de riqueza en nuestro país, de lo contrario sería injusto.

#### B) Principio de Obligatoriedad

Muy estrechamente relacionado con el anterior, este principio se puede precisar de la siguiente manera: Toda persona física o moral, nacional o extranjera o incluso unidades económicas al ubicarse en el supuesto normativo establecido previamente en ley

---

<sup>5</sup> FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. Cit. Pág. 128.

expedida por el Poder Legislativo (artículo 73, fracción VII de la Constitución), por ese hecho están obligadas a contribuir impositivamente al gasto público y el Gobierno puede imponer contribuciones de acuerdo con el marco constitucional que nos rige (para no cometer arbitrariedades), porque con ello ejercita su facultad de “IMPERIUM” respecto a su función tributaria como sujeto activo, esto es, lícitamente puede exigir lo que le sea debido con base en una ley.

En este sentido nuestra Carta Magna otorga la facultad y los instrumentos jurídicos adecuados al Gobierno, respecto del cumplimiento de la obligación pública de contribuir al gasto público, para que en los casos necesarios, pueda ejercitar el procedimiento económico-coactivo, y así se encuentra plasmado en el párrafo segundo de su artículo 22:

*“No se considerará confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por autoridad judicial, para... el pago de impuestos o multas ...”<sup>6</sup>*

### C) Garantía de Audiencia

Esta garantía se encuentra consagrada en el segundo párrafo del artículo 14 Constitucional que señala:

*“Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades*

---

<sup>6</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Op. Cit.

*esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho*.<sup>7</sup>

En materia fiscal esta garantía constitucional se cumple en aquellas leyes que suponen una certeza tanto para el contribuyente como para Fisco, en relación con el procedimiento establecido en las leyes respectivas, en este caso, el Código Fiscal de la Federación, el Código Federal de Procedimientos, Civiles, éste último de aplicación supletoria del primero, que establecen diversos procedimientos, instancias, recursos administrativos y juicios de anulación que podrán hacer valer los contribuyentes en contra de las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales

Esta garantía se puede concretar a ser “oído y vencido en juicio”, lo cual no es otra cosa sino ser atendido por las autoridades al iniciar un procedimiento para no quedar en estado de indefensión.

Es un derecho del particular, del contribuyente ante cualquier autoridad. Es el medio legal para defenderse y defender lo suyo sin hacerse justicia por su propia mano. De aquí que por virtud de la supremacía constitucional, toda ley ordinaria que no consagre en su parte conducente esta garantía en favor de las personas, adolece de inconstitucionalidad porque atenta contra lo asentado en nuestra Carta Magna, y para suplir dicha omisión, las autoridades deberán asegurarse de otorgar a los gobernadores los procedimientos para el efecto.

---

<sup>7</sup> Ibid. Pág. 17.

## D) Derecho de Petición

Es el artículo 8 de la Ley Fundamental el que avala el derecho de petición al precisar que:

*“Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República.*

*A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario.”<sup>8</sup>*

Al respecto, Francisco de la Garza, citando varias tesis jurisprudenciales de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, señala que ésta *“ha establecido que esa garantía tiende a asegurar un proveído y no a que se resuelvan las peticiones en determinado sentido; que es indudable que si pasan más de cuatro meses desde que una persona presenta un ocurso y ningún acuerdo recae en él, se viola la garantía constitucional; la cual consiste en que las peticiones se tramiten y resuelvan sin las formalidades y requisitos que establecen las leyes relativas; pero sí impone a las autoridades la obligación de dictar a toda petición hecha por escrito, esté bien o mal formulada, un acuerdo también por escrito, que debe hacerse saber en breve término al peticionario”.*<sup>9</sup>

---

<sup>8</sup> Ibid. Págs. 14 y 15.

<sup>9</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa. 4a. Edición. México, 1969. Pág. 325.

## E) Principio de Igualdad

Desde los primeros tiempos de nuestra Historia ha sido sentir de todo el pueblo, como un país naciente, el dar un trato igualitario a todos los hombres.

Así, el artículo 1 de nuestra Carta Magna expresa lo siguiente:

*“En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece”.<sup>10</sup>*

En este artículo nuestra Constitución consagra el principio de igualdad, estableciendo que en México toda persona o individuo, sin distinción de nacionalidad, religión, raza o sexo, goza de las garantías que nuestra Ley fundamental consagra en sus primeros 29 artículos.

El artículo 12 de la Ley Fundamental nos dice:

*“En los Estados Unidos Mexicanos no se concederán títulos de nobleza, ni prerrogativas y honores hereditarios, ni se dará efecto alguno a los otorgados por cualquier otro país”.<sup>11</sup>*

Lo que nos enseña que la aplicación de la ley debe ser en un plano de igualdad y debe recaer con la misma intensidad sobre todo el que se encuentre en el supuesto sin

---

<sup>10</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Op. Cit.

<sup>11</sup> Ibid.

distinción alguna por causas hereditarias, títulos de nobleza o cualquier prerrogativa que pueda ser privativa del ejercicio de la justicia.

El concepto de igualdad lo debemos entender como el trato igual en circunstancias iguales, lo que significa la prohibición de toda decisión o norma legal de carácter discriminatoria por parte de los órganos estatales. La igualdad ante la Ley es un caso de razonabilidad de las leyes y representa una garantía constitucional.

El artículo 13 de la Constitución en su parte conducente precisa:

*“Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales”.*<sup>12</sup>

Este párrafo tuvo su origen sobre todo en las injusticias de la guerra y en el derecho penal; sin embargo, es un principio acogido por todas las ramas del Derecho.

La Ley privativa carece de toda técnica legislativa, ya que se caracteriza por no ser general, no ser abstracta, ni impersonal, ni permanente sino que es personal, concreta y definida en lo que se refiere a una persona individualmente determinada buscando que a otras no les afecte aún cuando estén en el supuesto marcado por la Ley.

Por otra parte, es necesario señalar que no deben confundirse las leyes privativas con las leyes especiales. Las primeras no crean situaciones generales, abstractas e impersonales mientras que las segundas, aunque no se apliquen a una o varias

---

<sup>12</sup> Ibid.

categorías de personas o de hechos o situaciones, sí tienen la nota de generalidad; leyes especiales en materia tributaria, son por ejemplo las leyes que establecen tributos a los fabricantes de vino, de materiales, o a los poseedores de automóviles, o las leyes que determinan las aportaciones de seguridad social.

Como anteriormente se señaló, nuestra Constitución apoyada en el sentir del pueblo, consagra el principio de igualdad entre los hombres, y con base en ella, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, respetándola, ha establecido criterios categóricos sobre el particular.

#### F) Principio de Legalidad

El sistema de normas que constituyen el Derecho de un país debe ser respetado, fundando la validez legal de todo acto, contrato o situación legal que se presente. Al respecto el tratadista León Duguit en el Tomo III de su tratado de “Derecho Constitucional”, nos enseña:

*“El Estado está subordinado a una regla de derecho superior así mismo, que él no crea y no puede violar”, “la limitación del Estado por el Derecho es preciso aceptarla, cualquiera que sea el fundamento que se dé al Derecho”, “no es el Estado quien crea el derecho”, hay un derecho sin él, encima de él, al lado de él; así, es preciso que sea así: sin esto no hay civilización posible; no hay más que despotismo y barbarie”; “sería una ilusión singular creer que el derecho se impone a la obediencia de todos por una sola fuerza. La historia prueba que esto no es cierto. El derecho sin la fuerza es impotente, pero la fuerza sin el derecho es barbarie. Por otra parte, si el derecho no puede desprender su fuerza interna de un*

*poder de aplicación suficiente, sin embargo es cierto que cuando la conciencia de la colectividad está profundamente penetrada de la idea de derecho, de la idea que se opone a todas los gobernantes y a los gobernados, existe entonces una fuerza que en cierta forma hace sentir su acción y contra los detentados del poder vacilan oponerse abiertamente”, “el principio de legalidad se puede formular así: no hay un sólo órgano del Estado que pueda tomar una decisión individual que no sea conforme a una disposición de carácter general dictada con anterioridad; este es el principio esencialmente protector del individuo, y se puede decir que no tiene, que no puede, que no debe tener excepción, una sociedad que no lo reconoce o que reconociéndolo le pone reserva o excepciones, no vive en realidad bajo un régimen de Estado o de derecho”, “no existe un solo órgano del Estado, cualquiera que sea, que pueda tomar una decisión individual fuera de la Ley o en contra de ella; el parlamento mismo está sometido a la Ley pues puede derogarla, modificarla o reemplazarla por otra ley nueva, pero en tanto que aquélla exista el parlamento está subordinado y no puede tomar decisión que le sea contraria; si lo hiciera, haría un acto contrario al derecho y por consiguiente sin valor jurídico”.<sup>13</sup>*

Reforzando lo anterior, Jellinek, en el Tomo II de su obra “El Estado Moderno”, nos dice:

*“Por absoluto que fuera el poder del Estado y aunque le fuera posible hacer todo jurídicamente, hay sin embargo una cosa que el Estado no puede hacer; suprimir todo orden jurídico y establecer la anarquía, porque se destruiría a sí mismo. Ahora bien, es innegable que el orden jurídico en vigor obliga no solamente a los gobernados sino también al Estado. Sin duda no los afecta en la misma manera, pues a diferencia de los ciudadanos, el Estado puede cambiar el Derecho existente, pero tanto que este derecho exista, el Estado no puede desconocerlo no puede ejercitar*

---

<sup>13</sup> DUGUIT, M. León. Manual de Derecho Constitucional. Madrid 1921. Pág. 198.

*su propio poder más que bajo la forma determinada por la organización constitucional preestablecida. No se puede, afirmar que el poder estatal no tenga más limitaciones de hecho, o de orden moral, o de orden político, sino que está verdaderamente limitado por el derecho”.<sup>14</sup>*

En la doctrina del Derecho Tributario se ha adoptado un aforismo proveniente del derecho penal consistente en *“nullum tributum sine legem”*. Lo que enseña que esta rama del Derecho es de aplicación estricta, es decir, no se aplica la analogía ni la mayoría de razón y lo que no está exactamente escrito en la norma no se puede aplicar.

En nuestro derecho encontramos consagrado este principio en varios artículos constitucionales: el primero que analizaremos es el número 14, en cuanto al aforismo mencionado en el párrafo tercero que señala.

*“En los juicios de orden criminal, queda prohibido imponer por simple analogía y aun por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata”.<sup>15</sup>*

En este tercer párrafo del artículo 14 Constitucional, se encierra, al igual que los dos primeros párrafos, un principio de legalidad cuyo campo de aplicación es el procesal penal y deriva del principio general de derecho, *“nullum poena sine legem”*, lo que se aplica al Derecho Tributario como habíamos visto.

---

<sup>14</sup> JELLINEK, George. Teoría General del Estado. Madrid, 1914. Tomo I. Pág. 216.

<sup>15</sup> Ibid.

En el segundo párrafo del artículo 14 en comento consagra el principio de legalidad propiamente dicho, estableciendo:

*“Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho”.<sup>16</sup>*

Así se consagra una piedra angular en la seguridad y en la tranquilidad de un pueblo que descansa en un orden jurídico; es el freno de los actos realizados por la autoridad que pretende violar los derechos de los ciudadanos. Este, con otros fundamentos, han hecho posible la vigencia del juicio de amparo establecido en nuestro país, que se considera una auténtica lucha por la defensa de los derechos humanos.

Otro de los pilares de nuestro sistema jurídico es el primer párrafo del artículo 16 Constitucional en donde también se consagra el principio de legalidad, al señalar:

*“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.”<sup>17</sup>*

La autoridad debe justificar su actuación y además fundar su proceder, cuando en el ejercicio de sus atribuciones afecte la esfera jurídica de los particulares.

---

<sup>16</sup> Ibid.

<sup>17</sup> Ibid. Pág. 18.

Al respecto, Sergio Francisco de la Garza nos dice que:

*“La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha expuesto sobre el principio de legalidad lo siguiente: “El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el Artículo 31 Constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado está encargado de la función legislativa, y a que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deban soportar, sino que fundamentalmente los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la Ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o emitidas a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictada con anterioridad al caso concreto de cada causante.*

*Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual, ningún órgano del Estado puede realizar actos*

*individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con el que pretenda justificárseles”.*<sup>18</sup>

En lo precisado, se puede claramente observar que nuestra Ley Suprema viene a confirmar un principio esencial del Derecho Fiscal relativo a que toda relación tributaria tiene que encontrarse encuadrada en un determinado marco legal previamente establecido.

Así, a manera de síntesis el autor Arrijoa Vizcaíno indica que.

*“Los dos enunciados a los que obedece el Principio de Legalidad son:*

- a) La autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso.*
- b) Por su parte, los causantes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y exclusivamente pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que estas mismas leyes les confieren.”*<sup>19</sup>

## G) Principios de Proporcionalidad y Equidad

---

<sup>18</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit. Pág. 303.

<sup>19</sup> ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Op. Cit. Pág. 255.

Los antecedentes de estos principios los encontramos en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa, en donde se consagra 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 los ciudadanos en razón de sus facultades.

La Constitución de Cádiz, a su vez precisaba que las contribuciones se repartirán entre los españoles en proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno.

En el Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano del 10 de enero de 1822, establece que todos los habitantes del impuesto deben contribuir en razón de sus proporciones, a cubrir las urgencias del Estado.

Este es el primer antecedente jurídico que encontramos en el México Independiente, la Constitución de 1857, en su artículo 31, fracción IV disponía:

*“Son obligaciones de todos los mexicanos:...*

*IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”<sup>20</sup>*

La Constitución de 1917 repetía el mismo texto hasta la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 25 de octubre de 1993 y que entró en vigor treinta días

---

<sup>20</sup> Constitución Política Mexicana de 1857. Artículo 31, Fracción IV.

después de su publicación, reforma que incluye al Distrito Federal en el enunciado de la fracción IV en comento.

Existen en la actualidad dos corrientes para interpretar el significado de este principio. La primera, que establece que debe interpretar la expresión proporcional y equitativa como significado de justicia. La segunda, es la que sigue la Suprema Corte de Justicia de la Nación interpretando por separado los términos de proporcionalidad y equidad.

De la Garza, comenta que la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, señala:

*“De acuerdo con el Artículo 31, Fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnímoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por estos tres requisitos”.*<sup>21</sup>

Sobre el primer criterio el licenciado Flores Zavala, nos dice:

*“Ahora bien, encontramos gran similitud en esencia entre esta expresión y la fórmula con la que Adam Smith plantea el principio de justicia de los impuestos, al decir: “Los súbditos de cada Estado, deben contribuir al sostenimiento del gobierno ... en proporción a los ingresos de que gozan. De la observancia o el menosprecio de esta máxima depende lo que se*

---

<sup>21</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit. Pág. 305.

*llama la equidad". De manera que con la expresión 'proporcional y equitativa' solo se busca la justicia de los impuestos".<sup>22</sup>*

Ahora bien, este principio, requiere la realización de dos principios: el de generalidad y el de uniformidad, es decir, que todos los que tienen una capacidad contributiva paguen alguna contribución y que éste represente para todos el mínimo sacrificio posible.

Esta tesis, la comparte el propio Flores Zavala, al precisar lo siguiente:

*"Decimos proporcional porque debe partir de la base de las fortunas particulares; equitativo porque no debe extenderse a más que a llenar su objeto. En otros países falta esta segunda condición al impuesto, y los productos de éste, forman lo que se llama el Tesoro, que es la acumulación del numerario en las cajas del gobierno, después de pagados todos los gastos. En México, en donde anualmente debe formarse un presupuesto de egresos y decretarse las contribuciones que basten a cubrirlo (fracción VII del artículo 72), el único derecho de la sociedad es exigir la suma indispensablemente necesaria para hacer sus gastos; es decir, que el Estado sólo debe imponer el sacrificio mínimo, el indispensable para cubrir el presupuesto sin atesorar".<sup>23</sup>*

Asimismo, indica Flores Zavala que:

*"El principio de generalidad, dijimos, no significa que todos deben pagar todos los impuestos, sino que todos los que tienen la capacidad contributiva paguen algún impuesto. Sin embargo, este principio puede también aplicarse a cada impuesto individualmente considerado y entonces debe interpretarse en el sentido de que el impuesto debe gravar*

---

<sup>22</sup> FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. Cit. Pág. 203.

<sup>23</sup> Ibid. Pág. 194.

*a todos aquellos individuos cuya situación coincida con lo que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones.*

*El principio de uniformidad significa que los impuestos que integran un sistema impositivo deben gravar en tal forma, que representen, para todos los que deban contribuir a los gastos públicos, igual sacrificio mínimo: pero también se puede aplicar a una ley impositiva aislada, y entonces deben entenderse en el sentido de que todos aquellos cuya situación, generadora del crédito fiscal, sea igual, sean tratados por igual; esta igualdad en la situación generadora, debe entenderse en los términos más estrictos, es decir, debe existir igualdad en la renta o capital, en el origen de éstos, en las circunstancias personales, etc.<sup>24</sup>*

Apoyando esta misma teoría, J. Garza Servando, citado por Sergio F. de la Garza, señala que, en su libro “Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano”, nos dice:

*“Es preciso examinar los conceptos de proporcionalidad y equidad con objeto de determinar si son expresiones de contenido coincidente o de conceptos contrarios y excluyentes. ¿Qué es la proporcionalidad en materia tributaria?. Algunas veces este concepto sólo puede comprenderse en su sentido matemático, por ejemplo en los impuestos indirectos, como el de ingresos mercantiles o cualquiera de los especiales sobre la producción. Una intuición de justicia nos anuncia de inmediato que la cuota debe ser fija (proporcional), en relación con la categoría o volumen del objeto gravado (ingreso o monto de la producción). La doctrina reserva este vocablo para la cuota constituida por un porcentaje fijo. Este criterio de justicia expresado en la proporcionalidad de los impuestos indirectos, no puede ser aplicable para un impuesto directo como el de la renta. Si el impuesto sobre la Renta gravara con cuota fija*

---

<sup>24</sup> Ibid. Pág. 195

*(proporcional) y única, la renta de los contribuyentes, sin diferenciar su distinta capacidad contributiva, estaríamos en presencia de una injusticia legal”<sup>25</sup>.*

*“En el precepto constitucional encontramos la exigencia de justicia en materia tributaria acentuada mediante una expresión pleonástica por su idéntico contenido conceptual (referido a la distribución).*

*Es posible pensar que el lenguaje del legislador se justifica porque el principio de justicia se expresa en los impuestos indirectos mediante la cuota proporcional y en los directos mediante la progresiva que es también fórmula de equidad, pero manteniendo siempre, para análogas capacidades contributivas, idéntica carga tributaria. Otra razón viene a corroborar lo expuesto: si estos dos conceptos (proporcionalidad y equidad) a los cuales debe ajustarse simultáneamente toda ley tributaria del Congreso (fracción IV del artículo 31 constitucional) fueran contradictorios o excluyentes, ninguna Ley podría ajustarse simultáneamente a ambos porque su adecuación a uno, implicaría desajuste al otro; y la fracción constitucional liga los adjetivos mediante la conjunción copulativa.”<sup>26</sup>*

Por otro lado, los seguidores de la segunda corriente apoyada en lo esencial por la Suprema Corte, fundándose en los criterios del Lic. Vallarta, argumentan que los conceptos se deben diferenciar habiendo emitido los siguientes juicios:

*(Exposición del Lic. Vallarta). La proporción en el impuesto no se toma de la universalidad de su pago, sino de su relación con los capitales que afecta. Los economistas por esto, no reputan desproporcionalidad a la contribución que paguen pocos o muchos, en virtud de ser muchos o*

---

<sup>25</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit. Pág. 306.

<sup>26</sup> Ibid. Pág. 205 y 206.

*pocos los dueños de los valores sobre los que recaiga, sino a la que se exigía sin tener en cuenta la cuantía importancia de esos valores”.*<sup>27</sup>

Asimismo, Flores Zavala más adelante indica que otra de las tesis de la Suprema Corte, se ha referido a este tema diciendo que:

*“Los impuestos deben ser proporcionales a las facultades de los contribuyentes, a las rentas o al capital, según el sistema que se adopte. Si se trata de impuestos indirectos, el hecho que los causa, es lo que la ley tiene en cuenta, y la contribución debe estar en proporción a la importancia del acto”. (Prontuario, Tomo VII., pág. 83).*<sup>28</sup>

Asimismo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, basada en la tesis del licenciado Vallarta en su jurisprudencia establecía.

*“Los requisitos relativos a la proporcionalidad y equidad de los impuestos deben ser calificados por las respectivas legislaturas o por la autoridad que los acuerde, quienes deben estimar todos los factores económicos y sociales que sean de tomarse en cuenta para ajustar estos impuestos a la Constitución Federal. Los poderes federales no tienen capacidad para calificar la proporcionalidad y equidad de los impuestos que decreten los Estados”. (Jurisprudencia, Apéndice al Tomo XXXVI. Pág. 812).*<sup>29</sup>

Sobre el particular, es de considerar que sí es posible hacer una diferenciación entre ambos principios aún y cuando se encuentran vinculados y entrelazados en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, uno y otro contienen sus características específicas, pues mientras la proporcionalidad se vincula con la capacidad económica del

---

<sup>27</sup> Ibid.

<sup>28</sup> Ibid.

<sup>29</sup> Semanario Judicial de la Federación. Apéndice al Tomo XXXVI. Pág. 812

contribuyente debiendo existir diferenciación entre el impacto a cada causante en específico tanto cuantitativa como cualitativamente repartiendo los gravámenes de una manera equilibrada; la equidad viene a representar una igualdad ante la Ley Tributaria de los contribuyentes de un mismo tributo o lo que es lo mismo, atiende a la igualdad en la regulación de cada uno de los elementos integrantes de las contribuciones no permitiendo que, quienes están en situaciones desiguales, se les dé un tratamiento igual.

Por último, nos comenta el maestro Margain Manatou que:

*“La Suprema Corte de Justicia de la Nación siempre se ha declarado incompetente para juzgar, desde el punto de vista económico, la falta de proporcionalidad y equidad de una ley tributaria, por considerar que no está capacitada para juzgar los estudios que de tal carácter tomó en consideración el legislador para establecer, entre otros elementos de la ley, la cuota, tasa o tarifa de la misma”.*<sup>30</sup>

Sin embargo, no hay que olvidar que esa cuestión ya quedó superada, al dar la Suprema Corte de Justicia de la Nación el carácter de garantía individual a la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, lo cual se desprende del contenido de las siguientes ejecutorias:

*“Aunque la jurisprudencia sentada por esta Corte, en ejecutorias anteriores, fue en el sentido de que la proporcionalidad y equidad del impuesto no pueden reclamarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar esa jurisprudencia, estableciendo que si está capacitado el Poder Judicial para revisar si en los decretos y actos del*

---

<sup>30</sup> MARGAIN MANATOU, Emilio. Op. Cit. Pág. 86.

*Poder Legislativo se ha excedido en sus facultades constitucionales....Si bien el Artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporción y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el Capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de ese derecho es una violación de estas garantías”.*<sup>31</sup>

**“IMPUESTOS, AMPARO CONTRA LA FALTA DE PROPORCIÓN Y EQUIDAD DE LOS.-** *Si bien es cierto que el Artículo 31 Constitucional no está en el Capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión del derecho que consigna, viola la de los 14 y 16; porque no sólo deja sin exacta aplicación el precepto de alguna ley secundaria, sino que se menosprecia el mismo Artículo 31 y la violación de su texto no puede constituir una orden motivada y fundada en perjuicio de personal alguna, por lo que para remediar tal violación y que el remedio se encuentra en el sufragio popular, haría nugatoria la fracción I del Artículo 103 constitucional, que establece el amparo contra las leyes que violen las garantías individuales”.*<sup>32</sup>

Un impuesto resulta contrario a los requisitos de equidad y proporcionalidad, cuando a juicio del Poder Judicial aparezca que es excesivo o ruinoso, o que el Poder Legislativo se excedió de sus facultades constitucionales porque en relación con la misma fuente de ingresos que grave a igual capacidad económica de los afectados, establece cuotas distintas a los contribuyentes.<sup>33</sup>

Después del análisis efectuado a los principios constitucionales de las contribuciones, procede realizar el estudio de los aspectos concretos del presente trabajo.

---

<sup>31</sup> Semanario Judicial de la Federación. Tomo XVII. Pág. 1013.

<sup>32</sup> Semanario Judicial de la Federación. Sexta Época. Tomo LXI. Pág. 2922.

<sup>33</sup> Seminario Judicial de la Federación. Sexta Época. Tomo XCIII. Pág. 861.

### **CAPÍTULO III.- Análisis Jurídico Fiscal del Impuesto al Activo**

En el presente capítulo se analizarán los elementos esenciales del tributo y se determinará si la Ley del Impuesto al Activo vigente, contiene dichos elementos y, por ende, cumple con el principio de legalidad tributaria; para tal efecto, es necesario también estudiar tanto los antecedentes que le dieron origen así como los ordenamientos que están estrechamente relacionados con ésta Ley.

#### **A) Antecedentes**

##### **1. Exposición de motivos de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1989**

En la Exposición de motivos de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1989, se señalaba que las propuestas de reforma se orientaban a reducir las tasas impositivas a niveles consecuentes con las cargas que debían enfrentar los contribuyentes en una economía abierta al comercio internacional y, a ampliar la base de los contribuyentes.

Bajo este orden de ideas, las adecuaciones a la legislación impositiva tenían los siguientes objetivos:

- a) Fortalecer los ingresos públicos, sin afectar la estabilidad de precios.
- b) Propiciar el crecimiento económico.
- c) Mejorar la equidad y eficiencia del sistema fiscal.
- d) Avanzar en el proceso de simplificación fiscal.

a) Fortalecer los ingresos públicos, sin afectar la estabilidad de precios.

Las modificaciones propuestas pretendían incrementar los ingresos tributarios del Gobierno Federal de 9.2% del Producto Interno Bruto (PIB) en 1988 a 10.3% en 1989.

Para ello, se proponía actuar esencialmente en la recaudación proveniente de las sociedades mercantiles, mediante el establecimiento de un impuesto a sus activos netos. Se estimaba que este impuesto generaría ingresos adicionales importantes y regularizaría considerablemente el cumplimiento de obligaciones fiscales de las empresas.

b) Propiciar el crecimiento económico.

Para propiciar el crecimiento económico, entre otras medidas se proponía la reducción gradual de las tasas del gravamen a las empresas de 39.2% en 1988, a 37% en 1989, 36% en 1990 y 35% a partir de 1991.

c) Mejorar la equidad y eficiencia del sistema fiscal.

Se señalaba que la reducción de la base tributaria, la evasión, la elusión fiscal y los tratamientos preferenciales a ciertos sectores de contribuyentes, afectaban negativamente el principio de equidad en el sistema fiscal. Asimismo, que una mayor equidad no podía lograrse sólo mediante un incremento de las tasas impositivas. La experiencia había demostrado que las altas tasas impositivas estimulaban la evasión,

especialmente de los contribuyentes no cautivos y propiciaba un estímulo negativo a la actividad productiva.

Por lo anterior se buscaba ampliar el número de contribuyentes y reducir los impuestos de las personas físicas, asimismo, con la misma finalidad se propuso un Impuesto al Activo neto de las empresas, en virtud de que poco más de la mitad de las empresas presentaba declaración sin pago alguno. Mediante este gravamen las sociedades mercantiles tendrían que pagar un monto mínimo que se efectuaría en función de los activos netos; las empresas podrían acreditar el Impuesto Sobre la Renta que pagaran contra el Impuesto al Activo neto.

## 2. Exposición de Motivos de la Iniciativa de Ley del Impuesto al Activo Neto de las Empresas para 1989

La Iniciativa de Ley que proponía la creación del nuevo impuesto en ese momento denominado “Ley del Impuesto al Activo Neto de las Empresas” fue enviada por el Ejecutivo Federal al H. Congreso de la Unión el 15 de diciembre de 1988 señalando en la exposición de motivos<sup>1</sup>, lo siguiente:

Que esta Ley tiene por objeto incorporar un nuevo impuesto federal complementario del Impuesto Sobre la Renta con las siguientes características:

---

<sup>1</sup> Exposición de Motivos de la Iniciativa de “Ley del Impuesto al Activo Neto de las Empresas”, 1988.

- i) Es un gravamen a cargo de las empresas residentes en México o de establecimientos permanentes de empresas extranjeras.
- ii) La tasa es de 2%.
- iii) La base es el valor anual del activo neto afecto a la realización de actividades empresariales.
- iv) La base del mismo será el valor del activo neto del ejercicio; concepto que se forma por la diferencia que se obtenga de restar al valor anual del activo, el valor anual del pasivo. Estos valores descansan en valores promedios mensuales de los diversos componentes del activo y del pasivo del contribuyente.
- v) Se causará por ejercicios.
- vi) Se deberán efectuar dos pagos provisionales cuatrimestrales y un pago trimestral, calculado sobre el activo neto de las empresas del último ejercicio regular, actualizado por un factor calculado sobre la inflación tenida en el periodo de los seis últimos meses de dicho ejercicio.
- vii) Se plantea la posibilidad de reducir los pagos provisionales cumpliendo los requisitos que se establezcan en el Reglamento de la Ley de que se trata.
- viii) Por ser complementario al Impuesto Sobre la Renta a las actividades empresariales, se propone que una cantidad equivalente a éste último impuesto cubierto como pago provisional o como impuesto del ejercicio, se pueda acreditar contra los pagos provisionales o contra el del ejercicio, del impuesto a los activos netos, respectivamente, pudiendo también acreditarse contra el nuevo impuesto en

los tres ejercicios siguientes, con lo cual se logra que los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta que por este gravamen hubieran pagado o paguen una cantidad cuando menos igual al nuevo impuesto que resulte a su cargo, no vean incrementada su carga impositiva.

ix) Las empresas de grupos que efectúen la consolidación de sus resultados fiscales en materia del Impuesto Sobre la Renta, estarán obligadas a consolidar el Impuesto al Activo neto de las empresas, determinado por todas las sociedades pertenecientes a dicho grupo, con lo cual la variación que tenga el Impuesto Sobre la Renta a cargo del grupo se verá reflejado a favor o en contra en la consolidación que lleven a cabo respecto del nuevo impuesto.

x) Se excluye del cálculo del nuevo impuesto a algunos contribuyentes :

a) A quienes paguen el Impuesto Sobre la Renta en bases especiales de tributación.

b) A quienes paguen el Impuesto Sobre la Renta en el régimen de contribuyentes menores, siempre que se trate de vendedores ambulantes, locatarios de mercados o no tengan trabajadores a su servicio.

En ambos casos, obedece a que estos contribuyentes tienen una baja capacidad administrativa.

c) A las instituciones de crédito, en virtud de que operan con ahorro captado del público y con depósitos efectuados por el mismo, por lo que difícilmente se podría medir con exactitud el activo neto afecto a sus actividades empresariales.

- d) A las sociedades de inversión y sociedades cooperativas, que no son contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta.
- x) Este impuesto de ninguna forma implicará una carga administrativa adicional para los contribuyentes, ya que los elementos necesarios para determinar la base del impuesto, se obtienen básicamente de la determinación que tienen que hacer para calcular el Impuesto Sobre la Renta a su cargo.
- xi) Debido a que los elementos de determinación de la base del nuevo impuesto coinciden con elementos que se consideran en la determinación del Impuesto Sobre la Renta, se hace una remisión expresa a los mismos en esta última ley.
3. Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, vigente a partir del 1° de enero de 1989.

En la Cámara de Diputados fue discutida en comisiones y dictaminada. En el Diario de Debates<sup>2</sup> de dicha Cámara se menciona en la parte referente al Impuesto al Activo que se propone establecer un Impuesto al Activo Neto de las empresas, ya que poco más de la mitad de las empresas presentaba declaración sin pago alguno. Mediante este gravamen las sociedades mercantiles tendrían que pagar un monto mínimo que se calcularía en función de sus activos netos. Las empresas podrían acreditar el Impuesto Sobre la Renta que pagarán contra el nuevo impuesto.

---

<sup>2</sup> Diario de Debates, Cámara de Diputados, número 34, 15 de diciembre de 1988, pág. 56.

En el Diario de Debates de la Cámara de Senadores<sup>3</sup> se señala que respecto de la propuesta relativa al establecimiento de la Ley del Impuesto al Activo Neto de las Empresas, éste se planteaba como un impuesto federal complementario del Impuesto Sobre la Renta, con el fin de que se generaran ingresos adicionales y se regularizara el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de las empresas. La Honorable Colegisladora analizó su contenido y estructura considerando pertinente modificar el orden de sus disposiciones, así como también su denominación al de “Impuesto al Activo de las Empresas”. Asimismo, estimó pertinente modificar la periodicidad de los pagos provisionales e incluir a las sociedades y asociaciones civiles que de hecho realizaran actividades mercantiles, como sujetos de este impuesto. Esa Comisión apreciaba la conveniencia de este nuevo título, cuya estructura permitiría evitar fenómenos de elusión fiscal y compartía los criterios en que se basó la Honorable Colegisladora para aprobarlo.

Adicionalmente, la Honorable Colegisladora propuso modificaciones a los artículos transitorios que detallan la mecánica de los pagos provisionales, en ejercicios regulares e irregulares, para los meses de 1989.

La mencionada Ley Tributaria, una vez aprobada se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1988. La Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, entró en vigor a partir del 1° de enero de 1989, conforme a su artículo Primero Transitorio.

---

<sup>3</sup> Diario de Debates, Cámara de Senadores, número 44, 26 de diciembre de 1988, pág. 19.

La Iniciativa de Ley sufrió, como se menciona algunas modificaciones en el Congreso (Cámara de Senadores). Incluso su nombre fue modificado para quedar como “Ley del Impuesto al Activo de las Empresas”.

Cabe mencionar que ésta Ley en el transcurso del tiempo ha sufrido varias reformas, entre ellas, su denominación; actualmente, se conoce como “Ley del Impuesto al Activo”.

#### B) Legalidad de la Ley del Impuesto al Activo. Sus elementos.

Como se comentó en el capítulo anterior, el artículo 1° Constitucional<sup>4</sup> dispone que en los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga la propia Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece.

Por su parte, la fracción IV del artículo 31 Constitucional, señala que es obligación de los mexicanos contribuir para sufragar los gastos públicos de la Federación, de los Estados, del Distrito Federal y de los Municipios; obligaciones que deben estar establecidas en la ley.

Este principio se ve reforzado con lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 14 de la propia Constitución<sup>26</sup> que garantiza que nadie puede ser privado de sus propiedades

---

<sup>4</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

<sup>26</sup> Ibid.

posesiones o derechos, si no es conforme a las leyes expedidas por el Congreso con anterioridad al hecho.

De estos preceptos constitucionales se desprende el principio de legalidad tributaria, el cual significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, el hecho imponible, el sujeto pasivo de la obligación, el objeto, la base sobre la cual se pagará el tributo y la tasa o tarifa del mismo; siendo inadmisibles que tales elementos queden al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa.

En relación con lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha hecho un profundo análisis y ha sostenido que el principio de legalidad tributaria se encuentra claramente establecido por el artículo 31, fracción IV Constitucional, al expresar que es obligación de los mexicanos la de contribuir de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y que tal obligación está reglamentada en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la Ley de Ingresos, en la cual el Poder Legislativo determina qué contribuciones se causarán y recaudarán durante su vigencia.

Examinando atentamente este principio de legalidad tributaria, a la luz de nuestro sistema general impositivo y su evolución racional e histórica, resulta necesario que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, lo cual no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar del poder que, conforme a la Constitución del Estado está encargado de la función legislativa, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto, la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de

tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no quede otra cosa sino que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada contribuyente.

Expresan el criterio señalado, las tesis aisladas emitidas: la primera, por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, identificada con el número P. CXLVIII/97, Tomo VI, Novena Época del mes de noviembre de 1997; y, la segunda, por el Cuarto Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Primer Circuito, Tomo XI, Octava Época, del mes de enero de 1993, ambas visibles en el Semanario Judicial de la Federación, páginas 78 y 263, respectivamente, mismas que a letra señalan:

***“LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY. Este alto tribunal ha sustentado el criterio de que el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad. Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. Pues***

*bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no precisa siempre de normas primarias. Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. Preciado lo anterior, este alto tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y,*

*por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.*

**“GARANTIA DE LEGALIDAD. QUE DEBE ENTENDERSE POR.** *La Constitución Federal, entre las garantías que consagra en favor del gobernado, incluye la de legalidad, la que debe entenderse como la satisfacción que todo acto de autoridad ha de realizarse conforme al texto expreso de la ley, a su espíritu o interpretación jurídica; esta garantía forma parte de la genérica de seguridad jurídica que tiene como finalidad que, al gobernado se proporcionen los elementos necesarios para que esté en aptitud de defender sus derechos, bien ante la propia autoridad administrativa a través de los recursos, bien ante la autoridad judicial por medio de las acciones que las leyes respectivas establezcan; así, para satisfacer el principio de seguridad jurídica la Constitución establece las garantías de audiencia, de fundamentación y motivación, las formalidades del acto autoritario, y las de legalidad.*

Por lo expuesto, es que todos los tributos constituyen obligaciones *ex-lege*, es decir, la fuente de ellas está representada por la conjunción de un presupuesto establecido en la Ley (presupuesto, hecho imponible, hipótesis de incidencia) y un acto o un hecho de la vida real que se ajusta perfectamente a tal hipótesis.

En otras palabras, para cumplir con los principios de legalidad y certidumbre de las disposiciones fiscales, la ley impositiva debe determinar con precisión los siguientes elementos: a) sujeto; b) objeto; c) base; d) tasa o tarifa; y, e) época de pago.

Sirve de apoyo a lo anterior, la tesis de jurisprudencia número 162, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Séptima Época, visible en el Apéndice de 1995, Tomo I, primera parte, página 165, que a la letra señala:

***“IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por ley; segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.” (énfasis añadido).***

De esta forma, los elementos del impuesto como son sujeto pasivo, objeto, base, la tasa o tarifa y el momento o época de pago, no pueden quedar, de ninguna manera y sin excepción alguna, al arbitrio, discreción o interpretación de la autoridad fiscal.

## 1. Sujeto pasivo.

El contribuyente, de conformidad con el Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano<sup>5</sup> es el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria que puede definirse como todo aquel sujeto que tiene la obligación de contribuir por ubicarse en el supuesto al que la ley imputa la obligación tributaria; ésta definición, tan amplia, implica que el sujeto pasivo de la contribución puede ser nacional o extranjero; persona física o moral, o bien ser un ente público o privado, así, el contribuyente, es todo aquel sujeto que debe participar en el financiamiento de los gastos públicos, por haber incurrido en el supuesto previsto por las leyes fiscales.

Asimismo, el licenciado Adolfo Arrijo Vizcaíno en su libro Derecho Fiscal<sup>6</sup>, señala que por sujeto pasivo de la obligación tributaria debe entenderse a la persona física o moral, nacional o extranjera, que realiza el hecho generador de un tributo o contribución, es decir, la que se coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa.

Por otro lado, el artículo 1° del Código Fiscal de la Federación<sup>7</sup> señala que “*Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas...*”, del mencionado artículo se desprenden las siguientes conclusiones:

---

<sup>5</sup> Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano A-C, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, Editorial Porrúa, pág. 876, México 2001

<sup>6</sup> ARRIOJA VIZCAINO. Op. Cit. Págs. 187 a 189.

<sup>7</sup> Compilación Fiscal 2006, Editorial Themis.

- Persona física, es todo ser humano dotado de capacidad de goce, esto es, tiene la posibilidad de ser titular de derechos y obligaciones; lo cual amplía enormemente el concepto; pues aún los menores de edad y los incapaces, representados desde luego por quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, pueden llegar a ser sujetos pasivos de un tributo.
- Personas morales, son todas aquéllas constituidas por asociaciones civiles, sociedades civiles o mercantiles, debidamente organizadas conforme a las leyes del país en el que tengan establecido su domicilio social.

Asimismo, dentro de nuestro sistema tributario federal, una persona física o moral adquiere el carácter de sujeto pasivo mediante la simple realización del hecho generador de un tributo, independientemente del lugar en donde tenga su domicilio.

Conforme a nuestro Derecho Fiscal, una persona física o una persona moral, es susceptible de transformarse en sujeto pasivo de la relación tributaria, en cuanto se coloca en la correspondiente hipótesis normativa, sin importar su domicilio, nacionalidad, estatus jurídico y en el caso de los individuos: su edad, su sexo, actividad o creencias personales.

Al respecto, el licenciado Adolfo Arrijo Vizcaíno en su libro Derecho Fiscal<sup>8</sup>, señala las diferentes clases de sujetos pasivos:

---

<sup>8</sup> IARRIOJA VIZCAINO Op. Cit.. Págs. 190 a 202.

- a) Sujeto Pasivo Contribuyente u Obligado Directo;
- b) Sujeto Pasivo Obligado Solidario;
- c) Sujeto Pasivo Obligado Subsidiariamente o por Sustitución; y
- d) Sujeto Pasivo Obligado por Garantía.

a) Sujeto Pasivo Contribuyente u Obligado Directo

Se trata de la persona física o moral, nacional o extranjera, que lleva a cabo el hecho generador del tributo, obteniendo un ingreso, rendimiento o utilidad gravables, de una fuente de riqueza ubicada en territorio nacional y/o en el extranjero, cuando en este último caso tenga establecido en México su domicilio.

Sobre quién recae el deber tributario, es aquél que específicamente se coloca dentro de la hipótesis normativa prevista en la ley fiscal, siendo el obligado directo el principal sujeto pasivo de los tributos y por ende, el primer destinatario de las normas jurídico-tributarias. De ahí que, a diferencia de los otros tres sujetos pasivos, éste, es el único al que propiamente puede denominársele *causante*, ya que al llevar a cabo directamente los hechos generadores *causa* o provoca el cobro del gravamen. Igualmente, es al único que propiamente puede denominársele *contribuyente*, al ser quien, con cargo a su patrimonio *contribuye* a sufragar los gastos públicos.

## b) Sujeto Pasivo Obligado Solidario

El licenciado Adolfo Arrijo Vizcaíno en su libro Derecho Fiscal<sup>9</sup>, lo define como la persona, física o moral, nacional o extranjera, que en virtud de haber establecido una determinada relación de tipo jurídico con el sujeto pasivo obligado directo, por disposición expresa de la Ley Tributaria aplicable, adquiere concomitantemente con dicho obligado directo y a elección del Fisco, ya sea federal o local, la obligación de cubrir un tributo originalmente a cargo del propio contribuyente directo.

Asimismo, la definición antes señalada tiene los siguientes elementos:

- i) El responsable solidario, como cualquier otro sujeto pasivo, puede indistintamente ser una persona física o moral, nacional o extranjera, residente o no en México.
- ii) Es requisito esencial e indispensable que el deudor solidario establezca o mantenga una relación jurídica determinada con el sujeto pasivo obligado directo, como puede ser: un vínculo laboral, la celebración de un contrato de asistencia técnica, el poseer y administrar una negociación mercantil.
- iii) El efecto principal de la responsabilidad solidaria consiste en que esta clase de sujetos pasivos quedan obligados ante la autoridad hacendaria exactamente en los mismos términos que el sujeto contribuyente, respecto de una contribución originalmente a cargo de este último.

---

<sup>9</sup> Ibid. Págs. 192 a 219.

iv) La solidaridad permite al Fisco elegir indistintamente entre el propio obligado solidario y el sujeto contribuyente, a llevar a cabo el cobro del tributo de que se trate; en consecuencia, el Erario Público puede optar a su libre arbitrio, por ejercitar la acción recaudatoria en contra de cualquiera de los sujetos, según convenga a su mejor interés.

c) Sujeto Pasivo Obligado Subsidiariamente o por Sustitución

Se define por parte del licenciado Adolfo Arrijo Vizcaíno en su libro Derecho Fiscal<sup>10</sup>, como aquella persona, generalmente física, que se encuentra legalmente facultada para autorizar, aprobar o dar fe respecto de un acto jurídico generador de tributos o contribuciones y a la que la ley hace responsable de su pago bajo determinadas circunstancias en los mismos términos que al sujeto pasivo obligado directo.

Conforme a lo anterior, los elementos más importantes del sujeto señalado son los siguientes:

- i) Generalmente, es una persona física, que actúa como fedatario o un funcionario público.
- ii) El sujeto pasivo sustituto siempre debe encontrarse investido de la facultad legal de autorizar, certificar o autenticar determinados actos jurídicos generadores de tributos o contribuciones.

---

<sup>10</sup> Ibid., Pág. 194.

- iii) Los actos jurídicos llevados a cabo con la intervención del responsable subsidiario deben constituir hechos generadores de tributos, originalmente a cargo de quienes los celebren, que son en principio los que asumen al carácter de contribuyentes directos.
  
- iv) La obligación por sustitución se presenta “bajo determinadas condiciones”, o sea, cuando el funcionario, o fedatario de que se trate, no se cerciora del cálculo y pago correcto y oportuno de los tributos generados por los actos jurídicos realizados con su intervención.
  
- v) Desde luego, se respeta el principio de legalidad, lo cual significa que la figura jurídico-tributaria del sujeto pasivo por sustitución, solamente se presenta en aquellos casos y respecto de aquellos actos en los que así lo prevenga expresamente la ley tributaria aplicable.
  
- vi) Al igual que en la solidaridad pasiva, el Fisco posee el derecho de efectuar el cobro del tributo omitido o enterado incorrectamente, tanto al contribuyente directo como al responsable sustituto en forma indistinta, y según convenga a su mejor interés; conservando por supuesto, el sustituto, el derecho de recuperar del causante directo por la vía civil, las cantidades que como consecuencia de operaciones realizadas por este último hubiere tenido que enterar a las autoridades hacendarias.

#### d) Sujeto Pasivo Obligado por Garantía

Por último, el Licenciado Arrijoja<sup>11</sup>, lo define como la persona física o moral que voluntariamente afecta un bien de su propiedad u otorga una fianza, con el objeto de responder ante el Fisco, a nombre y por cuenta del sujeto pasivo obligado directo, del debido entero de un tributo originalmente a cargo de éste último y cuyo pago ha quedado en suspenso, en el supuesto que al ocurrir su exigibilidad, el propio obligado directo no lo cubra oportunamente.

A mayor abundamiento, este concepto tiene los siguientes elementos:

- i) El obligado por garantía puede ser tanto una persona física como una persona moral; en la práctica, la mayoría de las garantías fiscales son otorgadas por instituciones de fianzas debidamente organizadas y autorizadas con arreglo a la Ley de la materia, las que normalmente revisten el formato jurídico de sociedades mercantiles.
- ii) El carácter de sujeto pasivo por garantía se adquiere como consecuencia de un acto de libre manifestación de la voluntad, es decir, no deriva ni de la realización del hecho generador de un tributo o contribución, ni del mantenimiento de algún tipo de relaciones jurídicas con el contribuyente directo, ni de la investidura de funcionario público o de fedatario.

---

<sup>11</sup> Ibid. Págs. 196 a 199.

En esas condiciones, el obligado por garantía es el único sujeto pasivo que no asume tal papel por disposición de la ley, sino por voluntad propia.

- iii) Esta figura tributaria tiene su origen en el célebre principio del Derecho Procesal Fiscal, que se expresa mediante el aforismo latino "*solve et repete*" (paga y repite), que en esencia significa: el fisco jamás litiga sin garantía. Así, cuando un contribuyente no está de acuerdo con el cobro de un determinado tributo y decide hacer valer en contra del mismo, el recurso o medio de defensa legal que proceda, paralelamente debe garantizar el pago oportuno del tributo impugnado más el de los posibles recargos y multas, a fin de que, en el evento, que el medio de defensa interpuesto se resuelva a favor de la autoridad hacendaria, ésta no tenga ningún problema para hacer efectiva dicha contribución.

La figura del sujeto pasivo obligado por garantía nace de la necesidad económica que el Estado tiene de contar con medios para asegurar la percepción de tributos exigibles cuyo cobro ha quedado en suspenso debido a la interposición por parte del afectado de un juicio, recurso o medio de defensa legal, por la naturaleza misma de determinadas operaciones o por la tramitación de algún beneficio fiscal. Lo anterior es así, ya que se trata de ingresos tributarios destinados a sufragar el gasto público y que, por ende, debe protegerse el derecho del Fisco a recaudarlos en el momento mismo en que se defina a su favor la situación jurídica controvertida, o temporalmente en suspenso, que les dio origen.

- iv) El obligado por garantía adquiere expresamente el deber de responder ante la autoridad hacendaria por orden y cuenta del contribuyente directo del entero oportuno de una contribución originalmente a cargo de este último.
  
- v) Al volverse exigible en definitiva el tributo de que se trate, el Fisco está en entera libertad de hacerlo efectivo, cobrándolo en forma inmediata al sujeto pasivo obligado por garantía sin necesidad de tener que llevar a cabo previamente ninguna gestión de cobro ante el contribuyente directo.

En esta regla radica la esencia de la garantía del interés fiscal, es decir, del principio “*solve et repete*”; ya que lo que se busca con la instauración de la figura del obligado por garantía es que en aquellos casos en los que el entero de un tributo quede en suspenso por alguna razón, la autoridad hacendaria cuente con elementos para recaudarlo sin problemas al definirse en su favor ese “estado de suspenso”. En realidad, se trata de proteger al Fisco contra cualquier situación de insolvencia en la que pudiera incurrir el contribuyente directo durante ese período de suspensión del cobro.

La Ley del Impuesto al Activo<sup>12</sup> vigente en 2006, en su artículo 1°, establece quienes son los sujetos de dicho impuesto, señalando textualmente, lo siguiente:

**“Artículo 1°.- Las personas físicas que realicen actividades empresariales y las personas morales, residentes en México, están obligadas al pago del Impuesto al Activo, por el activo que tengan,**

---

<sup>12</sup> Ley del Impuesto al Activo, Editorial Dofiscal, 2006.

*cualquiera que sea su ubicación. Las residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, están obligadas al pago del impuesto por el activo atribuible a dicho establecimiento. Las personas distintas a las señaladas en este párrafo, que otorguen el uso o goce temporal de bienes, incluso de aquéllos bienes a que se refieren el capítulo III del Título IV y los artículos 133, fracción XIII, 148, 148-A y 149 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que se utilicen en la actividad de otro contribuyente de los mencionados en este párrafo, están obligadas al pago del impuesto, únicamente por esos bienes.*

*También están obligados al pago de este impuesto, los residentes en el extranjero por los inventarios que mantengan en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados por algún contribuyente de este impuesto.*

*Las empresas que componen el sistema financiero están obligadas al pago del impuesto por su activo no afecto a su intermediación financiera.”  
(énfasis añadido)*

## 2. Objeto.

El licenciado Hugo Carrasco Iriarte<sup>13</sup>, en su obra Diccionario de Derecho Fiscal, define el objeto de la contribución como *“la parte de la riqueza o de la realidad, que la ley recoge para efectos impositivos”*; por su parte, nuestro máximo Tribunal<sup>14</sup> ha establecido lo que debemos entender por objeto, que para mayor claridad se transcribe a continuación:

---

<sup>13</sup> Diccionario de Derecho Fiscal, Editorial Oxford, pág. 353.

<sup>14</sup> Tesis aislada número P. LXXIX/98 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Novena Época, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VIII, Diciembre de 1998, página: 241

**“CONTRIBUCIONES. LA POTESTAD PARA DETERMINAR SU OBJETO NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, SINO POR EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.** La potestad tributaria implica para el Estado, a través de las autoridades legislativas competentes, la facultad de determinar el objeto de los tributos, involucrando cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo de capacidad contributiva, de ahí que uno de los principios que legitima la imposición de las contribuciones no es precisamente el de generalidad, sino el de la identificación de la capacidad contributiva de los gobernados, por lo que no existe obligación de contribuir si no existe la relativa capacidad contributiva, y consecuentemente, habrá de pagar más quien tiene una capacidad mayor, y menos el que la tiene en menor proporción; todo lo cual descarta la aplicación del principio de generalidad en la elección del objeto del tributo.

Asimismo, el artículo 2° de la Ley del Impuesto al Activo vigente, establece que el objeto de la contribución lo constituyen los activos, lo que se corrobora en la Exposición de Motivos de ese ordenamiento jurídico, que en lo conducente dice:

*“Asimismo, la ley del impuesto que se propone considera que la base del mismo sea el valor del activo neto del ejercicio; concepto que se forma por la diferencia que se obtenga de restar al valor anual del activo, el valor anual del pasivo. Estos valores descansan en valores promedios mensuales de los diversos componentes del activo y del pasivo del contribuyente”.*(énfasis añadido)

Robustece lo antes señalado, el criterio emitido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación<sup>15</sup>, el cual establece claramente, cual es el objeto del Impuesto al Activo, que para mayor claridad se transcribe a continuación:

**“ACTIVO. LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, EN CUANTO DEFINE EL OBJETO DE ÉSTE, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.** La mencionada ley cumple cabalmente con el principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que no deja a inducciones o referencias lo que debe entenderse por activo, que constituye el signo de capacidad contributiva elegido por el legislador como objeto del tributo relativo, sino que lo define en forma clara, ya que, por una parte, su artículo 1o. **señala que el objeto del tributo son los activos que se utilicen por los causantes o por terceros, en su caso, en actividades empresariales; y, por otra, que serán considerados como activos, los siguientes: 1. Los activos fijos, gastos y cargos diferidos, de acuerdo con el artículo 2o., fracción II, párrafo primero; 2. Los terrenos, según lo establecido por el artículo 2o., fracción III; 3. Los inventarios de materias primas, productos semiterminados o terminados, de conformidad con el artículo 2o., fracción IV; y 4. Los activos financieros, en términos de lo previsto por el artículo 4o.** No es óbice para tal conclusión que en este último precepto se emplee la frase "entre otros" en relación con los activos financieros, pues es patente que tal expresión sólo busca ejemplificar el concepto de que se trata, mas no que con su inclusión en el texto normativo se faculte a la autoridad aplicadora a fijar el objeto imponible; por el contrario, la voluntad del legislador ya quedó impresa, por lo que a ese aspecto se refiere en los preceptos antes aludidos, sin que ello entrañe libertad de la exactora para definir uno de los elementos esenciales del tributo.”

---

<sup>15</sup> Jurisprudencia número P./J. 116/99, dictada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y su Gaceta, Tomo VIII, Novena Época, Noviembre de 1999, página 13.

### 3. Tasa.

En el Derecho Fiscal Positivo, existen tres tipos de tasas contributivas: a) Cuota Fija (el Impuesto al Activo, entra en esta clasificación), b) Tarifa Progresiva, y c) Cantidad Fija, las cuales son definidas por el licenciado Adolfo Arrijo Vizcaíno en su libro Derecho Fiscal<sup>16</sup>, de la siguiente manera:

- a) Cuota Fija: Consiste en el establecimiento de un porcentaje específico sobre el importe global del hecho generador de la obligación fiscal.
  
- b) Tarifa Progresiva: Tiene por objeto establecer tasas diferenciales cuyo impacto económico se va acrecentando en la medida en que el monto del hecho generador es mayor; decreciendo por el contrario, cuando dicho monto resulta menor. En este tipo de tarifas el impacto económico va variando según aumenta o disminuya el monto de los ingresos gravables, lo cual implica una notoria diferencia con las tasas o cuota fija, en las que el porcentaje señalado por la ley se aplica uniformemente, cualquiera que sea el ingreso.

En términos generales se considera que las tarifas progresivas son el tipo de tasa más justo y equitativo, pues al tomar en cuenta la disparidad de recursos entre los contribuyentes, mantienen vigente el viejo principio tributario que aconseja que los ciudadanos deben contribuir a las cargas públicas en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades económicas.

---

<sup>16</sup> ARRIOJA VIZCAINO. Op. Cit. Págs. 133 y 134.

c) Cantidad Fija: En este caso la tasa se determina aplicando al hecho generador del tributo una cantidad exacta expresada en moneda de curso legal, y no como sucede con las cuotas fijas y las tarifas progresivas que se expresan en porcentajes.

Se trata de un tipo de tasa de escasa proliferación en nuestro medio, debido a que el continuo proceso inflacionario y la consecuente depreciación de la moneda, no garantizan un incremento paulatino en las percepciones de la Hacienda Pública, como lo hacen las tasas porcentuales cuyos rendimientos, sin necesidad de modificar los porcentajes respectivos, aumentan en la misma proporción en que lo hacen los ingresos, precios o utilidades gravables. Por eso se utilizan en forma muy limitada y generalmente referida a contribuciones de estricta vigencia anual, como el Impuesto sobre Uso y Tenencia de Vehículos.

Conforme lo anterior, podemos definir a la Tasa como la unidad aritmética que se toma como base para la liquidación, en moneda de curso legal del tributo a pagar.

El artículo 2° de la Ley del Impuesto al Activo vigente en 2006<sup>17</sup>, señala:

*“Artículo 2°.- El contribuyente determinará el impuesto por ejercicios fiscales aplicando al valor de su activo en el ejercicio, **la tasa del 1.8%**.*

...

*...” (énfasis añadido)*

---

<sup>17</sup> Ley del Impuesto al Activo, Editorial Dofiscal, 2006.

No obstante, que la disposición transcrita maneja una tasa fija la cual pareciera ser desproporcional e inequitativa y, por ende violatoria de dicho principios, el criterio sostenido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis de jurisprudencia P./J. 67/98, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VIII, Noviembre de 1998, página 8, sostiene que dicha tasa no viola lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV de la Constitución, al considerar que la instauración de tasas fijas satisface tanto el principio de proporcionalidad como el de equidad tributarias, cuando la misma es aplicable a manifestaciones de riqueza; como lo es, en su caso, la tenencia de activos idóneos para producir utilidades. Dicha jurisprudencia en mención, señala:

***“ACTIVO. LA TASA FIJA DEL 1.8% QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 2° DE LA LEY DE DICHO IMPUESTO, NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, impone la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, sin que en relación con esa forma de tributar prohíba al legislador la instauración de tasas fijas, y menos aún consigne que sólo mediante el establecimiento de tasas progresivas se satisfagan los mencionados principios tributarios. Esto dimana de que el pago de tributos en proporción a la riqueza gravada, se puede conseguir mediante la utilización de tasas progresivas, pero también con tasas fijas que atiendan a la capacidad contributiva de los sujetos en función del objeto gravado. El anterior ha sido el criterio que sostiene la actual integración del Tribunal Pleno tratándose de las tasas fijas, que es aplicable en lo referente a la del 1.8% prevista por el artículo 2° de la Ley del Impuesto al Activo, pues en relación con este tributo, el legislador no tomó en cuenta el patrimonio global de los contribuyentes, sino sólo***

**una manifestación aislada de su riqueza, como es la tenencia de activos idóneos para producir una utilidad indeterminada, por lo que el establecimiento de una tasa fija o única no viola los citados principios de proporcionalidad y equidad, ya que todos los sujetos deben de tributar en proporción directa a su propia capacidad, es decir, a la particular entidad de la tenencia de sus activos concurrentes a la obtención de utilidades.**

En este mismo sentido, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, emitió la jurisprudencia 2ª./J./125/99, visible en la página 243, Tomo X, diciembre de 1999, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, que al tenor establece:

***“NÓMINAS. LA ESTRUCTURA DE RANGOS Y TASAS CONTENIDA EN LA TARIFA ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 169 DEL CÓDIGO FISCAL DEL ESTADO DE CHIHUAHUA, TRANSGREDE EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL (DECRETO 108/98 DEL CONGRESO DEL PROPIO ESTADO). La tarifa establecida en el artículo 169 del Código Fiscal del Estado de Chihuahua, reformada mediante el Decreto 108/98, publicado en el Periódico Oficial del Estado el treinta de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, contiene una estructura de rangos y tasas que provoca un cambio de categoría produciendo un incremento en la tasa aplicable que eleva el monto de la contribución en una proporción que es mayor tanto a la que por el aumento de la misma cuantía se produce dentro del nuevo grado en que se ubican, como a la que se suscita por la misma circunstancia en el inmediato inferior, en tanto que de su análisis resulta que al rebasar los contribuyentes en un centavo el límite superior de cualquiera de sus rangos del primero al séptimo, y quedar comprendidos en el siguiente, les resulta un aumento en la proporción que les corresponde enterar que es mayor tanto a la que por un incremento de la misma cuantía se produce dentro del nuevo nivel en***

*que se ubican, como a la que se suscita por la misma circunstancia en el inmediato inferior, con lo que opera un salto cuantitativo en la tasa que además implica un trato desigual en relación con los contribuyentes que se ubican en el mismo o en el inmediato inferior, lo que transgrede los principios tributarios de proporcionalidad y equidad, consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.*

#### 4. Base.

La base del Impuesto al Activo del ejercicio lo constituye el promedio de los activos del contribuyente disminuidos por el promedio de los pasivos. El promedio de los activos se obtiene de la suma: del promedio de los activos fijos, gastos, cargos diferidos y terrenos; del promedio de los activos financieros (inversiones en títulos de crédito, excepto acciones, cuentas, documentos por cobrar, entre otros) y del promedio de los inventarios. Al promedio de los activos se les disminuye el promedio de los pasivos (deudas en moneda nacional contratadas con empresas residentes en México, se exceptúan las contratadas con instituciones que componen el sistema financiero y con residentes en el extranjero).

En la Ley del Impuesto al Activo vigente, dicha base se encuentra establecida en los artículos 2°, 2 bis, 2-A, 3, 4, 5, 5-A y 5-B de dicho ordenamiento, los cuales se transcriben a continuación:

***“Artículo 2.- El contribuyente determinará el impuesto por ejercicios fiscales aplicando al valor de su activo en el ejercicio, la tasa del 1. 8%.***

*El valor del activo en el ejercicio se calculará sumando los promedios de los activos previstos en este artículo, conforme al siguiente procedimiento:*

*I.- Se sumarán los promedios mensuales de los activos financieros, correspondientes a los meses del ejercicio y el resultado se dividirá entre el mismo número de meses. Tratándose de acciones, el promedio se calculará considerando el costo comprobado de adquisición de las mismas, actualizado en los términos del artículo 3o. de esta Ley.*

*El promedio mensual de los activos será el que resulte de dividir entre dos la suma del activo al inicio y al final del mes, excepto los correspondientes a operaciones contratadas con el sistema financiero o con su intermediación, el que se calculará en los mismos términos que prevé el segundo párrafo de la fracción III del artículo 7o-B de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.*

*II.- Tratándose de los activos fijos, gastos y cargos diferidos, se calculará el promedio de cada bien, actualizando en los términos del artículo 3o. de esta Ley, su saldo pendiente de deducir en el Impuesto Sobre la Renta al inicio del ejercicio o el monto original de la inversión en el caso de bienes adquiridos en el mismo y de aquéllos no deducibles para los efectos de dicho impuesto, aun cuando para estos efectos no se consideren activos fijos. El saldo actualizado se disminuirá con la mitad de la deducción anual de las inversiones en el ejercicio, determinada conforme a los artículos 41 y 47 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.*

*En el caso del primer y último ejercicio en el que se utilice el bien, el valor promedio del mismo se determinará dividiendo el resultado antes mencionado entre doce y el cociente se multiplicará por el número de meses en los que el bien se haya utilizado en dichos ejercicios.*

*En el caso de activos fijos por los que se hubiera optado por efectuar la deducción inmediata a que se refiere el artículo 51 de la Ley del Impuesto*

*Sobre la Renta, se considerará como saldo por deducir, el que hubiera correspondido de no haber optado por dicha deducción, en cuyo caso se aplicarán los porcentos máximos de deducción autorizados en los artículos 43, 44 y 45 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de acuerdo con el tipo de bien de que se trate.*

*III.- El monto original de la inversión de cada terreno, actualizado en los términos del artículo 3o. de esta Ley, se dividirá entre doce y el cociente se multiplicará por el número de meses en que el terreno haya sido propiedad del contribuyente en el ejercicio por el cual se determina el impuesto.*

*Los residentes en el extranjero a que se refiere el párrafo segundo del artículo 1o., que mantengan en territorio nacional activos de los comprendidos en las fracciones II y IV de este artículo por un periodo menor a un año, calcularán el impuesto correspondiente a los bienes comprendidos en la fracción II considerando el resultado de dividir el valor que se consigne en el pedimento a que se refiere la legislación aduanera disminuido con la mitad de la deducción por inversiones que le hubiera correspondido por el periodo que permanecieron en territorio nacional, de haber sido contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta, entre 365 multiplicado por el número de días que permanecieron en el territorio nacional.*

*Para calcular el valor de los activos señalados en la fracción IV de este artículo, los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior considerarán el valor consignado a la entrada al país de dichos activos, adicionado del valor consignado cuando se retornen al extranjero y dividiendo el resultado entre dos. Este último resultado se dividirá entre 365 y el cociente se multiplicará por el número de días que permanecieron en territorio nacional. Los valores a que se refiere este párrafo serán los consignados en los pedimentos a que se refiere la legislación aduanera.*

*IV.- Los inventarios de materias primas, productos semiterminados o terminados que el contribuyente utilice en la actividad empresarial y tenga al inicio y al cierre del ejercicio, valuados conforme al método que tenga implantado, se sumarán y el resultado se dividirá entre dos.*

*En el caso de que el contribuyente cambie su método de valuación, deberá cumplir con las reglas que al efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.*

**Artículo 2 Bis.-** *Las personas físicas que otorguen el uso o goce temporal de inmuebles, que se utilicen por otro contribuyente del impuesto, para determinar el monto original de los mismos, estarán a lo siguiente:*

*I.- Determinarán por separado el monto original de la inversión del terreno y de las construcciones, considerando el valor declarado en la escritura notarial en la que conste la adquisición. Cuando en dicha escritura no se hubiera hecho la separación de dicho monto para el terreno y las construcciones, los contribuyentes considerarán las proporciones que para el terreno y las construcciones, se hayan dado en el avalúo practicado a la fecha de la adquisición del bien de que se trate, o considerarán las proporciones que aparezcan en los valores catastrales que correspondan a la fecha de adquisición.*

*En el caso de que no puedan determinarse las proporciones señaladas en el párrafo anterior, se considerará que del monto original de la inversión del bien de que se trate, el 80% corresponde a las construcciones y el 20% al terreno.*

*II.- Cuando no se pueda determinar el monto original de la inversión de un inmueble, se considerará como dicho monto, el que resulte conforme a lo siguiente:*

a) *En el caso de las construcciones, mejoras o ampliaciones del inmueble, se considerará como monto el valor que se contenga en el aviso de terminación de obra. En caso de que no se consigne el valor correspondiente en el aviso de terminación de obra o de que no exista la obligación de dar dicho aviso, se considerará como monto original de la inversión de las construcciones, mejoras o ampliaciones del inmueble, el 80% del valor del avalúo que al efecto se practique por persona autorizada, por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, referido a la fecha en que las mismas se hayan terminado.*

b) *Tratándose de bienes adquiridos en rifa o sorteo antes del 1o. de enero de 1981, se considerará como monto el que haya servido para efectos del impuesto federal sobre loterías, rifas, sorteos y juegos permitidos. Tratándose de bienes adquiridos en rifa o sorteo a partir de la fecha antes citada, el que haya servido para efectos del Impuesto Sobre la Renta. Si para determinar la base de los mencionados impuestos se practicó avalúo, éste se considerará el monto original de la inversión referido a la fecha de adquisición.*

c) *Tratándose de bienes adquiridos por herencia, legado o donación, incluyendo las donaciones efectuadas por la Federación, Estados, Distrito Federal, Municipios u organismos descentralizados, se considerará el monto original de la inversión que dicho bien haya tenido para el autor de la sucesión o para el donante, respectivamente. Si no pudiera determinarse dicho monto, se considerará como tal el 80% del valor del avalúo practicado al bien de que se trate referido al momento de la adjudicación o de la donación, según corresponda.*

d) *Tratándose de bienes adquiridos por prescripción, se determinará su monto original de la inversión conforme al avalúo que haya servido de base para el pago de impuestos con motivo de la adquisición. Si en la fecha en que se adquirió no procedió la realización del avalúo, se efectuará uno referido al momento en que la prescripción se hubiera*

*consumado, independientemente de la fecha de la resolución que la declare. Cuando no pueda determinarse la fecha en que se consumó la prescripción adquisitiva, se tomará como tal aquella en que se haya promovida ésta.*

*Cuando para determinar el monto original de la inversión de un bien base de este impuesto, se deba realizar un avalúo en los términos de esta fracción, el contribuyente podrá acreditar el costo del avalúo contra los pagos provisionales del impuesto y el correspondiente al del ejercicio en que se efectuó dicho avalúo.*

**Artículo 2-A.-** *Cuando en un ejercicio los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta tengan derecho a la reducción de dicho impuesto en los términos de la Ley respectiva, podrán reducir los pagos provisionales del impuesto establecido en esta Ley, así como el impuesto del ejercicio, en la misma proporción en que se reduzca el citado Impuesto Sobre la Renta a su cargo.*

**Artículo 3.-** *El costo comprobado de adquisición de las acciones que formen parte de los activos financieros se actualizará desde el mes de adquisición hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determina el impuesto.*

*Se actualizará el saldo por deducir o el monto original de la inversión a que se refiere la fracción II del artículo 2o. de esta Ley, desde el mes en que se adquirió cada uno de los bienes, hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determina el impuesto. No se llevará a cabo la actualización por los que se adquieran con posterioridad al último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determina el impuesto.*

*El monto original de la inversión en los terrenos se actualizará desde el mes en que se adquirió o se valuó catastralmente en el caso de fincas*

*rústicas, hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determina el impuesto.*

*Cuando los inventarios no se actualicen conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados, éstos se deberán actualizar conforme a alguna de las siguientes opciones:*

*I.- Valuando el inventario final conforme al precio de la última compra efectuada en el ejercicio por el que se determine el impuesto, o*

*II.- Valuando el inventario final conforme al valor de reposición. El valor de reposición será el precio en que incurriría el contribuyente al adquirir o producir artículos iguales a los que integran su inventario, en la fecha de terminación del ejercicio de que se trate.*

*El valor del inventario al inicio del ejercicio será el que correspondió al inventario final del ejercicio inmediato anterior.*

**Artículo 4.-** *Se consideran activos financieros, entre otros, los siguientes:*

*I.- (Se deroga).*

*II.- Las inversiones en títulos de crédito, a excepción de las acciones emitidas por personas morales residentes en México. Las acciones emitidas por sociedades de inversión de renta fija se considerarán activos financieros.*

*III.- Las cuentas y documentos por cobrar. No se consideran cuentas por cobrar las que sean a cargo de socios o accionistas residentes en el extranjero, ya sean personas físicas o sociedades.*

*No son cuentas por cobrar los pagos provisionales, los saldos a favor de contribuciones, ni los estímulos fiscales por aplicar.*

*IV.- Los intereses devengados a favor, no cobrados.*

*Los activos financieros denominados en moneda extranjera, se valuarán al tipo de cambio del primer día de cada mes. Para este efecto, cuando no sea aplicable el tipo controlado de cambio, se estará al tipo de cambio promedio para enajenación con el cual inicien operaciones en el mercado las instituciones de crédito de la ciudad de México.*

**Artículo 5.-** *Los contribuyentes podrán deducir del valor del activo en el ejercicio, las deudas contratadas con empresas residentes en el país o con establecimientos permanentes ubicados en México de residentes en el extranjero, siempre que se trate de deudas no negociables. También podrán deducirse las deudas negociables en tanto no se le notifique al contribuyente la cesión del crédito correspondiente a dichas deudas a favor de una empresa de factoraje financiero, y aun cuando no habiéndosele notificado la cesión el pago de la deuda se efectúe a dicha empresa o a cualquier otra persona no contribuyente de este impuesto.*

*No son deducibles las deudas contratadas con el sistema financiero o con su intermediación.*

*Para los efectos de este artículo, los contribuyentes deducirán el valor promedio de las deudas en el ejercicio de que se trate. Dicho promedio se calculará sumando los promedios mensuales de los pasivos y dividiendo el resultado entre el número de meses que comprende el ejercicio. Los promedios se determinarán sumando los saldos al inicio y al final del mes y dividiendo el resultado entre dos.*

*Las personas físicas podrán deducir del valor del activo en el ejercicio, además, un monto equivalente a quince veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año.*

*Cuando dicho monto sea superior al valor del activo del ejercicio, sólo se podrá efectuar la deducción hasta por una cantidad equivalente a dicho valor.*

**Artículo 5-A.-** *Los contribuyentes podrán determinar el impuesto del ejercicio, considerando el que resulte de actualizar el que les hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior de haber estado obligados al pago del impuesto en dicho ejercicio, sin incluir, en su caso, el beneficio que se deriva de la reducción a que se refiere la fracción I del artículo 23 del Reglamento de esta Ley. En el caso en que el cuarto ejercicio inmediato anterior haya sido irregular, el impuesto que se considerará para los efectos de este párrafo será el que hubiere resultado de haber sido éste un ejercicio regular.*

*El impuesto a que se refiere el párrafo anterior se actualizará por el periodo transcurrido desde el último mes de la primera mitad del cuarto ejercicio inmediato anterior, hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determine el impuesto.*

*Para los efectos de lo dispuesto en el primer párrafo de este artículo los contribuyentes actualizarán el impuesto que les hubiera correspondido de no haber ejercido la opción a que se refiere este precepto.*

*Una vez ejercida la opción que establece este artículo, el contribuyente deberá pagar el impuesto con base en la misma por los ejercicios subsecuentes, incluso cuando se deba pagar este impuesto en el periodo de liquidación.*

**Artículo 5-B.-** *Las empresas que componen el sistema financiero considerarán como activo no afecto a su intermediación financiera, los activos fijos, los terrenos, los gastos y cargos diferidos, que no respalden obligaciones con terceros resultantes del desarrollo de su actividad de intermediación financiera de conformidad con la legislación aplicable. No*

*se incluirán los activos que por disposición legal no puedan conservar en propiedad. Estos contribuyentes sólo podrán deducir del valor del activo, las deudas contratadas para la adquisición de los activos mencionados, siempre que reúnan los requisitos a que se refiere el artículo 5° de esta Ley.”*

Asimismo, en relación con lo antes señalado el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, emitió la jurisprudencia número P./J. 14/91 en la que se pronunció respecto de los elementos esenciales del Impuesto al Activo de las Empresas, visible en la página 38, Tomo VII, marzo de 1991, Octava Época del Semanario Judicial de la Federación<sup>18</sup>, que al tenor establece lo siguiente:

**“ACTIVO DE LAS EMPRESAS. LA LEY RELATIVA NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD PREVISTO EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, DE LA CARTA MAGNA, POR LA CIRCUNSTANCIA DE QUE NO COINCIDA CON LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL SEÑALAMIENTO DE LO QUE CADA UNO DE ESOS ORDENAMIENTOS CONCIBE COMO ACTIVOS Y PASIVOS. El principio de legalidad establecido en la fracción IV del artículo 31 constitucional debe entenderse en el sentido de que la ley que crea un tributo contenga los elementos que configuren éste, como son el sujeto, el objeto, la base, la tasa y la época de pago, a fin de evitar que la autoridad arbitrariamente establezca tanto la cuantía del tributo como los mencionados elementos, dicha exigencia constitucional en materia tributaria se ve plenamente colmada por la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, toda vez que claramente señala, por una parte, que su**

---

<sup>18</sup> Amparo en revisión 1200/90. G.F.T. de México, S.A. de C.V. y otros.; Amparo en revisión 2401/90. Sociedad Inmobiliaria El Coliseo, S. A. de C. V.; Amparo en revisión 2543/90. Alimentos y Bebidas de Nuevo León, S. A. de C. V.; Amparo en revisión 3083/90. Autocompactos Naucalpan, S.A. de C.V. y otras; Amparo en revisión 3202/89. Jolta, S. A. de C. V., todos del 14 de marzo de 1991. Tesis de jurisprudencia 14/91 aprobada por el Tribunal en Pleno en Sesión Privada celebrada el 20 de marzo de 1991. Unanimidad de 17 votos

*objeto serán los activos que se utilicen por los causantes o un tercero, en su caso, en actividades empresariales; y, por otra parte, que serán considerados como tales: 1. Los activos fijos, gastos y cargos diferidos (artículo 2o., fracción II, párrafo 1o.). 2. Los terrenos (artículo 2o, fracción III). 3. Los inventarios de materias primas, productos semiterminados o terminados (artículo 2o, fracción IV). 4. Los activos financieros (artículo 4o.). Como se ve, en los términos de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas no hay indefinición en cuanto a lo que debe entenderse por activos, pues claramente los señala en el texto de los artículos invocados, situación que es suficiente para considerar que la misma cumple cabalmente con la exigencia de legalidad tributaria constitucional. Ahora bien, independientemente de que pueda o no haber complementariedad entre la Ley del Impuesto Sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, el hecho de que no coincidan en el señalamiento de los conceptos que cada una de ellas concibe como activos, no provoca la inconstitucionalidad de la ley reclamada, toda vez que, por un lado, si ésta, como ya se dijo, establece cuáles son los activos que grava, con ello cumple con el requisito de legalidad; y, por otro lado, se trata de dos ordenamientos secundarios autónomos con objeto de tributación diferente, lo que por lógica consecuencia amerita que sus respectivos sistemas se integren con elementos distintos. En tales condiciones, no se requiere de coincidencia plena entre sus disposiciones que consideran a determinados bienes como activos o pasivos, a fin de que se estime que la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas se ajusta al principio de legalidad tributaria consagrado por la fracción IV del artículo 31 constitucional.”*

La jurisprudencia antes transcrita establece que la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, no viola el principio de legalidad establecido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que establece de manera

clara los elementos que debe contener todo tributo, es decir, sujeto pasivo, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago.

Asimismo, dicho criterio jurisprudencial determinó que la Ley del Impuesto al Activo señala de manera clara qué debe entenderse por activos, situación que es suficiente para considerar que respeta el principio de legalidad tributaria establecido por nuestra Carta Magna, por otro lado, en cuanto a que no concuerda con el concepto de activos establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no puede producir la inconstitucionalidad de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, ya que se trata de dos ordenamientos completamente distintos y autónomos, siendo su objeto de tributación diferente.

El licenciado Hugo Carrasco Iriarte<sup>19</sup>, en su obra Diccionario de Derecho Fiscal, señala, *se entiende como base del impuesto, la cuantía sobre la que se determina éste a cargo de un sujeto.*

Conforme a lo antes señalado, el Impuesto al Activo se causa por la ganancia mínima presunta que derive de la tenencia de activos. Para determinar la base, la Ley del Impuesto al Activo en sus artículos 2º, 2.Bis, 2-A, 3º, 4º, 5-A y 5-B señalan que los activos que serán sujetos del gravamen, esto es, la base del Impuesto al Activo, es la suma de los activos denominados “financieros”, “fijos”, “gastos y cargos diferidos”, “terreno”, “inventarios de materias primas”, “productos semiterminados” y “productos terminados”. Del valor de ese activo, los contribuyentes podrán deducir las deudas contratadas con otros contribuyentes del impuesto (artículo 5o.) con el fin de que el impuesto se cause únicamente por los activos propios.

---

<sup>19</sup> Diccionario de Derecho Fiscal. Op. Cit. Pág. 53.

## 5. Excepciones.

En el artículo 6° de la ley vigente en el ejercicio de 1989, se establecía que se exentaban del mismo a las instituciones de crédito, a las sociedades de inversión, a las cooperativas y a los contribuyentes que optaron por los regímenes de bases especiales de tributación o de contribuyentes menores.

Asimismo, se establecía que no se pagaba este impuesto en el periodo preoperativo ni por los ejercicios de inicio de operaciones, el siguiente ni el de liquidación.

Actualmente el artículo 6° de la Ley del Impuesto al Activo vigente sigue estableciendo los sujetos que no están obligados al pago de dicho impuesto de manera más específica:

***“Artículo 6°.- No pagarán el Impuesto al Activo las siguientes personas:***

*I.- Quienes no sean contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta.*

*II.- (Se deroga. D.O.F. 10/V/1996).*

*III.- Las personas físicas que realicen actividades empresariales al menudeo en puestos fijos y semifijos en la vía pública o como vendedores ambulantes, cuando las mismas hayan optado por pagar el Impuesto Sobre la Renta de conformidad con lo dispuesto por el Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.*

*IV.- Quienes otorguen el uso o goce temporal de bienes cuyos contratos de arrendamiento fueron prorrogados en forma indefinida por disposición legal (rentas congeladas), únicamente por dichos bienes.*

*V.- Las personas físicas residentes en México que no realicen actividades empresariales y otorguen el uso o goce temporal de bienes a las personas a que se refiere la fracción I de este artículo, únicamente por dichos bienes.*

*VI.- Quienes utilicen bienes destinados sólo a actividades deportivas, cuando dicha utilización sea sin fines de lucro o únicamente por sus socios o miembros, así como quienes se dediquen a la enseñanza y cuenten con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley Federal de Educación, únicamente por los bienes empleados en las actividades señaladas por esta fracción.*

*Las personas a que se refiere la fracción I de este artículo que mantengan los inventarios a que se refiere el párrafo segundo del artículo 1o. de esta Ley, o que otorguen el uso o goce temporal de bienes que se utilicen en la actividad de un contribuyente de los mencionados en el artículo 1o. de esta Ley, a excepción de las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en los términos de la fracción I del artículo 24 y fracción IV del artículo 140 de dicha Ley, pagarán el impuesto por dichos bienes.*

*No se pagará el impuesto por el periodo preoperativo, ni por los ejercicios de inicio de actividades, los dos siguientes y el de liquidación, salvo cuando este último dure más de dos años. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a los ejercicios posteriores a fusión, transformación de sociedades o traspaso de negociaciones, ni a los contribuyentes que inicien actividades con motivo de la escisión de sociedades, ni tampoco tratándose de las sociedades que en los términos del Capítulo IV del*

*Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, tengan el carácter de controladoras, ni de las sociedades controladas que se incorporen a la consolidación, excepto por la proporción en la que la sociedad controladora no participe directa o indirectamente en el capital social de dichas controladas, o por los bienes nuevos o bienes que se utilicen por primera vez en México, adquiridos por las sociedades controladas que se incorporen a la consolidación.*

*Los contribuyentes cuya actividad preponderante consista en el otorgamiento del uso o goce temporal de los bienes a que se refieren las fracciones II y III del artículo 2o. de esta Ley, pagarán el impuesto incluso por los ejercicios de inicio de actividades y el siguiente. Estos contribuyentes no podrán ejercer la opción a que se refiere el artículo 5o-A durante los ejercicios mencionados.*

En relación con lo antes señalado, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, emitió la jurisprudencia número P./J. 27/91, en la que se pronunció sobre ciertas excepciones al pago del Impuesto al Activo de las Empresas, visible en la página 25, Tomo VII, junio de 1991, Octava Época del Semanario Judicial de la Federación<sup>20</sup>, que al tenor establece lo siguiente:

**“ACTIVO DE LAS EMPRESAS, REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL. ES INCONSTITUCIONAL EL ARTICULO 2o., PARRAFO PRIMERO, QUE EXCEPTUA DEL PAGO DEL IMPUESTO A LOS QUE OTORGUEN EL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES CUYOS CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO FUERON PRORROGADOS INDEFINIDAMENTE POR DISPOSICION LEGAL Y A LOS QUE**

---

<sup>20</sup> Amparo en revisión 1795/90. Algo para Recordar, S.A. de C.V.; Amparo en revisión 3423/90. Tempo Internacional, S.A.; Amparo en revisión 4125/90 - Selecciones Mercantiles, S.A. de C.V.; Amparo en revisión 4206/90 - Premix de México, S.A. de C.V. 15 de mayo de 1991; Amparo en revisión 4390/90. Grupo Palmira, S.A. de C.V., todos del 15 de mayo de 1991. Tesis de jurisprudencia 27/91 aprobada por el Tribunal en Pleno en Sesión Privada celebrada el 5 de junio de 1991. Unanimidad de 20 votos

**REALICEN ACTIVIDADES EMPRESARIALES CUYOS INGRESOS ESTEN EXCEPTUADOS DEL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.** *El artículo 1o., de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas señala, entre otros sujetos obligados al pago del impuesto, a las personas dedicadas a una actividad empresarial y a las arrendadoras que otorguen el uso o goce de bienes a otros causantes sujetos del impuesto. Por su parte, el artículo 2o., párrafo primero del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas publicado en el Diario Oficial de la Federación del 30 de marzo de 1989, establece que no están obligados al pago del impuesto los que otorguen el uso o goce temporal de bienes cuyos contratos de arrendamiento hayan sido prorrogados en forma indefinida por disposición legal ("rentas congeladas"), ni los que realicen actividades empresariales cuyos ingresos estén exceptuados del pago del Impuesto Sobre la Renta, por los bienes afectos a dichas actividades. Con tal disposición, el precepto reglamentario estatuye una exención del impuesto no prevista en la ley que reglamenta, lo cual contraría lo dispuesto por los artículos 28 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de cuya interpretación se infiere que las exenciones tributarias deben ser establecidas en un acto formal y materialmente legislativo y no en una norma reglamentaria.*

El criterio antes transcrito, establece que el artículo 2° del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo de la Empresas publicado el 30 de marzo de 1989 en el Diario Oficial de la Federación es inconstitucional, ya que establece una exención del impuesto no prevista en ley, es decir exceptúa del pago del Impuesto al Activo a los que otorguen el uso o goce temporal de bienes cuyos contratos de arrendamiento fueron prorrogados indefinidamente por disposición legal (rentas congeladas) y a los que realicen actividades empresariales cuyos ingresos estén exceptuados del Impuesto Sobre la Renta, ya que contraviene lo establecido en el artículo 1° de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, el cual señala que los sujetos obligados al pago de dicho

impuesto son las personas que otorguen el uso o goce de bienes a otros sujetos del mismo impuesto y a las personas que realicen actividades empresariales; en consecuencia se contraviene lo dispuesto por los artículos 28 y 31, fracción IV de nuestra Carta Magna, al surgir dicha exención de una norma reglamentaria y no de un acto legislativo.

Para eliminar dicha inconstitucionalidad, se incorpora tal disposición a la Ley, a partir del 1° de enero de 1992.

#### 6. Pagos provisionales e impuesto del ejercicio.

Actualmente, la Ley del Impuesto al Activo, establece que los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales, a cuenta del pago del ejercicio; en tratándose de personas morales, deberán presentar ante las oficinas autorizadas, conjuntamente con la declaración del Impuesto Sobre la Renta, declaración determinando dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que éste se termine, el impuesto del ejercicio. Lo anterior está dispuesto en los artículos 7, 7-A, 7-B y 8 de la Ley del Impuesto al Activo, los cuales se transcriben a continuación.

**“Artículo 7°.- Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales, a cuenta del impuesto del ejercicio.**

**Las personas morales y las personas físicas enterarán el impuesto a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, respectivamente.**

*El pago provisional mensual se determinará dividiendo entre doce el impuesto actualizado que correspondió al ejercicio inmediato anterior, multiplicando el resultado por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio hasta el mes al que se refiere el pago, pudiendo acreditarse contra el impuesto a pagar los pagos provisionales del ejercicio por el que se paga el impuesto, efectuados con anterioridad.*

*El impuesto del ejercicio inmediato anterior se actualizará por el período comprendido desde el último mes del penúltimo ejercicio inmediato anterior, hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél por el cual se calcule el impuesto.*

*Los contribuyentes que de conformidad con la Ley del Impuesto Sobre la Renta deban efectuar los pagos de dicho impuesto en forma trimestral, podrán efectuar los pagos provisionales del Impuesto al Activo por el mismo período y en las mismas fechas de pago que las establecidas para el Impuesto Sobre la Renta.*

*Por los meses comprendidos entre la fecha de terminación del ejercicio y el mes en que se presente la declaración del mismo ejercicio, el contribuyente deberá efectuar sus pagos provisionales en la misma cantidad que se hubiera determinado para los pagos provisionales del ejercicio inmediato anterior.*

*En el primer ejercicio en el que los contribuyentes deban efectuar pagos provisionales, los calcularán considerando el impuesto que les correspondería, si hubieran estado obligados al pago.*

*Los contribuyentes menores pagarán este impuesto como parte de la determinación estimativa para efectos del Impuesto Sobre la Renta, a que se refiere la Ley respectiva.*

*El contribuyente podrá disminuir el monto de los pagos provisionales, cumpliendo los requisitos que señale el Reglamento de esta Ley.*

*Las personas físicas que realicen actividades agrícolas o ganaderas, estarán relevadas de efectuar pagos provisionales en los términos de este artículo.” (énfasis añadido)*

**Artículo 7-A.-** *Las personas morales podrán efectuar los pagos provisionales de este impuesto y del Impuesto Sobre la Renta, que resulten en los términos de los artículos 12 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y 7o. de esta Ley, de conformidad con lo siguiente:*

*I.- Compararán el pago provisional del Impuesto al Activo determinado conforme al artículo 7o. de esta Ley con el pago provisional del Impuesto Sobre la Renta calculado según lo previsto por la fracción III del artículo 12 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sin considerar para efectos de dicha comparación, el acreditamiento de los pagos provisionales señalados en tales preceptos.*

*II.- El pago provisional a que se refiere este artículo se hará por la cantidad que resulte mayor de acuerdo con la fracción anterior, pudiendo acreditar contra el impuesto a pagar, los pagos provisionales efectuados con anterioridad en los términos de este artículo.*

**Artículo 7-B.-** *Los contribuyentes a que se refiere el artículo 7-A de esta Ley, efectuarán el ajuste mencionado en la fracción III del artículo 12-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como los pagos provisionales de este impuesto correspondientes al periodo de ajuste, de conformidad con lo siguiente:*

*I.- Se comparará el pago provisional del Impuesto al Activo determinado conforme al artículo 7, de esta Ley, correspondiente al periodo por el que se efectúa el ajuste, con el monto del ajuste en el Impuesto Sobre la*

*Renta determinado de conformidad con el artículo 12-A de la Ley de la materia, sin considerar para efectos de dicha comparación la resta de los pagos provisionales señalados en tales preceptos.*

*II.- El pago del ajuste en el Impuesto Sobre la Renta y del pago provisional del Impuesto al Activo a que se refiere este artículo se hará por la cantidad que resulte mayor de acuerdo con la fracción anterior, pudiendo acreditar contra el impuesto a pagar los pagos provisionales efectuados con anterioridad en los términos de este artículo y el anterior.*

**“Artículo 8°.- Las personas morales contribuyentes del Impuesto al Activo, deberán presentar ante las oficinas autorizadas, conjuntamente con la declaración del Impuesto Sobre la Renta, declaración determinando el impuesto del ejercicio dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que éste termine.**

**Tratándose de personas físicas, la declaración de este impuesto, se presentará durante el período comprendido entre los meses de febrero a abril del año siguiente a aquél por el que se presenta la declaración.**

*Los residentes en el extranjero que no tengan establecimiento permanente en el país y que sean contribuyentes de este impuesto en los términos del artículo 1o., que mantengan activos en el país durante un período menor de un año, quedan relevados de efectuar pagos provisionales y únicamente deberán presentar ante las oficinas autorizadas, declaración de este impuesto a más tardar el mes siguiente a aquél en que retornen dichos bienes al extranjero. Contra estos pagos se podrán acreditar las retenciones del Impuesto Sobre la Renta que se les hubieran efectuado en el mismo período.” (énfasis añadido)*

## **Capítulo IV. Inconstitucionalidad del octavo párrafo del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo.**

En el presente Capítulo se efectuará el análisis constitucional de los problemas que hacen del Impuesto al Activo violatorio de las garantías individuales establecidas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, específicamente el artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo, ya que dicho ordenamiento transgrede los principios fundamentales que debe cumplir toda contribución, es decir, las garantías de equidad y proporcionalidad tributarias establecidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El texto del referido artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo vigente<sup>1</sup>, dispone:

***Artículo 9°.- Los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto del ejercicio una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta que les correspondió en el mismo, en los términos de los Títulos II o II-A, o del Capítulo VI del Título IV de la Ley de la materia.***

*Adicionalmente, los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto el ejercicio, la diferencia que resulte en cada uno de los tres ejercicios inmediatos anteriores conforme al siguiente procedimiento y hasta por el monto que no se hubiera acreditado con anterioridad. Esta diferencia será la que resulte de disminuir al impuesto sobre la renta causado en los términos de los Títulos II o II-A o del Capítulo VI del Título IV de la ley de la materia, el impuesto al activo causado, siempre que este último sea menor y ambos sean del mismo ejercicio. Para estos efectos, el impuesto sobre la renta causado en cada uno de los tres ejercicios citados deberá*

---

<sup>1</sup> Ley del Impuesto al Activo. 2006

*disminuirse con las cantidades que hayan dado lugar a la devolución del impuesto al activo conforme al cuarto párrafo de este artículo. Los contribuyentes también podrán efectuar el acreditamiento a que se refiere este párrafo contra los pagos provisionales del impuesto al activo.*

*El impuesto que resulte después de los acreditamientos a que se refieren los párrafos anteriores, será el impuesto a pagar conforme a esta Ley.*

*Cuando en el ejercicio el impuesto sobre la renta por acreditar en los términos del primer párrafo de este artículo exceda al impuesto al activo del ejercicio, los contribuyentes podrán solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran pagado en el impuesto al activo, en los diez ejercicios inmediatos anteriores, siempre que dichas cantidades no se hubieran devuelto con anterioridad. La devolución a que se refiere este párrafo en ningún caso podrá ser mayor a la diferencia entre ambos impuestos.*

*El impuesto sobre la renta por acreditar a que se refiere esta Ley será el efectivamente pagado.*

*Las diferencias del impuesto sobre la renta que resulten en los términos del segundo párrafo y el impuesto al activo efectivamente pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores a que se refiere el cuarto párrafo de este artículo, se actualizarán por el período comprendido desde el sexto mes del ejercicio al que corresponda el pago del impuesto sobre la renta o el impuesto al activo, respectivamente, hasta el sexto mes del ejercicio por el que se efectúe el acreditamiento a que se refiere el segundo párrafo de este artículo, o del ejercicio en el cual el impuesto sobre la renta exceda al impuesto al activo, según se trate.*

*Los contribuyentes de esta Ley no podrán solicitar la devolución del impuesto sobre la renta pagado en exceso en los siguientes casos:*

- I. *Cuando en el mismo ejercicio, el impuesto establecido en esta Ley sea igual o superior a dicho impuesto. En este caso el impuesto sobre la renta pagado por el que se podría solicitar la devolución por resultar en exceso, se considerará como pago del impuesto al activo del mismo ejercicio, hasta por el monto que resulte a su cargo en los términos de esta Ley, después de haber efectuado al acreditamiento del impuesto sobre la renta a que se refieren el primero y segundo párrafos de este artículo. Los contribuyentes podrán solicitar la devolución de la diferencia que no se considere como pago del impuesto al activo del mismo ejercicio en los términos de esta fracción.*
  
- II. *Cuando su acreditamiento dé lugar a la devolución del impuesto establecido en esta Ley, en los términos del cuarto párrafo de este artículo. En este caso, el impuesto sobre la renta pagado en exceso cuya devolución no proceda en los términos de esta fracción se considerará como impuesto al activo para efecto de lo dispuesto en el citado párrafo del este artículo.*

**Cuando el contribuyente no efectúe el acreditamiento o solicite la devolución en un ejercicio pudiéndolo haber hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores.**

*Los contribuyentes podrán acreditar contra los pagos provisionales que tengan que efectuar en el impuesto al activo, los pagos provisionales del impuesto sobre la renta. Cuando en la declaración de pago provisional el contribuyente no pueda acreditar la totalidad del impuesto, el impuesto sobre la renta efectivamente pagado, el remanente lo podrá acreditar contra los siguientes pagos provisionales.*

*Las personas morales que tengan en su activo acciones emitidas por sociedades residentes en el extranjero podrán acreditar contra el impuesto al activo, el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero por*

*dichas sociedades, hasta por el monto que resulte conforme a lo previsto en el segundo párrafo del artículo 6o. de la Ley del impuesto mencionado.*

*Los derechos al acreditamiento y a la devolución previstos en este artículo son personales del contribuyente y no podrán ser transmitidos a otra persona ni como consecuencia de fusión. En el caso de escisión, estos derechos se podrán dividir entre la sociedad escidente y las escindidas, en la proporción en que se divida el valor del activo de la escidente en el ejercicio en que se efectúa la escisión, determinado éste después de haber efectuado la disminución de las deudas deducibles en los términos del artículo 5o. de esta Ley.*

A) Violación al principio de equidad tributaria.

El licenciado Adolfo Arrijoa Vizcaíno en su libro Derecho Fiscal<sup>2</sup>, establece que, conforme al criterio de Andrés Serra Rojas, debemos entender por equidad *“una igualdad de ánimo, un sentimiento que nos obliga a actuar de acuerdo con el deber o de la conciencia, más que por los mandatos de la justicia o de la ley”*.

Por otra parte, conforme a su acepción aristotélica, la equidad significa la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias.

Asimismo, el licenciado Arrijoa, señala que Margain Manatou, estima a su vez que un tributo será equitativo cuando su impacto económico sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.

---

<sup>2</sup> ARRIJOA VIZCAINO. Op. Cit. Págs. 259 a 267.

Finalmente, indica que Rivera Pérez Campos, en la Revista Investigación Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en su número 51, sostiene que *“el elemento equidad mira fundamentalmente a la generalidad de la obligación. En estos términos, cuando la ley no es general, ya sólo por ello es inequitativa. Por ser general ya se podrá admitir que goza de caracteres de justicia, precisamente porque no hay excepción ni privilegio. Y este aspecto no encierra problema ajeno a las funciones del Juez; pues única y exclusivamente puede examinarse jurídicamente. La ley misma faculta al juez para determinar si ella es o no general. Si adolece de falta de generalidad, por sólo ello es inequitativa y contraria a la fracción IV del artículo 31 Constitucional...”*

Conforme a lo anterior, el licenciado Arrijoa concluye que el común denominador del Principio de Equidad está constituido por la igualdad; esto significa que para el debido acatamiento de tal principio, las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas y, por ende, contrarias a toda noción de justicia.

Por tanto, se concluye que el Principio de Equidad es la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo; los que, en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera; debiendo variar únicamente las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente.

En esencia la equidad atiende a la igualdad en la regulación de todos los elementos integrantes del tributo o contribución, con excepción de las tasas, cuotas o tarifas; es decir, la norma jurídico tributaria no debe establecer distinciones concediendo mayores plazos de pago para unos contribuyentes y no para otros, sancionando con diferente severidad el mismo tipo de infracción, entre otros, cuidando únicamente, en acatamiento del principio de proporcionalidad, que las tarifas, cuotas o tasas impositivas, contengan diferencias porcentuales, a fin de que cada quien contribuya según el volumen de ingresos, utilidades o rendimientos gravables que perciba.

En el Derecho Positivo Mexicano, el artículo 31, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos regula en su fracción IV, el principio de equidad, el cual se transcribe a continuación:

*“Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:*

.....

*IV. **Contribuir con los gastos públicos,** así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en que residan, **de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.**” (énfasis añadido)*

De la lectura que se realice al precepto arriba transcrito, podemos observar claramente, que la propia Constitución establece que los gobernados tienen como obligación, el contribuir al gasto público de la forma proporcional y **equitativa** que establezcan las leyes que fueron promulgadas para tales efectos, estableciendo así, que todo tributo o contribución debe ser proporcional y **equitativo**.

En apoyo a lo anterior, el Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de equidad tributaria, contenido en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, constituye una garantía individual; no obstante, se encuentre en un capítulo constitucional distinto a ellas, según lo dispone la tesis de jurisprudencia número 51, consultable en el Apéndice del Semanario Judicial de la Federación 1917-1985, Primera Parte, Pleno, páginas 96 y 97, que a la letra dice:

***"IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS.- Aunque la jurisprudencia sentada por la Suprema Corte, en ejecutorias anteriores, establecía que la falta de proporcionalidad y equidad del impuesto no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar dicha jurisprudencia, estableciendo que sí está el Poder Judicial capacitado para revisar los Decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante o ruinoso, o que el Legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales. Aún cuando el artículo 31 de la Constitución que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías, por lo que si se demanda ante el Poder Judicial el amparo contra una ley que establezca un impuesto exorbitante o ruinoso, no puede negarse la protección federal diciendo que el poder judicial no es el capacitado para remediar dicha violación y que el remedio contra ella se encuentra en el sufragio popular, pues en tal caso se haría nugatoria la fracción I del artículo 103 de la Constitución y la misma razón podría invocarse para negar todos los amparos que se endereza en leyes o actos del Poder Legislativo."*** (énfasis añadido).

Asimismo, el propio Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que, de acuerdo con la fracción IV del artículo 31 Constitucional, para que se cumpla con la garantía de justicia tributaria y sea constitucionalmente válido un tributo, se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales:

- a) Que se encuentre establecido en ley;
- b) Que sea proporcional y **equitativo**; y,
- c) Que se destine al pago de los gastos públicos.

Por tanto, la falta de alguno de estos requisitos provoca que la contribución sea contraria a lo establecido por la Constitución y, por ende, lo que se conoce como inconstitucional.

Esta idea ha sido sostenida por nuestro más Alto Tribunal, la cual ha quedado plasmada en la tesis de jurisprudencia que a continuación se transcribe:

***"IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS.- De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales. Primero, que sea establecido por la Ley; segundo, que sea proporcional y **equitativo**; y, tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General." (énfasis añadido)***

Adicionalmente, el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido, en la tesis de jurisprudencia número 98, consultable en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985, Primera Parte, Pleno, páginas 190 y 191, que el principio de equidad consiste en dar un tratamiento idéntico a los contribuyentes ubicados en una hipótesis de causación de un determinado impuesto, ya que hacer distinciones entre contribuyentes "iguales" o "desiguales" entre sí, es contrario a lo establecido en la Constitución, ya que la misma señala:

***"PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.- El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tribute en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en la proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo***

**tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos, deducciones permitidas, plazos de pagos, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente,** para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionada. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una relación igual frente a la norma jurídica que lo establece y regula." (énfasis añadido)

Igualmente, el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pronunció las jurisprudencias P./J. 42/97 y P./J. 41/97, visibles en el Tomo V del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, correspondiente al mes de junio, páginas 36 y 43 respectivamente, que a la letra dicen:

**“EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNA IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES.-** El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los Poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un

*patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de su igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica”.*

**“EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.-** *El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato de quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, la consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser*

*adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional”.*

Conforme a lo antes señalado, podemos definir al Principio de Equidad como el principio por virtud del cual, por mandato constitucional, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo tributo en todos los aspectos de la relación jurídico fiscal, (hipótesis de causación, objeto gravable, fechas de pago, gastos deducibles, sanciones, entre otras), con excepción del relativo a las tasas, cuotas o tarifas, que deberá encontrarse inspirado en criterios de progresividad. Dicho de otra manera, la equidad tributaria significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Para analizar el caso que nos ocupa, debemos tomar en cuenta que la Ley del Impuesto al Activo durante su vigencia ha tenido varias reformas; ahora bien, en cuanto a la reforma relativa, para encontrar la razón legal que tuvo el legislador para realizarla debemos remitirnos a la exposición de motivos de ese año y que dio origen al texto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 1994, del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo, cuyo octavo párrafo actualmente continúa teniendo la misma redacción. A continuación se transcribe la parte conducente de la citada exposición de motivos, la cual, en su último párrafo, señala:

*“Si bien el impuesto al activo constituye un mecanismo de control, existen ocasiones en que las empresas presentan utilidades muy reducidas o incluso pérdidas, viéndose obligadas a adelantar el pago de dicho impuesto y esperar a recuperarlo en el futuro. Con objeto de graduar la aplicación del impuesto al activo en el tiempo y evitar que en algunos casos conduzca a las empresas a un problema de liquidez, se propone permitir que las empresas que registren pérdidas en un año fiscal determinado, puedan reducir el impuesto al activo en el monto que, en su caso, exceda el impuesto sobre la renta pagado en los tres años anteriores al impuesto al activo en dicho periodo.”*

Como se podrá apreciar de la transcripción anterior, claramente se demuestra que el legislador estableció la reducción del impuesto al activo, pero NO ESTABLECIÓ un plazo determinado para que los contribuyentes de dicho impuesto puedan solicitar la devolución del impuesto al activo, ni tampoco hizo precisión alguna en el sentido de que la frase: “un ejercicio” se refiere a que se debe solicitar la devolución en el mismo ejercicio en que el impuesto sobre la renta excedió el impuesto al activo, por lo que si en la exposición de motivos tampoco se da una justificación razonada, objetiva, lógica o jurídica, entonces la *ratio lege* no se encuentra definida.

Con base en lo anterior, es claro que en la exposición de motivos de la Ley del Impuesto al Activo NADA se dispuso respecto del plazo con que cuentan los contribuyentes para solicitar la devolución del impuesto al activo, cuando el impuesto sobre la renta exceda al citado impuesto al activo, por lo cual es errónea que se establezca como limitante para la solicitud de devolución en un solo ejercicio, trayendo como consecuencia contravenir lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV de la Constitución.

Conforme a lo señalado en el octavo párrafo del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo, el plazo para solicitar la devolución de ese impuesto es sólo por el ejercicio en que el impuesto sobre la renta exceda al impuesto al activo y si no se hace en dicho ejercicio, pudiéndolo haber hecho, el contribuyente perderá el derecho de solicitar dicha devolución en ejercicios fiscales posteriores; sin embargo, por otra parte, el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, otorga a contribuyentes de otros impuestos federales un plazo de cinco años para solicitar la devolución. Tal situación produce una violación al principio de equidad.

Como ya se mencionó, en términos del artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Política, es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes.

Resulta claro que en dicho dispositivo constitucional, se encuentra contemplada a favor del gobernado, entre otras, la garantía de equidad tributaria.

En el caso que nos ocupa, lo dispuesto por el artículo 9, octavo párrafo de la Ley del Impuesto al Activo resulta violatorio del principio de equidad tributaria, pues otorga un trato distinto a sujetos que se encuentran en igualdad de circunstancias.

En efecto, el octavo párrafo del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo otorga un trato diverso a contribuyentes que pagan impuestos federales y que cuentan con un legítimo derecho de solicitar a las autoridades fiscales la devolución de aquellas cantidades que procedan conforme a la ley, ya sea por un pago de lo indebido o por cantidades pagadas en exceso al fisco federal.

Ahora bien, la cantidad sobre la cual los contribuyentes del impuesto al activo solicitan la devolución, es respecto de una cantidad pagada indebidamente al fisco; lo anterior es así, ya que por una ficción legal, primero se enteró como impuesto al activo y después al exceder el impuesto sobre la renta el Impuesto al Activo, surge, a partir de ese momento, el derecho de solicitar el Impuesto al Activo pagado en ejercicios fiscales anteriores, convirtiéndose esas cantidades en pagos de lo indebido.

Aquéllos contribuyentes que cuenten con el derecho de solicitar a las autoridades fiscales la devolución de las cantidades que procedan conforme a derecho, deben contar con las mismas reglas, los mismos plazos y los mismos procedimientos para que estos obtengan la devolución a que tienen derecho, respetándose así la garantía de equidad tributaria.

De lo contrario, si a contribuyentes que tienen el mismo derecho de solicitar a las autoridades fiscales la devolución de las cantidades que procedan conforme a derecho, se les conceden diferentes reglas, diferentes plazos (para unos mayor que otros) y diversos procedimientos, es claro que se estaría contraviniendo lo dispuesto por la garantía de equidad tributaria, pues sencillamente se le estaría otorgando un trato diverso a contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias.

En el análisis que se realiza, sucede lo mencionado en el párrafo anterior, en franca violación al principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que a los contribuyentes del impuesto al activo se les pretende dar un trato diverso, al sostener que en términos de lo dispuesto por el impreciso párrafo octavo del artículo 9 de la Ley

del Impuesto al Activo sólo se cuenta con un año para solicitar la devolución a que tiene derecho; esto es, cuando su impuesto sobre la renta excedió a su impuesto al activo, a diferencia de otros contribuyentes de impuestos federales, que tienen derecho a solicitar la devolución de determinada cantidad y cuentan con un plazo de cinco años en términos de lo dispuesto por los artículos 22 y 146 del Código Fiscal de la Federación.

En efecto, el artículo 9, octavo párrafo de la Ley del Impuesto al Activo vigente<sup>3</sup> señala textualmente, lo siguiente:

**“Artículo 9-...**

...

**Cuando el contribuyente no efectúe el acreditamiento o solicite la devolución en un ejercicio pudiéndolo haber hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores.**

... (énfasis añadido)”

De la lectura que se realice del artículo antes transcrito, se podrá advertir que, de manera general, establece que, en el caso que no se solicite la devolución en un ejercicio se perderá el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores.

Asimismo, el artículo 22, antepenúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación<sup>4</sup>, establece:

**“Artículo 22.- ...**

...

---

<sup>3</sup> Ibid

<sup>4</sup> Código Fiscal de la Federación. Reforma Diario Oficial de la Federación 28 de junio de 2006.

**La obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones del crédito fiscal.** *Para estos efectos, la solicitud de devolución que presente el particular, se considera como gestión de cobro que interrumpe la prescripción, excepto cuando el particular se desista de la solicitud.*  
...”

La disposición anterior nos remite al artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, el cual señala que el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años; en atención a la misma, la obligación de la autoridad de devolver las cantidades enteradas por los contribuyentes prescribe, al igual que el crédito fiscal, en cinco años, y por ende, el contribuyente puede solicitar a la autoridad fiscal la devolución del impuesto a su favor.

En tal virtud, es claro que el artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo, resulta violatorio del principio de equidad tributaria, al no atender lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación que establece el derecho a la devolución de cantidades pagadas a las autoridades fiscales cuando procedan legalmente; al respecto, dicho código es genérico para todos los contribuyentes, por lo que todos ellos tienen ese derecho; sin embargo, en el caso de los contribuyentes del impuesto al activo no tienen ese derecho en cuanto al plazo, ya que mientras a los primeros se da un plazo de cinco años, en el caso de los contribuyentes del Impuesto al Activo, únicamente se les da el plazo de un año (mismo ejercicio), lo cual transgrede en su perjuicio el artículo 31, fracción IV Constitucional.

Específicamente, resulta inequitativo que el artículo 9 en estudio, sin justificación legal alguna, distinga a los contribuyentes del impuesto al activo, quienes, podrán solicitar la

devolución en el mismo ejercicio en que el impuesto sobre la renta exceda al impuesto al activo y en caso de no realizarlo en el mismo, perderán el derecho a efectuarlo; situación que implica dar un trato inequitativo a sujetos que se encuentran en igualdad de circunstancias, en virtud de que tributan para uno u otro impuesto, en consecuencia, ambos contribuyentes cuentan con el legítimo derecho de solicitar a las autoridades fiscales la devolución de aquellas cantidades que procedan conforme a derecho, y no existe razón objetiva, ni jurídica que justifique que a unos contribuyentes se les otorgue un plazo de cinco años para obtener la devolución a que tengan derecho y a otros contribuyentes únicamente se les conceda un año para tales efectos, como es el caso de los que tributan en el impuesto al activo.

Aceptar esta situación, resulta inconstitucional por violar la garantía de equidad tributaria prevista en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

A mayor abundamiento, lo inequitativo de la disposición que nos ocupa se hace más clara si se considera que existen contribuyentes que no sólo tributan por un Impuesto Federal sino por varios, y por unos tributos pueden solicitar la devolución al Fisco en un plazo de cinco años y por el Impuesto al Activo no pueden solicitarlo en el mismo plazo, ya que está sujeto a la condición de que el Impuesto sobre la Renta exceda en el mismo ejercicio al Impuesto al Activo y sólo podrá hacerlo por ese año; asimismo, no debe dejarse de lado el hecho de que el artículo 9 en su octavo párrafo, es poco claro e impreciso.

En tal virtud, es evidente que el artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo resulta violatorio del principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución pues, se insiste, otorga un tratamiento distinto a sujetos que se encuentran en igualdad de circunstancias.

Asimismo, resulta aplicable al presente asunto la tesis emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIV, Pleno, julio de 2001, página 9, Novena Época, Segunda Sala<sup>5</sup>; misma que para mayor claridad se transcribe:

***“PAGO INDEBIDO DE CONTRIBUCIONES. LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA QUE RIGEN LAS RELACIONES JURIDICAS QUE SURGEN POR TAL MOTIVO, EXIGEN QUE EL LEGISLADOR ESTABLEZCA LOS MECANISMOS PARA QUE EL FISCO EFECTUE LA DEVOLUCION RESPECTIVA.- Si se toma en consideración que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido reiteradamente el criterio de que la eficacia tutelar de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no debe entenderse constreñida únicamente a la obligación sustantiva de pago de las contribuciones, pues rige, en lo conducente, para todas aquellas relaciones de índole adjetiva o sustantiva que nazcan como consecuencia o con motivo de la potestad tributaria, en la medida en que ésta es el soporte fundamental de las relaciones jurídicas que pueden establecerse entre el fisco y los particulares, resulta***

---

<sup>5</sup> Amparo directo en revisión 614/96. ABB Inmobiliaria, S.A. de C.V. 4 de mayo de 1999. Unanimidad de 10 votos. Amparo en revisión 650/93. Halcón, Organización de Servicios Profesionales, S.A. de C.V. 19 de octubre de 1999. Unanimidad de 9 votos. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy 3 de julio en curso, aprobó, con el número XI/2001, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a 3 de julio de 2001.

**inconcuso que entre las relaciones jurídicas regidas por el citado precepto constitucional se encuentra aquella que surge cuando el particular tiene derecho a obtener la devolución, por parte del fisco, de las sumas de dinero entregadas por aquél, en virtud de un acto de autodeterminación** o de una resolución administrativa, cuando tales enteros hayan sido anulados por ilicitud en términos de una resolución firme recaída a un medio ordinario de defensa intentado por el contribuyente, o simplemente no hayan procedido. **Sin embargo, en este tipo de relación generada por el pago indebido de sumas de dinero al fisco, tales principios adquieren un matiz distinto al que usualmente se les atribuye cuando se analiza la validez de las contribuciones, pues la proporcionalidad no sólo se manifiesta de manera positiva obligando al particular a contribuir en la medida de su capacidad, sino también de manera negativa, es decir, prohibiendo a la autoridad hacendaría recaudar cantidades superiores a las debidas y obligándola a reintegrar al particular las sumas obtenidas injustificadamente, y la equidad actúa, no solamente exigiendo que los particulares que se encuentran en una misma posición frente al hecho imponible entreguen cantidad igual de dinero, sino obligando al Estado a reparar la desigualdad que nace cuando una persona entrega una cantidad superior a la debida, reintegrándole el quebranto patrimonial sufrido injustificadamente. Esto es, tratándose de cantidades enteradas indebidamente al fisco, los aludidos principios exigen que el legislador establezca los mecanismos para devolver íntegramente al contribuyente las sumas indebidamente percibidas.**” (énfasis añadido)

Como se podrá observar, los principios de proporcionalidad y equidad tributarias consagrados en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no únicamente deben entenderse en cuanto a la obligación del pago de las contribuciones, sino también aquella que surge cuando el particular tiene

derecho a obtener, por parte del fisco, la devolución de las sumas de dinero entregadas por el contribuyente, mismas que al surgir de un acto de autodeterminación por el pago indebido al fisco, los aludidos principios exigen que el legislador establezca los mecanismos para devolver íntegramente las cantidades indebidamente percibidas.

Lo anteriormente señalado no se actualiza en el caso que se estudia, ya que el legislador no fue claro al establecer los mecanismos para devolver las cantidades pagadas en materia de Impuesto al Activo, lo que provoca una violación al principio de equidad, ya que permite a contribuyentes de impuestos federales solicitar su devolución en un plazo de cinco años y a contribuyentes del impuesto al activo sólo les otorga un año para la solicitud de dicha devolución.

Ahora bien, es importante señalar que el mismo artículo 22 del Código Fiscal de la Federación vigente<sup>6</sup>, establece tres diferentes supuestos bajo los cuales se puede llevar a cabo la devolución de impuestos federales establecida en dicho numeral, que para mayor claridad, se transcribe a continuación:

**“Artículo 22.- Las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales.** *En el caso de contribuciones que se hubieran retenido, la devolución se efectuará a los contribuyentes a quienes se les hubiera retenido la contribución de que se trate. Tratándose de los impuestos indirectos, la devolución por pago de lo indebido se efectuará a las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a quien lo causó, siempre que no lo hayan acreditado; por lo tanto, quien trasladó el impuesto, ya sea en forma expresa y por separado o incluido en el precio,*

---

<sup>6</sup> Código Fiscal de la Federación.

*no tendrá derecho a solicitar su devolución. Tratándose de los impuestos indirectos pagados en la importación, procederá la devolución al contribuyente siempre y cuando la cantidad pagada no se hubiere acreditado.*

*Lo dispuesto en el párrafo anterior, se aplicará sin perjuicio del acreditamiento de los impuestos indirectos a que tengan derecho los contribuyentes, de conformidad con lo dispuesto en las leyes que los establezcan.*

**Cuando la contribución se calcule por ejercicios, únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor cuando se haya presentado la declaración del ejercicio**, salvo que se trate del cumplimiento de una resolución o sentencia firmes, de autoridad competente, en cuyo caso, podrá solicitarse la devolución independientemente de la presentación de la declaración.  
...” (énfasis añadido)

El ordenamiento transcrito maneja tres supuestos bajo los cuales procede efectuar la devolución por parte del Fisco Federal a los contribuyentes de Impuestos Federales, los cuales son:

- a) Cuando sean cantidades pagadas indebidamente;
- b) Las que procedan de conformidad con las leyes fiscales; y,
- c) La devolución de un saldo a favor.

De lo anterior, resulta evidente que contrariamente a lo señalado en el párrafo octavo del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo, el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación no solamente se limita a establecer la devolución para el pago de lo indebido, sino que va más allá al establecer de manera expresa dos supuestos más

para que proceda la devolución que son aquellas que procedan de conformidad con las leyes fiscales y la devolución de un saldo a favor.

En efecto, el pretender limitar la aplicación de la figura de la devolución establecida en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, atenta contra el mismo artículo, en virtud de que tal numeral no solamente establece el supuesto del pago de lo indebido, sino que igualmente establece que procederá la devolución conforme a dicho artículo en los casos en que proceda la devolución de conformidad con la leyes fiscales y en el caso de un saldo a favor.

Ahora bien, como se ha señalado, dicho ordenamiento establece tres supuestos para la devolución de contribuciones federales, encontrándose los contribuyentes del Impuesto al Activo en el inciso b) antes descrito, es decir, **las que procedan de conformidad con las leyes fiscales**; es decir, el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación al manejar tales hipótesis busca que los contribuyentes estén facultados para obtener la devolución de las contribuciones.

Por lo anterior, es que los contribuyentes del Impuesto al Activo, se encuentran facultados conforme al artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, a solicitar la devolución del Impuesto al Activo cuando el Impuesto sobre la Renta exceda a dicho impuesto, otorgándole dicho Código Tributario el plazo de cinco años para solicitar su devolución.

Esto es así, ya que el artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo contempla precisamente que los contribuyentes cuentan con el derecho de solicitar la devolución

del Impuesto al Activo cuando el Impuesto sobre la Renta lo exceda; por ende, dicha devolución está contemplada en el artículo 22 del Código Federal Tributario.

En efecto, el citado artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo<sup>7</sup>, señala al respecto lo siguiente:

*“**ARTICULO 9-** Los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto del ejercicio una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta que les correspondió en el mismo, en los términos de los Títulos II o II-A, o del Capítulo VI del Título IV de la Ley de la materia.*

....

***Cuando en el ejercicio el impuesto sobre la renta por acreditar en los términos del primer párrafo de este artículo exceda al impuesto al activo del ejercicio, los contribuyentes podrán solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran pagado en el impuesto al activo, en los diez ejercicios inmediatos anteriores, siempre que dichas cantidades no se hubieran devuelto con anterioridad. La devolución a que se refiere este párrafo en ningún caso podrá ser mayor a la diferencia entre ambos impuestos.*** (énfasis añadido)

De la transcripción anterior, se desprende que dicho precepto establece la facultad de solicitar la devolución del Impuesto al Activo, y por consiguiente estar facultado conforme al artículo 22 del Código Fiscal de la Federación a solicitarlo en el plazo de cinco años.

Asimismo, resultaría contrario a derecho pretender suponer que el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación no resulta aplicable de manera supletoria, ya que como se ha mencionado y se insiste dicho ordenamiento establece tres supuestos para poder

---

<sup>7</sup> Ley del Impuesto al Activo.

solicitar la devolución de Impuestos Federales, **siendo aplicable al caso concreto de los contribuyentes del Impuesto al Activo, por ubicarse en dicha hipótesis: “las que procedan de conformidad con las leyes fiscales”**, por lo que no puede limitarse ni establecerse que el plazo para solicitar la devolución del Impuesto al Activo es de un ejercicio, siendo que el multireferido artículo 22 del Código Tributario dispone el plazo de cinco años para solicitar la devolución de impuestos

Sirve de apoyo y ejemplo al anterior razonamiento, la contradicción de tesis emitida por la esa Segunda Sala de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo 79, correspondiente al mes de julio de 1994, tesis 2a./J. 9/94, página 19, que a la letra señala lo siguiente:

***“REVOCACION. ES OPTATIVO AGOTAR ESE RECURSO ANTES DE ACUDIR AL JUICIO DE NULIDAD (LEGISLACION ADUANERA). Tomando en consideración que la Ley Aduanera, ordenamiento general y propio de la materia que regula, esto es la aduanera, en su artículo 142, establece que el interesado, antes de promover el juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, debe agotar el recurso de revocación, mientras que el Código Fiscal de la Federación, ordenamiento especial y propio de la regulación del juicio de nulidad fiscal, faculta al interesado para impugnar, si así lo desea, el acto por medio del recurso de revocación o acudir directamente ante el Tribunal Fiscal de la Federación a pedir su anulación (evento este último que no da motivo a declarar improcedente el juicio de nulidad), resulta evidente que, siendo principio general de derecho que la ley especial debe prevalecer sobre la ley general y, en el caso, la ley especial o específica de regulación del juicio de nulidad fiscal lo es precisamente el Código Fiscal de la Federación, es de concluirse que debe estarse a lo dispuesto en***

*este ordenamiento y, por ende, resulta optativo para el interesado agotar el recurso de revocación que prevén los artículos 117, fracción III, del Código Fiscal y 142 de la Ley Aduanera, antes de promover el juicio de nulidad.<sup>8</sup> (énfasis añadido)*

En la contradicción de tesis anteriormente transcrita, podemos observar un claro ejemplo de la aplicación del Código Fiscal de la Federación como norma especial respecto a un determinado tema, mientras que la Ley Aduanera respecto del mismo se convierte en la norma general, siendo así aplicable, el Código Federal Tributario; ahora bien, al igual que en el ejemplo anterior, en el caso que se expone, la Ley del Impuesto al Activo es la norma especial respecto de su materia, esto es, el impuesto al activo es regulado por dicha Ley, mientras que en el supuesto de las devoluciones el Código Fiscal de la Federación al establecer todos los supuestos bajo los cuales se puede llevar a cabo una devolución por parte del fisco federal (pago de lo indebido; cuando proceda de conformidad con las leyes fiscales; y cuando exista un saldo a favor) y los mecanismos a los que se deben sujetar estas disposiciones, se convierte en la norma especial propia de la materia en comento, resultando así que la norma especial y aplicable en materia de devoluciones resulta ser el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación al establecer todos los supuestos bajo los cuales se debe llevar a cabo la devolución por parte del Fisco Federal.

Por lo anterior, podemos observar que el artículo 9, octavo párrafo de la Ley del Impuesto al Activo al establecer que la solicitud de devolución es únicamente en cuanto

---

<sup>8</sup> *Contradicción de tesis. Varios 49/92. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito y el Primer Tribunal Colegiado del Quinto Circuito. 14 de febrero de 1994. Mayoría de 4 votos. Disidente: José Manuel Villagordoa Lozano. Ponente: Noé Castañón León. Secretario: Jorge Farrera Villalobos.  
Tesis de Jurisprudencia 9/94. Aprobada por la Segunda Sala de este alto Tribunal, en sesión privada de 27 de junio de 1994, por unanimidad de 5 votos.*

al plazo de un ejercicio contraviene lo dispuesto por los artículos 22 y 146 del Código Fiscal de la Federación<sup>9</sup> que resultan y deben ser aplicados en la especie, ya que dichos preceptos establecen el plazo de cinco años para solicitar la devolución, para mayor claridad se transcriben a continuación:

***“Artículo 22.-...***

*...*

***La obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal.*** (énfasis añadido)

***“Artículo 146.- El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.*** (énfasis añadido)

Los citados preceptos, señalan que el plazo para solicitar la devolución de las contribuciones es de cinco años, lo cual es aplicable también a los contribuyentes del impuesto al activo, ya que al disponer, como se ha mencionado en múltiples ocasiones, el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, considera tres hipótesis para solicitar la devolución de Impuestos Federales, y al encuadrar dichos contribuyentes en una de esas hipótesis, es que procede solicitar la devolución en el plazo de cinco años.

Pensar que no resulta aplicable dicha disposición a los contribuyentes en comento se estaría contraviniendo con el principio de equidad, establecido en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

---

<sup>9</sup> Código Fiscal de la Federación.

Lo anterior resulta ser así, ya que como se ha mencionado a lo largo del presente capítulo, el artículo 9°, octavo párrafo de la Ley del Impuesto al Activo resulta violatorio de la garantía de equidad tributaria al pretender que los gobernados no puedan recuperar el impuesto al activo enterado por concepto de pagos provisionales efectuados en el ejercicio, de conformidad con lo establecido por el cuarto párrafo de dicho numeral si no se solicita la devolución en un ejercicio determinado pudiéndolo haber hecho de conformidad con la Ley del Impuesto al Activo, esto es, en el caso de que un contribuyente no solicite la devolución del impuesto al activo en un ejercicio pudiéndolo haber hecho, perderá la posibilidad de percibir dicha devolución, ocasionando dicha situación que se deje a los sujetos de este impuesto en un estado de indefensión frente a otros contribuyentes que como ya se mencionó tienen la posibilidad de solicitar su devolución dentro del plazo de cinco años que establece el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

Esto es, como ya se mencionó, el cuarto párrafo del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo, se refiere a un concepto devolución complementario al regulado de manera especial por el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, ya que el artículo 1° del citado Código Federal Tributario así lo establece al señalar que sus disposiciones se aplican en su defecto; por su parte, las disposiciones de los artículos citados, señalan:

***“Artículo 9.-...***

*...*

*“Cuando en el ejercicio el impuesto sobre la renta por acreditar en los términos del primer párrafo de este artículo exceda al impuesto al activo del ejercicio, **los contribuyentes podrán solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que hubieren pagado en el impuesto al activo**, en los diez ejercicios inmediatos anteriores, siempre que dichas*

*cantidades no se hubieran devuelto con anterioridad. La devolución a que se refiere este párrafo en ningún caso podrá ser mayor a la diferencia entre ambos impuestos.” (énfasis añadido)*

**“Artículo 22.- Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales.** *La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado, ...*

**Si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en cumplimiento de acto de autoridad, el derecho a la devolución nace cuando dicho acto queda insubsistente.** *Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a la determinación de diferencias por errores aritméticos, las que darán lugar a la devolución siempre que no haya prescrito la obligación en los términos del antepenúltimo párrafo de este artículo.*

*Cuando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de cincuenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, informes y documentos que señale el Reglamento de este Código. El fisco federal deberá pagar la devolución que proceda actualizada conforme a lo previsto en el artículo 17-A de éste Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor hasta aquél en que la devolución se efectúe. Si la devolución no se efectuare dentro del indicado plazo de cincuenta días, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán a partir del día siguiente al del vencimiento de dicho plazo, conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos por mora, en los términos del artículo 21 de este Código que se aplicará sobre la devolución actualizada. **Cuando el fisco federal deba pagar intereses a los contribuyentes sobre las cantidades actualizadas que les deba devolver, pagará dichos intereses conjuntamente con la cantidad principal objeto de la devolución actualizada.***

*El contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por él mismo o por la autoridad, interponga oportunamente los medios de defensa que las leyes establezcan y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendrá derecho a obtener del fisco federal la devolución de dichas cantidades y el pago de intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos por mora en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades actualizadas que se hayan pagado indebidamente y a partir de que se efectuó el pago. **La devolución a que se refiere este párrafo se aplicará primero a intereses y, posteriormente, a las cantidades pagadas indebidamente.** ...” (énfasis añadido)*

*“**Artículo 1º**- Las personas físicas o morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; **las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto** y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.*

De las transcripciones anteriores, se desprende lo siguiente:

1. Los contribuyentes del impuesto al activo podrán solicitar la devolución de este impuesto pagado en los diez ejercicios anteriores, cuando en un ejercicio el impuesto sobre la renta por acreditar exceda al impuesto al activo del ejercicio.
2. La devolución del impuesto al activo debe ceñirse de manera complementaria a las reglas que dispone el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, ya que las disposiciones del citado Código son especiales en materia de devoluciones de Impuestos Federales.

3. Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales.
4. El pago de la devolución debe efectuarse actualizado desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido y hasta aquél en que la devolución se efectúe, debiendo pagarse intereses sobre las cantidades actualizadas conjuntamente con la cantidad principal, desde la fecha en que quedó insubsistente el acto de autoridad, si se efectuó el pago en cumplimiento de dicho acto.
5. La devolución respectiva, se aplicará primero a los intereses generados correspondientes y, posteriormente, a las cantidades pagadas indebidamente.

De los puntos antes señalados se podrá apreciar claramente, que el octavo párrafo del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo, sin tomar en cuenta lo dispuesto por el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, viola de manera flagrante y clara el principio de equidad tributaria establecido en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, ya que sin justificación legal alguna, establece que los contribuyentes del impuesto al activo que no soliciten alguna devolución a la que tengan derecho en un ejercicio en particular (de conformidad con el citado artículo 9°), y no la soliciten en dicho periodo, perderán el derecho a solicitarla.

Sin sustento jurídico alguno, se coarta el derecho a la devolución que se otorga mediante el referido artículo 9, en su cuarto párrafo de la Ley del Impuesto al Activo, así como el derecho que se otorga en el artículo 22 del Código Federal Tributario; aunado a ello, es de precisar respecto de éste último precepto, que es un derecho del cual gozan

todos los contribuyentes que se encuentren obligados a enterar otros tributos de carácter similar.

Por lo anterior, es que resulta evidente la violación al principio de equidad tributaria contenida en el octavo párrafo del artículo 9° de la Ley del Impuesto al Activo, ya que dicho artículo pretende darle un trato desigual a los iguales, en el sentido de que limita el periodo para solicitar la devolución del impuesto al activo a un año, mientras que los contribuyentes de otros impuestos federales gozan de un periodo de cinco años, violando con ello lo establecido por el artículo 31, fracción IV Constitucional.

*B) Violación al principio de proporcionalidad tributaria.*

El licenciado Adolfo Arrijo Vizcaíno en su libro Derecho Fiscal<sup>10</sup>, establece que la definición de Serra Rojas relativa al concepto de proporcionalidad definida como “*es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí*”. Aplicando esta definición en materia fiscal podemos decir que la proporcionalidad es la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas, previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados.

El Principio de Proporcionalidad significa que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente

---

<sup>10</sup> ARRIOJA VIZCAINO. Op. Cit. Págs. 256 a 259.

prácticamente el total de los ingresos netos que hayan percibido, pues en este último caso se estaría utilizando a los tributos como un medio para que el estado confisque los bienes de sus ciudadanos.

En otras palabras, el Principio de Proporcionalidad implica, por una parte, que los gravámenes se fijen en las leyes de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a las de medianos o reducidos recursos; y por la otra, que a cada contribuyente individualmente considerado, exclusivamente la ley obligue a aportar al Fisco una parte razonable de sus percepciones gravables.

Por lo que podemos sostener que los únicos tributos que se ajustan a este principio son los que determinan, a base de tarifas progresivas, ya que dichas tarifas son precisamente las únicas que garantizan que a un ingreso superior corresponda, en términos cualitativos, una contribución mayor. De ahí que en aquellos regímenes fiscales en los que se desea velar por la debida vigencia del principio que nos ocupa, se proscriba toda posible existencia de impuestos a tasas o cuotas fijas, lo que implica que quienes más ganen contribuyan cuantitativamente en mayor volumen que los que menos ganan, pero sufriendo ambos tipos de contribuyentes idéntica afectación patrimonial.

En síntesis, el principio de proporcionalidad aparece estrechamente vinculado con la capacidad económica de los contribuyentes, la que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto patrimonial sea distinto no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado

cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, la que debe corresponder a su vez, a los ingresos obtenidos.

En el Derecho Positivo Mexicano, el artículo 31, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos<sup>11</sup> regula en su fracción IV, el principio de proporcionalidad, el cual se transcribe a continuación:

**“Artículo 31.-**

*Son obligaciones de los mexicanos:*

...

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

El Tribunal en Pleno de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de proporcionalidad radica medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos, tal y como lo sostiene en la tesis número 162, visible en las páginas 275 y 276 de la primera parte del Apéndice del Semanario Judicial de la Federación correspondiente a los años de 1917 a 1988, al señalar:

---

<sup>11</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

**“PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.** El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. **La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos.** El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que deben ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula”<sup>12</sup>. (Énfasis añadido)

---

<sup>12</sup> Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S. A. 12 de junio de 1984. Mayoría de 14 votos.. Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S. C. \*25 de septiembre de 1984.

Como se comentó con antelación del artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se desprende que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público, pero única y exclusivamente de una manera proporcional que dispongan las leyes.

En este sentido, se confirma la jurisprudencia emitida por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación número 11, visible en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1965, Primera Parte, página 42, la cual textualmente señala:

***“IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS.- Aunque la jurisprudencia sentada por la Suprema Corte en ejecutorias anteriores, establecía que la falta de proporcionalidad y equidad del impuesto, no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar dicha jurisprudencia, estableciendo que sí está el Poder Judicial capacitado para revisar los decretos o pactos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante o ruinoso, o que el Poder Legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales. Aún cuando el artículo 31 de la Constitución establece los requisitos de proporcionalidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho si esa misma razón podría invocarse para negar todos los amparos que se enderezcan contra leyes o actos del Poder Legislativo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.”***

---

Mayoría de 16 votos. Amparo en revisión 3449/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S. A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de 14 votos. Amparo en revisión 5413/83. Fábrica de Loza "El Anfora", S. A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de 15 votos. Amparo en revisión 441/83. Cerillos y Fósforos "La Imperial", S. A. \*6 de noviembre de 1984. Mayoría de 14 votos. NOTA (1): En la publicación original no aparece la fecha de resolución, por lo que se agrega.\*En la publicación original se omite el nombre del disidente, por lo que se agrega. En la publicación original no aparece el nombre del ponente, por lo que se agrega. NOTA (2): Esta tesis también aparece en: Apéndice 1917-1985, Primera Parte, Pleno, tesis 98, pág. 190.

Asimismo, el propio Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que, de acuerdo con la fracción IV del artículo 31 Constitucional, para que se cumpla con la garantía de justicia tributaria y sea constitucionalmente válido un tributo, se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales:

- a) Que se encuentre establecido en ley;
- b) **Que sea proporcional** y equitativo; y,
- c) Que se destine al pago de los gastos públicos.

Así, la falta de alguno de estos requisitos da lugar a que la contribución sea contraria a lo preceptuado por la Constitución, es decir, inconstitucional.

Esta postura ha sido sostenida por nuestro más Alto Tribunal, que ha quedado plasmada en la tesis de jurisprudencia que a continuación se transcribe para su mayor claridad:

***“IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS.- De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales. Primero, que sea establecido por la Ley; **segundo, que sea proporcional** y equitativo; y, tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General.” (énfasis añadido)***

Adicionalmente, el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido en la tesis de jurisprudencia número 98, consultable en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985, Primera Parte, Pleno, páginas 190 y

191, que el principio de proporcionalidad consiste en que los contribuyentes tributen para sufragar los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, para que no sea contrario a lo establecido en la Constitución, la cual se transcribe a continuación:

***“PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.- El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto a monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en la proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos, deducciones permitidas, plazos de pagos, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de***

*proporcionalidad antes mencionada. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una relación igual frente a la norma jurídica que lo establece y regula." (énfasis añadido)*

De lo anterior se desprende que la proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que los contribuyentes de más elevados recursos cubran un impuesto en monto superior.

Es importante resaltar que la capacidad contributiva se mide en relación con los ingresos, utilidades o rendimientos que obtenga el sujeto pasivo del tributo, es decir, se mide la aptitud económica del sujeto para soportar o ser destinatario de impuestos. Esta aptitud depende del volumen de recursos que el sujeto posee para satisfacer con ellos el gravamen, por lo que es claro que esto se mide con los ingresos, utilidades o rendimientos que dicho sujeto obtiene, más nunca con los gastos o erogaciones que realice, ya que esto provocaría una capacidad económica contributiva ficticia.

Por otra parte, en cuanto a la facultad del poder judicial para revisar la constitucionalidad de los impuestos y el reconocimiento como garantía individual de lo preceptuado por la fracción IV del artículo 31 Constitucional, resultan aplicables las siguientes tesis:

**“IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS.-** Aunque la jurisprudencia sentada por la Suprema Corte, en ejecutorias anteriores, establecía que la falta de proporcionalidad y equidad del impuesto no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar dicha jurisprudencia, estableciendo que sí está el Poder Judicial capacitado para revisar los decretos o pactos del Poder Legislativo, en cada caso especial cuando aparezca que el impuesto es exorbitante o ruinoso, o que el Legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales. Aún cuando el artículo 31 de la Constitución que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías, por lo que si se demanda ante el Poder Judicial el amparo contra una ley que establezca un impuesto exorbitante o ruinoso, no puede negarse la protección federal diciendo que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar dicha violación y que el remedio contra ella se encuentra en sufragio popular, pues en tal caso se haría nugatoria la fracción I del artículo 103 de la Constitución y la misma razón podría invocarse para negar todos los amparos que se enderezaran contra leyes o actos del Poder Legislativo.”<sup>13</sup>

**“IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. FACULTADES DE LA SUPREMA CORTE.-** El Poder Judicial sí está capacitado para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante y ruinoso, o que el Legislativo se haya excedido en sus facultades

---

<sup>13</sup> JURISPRUDENCIA 54 (Sexta Época) página 127 Volumen PLENO, Primera Parte, Apéndice 1917-1975.  
A.R. 190.1957 Fomento Inmobiliario, S.A. Mayoría de 15 votos. Sexta Época. Vol. XLI - Primera Parte, pág. 198.  
A.R. 44/1958, H.E. Bourcher Sucesores, S.A. Mayoría de 14 votos. Sexta Época. Vol. XLI, Primera Parte, Pág. 198.  
A.R. 3923/1958. La Istmeña, S.A. Compañía de Bienes Inmuebles. Mayoría 15 votos, Sexta Época, Vol. XLVI, Primera Parte, pág. 253.  
A.R. 2742/1957. Inmuebles Continental S.A. Mayoría de 14 votos, Sexta Época Vol. XLVII. Primera Parte, Pág. 38.  
A.R. 1909.1958. El Refugio, S.A. Mayoría de 15 votos, Sexta Época, Vol. LVI, Primera Parte, Pág. 128.

*constitucionales. Aún cuando el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías, por lo que si se demanda ante el Poder Judicial el amparo contra una ley que establezca un impuesto exorbitante o ruinoso, no puede negarse la protección federal diciendo que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar dicha violación, y que el remedio contra ella se encuentra en el sufragio popular, pues en tal caso se haría nugatoria la fracción I del artículo 103 de la Constitución, y la misma razón podría invocarse para negar todos los amparos que se enderezaran contra leyes o actos del Poder Legislativo. Es evidente que las condiciones de que el impuesto sea exorbitante o ruinoso o de que el Poder Legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales, se refieren al problema de fondo, es decir, a si debe o no concederse el amparo contra la respectiva ley tributaria; o sea que por no referirse dichas condiciones al problema de procedencia del juicio, es indebido que se presenten como un obstáculo legal que impide entrar a la cuestión de fondo.”<sup>14</sup>*

De acuerdo con lo antes señalado, la proporcionalidad se puede definir como el principio en virtud del cual todas las leyes tributarias, por mandato constitucional, deben establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su verdadera capacidad económica; afectar fiscalmente una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado; y distribuir equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles en el país, el impacto global de la carga tributaria, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular.

---

<sup>14</sup> Vol. XLVII, primera parte, p. 38, Amparo en revisión 2742/57, Inmuebles Continental, S.A., 2 de mayo de 1961, mayoría de 14 votos.

Asimismo, del artículo 31, fracción IV de la Constitucional se desprende que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público, pero única y exclusivamente de una manera proporcional que dispongan las leyes, lo cual no sucede en el caso concreto a estudio, ya que el octavo párrafo del artículo 9° de la Ley del Impuesto al Activo establece que los contribuyentes del impuesto al activo al no solicitar la devolución en un ejercicio pudiéndolo haber hecho conforme a lo ordenado en dicho artículo, perderá el derecho de hacerlo en ejercicios posteriores, convirtiéndose en un impuesto definitivo y por ende, desproporcional, en virtud que mediante un requisito de forma, consistente en un plazo para solicitar la devolución, pretende convertir un impuesto que al final del ejercicio deja de ser obligatorio (en virtud de que el impuesto sobre la renta de ese mismo ejercicio resultó ser mayor al monto del impuesto al activo y por ende se tuvo que enterar en lugar de este último) y por el cual procede la devolución, en un impuesto definitivo sin atender a la capacidad contributiva del contribuyente.

De lo anterior se desprende que la proporcionalidad radica, esencialmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos.

Ahora bien, por su parte el octavo párrafo del artículo 9° de la Ley del Impuesto al Activo establece lo siguiente:

**“Artículo 9. ....**

.....

*Cuando el contribuyente no efectúe el acreditamiento o solicite la devolución en un ejercicio pudiéndolo haber hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores.”*

De este modo, podemos observar que el octavo párrafo del artículo 9° de la Ley del Impuesto al Activo, viola el principio de proporcionalidad aludido, en razón de que dicho párrafo, pretende que se pierda el derecho a una devolución por el simple transcurso del ejercicio fiscal en que se pudo haber solicitado, sin que medie figura jurídica alguna, ocasionando con tal situación que el impuesto al activo pagado y por el cual se tenía derecho a la devolución a favor del contribuyente se pueda considerar como definitivo a favor del fisco.

Esto es, de conformidad con el cuarto párrafo del artículo 9 en comento, cuando un contribuyente que en el ejercicio se vea obligado a enterar el impuesto sobre la renta como consecuencia de que éste fue mayor que el impuesto al activo tendrá derecho a la devolución de las cantidades actualizadas del impuesto al activo pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores.

No obstante lo anterior, el octavo párrafo del numeral en comento, establece, como ya se mencionó, que en el caso de que un contribuyente tenga derecho a la devolución del Impuesto al Activo en un ejercicio y no la efectúe, perderá el derecho de hacerla, sin señalar algún motivo jurídicamente válido, resultando entonces, que el impuesto al activo que fue enterado en los pagos provisionales durante el ejercicio y tiene como principio básico ser complementario del impuesto sobre la renta, se convierta en un impuesto definitivo en detrimento del patrimonio de los particulares, ya que bajo dicha

premisa los contribuyentes que se coloquen en dicha situación de hecho, se verán obligados a perder el impuesto al activo enterado en virtud de que se convirtió en un impuesto definitivo sin atender en lo más mínimo su capacidad contributiva.

La disposición que se tilda de inconstitucional, pretende, sin atender la capacidad económica de los contribuyentes del Impuesto al Activo, determinar como definitivo un tributo el cual al final del ejercicio no se esté obligado a enterar como consecuencia de que el impuesto sobre la renta de ese ejercicio resulte mayor.

En efecto, como ya se mencionó a lo largo del presente capítulo, el impuesto al activo, tal y como lo manifiesta la exposición de motivos relativa, establece que este impuesto es complementario del impuesto sobre la renta y por ende no tiene como finalidad incrementar la carga impositiva a los contribuyentes; razón por la cual se le permite al contribuyente el acreditamiento del impuesto sobre la renta contra el impuesto al activo, así como la devolución del propio impuesto al activo pagado en ejercicios anteriores, ya que la devolución del impuesto al activo tiene como finalidad el no incrementar la carga fiscal de los contribuyentes.

Es así que, bajo el supuesto de que se considere que el Impuesto al Activo pagado y por el cual proceda la devolución de conformidad con lo establecido en el cuarto párrafo del artículo 9° de la Ley del Impuesto al Activo se convierta en un impuesto definitivo viola el principio de proporcionalidad tributaria, ya que para que esto suceda debe tenerse derecho a la devolución, lo cual significa que, en primer lugar, se enteró el impuesto sobre la renta por ser éste mayor; y, en segundo término, se pierda el derecho a la devolución del impuesto al activo pagado por el simple hecho de no haberlo

solicitado en un ejercicio; en consecuencia, que dicho impuesto se convierta en definitivo transgrediendo los principios aludidos, ya que daría lugar a que un contribuyente absorba una doble carga impositiva al ubicarse en el supuesto de enterar dos tributos de los cuales de conformidad con la Ley del Impuesto Sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Activo, solamente se deberá pagar uno de ellos y ese será aquel que represente un monto mayor en un determinado ejercicio.

Sirve de apoyo al anterior razonamiento, la tesis emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIV, Pleno, julio de 2001, página 9, Novena Epoca, Segunda Sala; misma que para mayor claridad se transcribe:

***“PAGO INDEBIDO DE CONTRIBUCIONES. LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA QUE RIGEN LAS RELACIONES JURIDICAS QUE SURGEN POR TAL MOTIVO, EXIGEN QUE EL LEGISLADOR ESTABLEZCA LOS MECANISMOS PARA QUE EL FISCO EFECTUE LA DEVOLUCION RESPECTIVA.-*** Si se toma en consideración que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido reiteradamente el criterio de que la eficacia tutelar de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no debe entenderse constreñida únicamente a la obligación sustantiva de pago de las contribuciones, pues rige, en lo conducente, para todas aquellas relaciones de índole adjetiva o sustantiva que nazcan como consecuencia o con motivo de la potestad tributaria, en la medida en que ésta es el soporte fundamental de las relaciones jurídicas que pueden establecerse entre el fisco y los particulares, resulta inconcuso que entre las relaciones jurídicas regidas por el citado precepto constitucional se encuentra aquella que surge cuando el particular tiene derecho a obtener

*la devolución, por parte del fisco, de las sumas de dinero entregadas por aquél, en virtud de un acto de autodeterminación o de una resolución administrativa, cuando tales enteros hayan sido anulados por ilicitud en términos de una resolución firme recaída a un medio ordinario de defensa intentado por el contribuyente, o simplemente no hayan procedido. **Sin embargo, en este tipo de relación generada por el pago indebido de sumas de dinero al fisco, tales principios adquieren un matiz distinto al que usualmente se les atribuye cuando se analiza la validez de las contribuciones, pues la proporcionalidad no sólo se manifiesta de manera positiva obligando al particular a contribuir en la medida de su capacidad, sino también de manera negativa, es decir, prohibiendo a la autoridad hacendaria recaudar cantidades superiores a las debidas y obligándola a reintegrar al particular las sumas obtenidas injustificadamente,** y la equidad actúa, no solamente exigiendo que los particulares que se encuentran en una misma posición frente al hecho imponible entreguen cantidad igual de dinero, sino obligando al Estado a reparar la desigualdad que nace cuando una persona entrega una cantidad superior a la debida, reintegrándole el quebranto patrimonial sufrido injustificadamente. Esto es, tratándose de cantidades enteradas indebidamente al fisco, los aludidos principios exigen que el legislador establezca los mecanismos para devolver íntegramente al contribuyente las sumas indebidamente percibidas.”<sup>15</sup>*

*(énfasis añadido)*

Como se puede observar, tanto de los razonamientos vertidos a lo largo del presente capítulo como del criterio jurisprudencial anteriormente transcrito, podemos observar que el espíritu que persigue el principio de proporcionalidad radica en que no solamente se le obligue a los contribuyentes a contribuir entre otras, de manera proporcional atendiendo a su capacidad contributiva, sino que igualmente dicha proporcionalidad

---

<sup>15</sup> Amparo directo en revisión 614/96. ABB Inmobiliaria, S.A. de C.V. 4 de mayo de 1999. Unanimidad de 10 votos. Amparo en revisión 650/93. Halcón, Organización de Servicios Profesionales, S.A. de C.V. 19 de octubre de 1999. Unanimidad de 9 votos. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy 3 de julio en curso, aprobó, con el número XI/2001, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a 3 de julio de 2001.

debe atender a que las normas jurídicas preserven estos principios y características al no establecer cargas tributarias que se alejen de estos principios y establezcan cargas que superen la capacidad contributiva de los gobernados objetos de los tributos.

Es así que bajo estas premisas, el octavo párrafo del artículo 9° de la Ley del Impuesto al Activo resulta violatorio de lo establecido por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que sin atender a la capacidad contributiva de los contribuyentes del Impuesto al Activo, establece una consecuencia consistente en la transformación de un pago con el carácter de provisional del Impuesto al Activo, en un pago definitivo, por el simple hecho de no haber solicitado la devolución de dicho impuesto en un periodo de un ejercicio.

De este modo, es que el párrafo octavo del artículo 9° de la Ley del Impuesto al Activo viola lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al ser desproporcional, al limitar a los contribuyentes del Impuesto al Activo a solicitar su devolución en un solo ejercicio, provocando en consecuencia una doble tributación.

C) Pronunciamiento de la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto al artículo 9, específicamente octavo párrafo de la Ley del Impuesto al Activo.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha emitido las tesis número P. XCII/98, como de la contradicción de tesis número 61/2002 **“ACTIVO. EL ARTÍCULO 9° DE LA LEY DEL IMPUESTO CORRESPONDIENTE ESTABLECE LA ACTUALIZACIÓN EN LA DEVOLUCIÓN DE CONTRIBUYENTES MEDIANTE UN SISTEMA DISTINTO AL**

**INSTITUIDO EN EL ARTÍCULO 22 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE, POR TANTO, RESULTA INAPLICABLE”, y “ACTIVO, EL ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PREVISTO EN EL ARTICULO 9° DE LA LEY DE AQUEL IMPUESTO, NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA”**., ya que consideró que dicho precepto no violaba los principios de proporcionalidad y equidad tributarias, establecidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Los criterios antes señalados, se avocan a establecer la no existencia de violación alguna al principio de equidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV Constitucional, **con respecto a los sistemas de actualización de las devoluciones establecidos tanto en el octavo párrafo del artículo 9° de la Ley del Impuesto al Activo así como del previsto por el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación,** sin embargo, los citados criterios jurisprudenciales no resultan aplicables al caso que se analiza.

Lo anterior resulta ser así, ya que en el supuesto contenido en el párrafo que se analiza lleva, inclusive, a la inaplicabilidad del párrafo segundo del propio precepto en cuanto faculta a los contribuyentes a *“acreditar contra el impuesto del ejercicio, la diferencia que resulte de cada uno de los tres ejercicios inmediatos conforme al siguiente procedimiento y hasta el monto que no se hubiere acreditado con anterioridad”*.

Asimismo, el párrafo tercero se tornaría inaplicable, ya que establece *“el impuesto que resulte después de los acreditamientos a que se refieren los párrafos anteriores, será el Impuesto a pagar conforme a esta ley”*; así, si el párrafo octavo impide que se esté en

posibilidad de llevar a cabo el acreditamiento, lo dispuesto en este párrafo hace nugatorio el derecho al acreditamiento.

Iguales argumentos pueden darse de la devolución del impuesto sobre la renta que exceda del Impuesto al Activo, y si bien es verdad que la incongruencia de los citados párrafos pudieran no ser considerados aptos para estimar inconstitucional el párrafo octavo; también lo es que, debe considerarse que si el legislador previó la posibilidad de que los contribuyentes afectos al impuesto al activo acreditaran u obtuvieran la devolución del impuesto pagado en exceso, tuvo como finalidad hacer equitativo el impuesto, con el fin de que todos aquellos a los que se les presentara la oportunidad de acreditar u obtener en devolución esos impuestos tuvieran un tratamiento igual.

Otra razón más que puede invocarse para acreditar lo inequitativo del párrafo octavo del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo, se presenta ante la determinación en él contenida consistente en que cuando el contribuyente no efectúe el acreditamiento o solicite la devolución del ejercicio pudiéndolo haber hecho perderá el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores.

Esto es, el legislador dio un alcance no contable en cuanto al tiempo al solo hecho de no solicitar, como en el caso la devolución del impuesto dentro del mismo ejercicio fiscal, lo que trae consigo, no sólo la violación de la garantía de equidad sino también la de proporcionalidad contemplada en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, pues obligaría al contribuyente a cubrir en ejercicios posteriores un impuesto sin la posibilidad de acreditarlo ni obtener su devolución, estableciéndose de esta manera

que se cubriera un impuesto más allá de su capacidad económica, por lo que no aportaría una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos.

Asimismo, no podemos estimar que el octavo párrafo del artículo 9° de la Ley del Impuesto al Activo no resulta ser inequitativo con respecto al artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, en razón de que para que se pueda actualizar el supuesto de la inequidad, debe existir un trato desigual en situaciones idénticas; por lo que, en el caso en comento, la Suprema Corte de Justicia de la Nación estimó en las tesis número P. XCII/98, como de la contradicción de tesis número 61/2002, que no se actualiza desigualdad alguna en virtud de que se está ante dos supuestos distintos, partiendo de la premisa de que la devolución que se prevé en el octavo párrafo del artículo 9° de la Ley del Impuesto al Activo se refiere a un beneficio financiero en favor del contribuyente del Impuesto al Activo, ya que al ser éste una persona obligada al entero del impuesto por ministerio de ley, entera dicha carga tributaria y se le concede la posibilidad de solicitar a la autoridad hacendaria la cantidad de dinero que debió enterarse por concepto del Impuesto al Activo, mientras que la devolución establecida en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación prevé la devolución por parte de las autoridades tributarias de un monto indebidamente pagado.

En efecto, es claro que el criterio emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, (mismo que se refiere a la actualización de devoluciones y no así a la devolución) pretende establecer que no existe inequidad porque el derecho a la devolución establecida en el octavo párrafo del artículo 9° de la Ley del Impuesto al Activo, se genera a partir de un pago de lo debido, reputándose éste como un beneficio financiero;

mientras que el derecho a la devolución establecido en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación se genera a partir de un pago de lo indebido.

Es así, que la Suprema Corte de Justicia de la Nación pretende establecer que el octavo párrafo del artículo 9° de la Ley del Impuesto al Activo no viola el principio de equidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV Constitucional, al confundir la naturaleza jurídica de la devolución prevista por el diverso numeral de la Ley del Impuesto al Activo.

Ahora bien, al señalar que se trata de una devolución por un pago de lo debido que se traduce en un beneficio financiero está atentando contra las garantías establecidas en los artículos 14 y 16 de nuestra Carta Magna; es decir, tal afirmación va más allá de lo establecido por las leyes fiscales y del principio de aplicación estricta de las normas fiscales establecido en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.

Lo anterior, en virtud que bajo esa premisa, no se establece expresamente en la ley, que todos los contribuyentes estarían en aptitud de solicitar la devolución de los tributos enterados; en efecto, el afirmar que se trata de un pago de lo debido y que éste da derecho a la devolución del mismo, atenta contra los principios de derecho bajo los cuales está sustentado nuestro sistema jurídico.

Esto, en razón de que tal y como se contempla en nuestra legislación, el pago (de lo debido) es un medio de extinguir obligaciones, el cual se encuentra debidamente definido en nuestro derecho común como *“Pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiera prometido”*. De este

modo, podemos encontrar que en nuestra legislación en ninguna parte se contempla la figura de la devolución del pago de lo debido.

En efecto, en el caso que nos ocupa el octavo párrafo del artículo 9° de la Ley del Impuesto al Activo deviene en inconstitucional, al violar el principio de equidad tributaria con respecto a lo establecido por el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, ya que el impuesto al activo enterado al que se tiene derecho a la devolución de conformidad con el cuarto párrafo del artículo 9° mencionado, debe ser considerado como un pago de lo indebido.

Lo anterior es así, ya que si se extrapola la Exposición de Motivos de la Ley del Impuesto al Activo, debe precisarse que este impuesto es complementario al impuesto sobre la renta y que no tiene como finalidad incrementar la carga impositiva a los contribuyentes, razón por la cual se le permite al contribuyente un acreditamiento del impuesto sobre la renta contra el impuesto al activo, así como la devolución del propio impuesto al activo pagado en ejercicios anteriores, ya que la devolución del impuesto al activo tiene como finalidad el no incrementar la carga fiscal de los contribuyentes.

Tan es así, que la Exposición de Motivos a las reformas fiscales efectuadas para el año de 1994, respecto al impuesto al activo, se señaló que se ampliaba el plazo para recuperar el impuesto al activo pagado para no incidir desfavorablemente en los proyectos de inversión que realizan los contribuyentes, con lo cual se confirma que es un pago de lo indebido, ya que no es una carga fiscal, en tanto que es complementario del impuesto sobre la renta.

Por ello, es que en el cuarto párrafo del artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo, es una situación jurídica que el legislador, a través de una construcción jurídica (devolución), hace de la realidad una situación distinta, es decir, que de un impuesto pagado lo convierte en un pago de lo indebido, ya que conforme a los principios constitucionales la carga tributaria debe ser proporcional y equitativa, siendo en este caso, que el pago sea el impuesto sobre la renta, por ser este tributo el que genera las utilidades y sobre las cuales se paga por la riqueza generada y no el impuesto al activo.

En este sentido, para entender que naturaleza jurídica tiene ésta devolución del impuesto al activo pagado en ejercicios anteriores, es necesario definir que se entiende por ficción jurídica.

Así, el doctor Ernesto Gutiérrez y González, en su obra Derecho de las Obligaciones, página 71, señala que “por ficción jurídica se entiende un procedimiento de la técnica jurídica, **en virtud del cual se atribuye a algo una naturaleza jurídica distinta de la que en rigor le corresponda, con el fin de obtener ciertas consecuencias de derecho que de otra manera no podrían alcanzarse.**”

Por su parte, el doctor Federico Jorge Gaxiola Moraila, en el Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, Tomo D-H, páginas 1440 y 1441, establece que la ficción jurídica son las “**construcciones ideales** que se hacen en las normas de derecho, a las que se les asigna un valor hipotético o instrumental, debido a su actitud para facilitar una concepción jurídica o **para provocar una realidad deseada e inexistente,**

**considerada preferible a la actual y con la finalidad de facilitar la aplicación de los preceptos jurídicos.”**

Asimismo, la Enciclopedia Jurídica Omeba, en el Tomo XII, páginas 186 a 191, analiza la figura de la ficción jurídica, definiéndola como “uno de los instrumentos de la técnica jurídica... que se basa en algo que en realidad no existe.”

Conforme a tales definiciones, podemos señalar en primer lugar que la ficción es la afirmación de un hecho que aparentemente es contrario a la realidad, ya que la ficción substituye la realidad por una presentación imaginaria, para provocar, obtener o facilitar consecuencias jurídicas que en justicia corresponden.

Por tanto, y considerando estos conceptos al caso que nos ocupa, tenemos que el legislador en su tarea de que el Impuesto al Activo sea un impuesto complementario al Impuesto Sobre la Renta y no incremente la carga impositiva al contribuyente, y con ello cumplir los principios constitucionales de equidad y proporcionalidad tributarias, determina que la devolución del Impuesto al Activo pagado en ejercicios anteriores sea tratado como un pago de lo indebido, es decir, violenta conscientemente la naturaleza tributaria del impuesto al activo para crear un concepto distinto de la realidad, es decir, tener un tratamiento de pago de lo indebido y, por ende, sujeto a las reglas que previene el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

Conviene señalar que los tratadistas antes señalados, exponen que entre las funciones que ejerce la ficción jurídica está el hacer justicia o permitir el acceso a la equidad;

establecer ciertos principios y derivar de ellos las soluciones a todos los casos concretos que aparecen de esa forma como aplicaciones de aquellos.

En este caso, la ficción jurídica tiene como finalidad el otorgar justicia tributaria a los contribuyentes, al equiparar el impuesto al activo pagado en ejercicios anteriores a la naturaleza jurídica del pago de lo indebido, ya que el legislador conscientemente violenta la naturaleza del impuesto al activo, para determinar que el mismo, cuando sea sujeto a devolución, tendrá tratamiento de pago de lo indebido, para con ello cumplir la finalidad y objetivo de la Ley del Impuesto al Activo.

Tan es así lo anterior, que el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al resolver la revisión fiscal número 103/89, por Llantcredit, S.A., en sesión de fecha 3 de mayo de 1989, señaló que en el sistema jurídico mexicano es frecuente usar construcciones jurídicas para crear ficciones legales y que en el campo tributario su finalidad se justifica para aspirar a la justicia tributaria. Esta ejecutoria constituyó la tesis que puede ser consultable en el Tomo III del Semanario Judicial de la Federación, correspondiente a los meses de enero a junio de 1989, página 570, que a la letra dice:

***“PRESUNCIONES Y FICCIONES LEGALES. LA FUNCION Y APLICACION DE ESTAS TECNICAS EN MATERIA TRIBUTARIA. En el sistema mexicano es frecuente la presencia de construcciones jurídicas que entendidas, ya como presunciones legales de pleno derecho (iuris et de iure) ya como ficciones, sirven al legislador en su tarea de frustrar los mecanismos de fraude a la Ley Tributaria, tanto en su dinámica de evasión como en la de elusión. Las presunciones absolutas suponen el enlace establecido por su autor entre un hecho conocido y otro que***

*aunque se desconoce debe reputarse existente para efectos de la ley, por ser realmente posible o probable su realización cuando así lo demuestren las máximas de la experiencia y el conocimiento del mundo fáctico sobre el que se pretende actuar. Desde un ángulo sustantivo más que probatorio, se advierte **una ficción jurídica cuando su autor recoge datos de la realidad y los califica jurídicamente de un modo tal que, violentando conscientemente su naturaleza, crea un concepto de verdad legal (artificial) distante de coincidir con la realidad.** En ambos casos, **la aplicación de las normas reguladoras de estas figuras representa para los contribuyentes un efecto irrefragable dispensado de toda prueba adicional, justificado por la necesidad de resolver la incongruencia entre la realidad jurídica y la realidad económica a cuya coincidencia aspira la justicia tributaria.**” (énfasis añadido)*

Conforme a lo anterior, podemos concluir que el impuesto al activo, en específico el párrafo octavo, del artículo 9, se asimila para todos los efectos jurídicos a las cantidades pagadas indebidamente que están obligadas a devolver las autoridades fiscales y a que se refiere el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, por lo que ésta fórmula ficticia que crea el legislador, es la intención de la ley y así debe ser tratada, sin embargo el octavo párrafo del artículo 9° de la Ley del Impuesto al Activo establece de manera inconstitucional que no sea así, limitando el tiempo para solicitar la devolución a un ejercicio, dejando con esto a los contribuyentes del impuesto al activo en un estado de inseguridad jurídica e inequidad frente a los contribuyentes de otros impuestos federales, ya que éstos últimos de conformidad con el artículo 22 del Fiscal de la Federación cuentan con un plazo de cinco años para solicitar dicha devolución.

Lo anterior es así, ya que en el momento en que se deba enterar el impuesto sobre la renta en un ejercicio determinado, como resultado de que dicho impuesto representa un

monto mayor al del impuesto al activo, los contribuyentes podrán solicitar la devolución del impuesto al activo pagado en los diez ejercicios anteriores, siempre que dichas cantidades no se hubieran devuelto con anterioridad, esto es, los contribuyentes del impuesto al activo, tienen la obligación de enterar pagos provisionales durante el año que conforme el ejercicio fiscal es a cuenta de dicho impuesto, el cual una vez que se vaya a efectuar la declaración anual se confrontará contra el impuesto sobre la renta, debiendo pagar dicho contribuyente el impuesto que resulte mayor; en el supuesto de que el impuesto al activo resulte inferior este podrá ser devuelto al contribuyente.

Bajo estas circunstancias nos encontramos bajo la premisa de que los pagos que efectivamente efectuó algún contribuyente de forma debida, se convierten por medio de una ficción jurídica en un pago de lo indebido al momento de que el impuesto sobre la renta resulta ser mayor en dicho ejercicio que el impuesto al activo, ya que en ese momento deja de existir la obligación de enterar impuesto al activo por ese ejercicio, teniendo como consecuencia que las cantidades que fueron enteradas debidamente, se conviertan de manera automática (por ficción jurídica) en un pago de lo indebido y por ende sean sujetas a la devolución de dicho monto al igual que en los casos de los demás impuestos federales.

Por todo lo expuesto y señalado es que podemos concluir que el artículo 9, octavo párrafo de la Ley del Impuesto al Activo vigente, el cual ha sido indebidamente analizado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación es violatorio a los principios de proporcionalidad y equidad tributarias, establecidos en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

## **Conclusiones**

PRIMERA.- El artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece los principios tributarios que debe contener toda contribución; siendo estos, los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad.

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha analizado que alcance legal tienen dichos principios en lo que a materia fiscal se refiere.

SEGUNDA.- Es una exigencia constitucional bajo el principio de legalidad tributaria que los elementos esenciales de cualquier impuesto como son el sujeto pasivo, el objeto, la base, la tasa o tarifa y el momento o época de pago, se encuentren debidamente establecidos en Ley (formal y materialmente), de tal manera que no puedan quedar, de ninguna manera y sin excepción alguna, al arbitrio, discreción o interpretación, de la autoridad administrativa o fiscal.

TERCERA.- El artículo 9, octavo párrafo de la Ley del Impuesto al Activo, viola el principio de equidad tributaria al otorgar un trato distinto a los contribuyentes de este impuesto en relación con otros contribuyentes que tributan cualquier otro impuesto federal.

Lo anterior se afirma ya que la disposición en comento, no obstante tratarse de la misma categoría de sujetos pasivos de contribuciones federales, a los contribuyentes del impuesto al activo únicamente se les permite solicitar su devolución en un solo ejercicio, siendo que a otros contribuyentes de impuestos federales se les permite

solicitar su devolución en un término de 5 años, de conformidad con el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

Aunado a lo anterior, cabe recordar que el impuesto al activo es complementario del impuesto sobre la renta, por lo que no existe razón jurídica alguna para imponer la limitante señalada.

CUARTA.- El artículo 9, octavo párrafo de la Ley del Impuesto al Activo, viola el principio de proporcionalidad tributaria por no atender la capacidad contributiva de los sujetos de dicho impuesto al determinar que se vuelve definitivo el impuesto pagado por el sólo hecho de no solicitar su devolución en el ejercicio en que se generó como impuesto a favor (cuando el impuesto sobre la renta del ejercicio el mayor al impuesto al activo).

La inconstitucionalidad de esta norma se evidencia al hacer el análisis armónico de las disposiciones contenidas tanto en la Ley del Impuesto al Activo como del Código Fiscal de la Federación en su artículo 22.

Si bien es cierto, el artículo 9 de la Ley en comento, prevé la devolución del mismo; también lo es, que el artículo 22 del Código Federal Tributario es que regula específicamente el procedimiento a seguir en materia de devoluciones.

QUINTA.- La Suprema Corte de Justicia de la Nación, emite un criterio erróneo respecto de la inconstitucionalidad planteada del artículo 9, octavo párrafo de la Ley del Impuesto al Activo.

En efecto, el análisis efectuado por el más Alto Tribunal determina que el conceder la devolución del impuesto al activo a favor otorga un beneficio financiero a los contribuyentes de este impuesto; sin embargo, tal interpretación resulta equívoca, ya que deja de lado la violación que se comete a los principios de equidad y proporcionalidad tributarias.

Asimismo, interpreta que la Ley del Impuesto al Activo es una Ley especial aún en tratándose de devoluciones, siendo que en realidad, es el Código Fiscal de la Federación el que funge como tal sobre este tema, ya que es el que instaura el procedimiento a seguir para las devoluciones en los casos en que se tenga un saldo a favor.

En el presente caso, la devolución que señala el artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo, trae como consecuencia el que por ficción jurídica, se convierta el saldo a favor, en un pago de lo indebido de conformidad con las leyes fiscales.

## Bibliografía

1. ACOSTA ROMERO, Miguel. Derecho Administrativo Especial. Editorial Porrúa 1999
2. ARELLANO GARCÍA, Carlos. Práctica Forense de Derecho Constitucional. Editorial Porrúa, S.A. México. 1987
3. ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, "Derecho Fiscal", Editorial Themis, México, 2000. 15a. Edición.
4. BRISEÑO SIERRA, Humberto. Derecho Procesal Fiscal. Editorial Miguel Angel Porrúa. 1990
5. BURGOA, Ignacio. Derecho Constitucional Mexicano. Editorial Porrúa, S.A., 2001.
6. BURGOA, Ignacio. El Juicio de Amparo. Editorial Porrúa. 2000
7. BURGOA, Ignacio, "Las Garantías Individuales" Editorial Porrúa, México, 1986.
8. CARPIZO, Jorge, "La Constitución Mexicana de 1917", UNAM, México, 1980, 4ª. Edición.
9. CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal I Iure Editores Impreso en México
10. CARRASCO IRIARTE, Hugo Derecho Fiscal II Iure Editores Impreso en México
11. CARRASCO IRIARTE, Hugo. Diccionario de Derecho. Fiscal. Ed. Oxford. 1998, Primera Ed., 543 pp.

12. CARRASCO IRIARTE, Hugo, "Mandatos Constitucionales en Materia Tributaria", Editorial Themis, México 1987, 1ª Edición.
13. CASTRO, Juventino V., "Garantías y Amparo" Editorial Porrúa, México, 1986.
14. DE LA GARZA, Sergio Francisco, "Derecho Financiero Mexicano", Editorial Porrúa, México, 1992, 17a. Edición.
15. DUGUIT M. León, "Manual de Derecho Constitucional", Madrid 1921
16. FERNÁNDEZ Y CUEVAS, José Mauricio.- Derecho Constitucional Tributario. Dofiscal Editores. México.- 1983.
17. FLORES ZAVALA, Ernesto. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", Editorial Porrúa, México, 1986, 27a. Edición.
18. GARCÍA MÁYNES, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. Quincuagésima primera ed, Edit. Porrúa 1995
19. GÓNGORA PIMENTEL, Genaro. María Guadalupe Saucedo Zavala. Ley de Amparo. Editorial Porrúa, S.A., México, 2001
20. JELLINEK, George, "Teoría General del Estado", Madrid 1914. Tomo I.
21. JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. Editorial ECASA. 1993
22. LOZANO, J. Manuel, "Historia Universal Contemporánea", Compañía Editorial Continental, S.A. de C.V., México, 1986, Décimo Sexta Impresión.

23. MARAT PAREDES, Montiel y Raúl Rodríguez Lobato El principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria Editorial Porrúa, impreso en México.
24. MARGAIN MANATOU, Emilio, “Introducción al Estudio del Derecho Tributario”, México, 1985, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 8ª. Edición.
25. NAVA NEGRETE, Alfonso. Derecho Procesal Administrativo. Editorial Porrúa. 1959
26. NIÑO, Dr. José Antonio. La Interpretación de las Leyes. Editorial Porrúa. 1971
27. PORRÁS Y LÓPEZ, Armando. Derecho Fiscal. Editorial Porrúa. 1977
28. RECASENS SICHES, Luis, “Introducción al Estudio del Derecho”, Editorial Porrúa, México, 1977, 4ª Edición.
29. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, “Derecho Fiscal”, Editorial Harla, Colección Textos Jurídicos Universitarios, México, 1992.
30. SMITH, Adam, “Investigación sobre la Naturaleza y Causas de las Riquezas de las Naciones”, Fondo de Cultura Económica, México, 1985. Cuarta Reimpresión.
31. SERRA ROJAS, Andrés. Derecho Administrativo. Editorial Porrúa 1988
32. TENA RAMÍREZ, Sergio. Derecho Constitucional Mexicano. Editorial Porrúa, S.A. 1998.
33. Coordinador Horacio A. García Belsunc.- Estudios de Derecho Constitucional Tributario.- Editorial Depalma.- Argentina 1994.
34. VALDÉS COSTA, Ramón.- Instituciones de Derecho Tributario.- Editorial Depalma.- Argentina 1992.

35. Suprema Corte de Justicia de la Nación.- Manual del Juicio de Amparo.- Editorial Themis.- México, D.F. 1988.

## **Legislación**

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
2. Ley de Amparo, Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
3. Código Fiscal de la Federación
4. Código Civil Federal
5. Ley del Impuesto al Activo
6. Ley del Impuesto sobre la Renta
7. Decreto que otorga diversas facilidades en materia de contribuciones y que adiciona los Reglamentos del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Impuesto al Activo. Diario Oficial de la Federación. México. (10 de abril de 1993).
8. Instituto de Investigaciones Jurídicas.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada.- Universidad Nacional Autónoma de México.- México, 1985.
9. De la Iniciativa y Formación de las Leyes de las Facultades del Congreso y de la Comisión Permanente.- Instituto Nacional de Estudios Históricos y de la Revolución Mexicana. Secretaría de Gobernación, 1991.
10. Exposición de motivos de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1989.

11. Exposición de motivos de las Leyes que reforman diversas disposiciones fiscales. Diario Oficial de la Federación. México. (1989-2000).

## **Hemerografía**

1. Puntos Finos. Editorial Dofiscal
2. Práctica Fiscal. Tax Editores
3. PAF. Gasca Sicco
4. Contaduría Pública. Instituto Mexicano de Contadores Públicos
5. Veritas. Colegio de Contadores Públicos de México
6. Investigación Fiscal. Colegio de Contadores Públicos de México
7. Diario de Debates, núm. 34. Cámara de Diputados. México. (1988).
8. Diario de Debates, núm. 44. Cámara de Senadores. México. (1988).

## **OTRAS FUENTES**

Diccionario de Lengua Española de la Real Academia Española, 19ª. Edición, Tomo IV - España Editorial Espasa Calpe.

Instituto de Investigaciones Jurídicas- Diccionario Jurídico Mexicano.- Editorial Porrúa, Universidad Nacional Autónoma de México.- México, 1989.

Elisur Arteaga Nava.- Diccionarios Jurídicos Temáticos Volumen 2.- Derecho Constitucional.- Editorial Harla.- México, 1997.

Rafael I. Martínez Morales.- Diccionarios Jurídicos Temáticos Volumen 3.- Derecho Administrativo.- Editorial Harla.- México, 1997.

Raúl Chávez Castillo.- Diccionarios Jurídicos Temáticos Volumen 7.- Juicio de Amparo.- Editorial Harla.- México, 1997.

Carlos E. Mascareñas. Preparado por Buenaventura Pollisé Prats.- Nueva Enciclopedia Jurídica.- Editorial Francisco Seixsa.- Barcelona, España, 1978.

Instituto de Investigaciones Jurídicas, Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano, 1a. ed., México, Universidad Nacional Autónoma de México, Edit. Porrúa, 2000, 3923 pp.

Semanario Judicial de la Federación

Poder Judicial de la Federación, Compila V, Suprema Corte de Justicia de la Nación, CD-ROM.

Poder Judicial de la Federación, Jurisprudencia y Tesis Aisladas 1917-2001, IUS 2001 CD-ROM.

Poder Judicial de la Federación, Leyes Fiscales y su Interpretación por el Poder Judicial de la Federación, Suprema Corte de Justicia de la Nación, CD-ROM.