



UNIVERSIDAD DEL INSTITUTO TEPEYAC DE
CUAUTITLÁN, S.C.

LICENCIATURA EN DERECHO
INC. UNAM 8851-09

LA INCONGRUENCIA DE LOS DECRETOS DE
EXIMACIÓN DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A
ROXANA LEON TORAL

ASESOR: LIC. CLAUDIA VERÓNICA YEVERINO GONZÁLEZ.

CUAUTITLÁN IZCALLI, EDO. DE MÉXICO 2 DE JULIO DE 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.

DEDICATORIAS

A mis padres y hermanos.

Amigos y Profesores.

Al Lic. Roberto Rosales y al C.P. Elías Chavarria Ureña por su participación y aportación intelectual al desarrollo del mismo.

En especial a un gran amigo y profesor por su invaluable tiempo, aportación y empeño dedicado a la elaboración de este nuestro proyecto de tesis.

LIC. JAVIER CONTRERAS
DOMÍNGUEZ.

G R A C I A S.

INTRODUCCIÓN

I

CAPITULO 1	- ANTECEDENTES	
	1.1 Origen de los impuestos	7
	1.2 Los impuestos en la época Precortesiana	8
	1.3 Los Impuestos durante la Colonia en México.	9
	1.4 Los impuestos en el México independiente.	12
	1.5 Los impuestos en la época de la Revolución Mexicana	14
	1.6 Los impuestos en la Época moderna en México.	17
 CAPITULO 2	 - LA LEGISLACIÓN FISCAL	
	2.1 Naturaleza Jurídica de la Ley Fiscal	22
	2.2 Interpretación de la Ley Fiscal	24
	2.3 Potestad Tributaria del Estado.	26
	2.4 Fundamento constitucional de la Potestad tributaria del Estado.	28
	2.5 Facultad del Estado para Legislar	29
	2.6 Obligación tributaria.	30
 CAPITULO 3	 - DEL IMPUESTO Y SUS PRINCIPIOS	
	3.1 Concepto general de impuesto	40
	3.2 Clasificación de los Impuestos	42
	3.3 Efecto de los impuestos directos.	43
	3.4 Principios constitucionales que determinan la existencia de los impuestos.	45
	3.4.1. Diferencia de estos principios	52
	3.4.2. Criterios que unifican y dan autonomía a estos principios.	53
	3.5 Principio de Legalidad Tributaria	55
	3.6 Principio de Seguridad Jurídica.	62

CAPITULO 4

- EL IMPUESTO AL ACTIVO

4.1 Introducción al IMPAC	67
4.2 Surgimiento del IMPAC.	68
4.3 Concepto de Elusión y Evasión Fiscal	69
4.3.1. Activo Fijo	70
4.3.1.1 Gastos Diferidos	71
4.3.1.2 Cargos Diferidos	71
4.3.2 Activo Circulante	71
4.3.2. Activo Financiero	71
4.4 Sujetos del IMPAC, artículo 1 de la Ley de Impuesto al Acto.	72
4.5 Objeto del Impuesto.	74
4.6 Base del IMPAC	78
4.7 Tasa o Tarifa del IMPAC	79

CAPITULO 5

- LA INCONGRUENCIA DE LOS DECRETOS DE EXIMACION DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

5.1 Clasificación de las Exenciones	81
5.2 Exenciones en la ley del Impuesto al Activo.	86
5.3 Periodos y ejercicios que están exentos del Impuesto al Activo.	90
5.4 Principios de constitucionalidad que se ven afectados por las exenciones.	93
5.5 Violación a la garantía de Legalidad.	95

CAPITULO 6

- PROPUESTA PARA ESTABLECER LA TASA DEL 0.5% DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

6.1 Choque entre el legislador con el poder ejecutivo, respecto a la generación del impuesto al activo.	100
6.2 Exposición de motivos que crea el impuesto al activo.	101
6.3 La tasa del 0.5% aplicable al impar.	107

CONCLUSIONES

110

BIBLIOGRAFIA

114

INTRODUCCIÓN

La evolución de la sociedad es un proceso natural e histórico, se basa en el estudio de las leyes económicas que producen un desarrollo económico-social de un sistema capitalista y de normas constitucionales, motivo provocador del Impuesto al Activo, como un instrumento adicional de política fiscal.

Las facultades impositivas y legislativas conferidas al gobierno dentro de de la misma constitución, motiva a realizar diversas actividades para recaudar los fondos necesarios y cubrir todos los gastos públicos que ocasionan sus funciones, cualesquiera que estas sean; en la misma línea, en la Ley de Ingresos de la Federación en que los gobernados tiene la obligación de contribuir con sus impuestos para realizar sus respectivas actividades, obedecen a este orden al Estado para imponer las contribuciones de carácter obligatorio, lo que da la pauta para justificar la creación o surgimiento del Impuesto al Activo.

Es el caso que en año de 1989 es creado el Impuesto al Activo, que entra en vigor en Enero de 1990, impuesto que surge como una contra medida a las deducciones del Impuesto sobre la Renta, ya que estos son mayores que los ingresos; este impuesto grava los activos brutos¹ de la economía, con el fin de aumentar la recaudación del Estado, teniendo como consecuencia la afectación de manera ruinoso de la economía, el patrimonio, la liquidez, desalienta la inversión y no resulta equitativo a la capacidad económica de los sujetos obligados al pago de este impuesto.

¹ Activos brutos: son el total de bienes materiales, créditos y derechos de una persona, de una sociedad, de una corporación, de una asociación, de una sucesión o de una empresa cualquiera. Diccionario Jurídico 2000.

El Estado ha justificado la creación del Impuesto al Activo, como un instrumento útil para evitar la elusión² y evasión³ fiscal, no tomando en consideración la afectación que éste tiene dentro de la rentabilidad de la pequeña, mediana y gran empresa mexicana, más aún considerando que la tasa impuesta en el Artículo 2° de Ley del Impuesto al Activo resulta inconstitucional, toda vez que viola los principios de equidad y proporcionalidad consagrados en nuestra carta magna, principios que deben ser tomados en consideración para la creación de cualquier ley de carácter impositiva.

Por lo anterior expuesto, nos vemos en la tarea de buscar una explicación lógica jurídica que permita una equidad y proporcionalidad en la tasa impuesta para el calculo del Impuesto al Activo lo cual no significa que se considere si esta Ley es o no constitucional dada la amplitud del tema, por lo que nos abocamos únicamente a proponer la modificación a la Tasa del 1.25 % impuesta en el Artículo 2° de la Ley de Impuesto al Activo.

Lo que nos llevará a obtener un nivel económico – social mas elevado, sólido y eficaz, donde el sector laboral, productivo, de inversión y gubernamental incrementará sus ingresos y se encontrarán beneficiados en gran manera, debe de cumplirse con los objetivos de un sistema capitalista y de normas constitucionales mas justo y equitativo.

² Elusión fiscal: "...La entendemos como una actividad motivada por una maliciosa intención de evadir un impuesto justo, a través del empleo de formas y posibilidades de adaptación de las estructuras del derecho privado..." Diccionario Jurídico 2000.

³ Evasión fiscal: "...cualquier hecho, comisión u omisión del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una norma fiscal..." Diccionario Jurídico 2000.

CAPITULO 1

ANTECEDENTES

- ANTECEDENTES

1.1 Origen de los impuestos; 1.2 Los impuestos en la época Precortesiana; 1.3 Los Impuestos durante la Colonia en México; 1.4 Los impuestos en el México independiente; 1.5 Los impuestos en la época de la Revolución Mexicana; 1.6 Los impuestos en la Época moderna en México.

Para poder hablar de impuestos o tributos, es importante conocer los antecedentes que dentro de nuestra sociedad mexicana han sido la pauta para la creación de los que hoy en día conocemos, no dejando de lado que muchos de ellos han tenido sus orígenes en otras civilizaciones y que han sido importados a nuestro sistema tributario.

1.1 Origen de los Impuestos.

El verdadero origen de los impuestos y contribuciones es tan antiguo como la sociedad misma. En efecto, siempre que han existido comunidades autónomas se han creado métodos para lograr que sus miembros presten la debida contribución material a la satisfacción de las necesidades comunes.

“...La mayoría de los autores coinciden al afirmar que, las estructuras jurídicas en que descansan los impuestos fueron establecidas en Roma, considerada como la "Cuna del Derecho en General..."¹.

“...En cuanto a su evolución, históricamente los impuestos han pasado por cuatro (4) grandes etapas de utilización:

- Como recurso esporádico de guerra.
- Como adición temporal a los ingresos regulares del Estado
- Como fuente permanente de entradas para el Estado.
- Como la más importante fuente de ingresos para el sistema fiscal..."².

¹ VONIHERRING, Rodolf "ESPÍRITU DEL DERECHO ROMANO",_Edit. Oxford, México 2001, Tomo I, Pág. 63

² FERNÁNDEZ de Bujan, Antonio, "DERECHO PÚBLICO ROMANO" Edit. Civitas, Madrid España 2000, Pág.52

Consideramos que un razonamiento para justificar la existencia de un impuesto es:

La idea del impuesto tiene una justificación sencilla y clara: que el Estado tenga los medios para cumplir sus funciones y que estos medios se los proporcionen, según sus fuerzas económicas, los individuos sobre los que tiene potestad; la razón del impuesto es la del gasto al que se aplica, y la razón del gasto es la necesidad del fin a que se refiere.

1.2 Los impuestos en la época Precortesiana.

“...En la historia mexicana encontramos que de los grandes tributos y riquezas que entraban en la Ciudad de México siempre vivía bajo las guerras y dominios de diferentes culturas, entre lo que se necesitaba la aportación de subsidios para el gobierno triunfante, a quien daban grandes riquezas y tributos, provenientes de las provincias que caían en su poder después de la guerra...”³.

En esta época se tributaban todo tipo de cosas, o bien, como las plumas de todo tipo de aves, los animales silvestres, leones, tigres, la ropa de mujeres, sus pinturas y plumerías, todo tipo de frutos, a las flores se les consideraba un lujo, por lo que al cultivo y venta de estas, se les daba una carga tributaria especial.

“...Los aztecas tenían una división especial para los tributos:

- a) Los impuestos establecidos a los pueblos sometidos por los aztecas.
- b) Los tributos interiores que debían pagar los propios mexicanos...”⁴.

Los pueblos que estaban sometidos a los aztecas tenían que pagar los siguientes tributos:

³ SÁNCHEZ Leon, Gregorio, “DERECHO FISCAL MEXICANO”, Edit. Porrúa, México 2000, Tomo I, Pág.26.

⁴ Ibidem, Pág.29.

- a) En especie o mercancía, y
- b) Tributos en servicios especiales.

En lo que respecta al pago de los tributos, variaban las fechas de pago, ya que generalmente se pagaban cada ochenta días, esto es, cada dos meses y medio al año⁵.

Con referencia a los servicios personales consistían tanto en la obligación de labrar las tierras que señalaban los vencedores, como en llevar cargas, bastimentos y armas a cuevas y aun prestar hogar a los guerreros del pueblo al cual tributaban y contingentes para la guerra.

En caso de que no se cumplieran con el pago de los tributos, los contribuyentes tenían que vender todos sus bienes y si esto no le era suficiente para pagar dichos contribuciones, se tenían que vender como esclavos como incumplidos⁶.

Los impuestos eran creados con la finalidad de sufragar los gastos que por la guerra eran originados, así como para la manutención del gobierno triunfante.

1.3 Los impuestos durante la Colonia en México.

“...La Edad Media en Europa, correspondió a la Colonia en nuestro país. En la etapa histórica de la Colonia, la Primera Real Audiencia y el Virreinato, aparece la Real Hacienda que fue creciendo con los impuestos que se decretaban por el Consejo de Indias, a través de los diferentes ordenamientos como eran las leyes, ordenanzas, cédulas reales y acuerdos; época en que se presenta el principio de legalidad en materia tributaria...”⁷

“...Durante el transcurso de 300 años, el sistema hacendario de la colonia, fue caótico, los tributos empobrecieron a la Nueva España y fueron obstáculo para su desarrollo, gravando esta situación el comercio cerrado que se tenía a favor

⁵ Ibidem, Pág.30

⁶ Ibidem, Pág.32

⁷ SÁNCHEZ Leon, Gregorio, “DERECHO FISCAL MEXICANO”, Vol. I, Edit. Porrúa, México 2000, Pág. 98.

de la península, por lo que alcanzaba un grado superlativo ante la multiplicidad de impuestos...”⁸.

“...Es a partir de la fundación del primer municipio llamado “... la Villa de la Veracruz...”, que se estableció el “quinto real” destinado al Rey de España; otro quinto correspondía a Hernán Cortes, y el resto era repartido entre los soldados. Este impuesto también recayó sobre la extracción de metales, respecto de la totalidad de la extracción, de la cual una quinta parte era para la Corona. El rey de España nombro como Tesorero Real al español Alonso de Estrada, y pronto se designaron los burócratas de la hacienda pública: veedores, factores, contadores, ejecutores, etc...”⁹.

“...El Impuesto de Avería consistía, en el pago que hacían a prorrata¹⁰ los dueños que de las mercaderías que se pagaban para los gastos de los barcos reales, que escoltaban las naves que venían o salían de Veracruz a España, alcanzaban el 4%, dejado de pagarse hasta mediados del siglo XVIII...”¹¹.

“...El Impuesto de Alcabalas por la contratación de ventas y permutas. El Impuesto de Almirantazgo, era el pago que hacían los dueños de las mercaderías por la carga o descarga de éstas en puertos, dicho impuesto era a favor del almirante de Castilla...”¹².

“...El de Almojarifazgo que se cobraba a los buques, tanto en los puertos de España como de las colonias, por entrada y salida de mercancías; este impuesto en realidad con el tiempo se transformó en el impuesto aduanal; en principio fue le 5% y llego hasta el 15%, calculado sobre las mercancías importadas...”¹³.

⁸ Margáin Manauton, Emilio, “INTRODUCCIÓN AL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO”, Edit. Porrúa, México 1999, Pág. 55

⁹ Ibidem. Pág. 56

¹⁰ Prorratas: “... concepto fundamental en el que descansa la idea de copropiedad en materia de bienes y en mancomunidad en materia de obligaciones...” “Diccionario Jurídico 2000.

¹¹ Op. cit. pág.57

¹² Ibidem. Pág. 60

¹³ SÁNCHEZ Leon, Gregorio, “DERECHO FISCAL MEXICANO”, Vol. I, Edit. Porrúa, México 2000, Pág. 98.

“...El impuesto de Pesca y Buceo, por concepto de la extracción de perlas. El Impuesto de Lotería establecido en 1679, con una tasa del 14% sobre la venta total de la lotería. Igualmente estuvo vigente el impuesto de lanzas, por título de nobleza...”¹⁴.

Establecida la Colonia, los naturales además de impuestos, pagaban con trabajo a veces de por vida en minas, haciendas y granjas. En 1573, fue implantada la alcabala (pago por pasar mercancías de una intendencia o provincia a otra) y después el peaje (derecho de paso). Los indios debían llevar consigo su carta de pago de tributo, o pagarlo otra vez, posteriormente logra la exención del “*diezmo*” para los indígenas: “la equidad y la justicia le llevan a sustentar la tesis de la excepción del nativo en el pago de los diezmos”¹⁵.

El Impuesto de Caldos, aplicado a la fabricación de vinos, aguardientes y licores. El Impuesto de Papel Sellado por uso de la papelería oficial. También se cobraban impuestos extraordinarios, como el de “muralla” (para hacer un gran muro en Veracruz). Asimismo, se estableció el Impuesto de Media Anata que consistía en el pago de media anualidad de sueldos y que cubrían los servidores públicos, incluyendo al Virrey, Oidor y Gobernador¹⁶.

Sobre el sistema impositivo, uno de los virreyes de la Nueva España, el Conde de Revillagigedo mencionaba “... De la relación que acabo de hacer de los diferente ramos que componen la Real Hacienda de atender todos y cada uno de por si, y evita la complicación y confusión de su manejo, el que debía llevarse con mejor orden y mayor claridad. Es también imposible que el contribuyente tenga noticia de cada uno de sus derechos, saber claramente lo que debe contribuir, como y por que razón debe hacerlo, cuya ignorancia hace mas difícil las contribuciones...”¹⁷ Durante el desempeño de dicho Virrey, se sustentaban un total de 84 gravámenes.

1.4 Los impuestos en el México independiente.

¹⁴ Ibidem, Pág. 99

¹⁵ Ibidem, Pág. 100

¹⁶ Ibidem, Pág. 102

¹⁷ SÁNCHEZ León, Gregorio; “DERECHO FISCAL MEXICANO” Vol. I, Edit. Porrúa, México 2000, op.citp. p. 120.

En los primeros años de la independencia mexicana, el país se enfrentó a una gran desorientación desde todos los puntos de vista, y el que más sobresale es en materia de finanzas.

La Guerra de la Independencia que duró once años y su prolongación a través de las luchas internas y de las invasiones que se seguían realizando, la cuál llegó a su fin en el tercer cuarto del siglo XIX, trajo como consecuencia un caos en la disminución de las fuentes de riqueza, ya que se empobreció el erario público; por los gastos excesivos que se realizaran durante la guerra, lo cual condujo al gobierno, a la elevación de cuotas impositivas para cubrir el déficit que se enfrentaba en ese momento¹⁸.

En la obra ilustre de Don José Ma. Morelos y Pavón, “los Sentimientos de la Nación (1814)”, destacaba el tema de los tributos, en el cual pretendía que se quitaran una gran infinidad de tributos e imposiciones que agobiaban a los individuos, debiendo realizar ahora el pago del 5% de sus ganancias, así como la alcabala, el estanco y el tributo, pues, con esta corta contribución y la buena administración de los bienes confiscados al enemigo, se podía llevar el peso de la guerra y los honorarios de los empleados en ese entonces¹⁹.

De igual manera, en el Acta de la Independencia de México expedida en el Congreso de Anáhuac, el 6 de noviembre de 1813, en la ciudad de Chilpancingo, se destacó la obligación de los deberes de la nacionalidad y la contribución al gasto público, a la persona que hubiese sido declarada traidor a la patria, ya que se oponía directa o indirectamente a su independencia²⁰.

En el año de 1822, en la Ciudad de México, en el Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano, en su artículo decimoquinto destaca lo siguiente:

¹⁸ SÁNCHEZ Leon, Gregorio; “DERECHO FISCAL MEXICANO” Vol. II, Edit. Porrúa, México 2000, Pág. 55.

¹⁹ Ibidem, Pág. 120

²⁰ Ibidem. Pág. 122

Art. 15 “Todos los habitantes del Imperio deben contribuir en razón de sus proporciones, a cubrir las urgencias del Estado.”²¹

La pretensión era que las cargas impositivas fueran moderadas, y que se quitaran los tributos que más agobiaban en esa época, ya que no se puede considerar como un precedente inmediato de la garantía de proporcionalidad y equidad de las contribuciones, lo que se plasmó en la Constitución de 1857 donde se incluyeron por primera vez estos principios, y que hasta la fecha es el mismo texto constitucional, que a la letra dice:

“Artículo 31. Son obligaciones de 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.”²²

Del anterior precepto, se destacan tres aspectos primordiales de la obligación tributaria, son: “los sujetos de la obligación, el pago de impuestos y demás deberes fijados por las leyes vigentes en ese momento.

Por lo anterior podemos considerar una etapa o época trascendental en la evolución de las leyes tributarias en nuestro país.

1.5 Los impuestos en la época de la Revolución Mexicana

La estructura del derecho surgida de la revolución mexicana en la etapa comprendida entre los años de 1917 a 1929, motivó que los gobiernos revolucionarios enfrentaran la necesidad de adecuar sus normas jurídicas al nuevo sistema normativo creado por la federación, mismo que funcionaba con

²¹ SÁNCHEZ H., Manolo, “DERECHO TRIBUTARIO”, México 1988, Edit. Cárdenas, Pág. 110.

²² CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE 1857

los principios de importación de bienes y servicios que se traducían a la ejemplificación de la construcción del ferrocarril en el territorio nacional, por estas causas se crearon una infinidad de impuestos.

Tomo al año de 1917, porque es en el cual inicia la vigencia de la Constitución revolucionaria y el año de 1929, por que fue el límite del periodo en el que se vive un proceso de recomposición política al interior de los grupos dirigentes de la revolución mexicana.

Entre otros ordenamientos, se construye un sistema fiscal estatal y uno hacendario a nivel municipal que activa la captación de recursos y proporciona dinamismo al municipio. El fundamento de este esquema se ubica en la gran exigencia de recursos económicos que permitieran las actividades legitimadoras del Estado²³.

El proyecto económico de la revolución comenzaba apenas a esbozarse mediante la expedición de una serie de leyes que procuraban extender el mercado local y su conexión con otras regiones del país.

Consolidando la tendencia de fortalecimiento hacendario y fiscal, como medida de hacerse llegar recursos, el Estado para consecución de sus fines reglamentó la facultad tributaria estatal, para la obtención de ingresos destinados a sufragar los gastos de administración y satisfacer los servicios públicos y fines que el Estado tiene para con la sociedad²⁴.

Las leyes fiscales creadas son: las leyes de ingresos del estado, que fijan anualmente las rentas públicas y las particulares que rigen su percepción; las que autorizan ingresos extraordinarios y aquellas que organizan los servicios administrativos fiscales²⁵.

²³ GUTIÉRREZ Delgadillo, "PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO", Edit. Limosa, México 2000, Pág. 196

²⁴ ALAMAN Lucas, "HISTORIA DE MÉXICO DESDE LOS PRIMEROS QUE PREPARARON LA INDEPENDENCIA EN EL AÑO 1808 HA ÉPOCA ACTUAL", Edit. Fondo de cultura económica, México 1985 Pág. 280.

²⁵ Ibidem, Pág. 281

Prevalece el principio de que la ignorancia de la Ley a nadie beneficia; reconociéndose facultades discrecionales para que las autoridades fiscales puedan ampliar plazos para el cumplimiento de las leyes y disposiciones de la materia.

No se podrá imponer ningún impuesto u obligación tributaria que no se encuentre expresamente señalada por las leyes de la materia. Todos los tributos que se recauden en cada Estado deberán ser concentrados en la Tesorería General del Estado o en las recaudaciones de rentas.

Se empiezan a gravar los empréstitos sobre la propiedad raíz rústica y urbana. Determinando como causantes de dichas formas de propiedad a los propietarios, los usufructuarios a título gratuito y a los ejidatarios legalmente representados por su comité administrativo. Para cada uno de estos causantes la ley enumera los montos y bases de tributación; por ejemplo, se establece que las fincas rústicas pagarán el 2.4% anual sobre su valor catastral o de avalúo que se designe²⁶.

También se estipulan los bienes que se encuentran exceptuados del pago de impuestos: los bienes inmuebles de la federación destinados al servicio público, con igual carácter los municipales y del mismo modo los bienes pertenecientes a instituciones de beneficencia privada, deberán pagar un impuesto del 2.4%²⁷.

El impuesto sobre la transmisión de dominio de la propiedad raíz; se establece que todo contrato de compra - venta celebrado entre dos o más personas, ya sea público o privado, causará impuestos. Igualmente, se especifican los montos de tributación²⁸.

Así también se rumoraba que se gravarán: los productos de alcoholes, mezcales y tequilas, los productos de azúcar y piloncillo, los productores y

²⁶ Ibidem, Pág. 282

²⁷ Ibidem, Pág. 283

²⁸ Ibidem, Pág. 285

expendedores de tabacos labrados, los productores de hules de guayule (sus exportadores y cosecheros), productores, elaboradores y exportadores del ixtle, a los productores de harina de trigo y a los productores de energía eléctrica²⁹.

Igualmente quedan determinados los impuestos sobre el ejercicio de profesiones y oficios. Siendo sujetos de impuestos quienes se dediquen a una profesión, a un arte u oficio, mismos que pagarán impuestos mensuales según los enumera la presente ley; por ejemplo un abogado pagará de 2 a 10 pesos, un doctor de 6 a 20 pesos³⁰.

Los impuestos sobre vehículos quedan estipulados y comprenden: automóviles, camiones, motocicletas, bicicletas y carros de tracción animal, ya sean dedicados al servicio particular, industrial, fletamento de carga o pasaje; todos éstos deberán pagar impuestos mensuales conforme a la tarifa expuesta por la ley a la que se ha venido haciendo referencia, así como los derechos por prestación de servicios públicos; los títulos profesionales, legalización de firmas, las publicaciones, actos ejecutados en el registro civil³¹.

También se grava a los productos, aprovechamientos y participaciones, se determinan los denominados impuestos adicionales que serán aquellos destinados exclusivamente para la construcción y conservación de carreteras del estado³².

A estas alturas nos podemos dar cuenta de la complejidad normativa que el país afrontaba; también de la manera en que un gobierno que se empieza a sentir fuerte regula a los ciudadanos y les impone las cargas tributarias.

1.6 Los impuestos en la época moderna en México.

²⁹ OLVARRIA Y FERRARI, "MÉXICO A TRAVÉS DE LOS SIGLOS", Edit. Cumbre, México 197, Pág. 320-450

³⁰ Ibidem.

³¹ Enrique y Juan de Dios Arias, "MÉXICO INDEPENDIENTE", Edit. Cumbre, México 1970, Pág. 192.

³² Ibidem, Pág. 195.

Para la existencia del Impuesto al Activo es indispensable conocer el antecedente de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que es alternativa y condicionada a ésta, la esencia es conocer como nace la ley del impuesto sobre la renta para motivar la existencia del impuesto al activo.

En 1921 con el impuesto del Centenario se estableció un impuesto federal extraordinario y pagadero una vez, sobre los ingresos o ganancias particulares, teniendo una vigencia de tres meses, esta ley se dividía en cuatro capítulos de nominados “Cedulas³³” que son: 1) del ejercicio del comercio o de la industria, 2) ejercicio de una profesión liberal, literaria, artística o innominada, 3) del trabajo a sueldo o salario, 4) de la colocación de dinero o valores a rédito, participación o dividendos.

En 1924 se crea la Ley para la recaudación de los impuestos establecidos en la Ley de Ingresos Vigente sobre sueldos y salarios, emolumentos, honorarios y utilidades de las sociedades y empresas, no tuvo carácter de transitoria, marcando el inicio del sistema cedular; no gravaba ingresos brutos de las sociedades o empresas para la determinación de la base gravable que permitía efectuar deducciones de los ingresos³⁴.

En 1925 Por primera vez se da el nombre de Impuesto Sobre la Renta a la ley ya existente, teniendo una vigencia de 17 años, en la cual se definió por primera vez el concepto de ingreso, se le dio consideración al ingreso por crédito³⁵.

En 1939 surge la Ley del Impuesto del Superprovecho, como complementaria a la ley del ISR, con la finalidad de satisfacer las necesidades que tenía el Estado de obtener recursos dada la situación de guerra existente en esa época, la iniciativa de ley decía: “Abrirá un nuevo cause a la justicia en el régimen tributario de la nación, al limitar en beneficio del Erario Publico, las ganancias

³³ Cedulas: entiéndase como la denominación del capítulo que contenía la ley del impuesto al centenario.

³⁴ LÓPEZ Rosado, Diego, “PROBLEMAS ECONÓMICOS DE MÉXICO”, Edit. Textos Universitarios, México 1970, Pág. 204.

³⁵ Ibidem, Pág. 210

excesivas que obtengan los contribuyentes de la cedula de la Ley de Impuesto sobre la Renta, las personas físicas o morales que se dedican a actividades comerciales, industriales o agrícolas³⁶.

Esta última ley rompía los principios de proporcionalidad y equidad de las contribuciones contempladas en la constitución de 1917, ya que los contribuyentes no gozaban del privilegio fiscal de restar o deducir todos sus ingresos por los gastos que generaron todos sus ingresos³⁷.

En 1953 por primera vez se consignarían en la ley las deducciones que podrían hacer los contribuyentes para determinar su utilidad gravable, fue modificada y se adiciona la tasa complementaria sobre ingresos acumulables, tratando de corregir la desproporcionalidad e inequidad del sistema cedular³⁸.

Para 1987 se amplió la base gravable de las sociedades mercantiles a través de incorporar en el procedimiento de cálculo para la utilidad gravable el efecto económico que la inflación origina en los créditos que conceden los contribuyentes y en las obligaciones que contraen³⁹.

A fin de mitigar el efecto que tendría la utilidad gravable se hicieron ajustes, permitiendo la deducción de la adquisición de inventario en el propio ejercicio, dar efecto fiscal a la reevaluación que la inflación produce en los bienes de activo fijo y permitir la reevaluación por efecto de inflación de las pérdidas fiscales que podían deducirse para la utilidad gravable de los ejercicios siguientes.

Debido al incremento de las deducciones⁴⁰ sobre los ingresos acumulables⁴¹ del contribuyente, se genera lo contrario a la ley del superprovecho, en virtud

³⁶ Ibidem, Pág. 211

³⁷ Enrique y Juan de Dios Arias, "MÉXICO INDEPENDIENTE", Edit. Cumbre, México 1970, Pág. 237-296.

³⁸ Ibidem, Pág. 239.

³⁹ Ibidem, .Pág. 240.

⁴⁰ Deducciones: "...aquellas partidas que permite la ley restar de los ingresos acumulables del contribuyente para así conformar la base gravable sobre el cual el impuesto se paga..."

Diccionario Jurídico 2000.

⁴¹ Ingresos acumulables:

de que los ingresos disminuían y las deducciones aumentaban, motivos que generaron la pobreza del contribuyente, es decir, las deducciones eran mayor que los ingresos, por lo que motivaba al contribuyente presentar sus declaraciones de impuestos en cantidades de cero pesos.

Superadas aquellas etapas de la historia, nos enfrentamos a un periodo de gran complejidad en el que el fenómeno tributario se ha liberado de aquellos estigmas constituyendo para el Estado moderno una realidad socialmente aceptada y por ende sometida en su totalidad al ordenamiento jurídico.

La existencia de los tributos dentro de una economía se explica y justifica con la existencia de una "doble necesidad". Por una parte la sociedad que demanda se le garantice la satisfacción de una amplia gama de carencias, lo que no es posible lograr a través de los mecanismos usuales del mercado (oferta, demanda, precio), dada la naturaleza misma de la necesidad, por ejemplo, adquirir en el mercado seguridad pública, justicia, servicios de salud que garanticen mínimos de bienestar para la colectividad, etc.

El estado por otra parte, como organización política, al coincidir sus fines con tales necesidades asume su satisfacción como deber estatal, tornándose de esa manera las mismas en necesidades públicas, por lo que asegura la previsión de los bienes y servicios que satisfagan tales necesidades, constituye una prioridad para el Estado, lo que se vincula con el problema de financiamiento público, es decir la creación de mecanismos que garanticen el flujo y captación de los recursos financieros o económicos necesarios para la realización de dichas funciones. Siendo esta la única vía que le garantiza al gobierno la certeza y en parte la suficiencia de recursos.

CAPITULO 2

LA LEGISLACION FISCAL

- **LA LEGISLACIÓN FISCAL**

2.1 Naturaleza Jurídica de la Ley Fiscal; 2.2 Interpretación de la Ley Fiscal; 2.3 Potestad Tributaria del Estado; 2.4 Fundamento constitucional de la Potestad tributaria del Estado; 2.5 Facultad del Estado para Legislar; 2.6 Obligación tributaria.

En nuestro país, como ya lo hemos mencionado en el capítulo que antecede, en la época de la Revolución mexicana se establecieron los primeros lineamientos en materia de legislación fiscal, específicamente en materia de contribuciones, es menester señalar en este capítulo cual es la finalidad de conocer los alcances del estado en este ámbito, así como las obligaciones de los mexicanos en materia de contribuciones, y de esta forma entender la postura de esta tesis.

2.1 Naturaleza Jurídica de la Ley Fiscal.

En México, mediante la Ley (siendo la única fuente formal señalada constitucionalmente), se regula el establecimiento, recaudación y control de las contribuciones, así como las relaciones entre el fisco y los contribuyentes, quien a su vez se auxilian de reglamentos y circulares, lo que podemos definir como la manifestación de voluntad del Estado para imponer la obligación de tributar.

La Ley Tributaria, consta de dos partes: la orgánica y la transitoria. La orgánica desarrolla la regulación jurídica de la materia a que se refiere la ley, en este caso sería la Ley del Impuesto al Activo, por lo que aquí encontramos a los preceptos declarativos (se refieren al nacimiento de la obligación fiscal, del causante y de quien tiene responsabilidad fiscal), y ejecutivos (se refiere a los deberes del causante, o de quien tiene responsabilidad fiscal).

La parte transitoria contiene el conjunto de reglas establecidas por el legislador en una ley de nueva creación o en las modificaciones a una ley vigente (resuelven conflictos de leyes en el tiempo).

Con fundamento en lo establecido por los artículos 73 fracción VII y 74 fracción IV, la ley impositiva, principalmente la Ley de Ingresos de la Federación se tiene que publicar cada año, ya que el Congreso de la Unión esta obligado a legislar dicha ley para que el primero de enero de cada año sea publicada, debiendo examinar, discutir y aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación anteproyecto que determina el gasto público de toda la Federación y que motiva el inicio de la Ley de Ingresos de la Federación que también se tiene que publicar cada ejercicio fiscal, ésta última impone las contribuciones necesarias para cubrir el mencionado gasto; por ende la vigencia constitucional de las leyes fiscales es anual, pues la imposición de las contribuciones es únicamente en la medida necesaria para cubrir el presupuesto de egresos de un año. En virtud de lo anterior observamos que en nuestro sistema jurídico no esta permitido establecer tributos con fines extra-fiscales,¹ únicamente los contemplados para el presupuesto de egresos.

Es en la constitución y en los preceptos antes mencionados, encontramos la piedra angular que motiva la creación de leyes de carácter fiscal, por ende, la justificación para la existencia de la Ley del Impuesto al Activo, otorga una simple razón de ser, y no los motivos internos que le dieron la pauta al legislador para su creación, es decir, nace por consecuencia de que las deducciones son mayores que los ingresos obtenidos, obteniendo una perdida fiscal y motivando un pago en cero pesos, todo esto para los efectos del Impuesto sobre la Renta.

¹ Impuestos Extra-fiscales: No toman en cuenta la capacidad contributiva del sujeto, solo tiene propósitos de promoción económica y social (impuestos sobre alcoholes, aguardientes, aguamiel y productos de su fermentación considerados en el decreto del 1° de Enero de 1935). FLORES SAVALA, Ernesto, "Elementos de finanzas Publicas Mexicanas", México 1977, Edit. Porrúa, Pág. 267, 268; se establecen, no con el animo o deseo de que produzcan ingresos, sino con el objeto de obtener una finalidad distinta, de carácter social, económico, etc., MARGAIN Manautau, Emilio, "introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano", México 1973, Edit. Universitaria Potosina, Pág. 97.

2.2 Interpretación de la Ley Fiscal.

Para conocer la forma correcta sobre la interpretación de las leyes, podemos mencionar diferentes formas, por ejemplo iniciamos con la doctrinal, el maestro García Maynez, señala que "... interpretar es desentrañar el sentido de una expresión..."²; del mismo modo este autor manifiesta que las interpretaciones se desprenden legalmente por el sentido de la ley, manifestando que la interpretación legal "...no solo es una labor exclusiva del juez; cualquier persona que inquiera el sentido de una disposición legal puede realizarla..."³, aunado a lo anterior se desprende el método exegético, correspondiente a la exposición tradicional, consistente en: "...El texto legal puede ser claro, tan claro que no surja ninguna duda sobre el pensamiento de sus redactores. En tal hipótesis, debe aplicarse en sus términos..."⁴; así mismo existe el método de interpretación he integración, método que expresa el no solo hecho de darle facultades al legislador de crear la fuente del derecho, sino que existan otras formas de interpretación a la ley, es decir "... sustituir la voluntad del legislador por las convicciones del interprete, no es, por tanto, verdadera interpretación, sino falsificación de la voluntad legislativa..."⁵.

De estos dos métodos legalmente conocemos la interpretación que da el poder legislativo, la interpretación del poder judicial y la interpretación del doctrinario:

- a) "...Interpretación doctrinal de las normas o de la ley: Es una visión técnica fundada en ciertos criterios y es la que hacen los juristas. Actualmente no existe doctrina obligatoria sin embargo, los tribunales suelen fundar sus resoluciones en las opiniones vertidas doctrinalmente.
- b) Interpretación judicial de las normas. Indica la actividad de los Integrantes del Poder Judicial, que declara la ley que son competentes para desentrañar el sentido de las leyes. Tiene especial importancia la actividad de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en México, cuando sienta jurisprudencia.

² GARCIA MAYNEZ, Eduardo, "Introducción al Estudio del Derecho", México 1972, Edit. Porrúa, Pág. 325.

³ Ibidem, Pág. 329

⁴ Ibidem, Pág. 334

⁵ Ibidem, Pág. 340

c) Interpretación auténtica y legislativa de las normas. Implica la definición de la norma en la propia norma y la lleva a cabo el legislador. Pueden ser de dos clases: contextual, cuando se lleva a cabo en la misma norma o en la ley, y no contextual, cuando se hace en la ley posterior...”⁶

La ley fiscal debe ser interpretada, como todas las leyes, al caso concreto; en México se ha adoptado el método de interpretación estricta o literal. En materia federal el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación preceptúa que “...las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta y que se considera que establecen cargas a los particulares, refiriéndose a el sujeto, objeto, base y tasa o tarifa...”⁷ Este mismo precepto establece que “...las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier otro método de interpretación jurídica y que a falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del Derecho Procesal Civil Federal cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del Derecho Fiscal...”⁸

Por ende, en México se corrobora que la ley fiscal es de aplicación estricta y sobre todo en materia de impuestos tal y como lo establece la siguiente tesis jurisprudencial:

APLICACIÓN Estricta. Impuestos. En materia de impuestos, la interpretación de la ley debe ser estricta y hay que aplicarla en sus términos y sin dar a estos mas alcance que el que naturalmente tienen; y el cobro que se haga sin apegarse a estas reglas, importa una violación a los artículos 14 y 16 constitucionales.

Quinta Época

Tomo XX. Pág. 930 Obregón Guillermo.

Pág. 164. Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

⁶ OVILLA Mandujano, Manuel, “Teoría del Derecho”, México 1990, Edit. Duero, Pág. 218.

⁷ Código Fiscal Federal

⁸ Ibidem.

Apéndice 1917 – 1965. Segunda Sala.

El jurista Margáin nos señala las siguientes reglas para la interpretación de nuestra legislación: “...

- a) Las normas de la ley tributaria deben interpretarse en forma armónica y no asiladamente, con el objeto de dar a la ley una unidad conceptual entre su finalidad y su aplicación
- b) Por su naturaleza específica, las normas que señalan el sujeto, el objeto, el momento de nacimiento y pago del crédito fiscal, las exenciones, las infracciones y las sanciones deben interpretarse en forma estricta o literal.
- c) Cuando un término tenga más de una acepción y ninguna de ellas sea legal, debe referirse a su sentido técnico. Solo cuando una norma legal dé una acepción distinta a la de la ciencia a que corresponde el término, se referirá a su sentido jurídico.
- d) La interpretación análoga debe proscribirse en la interpretación de las normas que recogen lo consignado en el punto b), o se colme una laguna jurídica en perjuicio del contribuyente...”⁹

2.3 Potestad Tributaria del Estado.

Cabe mencionar que existen teorías que justifican el derecho del estado para cobrar tributos, como la teoría de los servicios públicos, la relación de sujeción, etc., considerándolas poco adecuadas para explicar la potestad tributaria del Estado.

El maestro Raúl Rodríguez Lobato, determina que la potestad tributaria de Estado es: “... es el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos...” ; “...la potestad tributaria del Estado comprende tres funciones: la normativa, la

⁹ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, “Introducción al Estado del Derecho Tributario Mexicano”, México 1998, Edit. Porrúa, Pág. 115.

administrativa y la jurisdiccional, para cuyo ejercicio el estado tiene facultades de legislación, de reglamentación, de aplicación, de jurisdicción y de ejecución que ejercen los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, según la competencia que les confieren las leyes...”¹⁰

Dicha potestad tributaria se puede explicar como: la obligación que el Estado tiene para cumplir con las atribuciones impuestas e inherentes al mismo, para lo cual necesita de la solvencia económica de los mismos gobernados ó la facultad permanente del Estado para imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su patrimonio para el gasto público.

Aunado a lo anterior como ya se ha mencionado en el capítulo que antecede, y de acuerdo con la justificación que la Suprema Corte de Justicia de la Nación da para la existencia de los impuestos, deja ver la facultad que tiene el Estado para establecer y cobrar contribuciones; facultad que es conferida por medio de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el artículo 73 fracción VII, que dispone lo siguiente:

“...ARTICULO 73. El Congreso tiene facultad:

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto...”¹¹

Esta facultad es limitada, es decir, tiene que obedecer los parámetros de actuación respecto a los principios constitucionales, a fin de no violentar las garantías individuales de los gobernados. Debido a que el gobierno depende en gran manera del cumplimiento voluntario de los gobernados para recaudar fondos y cumplir con sus obligaciones, es resulta de suma importancia la equidad y proporcionalidad en los impuestos en las contribuciones, a fin de que la percepción que se tenga de ellos, produzca una mayor recaudación.

¹⁰ RODRIGUEZ Lobato, Raúl, “Derecho Fiscal”, México 1998, Edit. Oxford, Pág. 6,8.

¹¹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

2.4 Fundamento constitucional de la Potestad Tributaria del Estado.

Otro fundamento jurídico que regula las facultades de la potestad tributaria, lo encontramos en el artículo 73 constitucional fracciones VII y XXIX, que establecen:

“...El Congreso tiene facultad:

Fracción VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto;

Fracción XXIX.- Para establecer contribuciones:

- 1o. Sobre el comercio exterior.
- 2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º. y 5º del Artículo 27;
- 3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.
- 4o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, y
- 5o. Especiales sobre:
 - a) Energía eléctrica;
 - b) Producción y consumo de tabacos labrados;
 - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
 - d) Cerillos y fósforos;
 - e) Aguamiel y productos de su fermentación;
 - f) Explotación forestal;
 - g) Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto de impuestos sobre energía eléctrica...”¹²

¹² Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 73.

Consecuentemente se debe tener suma atención a las facultades legislativas conferidas a la Federación respecto de las contribuciones, así como de los Estados, Municipios y Distrito Federal, a fin de no invadir las esferas de competencia, que es:

- Concurrencia contributiva de la federación y estados.
- Limitaciones a la facultad de los estados.
- Restricciones expresas a la potestad tributaria de los estados

2.5 Facultad del Estado para Legislar.

El punto medular que la constitución le confiere al Estado para imponer o establecer contribuciones, es por medio del Poder Legislativo, ya que este tiene el mando para iniciar la ley impositiva.

De lo anterior manifestamos que la facultad que goza el Estado para legislar, se desprende de los artículos 71 fracción II, 73 fracción VII, descrita con anterioridad Constitucional, de acuerdo a los alcances que le confiere la misma constitución, respecto a la conjunción de los fundamentos legales señalados, la ley debe contener los ingresos suficientes para costear los servicios públicos que el mismo Estado presta, por lo que tales servicios deben ser proporcionales a lo aportado por los contribuyentes.

“... ARTICULO 71. El derecho de iniciar leyes o decretos compete:
II. A los diputados y senadores, al Congreso de la Unión...”¹³

Una ley de carácter federal es el Código Fiscal de la federación, disposición legal que en su artículo 2° establece:

“...ARTICULO 2. Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos...”¹⁴, este

¹³ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

fundamento legal se genera por consecuencia de lo dispuesto en el artículo 31 fracción IV Constitucional, motivo que aunado a lo que dispone el artículo 73 fracción VII Constitucional nace la obligación tributaria de los mexicanos.

Así, el maestro Daniel Moreno menciona que: "... tradicionalmente se ha considerado que el Poder Legislativo es el que mas directamente representa a la nación, o bien a determinada entidad, cuando se trata de provincias, o de los Estados en el caso del régimen federal. Desde Locke y mas tarde con Rosseau, se considero las asambleas legislativas son las que ejercen, con mayor legitimidad que ningún otro poder, la soberanía nacional..."¹⁵; es por tanto que el ciudadano es él mismo el que se gobierna a través de sus representantes, por lo que si su capacidad es para alimentar al Estado de contribuciones, éste tiene la facultad de establecerse sus propias contribuciones.

De tal modo al poder legislativo siempre le concierne expresar a que tipo de contribuciones tienen que pagar los mexicanos.

2.6 Obligación tributaria.

Es importante dar la definición de Obligación para dejar en claro la obligación tributaria de la cual se ha venido hablando; por lo que partiremos de la definición que Justiniano da de la obligación que a la letra se transcribe:

*"...Obligatio est iuris vinculum, quo necessitate adstringimur alicuius solvendae, rei secundum nostrae civitatis iura..."*¹⁶.

Del concepto anterior se desprende que la obligación es el vínculo jurídico que constriñe a una persona a pagar alguna cosa según las leyes de la ciudad; por esa razón el orden jurídico exige que las obligaciones tengan una fuente de

¹⁴ Código Fiscal de la Federación.

¹⁵ MORENO Daniel, "Derecho Constitucional Mexicano", México 1973, Edit. Pax-México, Pág. 405.

¹⁶ JUSTINIANO: Instituciones; citado por GUILLERMO FLORES MARGADANT: Derecho Romano, México 1960, Editorial Esfinge, Pág. 307.

donde nazcan. La imposición de una obligación sin una fuente no tendría razón de ser, ni estaríamos en presencia de un orden jurídico y por esa razón se habla de la necesidad de pagar alguna cosa.

El Código Civil Federal, regula el en su Libro IV y conforme a los artículos 1792, 1793 lo relacionado con las Obligaciones, manifestando la existencia de la obligación, traducida a través de un contrato, concepto que se define de la siguiente manera: "...el convenio que producen o transfieren las obligaciones y derechos toman el nombre de contratos..."¹⁷ y, respecto al convenio "...es el acuerdo de dos o mas personas para crear, transferir, modificar o extinguir obligaciones..."¹⁸

Cuando las manifestaciones de voluntades no son cumplidas por las partes nacen dos sujetos que el código civil los bautiza como acreedores y deudores, es decir, la imposición coactiva que tiene el deudor para con el acreedor es cumplir lo estipulado en el contrato o en el convenio.

En materia fiscal, la obligación nace desde el momento en que el contribuyente tiene la imposición coactiva de pagar las contribuciones por los servicios públicos que le ha otorgado el Estado, pero sin manifestación de voluntad por parte del contribuyente; cuando éste último incumple con esa imposición coactiva nace el Crédito Fiscal, existiendo ahora la figura de acreedor y deudor, algo similar a lo establecido en la legislación civil.

El artículo 4 del Código Fiscal de la Federación, establece: "...Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el estado tenga derecho a exigir de los servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a que los que las leyes les den ese carácter y el estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

¹⁷ Código Civil Federal, Libro IV.

¹⁸ Ibidem.

La recaudación proveniente de todos los ingresos de la federación, aun cuando se destinan a un fin específico se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o por las oficinas que dicha Secretaría autorice...”¹⁹

Los elementos esenciales de la obligación que se desprenden del anterior concepto, y que de hecho son los que cualquier doctrinario debe tomar en cuenta para definir a la obligación; se conforman con los siguientes elementos:

A) Sujetos.- Son los elementos personales de la obligación. Estos sujetos pueden ser personas físicas o morales y pueden actuar como sujetos activos o sujetos pasivos de una obligación. El sujeto activo es la que comúnmente conocemos como acreedor y el sujeto pasivo como deudor.

B) Vínculo Jurídico.- “...En las definiciones modernas el término vínculo jurídico se ha sustituido por el de relación jurídica; pero independientemente del nombre que se le de a este elemento su importancia es tal que si no existiera no habría obligación.

Según una tesis alemana, la relación jurídica se reduce a la facultad que tiene el acreedor de poder exigir a su deudor que cumpla, así como la obligación del deudor de deber cumplir con la pretensión de su acreedor...”²⁰

C) Objeto.- Se caracteriza como la prestación o la abstención, es decir, el comportamiento positivo o negativo que el deudor debe observar a favor del acreedor. Dicha prestación debe ser determinada, posible (física y jurídicamente) y además lícita.

En cuanto a la primordialidad de la prestación hay opiniones encontradas; algunos autores como Borja Soriano se pronuncia “...por la necesidad de que toda prestación tenga el carácter de primordial...”; pero otros como Rojina Villegas, sostiene que “...el objeto de la obligación puede ser patrimonial o no...”

¹⁹ Código Fiscal Federal.

²⁰ ENNECERUS, Derecho de las Obligaciones, Tomo II, Volumen I, pp.8-12, citado por Ernesto Gutiérrez y González, Derecho de las Obligaciones, México 1979, Pág.88.

Al respecto Guillermo Floris Margadant manifiesta que “solvere no es únicamente pagar dinero sino cumplir en general”²¹, al respecto mencionamos que si únicamente nos refiriéramos a obligaciones de contenido patrimonial estaríamos olvidando el ámbito de las obligaciones de hacer, no hacer y tolerar que no por carecer de contenido patrimonial dejan de ser obligaciones.

Así mismo es conveniente citar la observación que hace al respecto Paulo:

“...Obligationum substantia non in eo consistit ut aliquod corpus nostrum aut servitutem nostrae faciat, sed ut alium nobis abstringat ad dandum aliquid vel faciendum vel praestandum...”²².

Esta frase menciona que “la esencia de las obligaciones no consiste en que nos entreguen alguna cosa en propiedad, o que nos conviertan en titulares de alguna servidumbre, sino que consiste en que constriñan a otra persona, en relación con nosotros, para que nos entreguen algo, o haga algo o responda a algo”, lo que reafirma el criterio particular antes mencionado.

Otro aspecto importante que hay que destacar son las analogías y diferencias que existen entre las obligaciones de derecho privado y las obligaciones de derecho público. Existen entre ellas mas puntos divergentes que de semejanza; aunque la definición de obligación en general es el marco para definir la obligación tributaria; toda vez que tanto los sujetos (acreedor y deudor) como el objeto, son elementos esenciales en ambas obligaciones.

En cuanto a las distinciones entre ambas obligaciones, se encuentra la exposición de Emilio Margáin Manautou:

“...A) La obligación tributaria es de Derecho Público, o sea que siempre se satisface y regula conforme a normas de esta rama del Derecho, en cambio, la obligación del Derecho Privado en ciertos casos se ve supeditada, para su

²¹ Cfr.G.F. MARGADANT, op.cit., p.307

²² JULIO PAULO, citado ibid.

cumplimiento, a normas del Derecho Público; por ejemplo, cuando el Estado es demandado para el pago de una deuda contraída en los términos del Derecho Civil, el cumplimiento de la sentencia condenatoria esta supeditada a que exista partida disponible en el presupuesto, en caso contrario, el acreedor tendrá que esperar hasta el siguiente ejercicio fiscal;

B) La obligación tributaria tiene su fuente solo en la ley, en cambio , la obligación del Derecho Privado puede derivar de un contrato, de ley, del delito, la gestión de negocios, el enriquecimiento ilegítimo, el acto jurídico unilateral y el riesgo profesional;

C) En la obligación tributaria, el acreedor o sujeto activo es siempre el Estado, en cambio, en la obligación del Derecho Privado el acreedor puede ser un particular o una entidad;

D) En la obligación tributaria, el objeto es único y consiste siempre en dar; en la obligación de Derecho Privado el objeto puede ser de dar, hacer o no hacer;

E) La obligación tributaria tiene como finalidad recaudar las cantidades necesarias para sufragar los gastos públicos; la obligación de Derecho Privado no;

F) La obligación tributaria responsabiliza al tercero que interviene en la creación de hechos imposables, sea como representante o mandatario del sujeto pasivo directo; en la obligación del Derecho Privado dicho tercero no adquiere para si responsabilidad alguna, en el caso de que el representante no cumpla la obligación...”²³

En cuanto a las razones anteriores que distinguen a la obligación de Derecho Privado de la de Derecho Público, comentaremos a continuación dos de ellas que ameritan ser ampliadas:

²³ Margáin Manautou, Emilio, “Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano”, México 1984, pp. 144-146.

El autor en su tercera diferencia, expresa que el Estado siempre será el sujeto activo de la obligación fiscal, considerando erróneo el termino de "siempre", toda vez que la situación en la que un contribuyente efectúa un pago de lo indebido y solicita su devolución se invierten los papeles y el contribuyente actúa como sujeto activo de la obligación fiscal, con respecto al fisco, que haría las veces de sujeto pasivo, al devolver la cantidad pagada en exceso.

También sostiene que en el Derecho Tributario es el objeto único de las obligaciones, el de "dar". Lo anterior resulta cierto para las relaciones tributarias sustantivas; pero el citado autor está olvidando las relaciones tributarias de carácter formal, en donde se contienen las obligaciones de hacer, no hacer y tolerar, mismas que también forman el ámbito de las obligaciones tributarias como lo demostramos enseguida:

a) Obligaciones principales o sustantivas que consisten en un dar. Se satisfacen en dinero y excepcionalmente en especie.

b) Obligaciones secundarias o formales que pueden ser de tres clases:

1.- Obligaciones de Hacer: El artículo 27 del Código Fiscal de la Federación establece la obligación para las personas morales o físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, de solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria y de proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y en general sobre su situación fiscal.

2.- Obligaciones de No Hacer: El artículo 75, fracción II, inciso a), c), f), del Código Fiscal de la Federación establece la obligación de no hacer uso de documentos falsos o en los que se hagan constar operaciones inexistentes, de dos o mas sistemas de contabilidad con distinto contenido, microfilmaciones o grabaciones de discos ópticos aprobadas por la Secretaria de Hacienda, so pena de cometer una infracción y hacerse acreedor a una multa.

3.- Obligaciones de Tolerar: Los artículos 44, 45, 46, 46-A y 47 del Código Tributario señalan la obligación de permitir visitas domiciliarias.

Consecuentemente, no podemos limitar la obligación tributaria a prestaciones de dar, en virtud de que en las leyes encontramos un sinnúmero de disposiciones que contemplan prestaciones de hacer, no hacer y tolerar.

Una vez analizado lo anterior, podemos decir que la obligación tributaria es el vínculo a través del cual el Estado, en virtud de su potestad tributaria, exige a un sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación sustantiva o formal llamada contribución.

La fuente formal de la obligación tributaria de los mexicanos, se encuentra en el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución Política, cuyo texto es el siguiente:

“...Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes...”²⁴

Este artículo es el que regula de que forma se tiene que cubrir el gasto de la federación, bajo dos condiciones, la primera es la proporcionalidad y la segunda la equidad, sin embargo las leyes que establecen dichas características no cumplen con estos principios constitucionales, por consiguiente analizaremos dicho fundamento de la siguiente manera:

Este fundamento es la base constitucional para que los que poseen la nacionalidad mexicana contribuyan al gasto público, sin embargo existe otra clase de contribuyentes que son los extranjeros y que no se encuentran contemplados en el texto anterior y sin embargo contribuyen al gasto público.

²⁴ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Es menester abordar el tema de los contribuyentes extranjeros, para evitar cualquier confusión respecto de los conceptos que se han venido mencionando y de los que demás aspectos que deban abordarse en esta tesis; por ello, resalto las opiniones de los Licenciados Ernesto Flores Zavala y Raúl Rodríguez Lobato, ellos señalan que aun cuando el artículo 31 en su fracción IV, "...solo se refiere a la obligación de los mexicanos, de ello no se deriva que sea obligación exclusiva de los nacionales, pues ni este precepto, ni ningún otro de nuestra Carta Magna prohíbe que los extranjeros tributen en México cuando sean residentes en este país, tengan un establecimiento permanente o se encuentre en el su fuente de riqueza, por lo tanto, el legislador ordinario puede establecer hipótesis para gravar a los extranjeros..."²⁵.

Alfonso Cortina Gutiérrez sostiene que "...la obligación de contribuir para los gastos gubernamentales establecida en la fracción IV del artículo 31, es una obligación general, a pesar de que literalmente el texto constitucional se refiera específicamente a deberes de los mexicanos, nunca se ha pretendido interpretar ese texto, en el sentido que los extranjeros estén excluidos del pago del tributo..."²⁶.

Por otro lado Tena Ramírez afirma que la facultad del Congreso, es imponer contribuciones, "... la obligación de los mexicanos para contribuir a los gastos públicos, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes (art. 31 fracción IV). El artículo 33 de la Constitución de 57 ampliaba expresamente esta obligación a los extranjeros, lo cual se justifica, pues si estos reciben al igual que los nacionales la protección del Poder Público para sus personas y sus bienes, sería indebido que no contribuyeran a los gastos que demanda dicha protección. Aunque no conste ya en la ley suprema, nadie discute esa obligación, que por otra parte no necesitaba ser consignada en la Constitución, pues ella surge lo mismo en los nacionales que en los extranjeros de la facultad general que tiene el Congreso de imponer contribuciones..."²⁷.

²⁵ Cf. RAUL RODRIGUEZ LOBATO, Derecho Fiscal, México 1990, Editorial Esfinge, p. 155.

²⁶ CORTINA Gutiérrez Alfonso, Citado por CARRASCO Iriarte: Mandatos Constitucionales en Materia Tributaria, México 2002, p.72.

²⁷ TENA Ramírez, Felipe, Derecho Constitucional Mexicano, México 1984, p. 326 y 327.

Lo anterior se desprende del artículo 73 constitucional, artículo en el que encontramos el fundamento constitucional para imponer, entre otros sujetos, cargas tributarias a los extranjeros.

De las opiniones citadas, así como de las facultades del Congreso de la Unión para establecer contribuciones y para legislar en materia de condición jurídica de los extranjeros, podemos concluir del hecho de que los mexicanos estamos obligados a contribuir, no se desprende necesariamente que los extranjeros no lo estén, pues el contemplar una obligación expresamente para unos no libera a los otros, en tanto la misma Constitución faculta al Congreso para obligarlos.

Así también cabe mencionar que aunque el artículo 31 Constitucional no se encuentre dentro del apartado de las garantías individuales de nuestra carta magna, este contiene algunas garantías de vital importancia, y de no ser observadas estarían literalmente en contravención a lo establecido en el Artículo 1° constitucional que establece que todo individuo gozará de las garantías que otorgue la misma, por consiguiente si hablamos de los decretos de exención que emanan de la ley del IMPAC, encontramos el sustento de la presente tesis, toda vez que resultan contradictorios y por ende inconstitucionales, o violatorios de las garantías individuales.

Para finalizar este rubro, podemos afirmar que las obligaciones que contiene la fracción IV del artículo 31 constitucional se agrupan en dos rubros:

- A) La obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público de la Federación, Estado o en su caso Distrito Federal, o Municipio en que residan.
- B) La obligación del Estado Mexicano consistente en no exceder los límites de su actuación en materia tributaria para no violentar los derechos públicos subjetivos o garantías individuales de los gobernados.

CAPITULO 3

DEL IMPUESTO Y SUS PRINCIPIOS

- DEL IMPUESTO Y SUS PRINCIPIOS

3.1 Concepto general de impuesto; 3.2 Clasificación de los Impuestos; 3.3 Efecto de los impuestos directos; 3.4 Principio constitucional que determina la existencia de los impuestos; 3.4.1 Diferencia de estos principios; 3.4.2 Criterios que unifican y dan autonomía a estos principios; 3.5 Principio de Legalidad Tributaria; 3.6 Principio de Seguridad Jurídica.

Para hablar del Impuesto al Activo, debemos conocer de manera directa el impuesto sobre la renta, por lo que es importante definir de forma intrínseca a estos dos impuestos y los lineamientos básicos para su creación.

3.1 Concepto general de impuesto.

Según el diccionario de la lengua española Impuesto es: “...(Del part. Irreg. De imponer; lat. Impositus); el tributo que se exige en función de la capacidad económica e los obligados a su pago...”¹.

La palabra Impuesto proviene del latín impositum que significa: tributo, carga. Es así el impuesto la obligación coactiva y sin contraprestación, de efectuar una transmisión de valores económicos (casi siempre es dinero) a favor del Estado, y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por medio de un sujeto económico con fundamento en una ley, siendo fijadas las condiciones de la prestación en forma autoritaria y unilateral por el Estado.

Para el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2, los define como: “...son las contribuciones establecidas en ley, que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma ley u ordenamiento jurídico, y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo...”.

Según la Suprema Corte de Justicia de la nación, establece que el impuesto no es una sustancia que pueda ser definida, por el contrario, para conocer el concepto debemos considerar los elementos que integran al tributo, como lo señala la siguiente tesis jurisprudencial:

No. Registro: 207,876, materia(s): Constitucional, Administrativa, octava época Instancia, cuarta Sala, fuente: semanario judicial de la federación, VIII, noviembre de 1991, tesis: 4a. XXXVI/91, página: 69.

¹ Diccionario de la Lengua Española, Tomo II, Vigésima Segunda Edición 2001, pág. 1257.

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA DE.

La exigencia de que los elementos esenciales de un tributo se consignen expresamente en la ley que lo establece, no llega al extremo de pretender la definición de los conceptos que utilice ni excluye la posibilidad de que la norma se interprete para averiguar su correcto alcance. Lo que prohíbe la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, es que la creación propiamente dicha del impuesto quede a cargo de una autoridad distinta del legislador, lo cual no acontece cuando en la ley aparecen determinados los elementos del tributo, requiriéndose únicamente de la interpretación para fijar su exacto sentido, puesto que interpretar la ley no equivale a crearla, sino nada más a desentrañar el sentido de la ya existente.

Amparo en revisión 827/91. Grupo Editorial Sefi, S.A. de C.V. 14 de octubre de 1991. Cinco votos. Ponente: José Antonio Llanos Duarte. Secretario: Abraham S. Marcos Valdés.

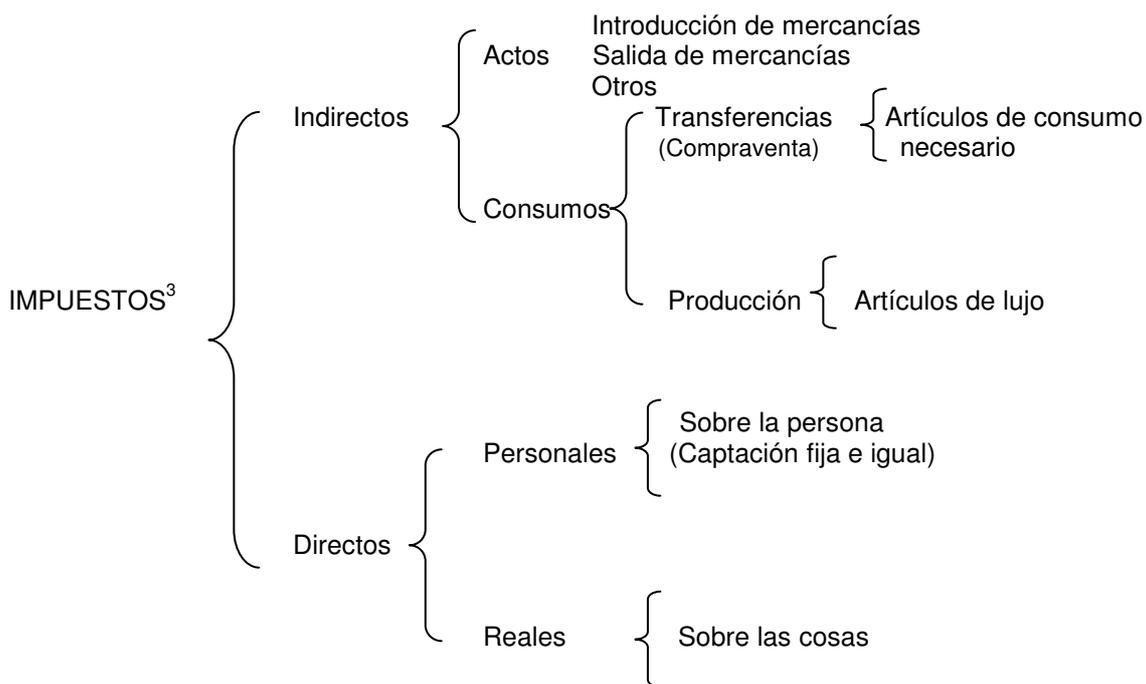
Queda claro que por regla constitucional al ejecutivo le corresponde dar el nombre correcto a los impuestos, es por eso que en la propuesta de la ley de ingresos de la federación que motiva el poder ejecutivo en términos del artículo 74 fracción IV Constitucional, los llama como: impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, impuesto al activo, impuesto sobre la tenencia vehicular, impuesto sobre automóviles nuevos, impuesto especial sobre productos y servicios, y los impuestos al comercio exterior.

Según el maestro Raúl Rodríguez Lobato, el impuesto es: "...la prestación en dinero o en especie que establece el estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público, y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato..."².

² RODRÍGUEZ Lobato, Raúl, "Derecho Fiscal", Edit. OXFORD, Segunda Edición, Pág. 61.

Para nosotros el impuesto es aquella imposición que se señala en la ley de ingresos de la federación, propuestos por el poder ejecutivo para cubrir el gasto publico decretado en el presupuesto de egresos, cuya obligación es impuesta al ciudadano mexicano y extranjero dentro del territorio nacional.

3.2 Clasificación de los Impuestos.



Según el maestro Ernesto Flores Zavala, clasifica a los impuestos en dos grandes grupos: "...impuestos directos e impuestos indirectos; los directos son los que recaen sobre las personas, la posesión, o el disfrute de la riqueza, gravan situaciones normales y permanentes, son mas o menos estables y pueden recibirse, clasificando dentro de estos impuestos directos, el impuesto sobre la renta, el impuesto sobre la propiedad, herencias, legados, donaciones; los indirectos son percibidos con ocasión de un hecho, de un acto, de un cambio asilado, accidental, encontramos entre los indirectos los de importación y exportación, los que gravan la producción de artículos diversos..."⁴

³ FLORES Zavala, Ernesto, "Finanzas Públicas Mexicanas", México 2001, Editorial Porrúa, Pág.311

⁴ Ibidem, Pág.

Es importante destacar que dentro de la clasificación de los impuestos que ya hemos observado y explicado brevemente, no encontramos la ubicación del Impuesto al Activo, toda vez que es un impuesto que nace por consecuencia del no pago del Impuesto Sobre la Renta.

Nosotros consideramos que este impuesto si es directo en virtud de que si bien es cierto no genera una riqueza, todo el inventario que forma parte del activo puede ser considerando como una proporción de ingresos para efectos de una supuesta riqueza.

3.3 Efectos de los Impuestos Directos.

El pago de los impuestos, o su existencia misma, es un hecho que produce dentro del campo económico una serie de efectos:

Según el maestro Flores Zavala los efectos de los impuestos son:

REPERCUSIÓN: "...Es una lucha entre el sujeto de impuesto y los terceros, el sujeto, tratando de trasladar el impuesto y el tercero tratando de evitarlo restringiendo el consumo de este artículo, no se da propiamente la repercusión cuando el sujeto no puede trasladar el impuesto..."⁵

Nuestro criterio no considera que un impuesto directo tenga este efecto, sin embargo, el contribuyente hará lo imposible para demostrar la menor cantidad de riqueza para disminuir su base gravable, o en su caso no establecer en su inventario el total de bienes.

DIFUSIÓN: "...Se origina cuando una persona no esta en condiciones de trasladar el impuesto a otra, el que realmente ha pagado el impuesto, sufre una disminución en su renta o en su capital, y por consiguiente, en su capacidad de compra, lo que limitara sus consumos y dejara de adquirir determinados artículos o comprará menor cantidad, con lo que provocará una

⁵ FLORES Zavala, Ernesto, "Finanzas Públicas Mexicanas", México 2001, Editorial Porrúa, Pág. 324

disminución de los ingresos de sus proveedores, estos a su vez, sufren una merma en su poder adquisitivo y limitarán sus consumos, afectando este procedimiento a una serie de personas no vinculadas directamente, que por el pago sufrirán una disminución de sus ingresos y de su capacidad de compra, afectando así al sujeto pasivo...”⁶

Nuestro criterio determina un empobrecimiento provocando una pérdida fiscal fenómeno que no motiva el pago del impuesto sobre la renta, peor aun, si el legislador obliga al contribuyente a pagar otro impuesto cuando no tiene solvencia o utilidad, lo empobrecerá de una manera no proporcional e inequitativa.

DESGRAVAMIENTO: “...El desgravamiento se presenta por la supresión de un impuesto, que rompe con el equilibrio económico establecido, este fenómeno se presenta por que así como existe la tendencia de pasar el impuesto a terceros, existe la tendencia a aprovechar las ventajas que reporta la desaparición del gravamen...”⁷

Nosotros consideramos que el desgravamiento surge cuando el ejecutivo decreta una exención o en su caso un estímulo fiscal que provoca el no pago de los impuestos directos.

ABSORCIÓN DEL IMPUESTO: “...Sucede cuando del impuesto se disminuye el valor de la cosas gravada en tal forma, que la baja del valor absorbe la totalidad del impuesto...”⁸

Nuestro planteamiento sobre este efecto es cuando el contribuyente solicita el comprobante fiscal que desglose el impuesto del valor del objeto, pero es el caso que los impuestos directos no se puede hacer ese desgravamiento, ya que solo se genera el impuesto respecto a la riqueza o el valor del inventario.

⁶ Ibidem, Pág 332

⁷ Ibidem, Pág. 333

⁸ Ibidem. Pág. 333, 334.

AMORTIZACIÓN: Existe cuando se establece un impuesto sobre la renta de una inversión, que es precisamente la baja de valor, por lo que se amortiza el importe del impuesto en parcialidades...”⁹

CAPITALIZACIÓN: “...Esta se produce en el caso de desgravamiento, donde entonces habrá un aumento de valor para la propiedad y se habrá efectuado el fenómeno de la capitalización del impuesto...”¹⁰

Ahora bien, si al momento de la creación o establecimiento de un impuesto, tasa o tarifa, se observaran de ante mano los efectos que este tendría en la economía del país donde dicho impuesto será vigente, evitaría la afectación que de manera ruinoso se presenta en la economía de los gobernados, por consiguiente, el desarrollo y evolución de la economía social de un país capitalista, es extremadamente lento, el cual se ve obstruido por el mismo Estado creador de los impuestos, de tasas o tarifas.

3.4 Principio constitucional que determina la existencia de los impuestos.

Objeto de la presente tesis, es el estudio de todos los principios que derivan del artículo 31, fracción IV Constitucional, ya que este es el que constituye las garantías individuales para todos los contribuyentes respecto a la seguridad, legalidad, proporcionalidad y equidad.

El artículo 31, Fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece que los obligados a contribuir a los gastos públicos deben hacerlo “de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

⁹ Ibidem, Pág.334

¹⁰ Ibidem, Pág.334, 335.

Para poder entender la proporcionalidad y equidad, debemos adentrarnos al origen de estos principios, considerando que desde la Antigua Grecia, lugar donde se empezaron a definir estos conceptos, Aristóteles nos muestra que “...el estagirita, lo proporcional y lo equitativo son dos conceptos que se traducen en la aplicación de la justicia a caos conceptos, de tal manera que el primero de ellos busca que cada contribuyente pague su impuesto atendiendo a sus posibilidades económicas en tanto que el segundo se resume en un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales...”¹¹.

Lo anterior lo concretamos en que el contrariar estos principios sería tanto como faltar a la justicia.

Posteriormente en 1776, Adam Smith, formuló cuatro principios fundamentales de la tributación; enunciando a continuación el principio que él llamo de Justicia y que por su contenido resulta conveniente analizar en este apartado: “...Los vasallos de cualquier estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno a proporción de sus respectivas facultades, en cuanto sea posible esta regulación, esto es, a proporción de las rentas o haberes de que gozan bajo la protección de aquel Estado. Las expensas del Gobierno, con respecto a los individuos de una nación, vienen a ser como los gatos de manejo de una gran hacienda, con respecto a varios colonos, los cuales sin excepción están obligados a contribuir, a proporción de sus respectivos intereses, al cultivo de aquel predio. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que llamamos igualdad o desigualdad de imposición...”¹².

Encontramos también que en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano votada en Francia en 1789, en su artículo 13 señalaba: “...Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es

¹¹ Crf. ARISTOTELES: *Ética Nicomaquea* (Versión de A. Gómez Robledo), México 1961, UNAM, p.109 a 133.

¹² SMITH Adam, “Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones”, México 1981, Editorial, Fondo de Cultura Económica, p. 726-727.

indispensable una contribución común; ésta debe ser repartida por igual entre todos los ciudadanos, en razón de sus posibilidades...”¹³

Del texto que antecede se advierte que se encuentran contenidas sin designación expresa, las garantías que después se llamarán de Equidad y Proporcionalidad.

Es el caso que a partir de la declaración francesa se fundo la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, con un sentido justo que consiste en establecer esta carga de acuerdo con la capacidad económica del ciudadano, para distribuirla en un sentido adecuado a dicha capacidad, de tal suerte que no es igualdad absoluta sino proporcional; a lo anterior lo proyectamos como el origen de los principios constitucionales de los impuestos.

Ya se ha hablado del origen de los principios que dan la pauta para la creación de contribuciones o impuestos, así también se considera importante mencionar brevemente el surgimiento de estos principios dentro de nuestra legislación.

Es el caso que en la Constitución de Cádiz en su artículo 339 establecía: “...Las contribuciones se repartirán entre los españoles en proporción de sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno...”¹⁴.

En el México independiente, el Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano suscrito en la ciudad de México el 18 de Diciembre de 1822, en su artículo 15 establecía: “...Todos los habitantes del Imperio deben contribuir en razón de sus proporciones, a cubrir las urgencias del Estado...”¹⁵.

En el artículo 36 del Proyecto de Constitución formulado por la Comisión relativa el 16 de julio de 1856, presidida por Ponciano Arriaga, se menciona

¹³ DE LA GARZA, Sergio Francisco, “Derecho Financiero Mexicano, México 1979, p. 261.

¹⁴ Ibid.

¹⁵ CÁMARA DE DIPUTADOS DEL H. CONGRESO DE LA UNIÓN, “Derechos del Pueblo Mexicano, México a través de sus constituciones”, México 1994, p.756.

como obligación de los mexicanos la siguiente:“...Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos así de la federación como del estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes...”¹⁶.

La obligación de contribuir para los gastos públicos pasó a formar parte de la fracción II del artículo 31 de la Constitución promulgada el 5 de febrero de 1857, y posteriormente se reiteró en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución sancionada el 5 de febrero de 1917.

Este antecedente ha sido denominador común de diversas épocas, sin embargo, no obstante que estos principios ya han sido definidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y por la doctrina, resulta una tarea difícil de comprender en su interpretación y alcance dentro de nuestro sistema jurídico, mas aun cuando los autores no se han puesto de acuerdo sobre si es un mismo principio o dos.

Al respecto Mariano Coronado, al estudiar la obligación tributaria consagrada en la Constitución de 1857, manifiesta que “...respecto a las contribuciones para cubrir los gastos públicos, resulta muy difícil para el estado cumplir estrictamente con el precepto de la proporción y equidad, toda vez que la fortuna privada se oculta a menudo y no hay muchas veces base fija para valorarla; razón por la cual la Jurisprudencia federal ha decidido que es objeto del impuesto, todo valor, toda utilidad económica que el legislador sin limitación alguna decida gravar...”¹⁷.

Es necesario abordar los conceptos de estos principios, para lo cual se mencionan a continuación.

¹⁶ MORENO Padilla Javier, Principio de Igualdad en el Derecho Tributario; Co-Ed del Tribunal Fiscal de la Federación, México 1992, p.268.

¹⁷ CORONADO Mariano, "Elementos de Derecho Constitucional Mexicano, México 1977, p.105.

El Principio de Proporcionalidad es atribuido a la capacidad de pago, medido de acuerdo a las rentas y a la riqueza; actualmente ha dado origen a la progresividad en los impuestos, en función del cual se grava mas a quien tiene mas o el que mas percibe.

El Principio de Equidad este es atribuido al gravamen igual a personas de igual situación y el gravamen adecuado a personas con situación diferente; a lo cual la Suprema Corte de Justicia de la Nación se apoya en que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es una norma de equidad, la que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en diferente situación jurídica, es decir tratar a los iguales de manera igual.

Y aunque los principios de proporcionalidad y equidad no estén en el Capítulo de Garantías Individuales de la Constitución Política, su violación es susceptible de reclamarse por la vía de amparo, pues ambos constituyen verdaderas garantías y no simples recomendaciones a los legisladores. Al respecto encontramos una Tesis de Jurisprudencia que a la letra se transcribe:

“EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS IMPUESTOS. 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 si esta el Poder Judicial 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 constitucionales. Aun cuando el artículo 31 de la Constitución que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no esta en el capítulo respectivo a las garantías individuales, la lesión de este derecho si 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 esta

capacitado par remediar dicha violación y que el remedio contra ella se encuentra en el sufragio popular, pues en tal caso se haría negatoria la fracción I del artículo 103 de la Constitución y la misma razón podría invocarse para negar todos los amparos que se enderecen contra leyes o actos del Poder Legislativo.

5ª. Epoca. T.XVII. p.103. A.R. Maldonado Aurelio. 20 de Octubre de 1925. Unanimidad de 8 votos.

Jurisprudencia No. 543. Apéndice de Jurisprudencia de 1917 a 1948.”

En los apartados siguientes podremos analizar criterios que puedan sustentar la unificación que dan autonomía a los principios de los que venimos hablando, para lo cual es menester sustentar dicho criterio con la Tesis de Jurisprudencia, que por unanimidad del Pleno de la SCJN en 1985, define los conceptos de proporcionalidad y equidad como dos principios autónomos entre si, pero que necesariamente toda ley fiscal debe contemplar, tesis de jurisprudencia que a la letra se transcribe:

“IMPUESTOS; SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.- 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 de contribuir a los gastos públicos en funciona su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos 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 cualitativamente superior a los medianos o reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, par que en cada caso el impacto sea distinto, no solo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en al 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, deducciones permitidas, plazos de pagos, etc.; debiendo variar únicamente 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 o regula.

AMPARO EN REVISION 2982/85. Manuel Ortega Venzor, Unanimidad de 17 votos. 2 de Noviembre de 1985. Ponente: Fausta Moreno Flores.

Séptima Epoca, Volúmenes 199-204, Primera parte, p. 57.

AMPARO EN REVISION 2980/85. Jesús Farias Salcedo, Unanimidad de 17 votos. 26 de Noviembre de 1985. Ponente: Luis Fernando Doblado.

Séptima Epoca, Volúmenes 199-204, Primera parte, p. 57.

AMPARO EN REVISION 2982/85. Ruben Peña Arias, Unanimidad de 17 votos. 26 de Noviembre de 1985. Ponente: Fausta Moreno Flores.

Séptima Epoca, Volúmenes 199-204, Primera parte, p. 57.

AMPARO EN REVISION 4292/85. Francisco Díaz Ponce de León, Unanimidad de 17 votos. 26 de Noviembre de 1985. Ponente: Mariano Azuela Güitron.

Séptima Epoca, Volúmenes 199-204, Primera parte, p. 57.

AMPARO EN REVISION 4528/85. Jean Vandenhoute Longard, Unanimidad de 17 votos. 26 de Noviembre de 1985. Ponente: Carlos de Silva Nava.

Séptima Epoca, Volúmenes 199-204, Primera parte, p. 57.

Jurisprudencia No. 88 (Séptima Época), Primera Parte. Apéndice de Jurisprudencia de 1917 a 1988.

3.4.1 Diferencia de estos principios.

Apegándonos al criterio que ha sustentado nuestro más alto tribunal, es evidente que la proporcionalidad y la equidad no se pueden interpretar como un solo principio pues como bien se ha dicho, existen claras diferencias entre

estas máximas constitucionales, que dejan en claro la diferencia entre estos principios constitucionales tributarios:

1.- El Principio de Proporcionalidad atiende a la capacidad económica de los contribuyentes y a la correcta disposición de las cargas fiscales entre las fuentes de riqueza existentes en una nación, mientras que el Principio de Equidad atiende a la situación de igualdad ante la misma ley tributaria que deben guardar todos los sujetos pasivos de un mismo tributo.

2.- El Principio de Proporcionalidad se ocupa fundamentalmente de las tasas, cuotas o tarifas, en tanto el Principio de Equidad atiende a los elementos restantes del tributo (sujetos, objeto, exenciones, deducciones, plazos de pago, etc.), con exclusión de las tasas, cuotas o tarifas.

3.-El Principio de Proporcionalidad busca la desigualdad de las tarifas para así afectar económicamente en mayor medida a las personas mayores ingresos que alas de menores o reducidos recursos; mientras que el Principio de Equidad busca un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.

4.- El Principio de Proporcionalidad debe atender a criterios de progresividad, en tanto el Principio de Equidad debe basarse en criterios de igualdad.

5.- El Principio de Proporcionalidad atiende a la economía general del país, mientras que el Principio de Equidad atiende a la posición específica del contribuyente frente a la ley fiscal.

Se pueden enumerar muchas mas distinciones entre estos dos principios, pero basta con ellos para mencionar la postura de esta tesis al respecto, pero también cabe mencionar los diferentes criterios juristas reconocidos, para poder sustentar el trabajo de tesis que se presenta.

3.4.2 Criterios que unifican y dan autonomía a estos principios.

Aunque con la ejecutoria de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se reconocía el rango de garantías individuales de ambos principios, aun no se definía cada vocablo para lo cual tuvieron que transcurrir 60 años mientras los doctrinarios trataban de resolver el problema, pues como veremos enseguida, sus opiniones se bifurcan en dos sentidos de tal manera que encontramos los siguientes criterios.

1) Criterio que unifican el principio de proporcionalidad y equidad:

Criterio de Ernesto Flores Zavala: "...Encontramos gran similitud en esencia entre esta expresión y la formula con la que Adam Smith plantea el principio de justicia de los impuestos, al decir que 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 llama equidad. De manera que con la expresión "proporcionalidad y equidad" solo se busca la justicia de los impuestos..."¹⁸.

Adam Smith encontró una similitud entre ambos conceptos, pero ello no quiere decir que nuestro sistema jurídico se apegue a ese criterio, pues nuestro mas alto tribunal ha confirmado la autonomía entre ambos conceptos. Además de que en la práctica, esto resulta más fácil de explicar pues al aplicar gran cantidad de disposiciones tributarias, llegamos a la conclusión de que algunas solo vulneran el principio de equidad o el de proporcionalidad, y en otros casos se vulneran simultáneamente los dos.

Criterio de Sergio F. De la Garza: "...Nosotros consideramos que la exigencia de la proporcionalidad y equidad que establece la fracción IV del artículo 31 constitucional es una de justicia tributaria y que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas, entre ella los tributos.

¹⁸ FLORES, Zavala Ernesto, "Finanzas Públicas Mexicanas", México 2001, pag195.

En la distribución de las cargas la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales...”¹⁹.

Criterio de Servando J. De la Garza: “...Ambos términos son complementarios dado que si fueran contradictorios o excluyentes, ninguna ley, podría ajustarse simultáneamente, por que para adecuación de uno implicaría desajuste al otro y la fracción constitucional liga los adjetivos mediante la conjunción copulativa...”²⁰.

2) Criterios que se inclinan por la autonomía de los principios de proporcionalidad y equidad:

Ignacio Burgoa afirma: “...La equidad entraña el imperativo de que los miembros integrantes de una colectividad deben contribuir para los gastos públicos del Estado, pero como dentro de dicha colectividad existen y operan diferentes situaciones económicas, la legislación las debe normar diversamente, en tanto que la proporcionalidad se revela en que, dentro de una misma situación tributaria, los sujetos que poseen mayores bienes de riqueza (capital) o perciban mayores ingresos (renta) deben pagar mas impuestos...”²¹.

Arrijoa Vizcaino sobre el particular dice: “...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. 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...”²².

¹⁹ DE LA GARZA Sergio F., “Las garantías Constitucionales en el Derecho Tributario, México 1984, pp.70-72.

²⁰ DE LA GARZA Servando J., “Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario”, México 1989, p. 70-72

²¹ BURGOA Llano Ignacio, “Principios Constitucionales en Materia de Contribuciones, México 1982, p. 414.

²² VIZCAINO Arrijoa, A,: op.cit., pp.188 y 191.

El ex ministro de la SCJN, José Rivera Pérez Campos, considera que no existe redundancia en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, pues: "...El requisito de equidad significa que el impuesto debe ser universal, de manera que si falta ese requisito la ley es inequitativa, mientras que el requisito de proporcionalidad mira a la "economía del impuesto", ya que no es proporcional la carga que agote la fuente impositiva, o sus gastos de recaudación sean mayores que esta, y que la proporción ha de contemplar todo el panorama de la economía del estado o de la colectividad, y se ha de establecer en relación de unas fuentes impositivas frente a otras..."²³.

Al conocer los diferentes criterios sustentados por destacados juristas sobre estos principios, llegamos a no estar de acuerdo con el grupo de autores que opinan que la proporcionalidad y la equidad forman un solo principio, pues a pesar de tratarse de conceptos con antecedentes equiparables, no implica que no existan diferencias claras entre ambos principios, criterio personal se plasmó en apartados anteriores dentro de este mismo capítulo.

3.5 Principio de Legalidad Tributaria

El principio general de legalidad consiste en que las autoridades únicamente tienen la facultad de hacer lo que les está expresamente permitido en la ley y por lo tanto los actos de autoridad que no tengan fundamento legal producen por consecuencia una violación de garantías. Este principio que es una garantía individual se encuentra contenido en el artículo 16 de nuestra carta magna y resulta aplicable a cualquier actividad del Estado.

Ahora bien, aplicando este principio específicamente en materia tributaria, se encuentra consagrado en el artículo 31 fracción IV de nuestra carta magna, que establece que las contribuciones que se tienen que pagar tanto a la Federación, Estados y Municipios, deben estar establecidas en preceptos

²³ PEREZ Campos, José Rivera, "Equidad y Proporcionalidad de los Impuestos", Revista de Investigación Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, No. 51, 1970, pp.71-90.

normativos formal y materialmente legislativos, es decir, emanados del Congreso de la Unión, o de la legislatura estatal, según sea el caso.

Este principio puede enunciarse de la siguiente manera:

“Nullum tributum sine lege”

Este aforismo latino que establece que no hay tributo sin ley, es indudablemente, una garantía de los gobernados, cuyo fin es proteger al contribuyente de que la autoridad le imponga cargas fiscales a su propio arbitrio.

Dentro de esta garantía encontramos el principio de generalidad de la imposición, mismo que en relación con las contribuciones exige que estas se establezcan de manera impersonal y no individualizada, lo cual no deja al contribuyente en estado de indefensión en virtud de que conoce o puede llegar a conocer con certeza las cargas fiscales que las autoridades le imponen.

Lo anterior no resulta suficiente, conque la ley señale la exigencia de una contribución específica, si no contiene los elementos esenciales de la misma, como el sujeto, objeto, tasa o tarifa, base y época de pago.

Al respecto cabe mencionar el siguiente criterio de la S.C.J.N.:

“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 solo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, este establecido por ley, segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como puede 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 la autoridad no quede otra cosas 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.

Séptima Epoca, Primera Parte:

Vol. 91-96, p. 90. AMPARO EN REVISION 5332/75.-

Blanca Meyerberg González.- Unanimidad de 15 votos.

Vol. 91-96, p. 90.. AMPARO EN REVISION 331/76.-

María de los Angeles Prendes de Vera.- Unanimidad de 15 votos.

Vol. 91-96, p. 90.. AMPARO EN REVISION 5464/75.-

Ignacio Rodríguez Treviño.- Unanimidad de 15 votos.

Vol. 91-96, p. 90.. AMPARO EN REVISION 5888/75-

Antonio Hernández Abarca.- Unanimidad de 15 votos.

Vol. 91-96, p. 90.. AMPARO EN REVISION 1008/76.-

Inmobiliaria Havre, S.A.- Unanimidad de 15 votos.

Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917- 1985, Primera Parte, Pleno, p.95.”

Con base a la voz de jurisprudencia citada, podemos decir que toda carga o imposición fiscal que no se encuentre expresamente establecida en una ley, estará contrariando la garantía de legalidad tributaria; por lo tanto no podrá ser exigible.

Así mismo consideramos conveniente mencionarlo que Adam Smith expresó sobre esta garantía, misma contemplo bajo el principio de Certidumbre:“...El tributo que cada individuo esta obligado a pagar debe ser cierto y determinado, y en modo alguno no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad que deba satisfacerse, todo ha de ser claro, llano e inteligible para el

contribuyente y para cualquier otra persona. Porque donde se verifique lo contrario estará cada vasallo, que contribuya mas o menos, bajo el poder no del gobierno, sino del recaudador del tributo, quien puede muy bien, con esta libertad, agravar el impuesto sobre cualquier contribuyente que no se atreva a reclamar o sacar, a impulsos de terror de semejantes gravámenes, regalos, presentes o gratificaciones inicuas para él. La incertidumbre de la contribución es ocasión para la insolencia, favoreciendo las astucias de algunos de los empleados en aquellos destinos, quienes suelen ser cuando menos desatentos o intratables. La certeza de lo que cada individuo debe pagar es materia de tanta importancia, que en desigualdad considerable en el modo de contribuir, no acarrea, según han experimentado todas las naciones, un mal tan grande como la mas leve incertidumbre en la cuantía del tributo...”²⁴.

Lo anterior deduce que el principio de Certeza del que habla Adam Smith es equiparable a la Garantía de Legalidad Tributaria contemplada en nuestra Carta Magna; considerando así que se trata de un imperativo constitucional el que se una ley en donde se establezcan todos y cada uno de los elementos que resultan indispensables para la existencia y cumplimiento de la obligación tributaria; de tal suerte que si varios elementos esenciales o solo uno quedaran al arbitrio de autoridad distinta al Congreso de la Unión o a las Legislaturas de los Estado, la contribución estará viciada de inconstitucionalidad, por ende y aplicada a los decretos de exención del pago del impuesto al activo que nos ocupa en esta tesis, se deduce inconstitucional, situación que será abordada en capítulos posteriores.

A modo de conclusión, respecto de este principio, resulta importante mencionar lo que Adolfo Arrijo Vizcaino enuncia al respecto:

²⁴ SMITH Adam, op.cit.p.727.

- a) "...La autoridad hacendaría no puede llevar 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 solo 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..."²⁵.

Séptima Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 91-96 Primera Parte

Página: 173

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. 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 solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que

²⁵ VIZCAINO Arriola, Adolfo, op.cit., p195.

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 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, dictadas 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 que pretenda justificárseles.

Séptima Época, Primera Parte:

Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 331/76. María de los Ángeles Prendes de Vera. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Ramón Canedo Aldrete.

Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S.A. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Quinta Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: CIII

Página: 1671

IMPUESTO, PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL. Examinando atentamente el principio de legalidad establecido en el artículo 31 constitucional, a la luz del sistema general que informan nuestras disposiciones constitucionales en materia administrativa y de su explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que al carga tributaria esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar del poder que, conforme a la Constitución, está encargada de la función legislativa, sino fundamentalmente en los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, siendo consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede al arbitrio de las autoridades exactoras. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en el impuesto, la imprevisibilidad en las cargas tributarias, y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, son anticonstitucionales, sea cual fuere el pretexto con que se pretenda justificar un impuesto.

Amparo administrativo en revisión 1833/49. Pérez de Barba Crescencia. 17 de febrero de 1950. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Nicéforo Guerrero. Ponente: Octavio Mendoza González.

3.6 Principio de Seguridad Jurídica

Según el maestro José de Pina Lara, la seguridad jurídica es: "...La garantía que representa la organización estatal en orden al mantenimiento del Derecho y a la consiguiente protección del individuo nacional o extranjero...".²⁶

Con base en lo anterior, entendemos que el Estado, como entidad jurídica, desempeña dicho poder sobre y frente a los gobernados por conducto de sus autoridades, al asumir su conducta autoritaria, imperativa y coercitiva, necesariamente afecta el ámbito jurídico que se atribuye a cada sujeto como gobernado, bien sea en su aspecto de persona física o persona moral.

El conjunto de modalidades jurídica a que tiene que sujetarse un acto de cualquiera autoridad para producir válidamente, desde un punto de vista jurídico, la afectación en la esfera del gobernado a los diversos derechos de éste, y que se traduce en una serie de requisitos, condicionales, elementos, etc. Esto es lo que constituye las garantías de seguridad jurídica. Éstas implican, en consecuencia, el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado.

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XV, Abril de 2002

Tesis: 1a. XXI/2002

Página: 469

RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA FAVORABLE AL PARTICULAR EN RESPUESTA A UNA CONSULTA FISCAL. EL ARTÍCULO 36 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL NO PRECISAR CUÁNDO SURTE EFECTOS SU NULIDAD O, EN SU CASO, POR QUÉ CONCEPTOS SE

²⁶ DE PINA Lara, José, "Diccionario de Derecho", México 1973, Editorial Porrúa, Pag. 305

MODIFICARÁ, ES VIOLATORIO DE LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA. La garantía de seguridad jurídica a favor de los gobernados, prevista en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, constituye un límite que el legislador debe respetar en las normas que emite, por lo que en ellas debe establecer todos aquellos requisitos, condiciones, elementos o circunstancias, cuyo acatamiento sea jurídicamente necesario para que un acto de autoridad produzca válidamente la afectación que esté destinado a realizar en la esfera jurídica del particular. Ahora bien, del análisis de los artículos 36 y 68 del Código Fiscal de la Federación se desprende, por un lado, que la resolución administrativa favorable al particular goza de la presunción de legalidad que impide que pueda ser modificada mutuo propio por la autoridad y, por otro, que para lograr su nulidad la autoridad hacendaría debe someterla a la jurisdicción del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, a través del juicio contencioso administrativo en el que el particular demandado puede hacer valer lo que a su derecho convenga y ofrecer pruebas, refutando las de la actora, es decir, el gobernado no será víctima del abuso de la autoridad para anular la resolución que le es favorable, dentro de un juicio en que exista igualdad procesal donde se resolverá la validez o nulidad de dicha resolución. Sin embargo, el citado artículo 36 no precisa las consecuencias jurídicas que tendrá la sentencia de nulidad que dicte el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, es decir, no establece los efectos de la sentencia, en caso de ser total o parcialmente desfavorable para el particular, ni especifica a partir de cuándo se retrotraerán sus efectos, si es a la fecha de la presentación de la demanda del juicio de lesividad o a partir de que se expidió la respuesta a la consulta fiscal, así como tampoco establece qué conceptos incluye, esto es, si deberán presentarse declaraciones complementarias por impuestos omitidos, o si deberán cubrirse recargos o actualizaciones, o sólo por algunos, por lo que es indudable que es violatorio de la garantía de seguridad jurídica de referencia, pues se genera una situación de incertidumbre para el particular, al dejar a la voluntad de la autoridad el determinar a partir de qué momento y por qué conceptos se modificará la resolución que le fue favorable y con base en la cual pagó sus contribuciones.

Amparo directo en revisión 782/2001. Agroservicios Ragasa, S.A. de C.V. 31 de octubre de 2001. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretaria: Martha Llamile Ortiz Brena.

Novena Epoca

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XIV, Octubre de 2001

Tesis: P. XVII/2001

Página: 20

CONSOLIDACIÓN FISCAL. LA CONSTANCIA DE RECEPCIÓN DEL PAGO PROVISIONAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN RELACIÓN CON EL RESULTADO DE LOS ESTADOS CONSOLIDADOS DE LAS SOCIEDADES CONTROLADORAS, OBTENIDA DE LA RED DE INTERNET, ACREDITA EL ACTO DE APLICACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 57-E, 57-K, 57-N Y 57-Ñ DE LA LEY DE LA MATERIA, VIGENTES A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE, PARA EFECTOS DEL JUICIO DE AMPARO. De una interpretación armónica y sistemática de lo dispuesto en el artículo 31, párrafo segundo, del Código Fiscal de la Federación y en la regla número 2.10.13. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 1998, se desprende que las sociedades controladoras que consolidan sus resultados para efectos fiscales, tienen la obligación legal de presentar sus pagos provisionales mensuales y la declaración anual del ejercicio fiscal de que se trate, a través de medios electrónicos. Ahora bien, si una sociedad controladora, en cumplimiento de las obligaciones fiscales antes precisadas, presenta sus declaraciones y pago correspondiente a través de esos medios, la prueba consistente en la constancia de recepción de la declaración provisional, que obtuvo de la red de internet, sí puede considerarse como idónea para acreditar el acto de aplicación de las normas reclamadas en el juicio de garantías, toda vez que la constancia de referencia es el único documento que puede obtener la sociedad que realiza su pago de esa forma. Por consiguiente, si tal documento no es objetado oportunamente por las autoridades hacendarias, no es posible, por

razones de seguridad jurídica, poner en duda su autenticidad y contenido, sin que obste a lo anterior el hecho de que en el mencionado artículo 31, párrafo segundo, se establezca que: "... Adicionalmente, los contribuyentes podrán presentar la declaración correspondiente en las formas aprobadas por la citada dependencia, para obtener el sello o impresión de la máquina registradora de la oficina autorizada que reciba el pago ...", pues del propio numeral se advierte que no es obligatorio para los contribuyentes presentar la declaración correspondiente en las formas aprobadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Amparo en revisión 1825/99. Industrias Electrolux, S.A, de C.V. y coags. 9 de agosto de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Lourdes Margarita García Galicia.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veinte de septiembre en curso, aprobó, con el número XVII/2001, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a veinte de septiembre de dos mil uno.

CAPITULO 4

EL IMPUESTO AL ACTIVO

- EL IMPUESTO AL ACTIVO

4.1 Introducción al Impuesto al Activo; 4.2 Surgimiento del Impuesto al Activo; 4.3 Concepto de Activo, 4.3.1 Activo Fijo; 4.3.2 Activo Circulante; 4.3.3 Activo Financiero; 4.4 Objeto del Impuesto; 4.5 Sujetos del Impuesto al Activo; 4.6 Base del Impuesto al Activo; 4.7 Tasa del Impuesto al Activo.

4.1 Introducción al Impuesto al Activo.

El sistema impositivo en México en las últimas décadas ha sido modificado y reformado en gran manera, lo que nos remota a finales del año 1987, cuando se introduce el programa de estabilización en las finanzas públicas, a fin de romper con la inherencia inflacionaria donde la reforma fiscal funge como la gran propuesta de este programa.

El gobierno se centro en la búsqueda en una mayor recaudación fiscal, creando nuevas fuentes de ingresos fiscales y por supuesto el impuesto al activo como parte de las correcciones.

Es el caso que el 30 de Diciembre de 1988 el Congreso de la Unión aprobó la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas (actualmente Impuesto al Activo), ley que entró en vigor el 1° de Enero de 1989.

Esta ley establece un nuevo gravamen, donde los sujetos principales son las sociedades mercantiles y las personas físicas con actividad empresarial, a su vez se exentó del pago de este impuesto al sector financiero mexicano, por considerar que se contaban con mecanismos adicionales para su control como contribuyentes; además que ocasionaría un problema de doble tributación, toda vez que los activos financieros son a su vez insumos en la producción del resto de los sectores de la economía.

El anterior punto recalca la incongruencia de decretos de exención que se han venido promulgando, esto con respecto a los principios constitucionales que hemos desarrollado con anterioridad, y que son el tema medular de esta tesis.

Ya se ha expuesto que para la validez constitucional de los impuestos no basta que se encuentren establecidos en una ley, sino que sean proporcionales y equitativos, así como los decretos que de ella emanan.

Es menester e indispensable conocer quienes son los sujetos, el objeto, la tasa, la base y las exenciones de este impuesto federal, así como el surgimiento y los fines que persigue el mismo.

4.2 Surgimiento del Impuesto al Activo.

Como ya lo mencione en el punto anterior, el Impuesto al Activo entró en vigor 1° de Enero de 1989, surge (según la exposición de motivos de su iniciativa) como un impuesto condicionado o alternativo al Impuesto Sobre la Renta, y debido a que se llegó a observar que alrededor de un 70% de las empresas presentaban sus declaraciones en “0” pesos, se buscaba que todas las empresas en México pagaran un impuesto mínimo, el cual se calcularía aplicando la tasa del 2%, la cual paso a ser del 1.8% hasta el 31 de Diciembre de 2006, y a partir del 1° de Enero de 2007 la tasa es del 1.25%, a la base gravable de sus activos en el ejercicio fiscal que corresponda.

Se podría decir que el Impuesto al Activo busca que las sociedades mercantiles con perdidas fiscales por largos periodos y sistemáticamente, que obviamente no pagaban Impuesto sobre la Renta, reportaran un ingreso para la nación a través de este nuevo impuesto, cuyo objetivo primordial es gravar los activos de las empresas con una tasa inicial del 2% (a partir del 1° de Enero de 2007 la tasa es del 1.25%).

Como consecuencia, este impuesto cumpliría una función importante en el Sistema Fiscal Mexicano, toda vez que ayudaría a incrementar la base de las contribuciones que aportan recursos para cubrir los gastos públicos, permitiendo de esa manera una distribución más justa de la carga impositiva, así como el de controlar la evasión y elusión fiscales.

Así mismo y dentro de la misma iniciativa, se manifestó que el IMPAC no implicaría una carga administrativa adicional para los contribuyentes, ya que los elementos necesarios para determinar la base del impuesto, se obtendría de la determinación que se tiene que hacer para el calculo del ISR a cargo, por lo que de esa forma se evitarían molestias innecesarias a los particulares para determinar nuevos elementos de control de sus operaciones y mucho menos duplicidad o aumento de registros en su contabilidad.

Esta ley se componía de 10 Artículos y 5 Transitorios que se caracterizaban por su defectuosa redacción, muy similar a otras leyes fiscales y con un gran contenido de violaciones a principios constitucionales, en específico a las garantías de proporcionalidad y equidad.

4.3 Concepto de Activo

Según el diccionario de la Real Academia Española, el activo es: "...Conjunto de todos los bienes y derechos con valor monetario que son propiedad de una empresa institución o individuo, y que se refleja en su contabilidad..."¹

Según el maestro Carrasco Iriarte, define a los activos como: "...Todos los bienes y derechos propiedad de la empresa..."²

Nosotros consideramos que el activo es un conjunto de bienes muebles, inmuebles y derechos personales que son propiedad de una persona física o moral con alguna actividad empresarial³.

4.3.1 Activo Fijo.

¹ DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA, Vigésimo Segunda Edición, Tomo I, Pág. 38.

² CARRASCO Iriarte, Hugo, "DERECHO FISCAL II", Editorial IURE, Quinta Edición 2005, Pág. 185.

³ Actividad Empresarial, Art. 16 CFF, Establece que las actividades empresariales son las comerciales, industriales, agrícolas, silvícolas, pesqueras y ganaderas.

El segundo párrafo del artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, define al activo fijo como: "...Activo fijo es el conjunto de bienes tangibles que utilizan los contribuyentes para la realización de sus actividades que se desmeritan por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo..."⁴

El maestro Carrasco Iriarte, menciona que el activo fijo son: "...Bienes y derechos con cierta permanencia, adquiridos para su uso y no para su venta..."⁵

Por lo anterior deducimos que el activo fijo, son las propiedades, bienes materiales o derechos que en el curso normal de los negocios no están destinados a la venta, sino que representan la inversión de capital de una empresa en las cosas usadas o aprovechadas por ella, de modo continuo, permanente o semi permanente, en la producción o en la fabricación de artículos para venta o en la prestación de servicios a la propia negociación, a su clientela o al público en general.

4.3.1.1 Gastos Diferidos.

En el párrafo tercero el artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, define a los gastos diferidos como: "...los activos intangibles presentados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación o mejorar la calidad o aceptación de un producto, usar, disfrutar o explotar un bien, por un periodo limitado, inferior a la duración de la actividad de la persona moral.

⁴ Según la Jurisprudencia los Bienes tangibles son: Rubro: "...conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de actividades empresariales y que se demeriten por su uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo..."ACTIVO DE LAS EMPRESAS, LEY DEL IMPUESTO AL. VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA PORQUE NO ESTABLECE LA BASE DEL IMPUESTO PARA CONTRIBUYENTES ARRENDADORES NO EMPRESARIOS; Novena Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo II, Noviembre de 1995, p. 29, tesis P./J. 32/95, jurisprudencia, Constitucional, Administrativa.

⁵ CARRASCO Iriarte, Hugo, Ibidem Pág. 185.

También se consideran gastos diferidos los activos intangibles que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado...”

4.3.1.2 Cargos diferidos.

El párrafo cuarto del artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, define a los cargos diferidos como: “...Cargos diferidos son aquellos que reúnan los requisitos señalados en el párrafo anterior, excepto los relativos a la explotación de bienes del dominio público o a la prestación de un servicio público concesionado, pero cuyo beneficio sea por un periodo ilimitado que dependerá de la duración de la actividad de la persona moral...”

4.3.2 Activo Circulante

El jurista Hugo Carrasco Iriarte conceptúa al activo circulante como: “...Bienes y derechos en rotación constante y de fácil conversión en dinero o en efectivo...”⁶

4.3.3 Activo financiero.

Para definir a los activos financieros tenemos que remitirnos al artículo 4° de la Ley del IMPAC que a la letra dice:

...”Art. 4°.- Se consideran activos financieros, entre otros, los siguientes:

- I. (derogada)
- II. Las inversiones en títulos de crédito⁷, a excepción de las acciones⁸ emitidas por personas morales residentes en México. Las acciones

⁶ CARRASCO Iriarte, Hugo, Ibidem Pág. 185.

⁷ Título de Crédito: también denominado título valor, es un escrito que recoge un derecho de contenido patrimonial que puede ser ejercitado por el poseedor del documento. El derecho se incorpora al documento, de forma que la cesión de éste implica la transmisión del derecho, facilitándose con ello su circulación, Enciclopedia Encarta 2006.

emitidas por sociedades de inversión de renta fija⁹, se consideraran activos financieros.

III. Las cuentas y documentos por cobrar. No se considerarán 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...”

Así mismo, y según el artículo 13° del Reglamento del Impuesto al Activo para los efectos del artículo 4°, fracciones II y III de la Ley en comento, se consideran activos financieros las inversiones y los depósitos en instituciones del sistema financiero.

4.4 Sujetos del Impuesto al Activo, artículo 1 de la Ley del Impuesto al Activo

En la obligación tributaria existen dos sujetos, el sujeto activo (acreedor) y el sujeto pasivo (deudor).

El sujeto activo es aquella entidad con facultades tributarias constitucionales que exigen el cumplimiento de diversas contribuciones establecidas en ley, por consecuencia de esta facultad, los que fungen como sujetos activos de esta obligación son la Federación, los Estados, los Municipios y el Distrito Federal, obviamente cada uno dentro de su esfera de competencia.

El sujeto pasivo de la obligación tributaria, son las personas físicas o morales, nacionales o extranjeras que se sitúan en la hipótesis contemplada en la norma jurídica, también conocidos como contribuyentes o causantes.

⁸ Acciones: participaciones que otorgan el derecho de propiedad sobre una empresa, Enciclopedia Encarta 2006.

⁹ Estas sociedades ya no existen, únicamente subsisten las de renta variable. Sociedades de inversión de renta variable, según el artículo 22 de la Ley de Sociedades de Inversión son: “...Las sociedades de inversión e renta variable operan con Activos Objeto de Inversión cuya naturaleza corresponda a acciones, obligaciones y demás valores, títulos o documentos representativos de un deuda a cargo de un tercero...”.

Las definiciones dadas con anterioridad son las contempladas como generales dentro de cualquier obligación tributaria, por lo que es necesario precisar quienes son los sujetos del Impuesto al Activo.

Tras haber dado el concepto del sujeto activo dentro de una obligación tributaria, podemos especificar que en el Impuesto al Activo el sujeto activo es la Federación como entidad jurídico política encargada de exigir el cobro de esta contribución, y de iniciar el Procedimiento Administrativo de Ejecución por incumplimiento en el pago de este impuesto.

Lo anterior denota que al ser un impuesto de carácter federal, únicamente la Federación tiene la facultad de exigir el cumplimiento de esta contribución, por lo que ninguna autoridad Estatal o Municipal podrá realizar dicho cobro.

En cuanto al sujeto pasivo de este impuesto, del cual tenemos ya su concepto, el artículo 1° de la Ley del Impuesto al Activo establece que están obligados al pago de este impuesto:

“... Las personas físicas que realicen actividades empresariales y las personas morales, residentes en México, están obligadas al pago de este impuesto activo, por el activo que tengan, cualquiera que sea su ubicación¹⁰. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, están obligadas al pago del impuesto por el activo atribuible a dicho establecimiento¹¹. Las personas distintas a las señaladas en este párrafo, que otorguen el uso o goce temporal de bienes, incluso de aquellos 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 Renta¹², que se utilice en la actividad de

¹⁰ El artículo 16 del CFF, se entenderán por actividad empresarial las comerciales, las industriales, las agrícolas, las ganaderas, las de pesca y las silvícola.

¹¹ El artículo 2° de la LISR establece lo que debe entenderse por establecimiento permanente.

¹² Capítulo III del Título IV.- Personas físicas que obtengan ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, provenientes de arrendamiento o subarrendamiento, otorgar a título oneroso el uso o goce temporal de bienes inmuebles.

Art. 133 fracción XIII.- actualmente se cambio al artículo 167 fracción XIII.- Personas físicas que obtengan ingresos en su carácter de condómino o fideicomisario de un bien inmueble

otro contribuyente de los mencionados en este párrafo, están obligados al de este impuesto únicamente por esos bienes.

4.- Los residentes en el extranjero también están obligados al pago de este impuesto por los inventarios que mantengan en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieren sido transformados por algún contribuyente de este impuesto.

5.- Las empresas que componen el sistema financiero están obligadas al pago de este impuesto por su activo no efecto a su intermediación financiera...”

4.5 Objeto del Impuesto

Rodríguez Lobato menciona que el objeto del impuesto se puede definir como “...la realidad económica sujeta a la imposición, como por ejemplo, la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios, la tenencia de activos, etc...”¹³

Es importante aclarar que no se debe confundir el concepto del objeto del impuesto con su finalidad, debe entenderse por objeto de una contribución que se esta haciendo referencia a lo que grava la ley tributaria y no al fin que se persigue con la imposición, este último es la finalidad.

Así mismo se debe distinguir el objeto del impuesto del presupuesto de hecho (hipótesis de causación) y del hecho generador.

destinado a hospedaje, otorgado en administración a un tercero a fin de que lo utilice para hospedar a personas distintas al contribuyente.

Art. 148.- actualmente artículo 186.- Residentes en el extranjero que obtengan ingresos por el uso o goce temporal de bienes inmuebles que se encuentren dentro del territorio nacional.

Art. 148-A.- actualmente artículo 187.- Residentes en el extranjero que obtengan ingresos que se deriven de un contrato de servicio turístico de tiempo compartido, siempre y cuando el inmueble este dentro del territorio nacional.

Art. 149.- actualmente artículo 188.- Los residentes que obtengan ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes muebles, siempre y cuando los bienes muebles destinados a las actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas y de pesca, se utilicen en el país.

¹³ Cfr. R.R. LOBATO: op.cit.,p. 112

A lo anterior Sergio de la Garza menciona que la hipótesis de causación o presupuesto de hecho es la imagen abstracta de lo que algún día será el concreto estado de las cosas¹⁴.

Desprendemos como consecuencia que el presupuesto de hecho es aquella descripción contenida en una norma que de manera hipotética y genérica enuncia una serie de circunstancias que de realizarse originarían el nacimiento de la obligación fiscal; es decir, que mientras no se produzca de manera exacta esta hipótesis en un tiempo y espacio determinados no existirá deber alguno que cumplir.

Cuando se actualizan todos y cada uno de los extremos previstos por la hipótesis normativa y se ubican en un cierto tiempo y lugar, estamos en presencia del hecho generador que sin duda da origen al nacimiento de la obligación fiscal; consecuentemente podemos decir que el presupuesto de hecho es la abstracción contenida en la norma.

Ya mencionados los conceptos anteriores, se concluye que el objeto del tributo (renta, consumo, activos, etc.) queda precisado a través del presupuesto de hecho que es la norma (percepción de la renta, enajenación de bienes, la detentación de activos, etc.).

En cuanto al Impuesto al Activo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, expresa cual es el objeto de este impuesto, mediante la siguiente jurisprudencia:

Registro IUS: 192908

Novena Epoca, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, Noviembre de 1999, p. 13, tesis P./J. 116/99, jurisprudencia, Constitucional, Administrativa.

¹⁴ Cfr. S.DE LA GARZA: op.cit.,p392

Rubro: ACTIVO. LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, EN CUANTO DEFINE EL OBJETO DE ÉSTE, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.

Texto: 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 semi-terminados 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.

Precedentes: Amparo en revisión 2423/96. Impulsora Corporativa de Inmuebles, S.A. de C.V. 31 de agosto de 1998. Once votos. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Miguel Ángel Zelonka Vela.

Amparo en revisión 2205/97. Industria Mexicana del Aluminio, S.A. de C.V. 31 de agosto de 1998. Once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Armando Cortés Galván.

Amparo en revisión 1248/97. Broker Distribución, S.A. de C.V. 31 de agosto de 1998. Once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Armando Cortés Galván.

Amparo en revisión 2716/97. Lagg's Tetley, S.A. de C.V. 31 de agosto de 1998. Once votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Lourdes Margarita García Galicia.

Amparo en revisión 2910/97. Grant Prideco, S.A. de C.V. 26 de abril de 1999. Mayoría de diez votos; unanimidad de once votos en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Miguel Ángel Ramírez González.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 116/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

De la letra de la ley del Impuesto al Activo, no se desprende que su objeto recaiga sobre un rendimiento mínimo originado por la tenencia de los activos destinados a actividades empresariales, pues si atendemos a la literalidad de su artículo 1º, llegando a la conclusión de que el objeto del Impuesto al Activo radica en la posesión de activos, aclarando que no debe confundirse la tasa con el objeto de este impuesto, al considerar que el impuesto radica en la ganancia mínima del 1.25% originada por la tenencia de activos destinados a actividades empresariales, sino que el 1.25% es la tasa aplicable a la base gravable del Impuesto al Activo, es decir el objeto del impuesto son los activos susceptibles de concurrir a la obtención de utilidades.

4.6 Base del Impuesto al Activo.

Según el maestro Ernesto Flores Zavala, "... la base del impuesto es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo: monto

de la renta percibida, valor de la porción hereditaria, monto de litros producidos, etc....”¹⁵.

Son los valores obtenidos conforme al artículo 2 de la Ley del Impuesto al Activo, determinando que la base se obtendrá por la suma de todos los activos que formen parte de la empresa del contribuyente.

Un ejemplo para determinar la base gravable del Impuesto al Activo es:

Activo financiero, acciones:

	Valor inicio de mes	Valor fin de mes	Promedio
mensual			
Enero	1000.00	1200.00	1100.00
Febrero	1300.00	1600.00	1450.00
Marzo	1800.00	2000.00	1900.00
Abril	2200.00	2400.00	2300.00
Mayo	2600.00	2800.00	2700.00
Junio	3000.00	3200.00	3100.00
Julio	3400.00	3600.00	3500.00
Agosto	3800.00	4000.00	3900.00
Septiembre	4200.00	4400.00	4300.00
Octubre	4600.00	4800.00	4700.00
Noviembre	5000.00	5200.00	5100.00
Diciembre	5400.00	5600.00	5500.00

Suma de Promedios mensuales: 39550.00

Se dividirá entre los meses del periodo: / 12

Base Gravable: 3295.83

Por la tasa del IMPAC: 1.25%

4.7 Tasa o Tarifa del Impuesto al Activo.

Según el maestro Ernesto Flores Zavala establece que “...tarifas, son las listas de unidades y de cuotas correspondientes para un determinado objeto tributario para un numero de objetos que pertenecen a la misma categoría...”¹⁶

¹⁵ FLORES Zavala, Ernesto, “Elementos de Finanzas Publicas Mexicanas”, Editorial Porrúa, México 1977, Pág. 109.

Entendemos por Tasa: el porcentaje fijo que el legislador determina en la Ley para aplicarlo al resultado fiscal o base gravable dependiendo que tipo de impuesto sea, respecto al calculo que ejerce cada contribuyente, por ejemplo, en materia de impuesto sobre la renta, las personas morales que tributan conforme al titulo Segundo de la ley del impuesto sobre la renta, el resultado fiscal debe ser multiplicado por la tasa que establece el artículo 10 de dicha ley.

Tomando en consideración las definiciones que anteceden, concluimos que el porcentaje del 1.25% aplicable a la base gravable del Impuesto al Activo es una tasa.

La ley del Impuesto al Activo en su artículo 2 primer párrafo, establece que “...El contribuyente determinara el impuesto por ejercicios fiscales aplicando el valor de su activo en el ejercicio, la tasa del 1.25%...”.

¹⁶ Ibidem, Pág. 109.

CAPITULO 5

L A INCONGRUENCIA D ELOS DECRETOS DE EXENCION DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

- LA INCONGRUENCIA DE LOS DECRETOS DE EXENCION DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

5.1 Clasificación de las exenciones; 5.2 Principios de Inconstitucionalidad; 5.3 Violación a la garantía de legalidad; 5.4 Violación a la garantía de proporcionalidad; 5.5 Violación a la garantía de equidad; 5.6 Aplicación de la tasa del 0.5% para Impuesto al Activo.

5.1 Clasificación de las exenciones

Consideramos de suma importancia el iniciar este apartado refiriéndonos a la clasificación de las exenciones, desde diferentes puntos de vista, para lo cual el maestro Raúl Rodríguez Lobato define a la figura jurídica de exención como "...la figura que no tiene por objeto perdonar a los causantes del pago de los créditos fiscales, sino que, simplemente, no los hace exigibles a ellos, conforme a las reglas generales establecidas única y exclusivamente en la ley..."¹.

Según el jurista Rafael de Pina Lara define a la exención de impuestos como la: "...relevación total o parcial a persona determinada de pagar un impuesto aplicable al resto de los causantes en igualdad de circunstancias o condenación en forma privativa de los impuestos ya causados..."²

Atendiendo a la definición de Margain Manautou, la exención es "...Una figura jurídica tributaria, por virtud de la cual se eliminan de la regla general de acusación, ciertos hechos o situaciones imponible por razones de equidad, de conveniencia o de política económica..."³

Tomando como punto de partida los diferentes conceptos de exención, podemos unificar a la exención como el privilegio obtenido por el causante, que lo exime del pago de cierto impuesto, siempre que se ubique dentro del supuesto que da creación a la misma exención.

El maestro Raúl Rodríguez Lobato, en su libro "Derecho Fiscal", cita a Emilio Margáin, el cual, siguiendo a Andreozzi⁴, señala la siguiente clasificación de las

¹ RODRIGUEZ Lobato, Raúl, "Derecho Fiscal", Editorial Harla, México 1986, Pág. 159.

² DE PINA Lara, Rafael, "Diccionario de Derecho", editorial Porrúa, México 1973, Pág. 174.

³ MARGAIN Manautou, Emilio, op.cit., p.207.

⁴ Op. cit. Pág. 161, 162.

exenciones: Objetivas, Subjetivas, Permanentes, Transitorias, Absolutas, Relativas, Constitucionales, Económicas, Distributivas y con Fines sociales.

Brevemente comentaremos sobre las características de cada tipo de exención.

Subjetivas: Las exenciones subjetivas se refieren a la persona.

Objetivas: Las exenciones objetivas recaen en el objeto del gravamen (artículos de primera necesidad).

Héctor B. Villegas, dice respecto de las exenciones objetivas: "...Las exenciones objetivas son aquellas en que la circunstancia neutralizante está directamente relacionada con los bienes que constituyen la materia imponible, sin influencia alguna de la "persona" del destinatario legal del tributo..."

Este tipo de exenciones es la que abunda en nuestra legislación fiscal. La mayoría de las leyes contiene exenciones tributarias relacionadas con el objeto del impuesto.

Permanentes: Las exenciones permanentes se establecen en una ley, con vigencia indeterminada, en tanto no sea modificada dicha ley.

En nuestro derecho fiscal, la mayoría de las exenciones que se conceden se señalan en las leyes de vigencia permanente.

Transitorias: A diferencia de las permanentes, las exenciones transitorias son decretadas con vigencia determinada. Tal es el caso de la exención en el IMPAC que es objeto de esta tesis.

Relativas: En este tipo de exenciones, si bien se exenta de la obligación fiscal sustantiva (el pago del impuesto) a la persona, subsisten infinidad de obligaciones de carácter formal; un ejemplo serían las personas morales con fines no lucrativos que, si bien, están exentas del pago del Impuesto Sobre la Renta, tienen obligación de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, expedir comprobantes, presentar declaraciones informativas, etc.

Absolutas: En las exenciones absolutas se libera a la persona de todas las obligaciones fiscales, es decir, tanto de las obligaciones sustantivas, como de las formales.

El cuarto párrafo del artículo primero del Código Fiscal Federal señala que "...Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no están obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes...". Citamos este texto fiscal para sustentar la obligación de cumplir con las obligaciones fiscales formales, aún en ausencia de las sustantivas.

Constitucionales: En términos generales podemos decir que son las que se establecen en las Constituciones Políticas de los Estados.

Raúl Rodríguez Lobato, al respecto de exenciones tributarias constitucionales señala que "...En México, un ejemplo es el salario mínimo, al que por disposición constitucional se le exime de todo gravamen..."⁵. Este autor se refiere al artículo 123 Constitucional, fracción VIII que establece que "...el salario mínimo quedará exceptuado de embargo, compensación o descuento...", consideramos que esta disposición constitucional no se está refiriendo a una exención tributaria propiamente dicha. La Ley de Impuesto Sobre la Renta, congruente con este señalamiento constitucional no grava el salario mínimo, pero no como exención, sino como resultado de la aplicación de la tarifa de su artículo 113.

La exención tributaria que sí contempla la Constitución es la correspondiente al patrimonio familiar, puesto que el artículo 27, fracción XVII y el artículo 123, fracción XXVIII, así lo señalan. A continuación, una interpretación judicial al respecto.

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Parte: 121-126 Sexta Parte

⁵ Ibidem. Pág. 162.

Tesis:

Página: 147

PATRIMONIO FAMILIAR. EXENCION DE IMPUESTOS.

"El artículo 27, fracción XVII, inciso g), de la Constitución Federal, ordena que las leyes locales organicen el patrimonio de familia sobre la base de que será inalienable y no estará sujeto a embargo, ni a gravamen alguno. Y el artículo 133 de la propia Constitución señala que la propia Constitución es Ley Suprema de la Unión, y que los jueces locales se arreglarán a ella a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las leyes de los Estados. Ahora bien, aunque este precepto habla de los jueces de los Estados, es claro que el mandato alcanza también, y aún con mayor razón, a los jueces federales de amparo, cuya función básica es, conforme a los artículos 103 y 107 de la mencionada Constitución, proteger las garantías constitucionales de los particulares. Sería absurdo que, a diferencia de los locales, los jueces federales pudieran arreglarse a las leyes secundarias, federales locales o del Distrito Federal, aunque estuviesen en contradicción con la Constitución Federal. Luego, si la Constitución misma y el juicio de amparo no han de ser instituciones huecas, es claro que los jueces de amparo se deben ajustar a los mandatos de la Constitución aún en contra de las leyes secundarias de la Federación, de los Estados, o del Distrito Federal. Así pues, y sin entrar al problema de si los Poderes Legislativo y Ejecutivo, subordinados a la Constitución Federal, pueden negar eficacia a los textos constitucionales o vetar la aplicación de éstos, mediante el procedimiento de no legislar o no reglamentar, es de verse que si una persona ha conseguido (directamente de los tribunales del fuero común, o mediante la concesión ejecutoriada de un amparo para ese efecto) la declaración de que se decreta la constitución del patrimonio familiar sobre un inmueble, ese inmueble queda protegido por el texto constitucional contra todo gravamen, y por ende no será sujeto a gravamen alguno. Por otra parte, y aplicando el principio de hermenéutica conforme al cual donde la ley no distingue no debemos distinguir, se concluye que ello no se refiere sólo a los gravámenes civiles y mercantiles, sino que incluye los gravámenes fiscales, ya que el texto constitucional no hace distingo,

y limitarlo en este aspecto sería tanto como adicionar o modificar ese texto, con el pretexto de interpretarlo. Y no puede decirse que los gravámenes sean diferentes de los impuestos, o que el término impuestos no queda incluido en el término gravámenes, pues de verse que el artículo 5o. de la misma Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal dice que ningún gravamen podrá recaudarse si no está previsto por la ley de ingresos. Luego la expresión gravamen sí incluye las cargas fiscales. Siendo de notarse que, al ser claro el texto del precepto, no hay por que acudir a otros medios interpretación. Y de todo ello se concluye que por mandato constitucional, e independientemente de que esté considerada o no, la exención en la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, los impuestos, que no son contraprestación por servicios, sino gravámenes o cargas que se imponen sin compensación directa, no pueden afectar a un inmueble constituido como patrimonio familiar. Por último, y en cuarto lugar, no puede aceptarse el argumento de que las autoridades responsables no fueron oídas en el procedimiento de jurisdicción voluntaria que culminó con la constitución de un inmueble como patrimonio familiar, porque se trata de una relación de Derecho Civil en la que las autoridades fiscales no son parte. Y el que la constitución Federal de tales o cuales efectos a la constitución del patrimonio familiar, y lo exima de embargos y gravámenes, no puede significar que se tenga que llamar el procedimiento a todas aquellas personas, incluido el fisco, que posteriormente pudieran tener la pretensión de embargar o gravar el inmueble. Es decir, los posibles acreedores de créditos futuros, por cualquier título que ello sea, no tienen por qué ser llamados al procedimiento, si en éste no se afectan créditos anteriores a la constitución del patrimonio familiar. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 164/79. Francisco J. Peniche Bolio. 13 de junio de 1979.

Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.

Económicas: Estas exenciones buscan el desarrollo económico del país, el maestro Flores Zavala reconoce el fin económico de las exenciones, al decir: "...Las exenciones que se conceden a ciertas categorías de personas que no se encuentran dentro de los mínimos de existencia, como las cooperativas, las

industrias nuevas, las exenciones que se conceden en ciertos países para las rentas de capitales extranjeros invertidos en ellos, etc. se fundan en el propósito de facilitar el desarrollo de ciertas formas de organización corporativa o de nuevas actividades industriales, o la inversión de nuevos capitales.,etc...”⁶

Distributivas: Las exenciones distributivas tienen como finalidad repartir la carga tributaria, un ejemplo claro son las asociaciones en participación, ya que todos los que la conforman deberán tomar parte en la carga tributaria en proporciones a sus utilidades y pérdidas.

Con fines sociales: Buscan fomentar el desarrollo cultural, tecnológico, artístico, deportivo, etc., un claro ejemplo de estas exenciones es la otorgada en materia de Impuesto Sobre la Renta a personas morales con fines científicos, tecnológicos, ecológicos, de enseñanza, de beneficio social, etc., contempladas en el artículo 95 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

5.2 Exenciones en la Ley del Impuesto al Activo.

Es evidente que el artículo 39 Fracción I del Código Fiscal de la Federación establece:

"...El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá: I. Condonar o eximir total o parcialmente el pago de contribuciones y sus accesorios cuando se haya afectada; la situación de algún lugar o región..."

No así, el artículo 28 Constitucional el cual prevé:

"...En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las practicas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes..."

Así es como la exención de impuestos permitida con anterioridad a la vigencia de la Constitución de 1917, desapareció cuando se establece en el artículo 28:

⁶ RODRIGUEZ Lobato, Raúl, "Derecho Fiscal", Editorial Porrúa, México 1986, Pág. 162

"...En los Estados Unidos Mexicanos no habrá monopolios, ni estancos de ninguna clase; ni exención de impuestos...";

Ello tiene la finalidad de evitar la desigualdad de condiciones en los productores de riqueza para impedir que unos sean favorecidos con perjuicio de otros.

La constitucionalidad de las leyes fiscales ha evolucionado, estableciendo en el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, lo siguiente:

"...El Ejecutivo federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

III. Conceder subsidios o estímulos fiscales..."

Es así, como el presidente de los Estados Unidos Mexicanos goza de esa atribución, por consiguiente y en diversos años se ha servido dirigir y publicar los siguientes decreto:

“...DECRETO POR EL QUE SE EXIME TOTALMENTE DEL PAGO DEL
IMPUESTO AL ACTIVO QUE SE CAUSE DURANTE EL EJERCICIO FISCAL
DE 2001, A LOS CONTRIBUYENTES QUE SE INDICAN.

D.O.F. MARZO 22 DE 2001

Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos.-
Presidencia de la República.

VICENTE FOX QUESADA, Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, en ejercicio de la facultad que me confiere el artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con fundamento en los

artículos 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, y

CONSIDERANDO

Que durante los últimos años se han venido otorgando diversos estímulos para la producción o venta de productos, así como para asegurar la recuperación económica y el empleo, consolidándose con ello las bases para el crecimiento sostenido de la economía;

Que dentro de dichos estímulos se ha otorgado la exención del pago del impuesto al activo, a las empresas medianas y pequeñas cuyos ingresos no excedan de una cantidad determinada, por representar estas empresas una fuente importante de empleo y por constituir un sector o actividad especialmente vulnerable por el entorno económico;

Que es necesario dar continuidad a los apoyos otorgados por el Gobierno Federal a fin de que se sigan capitalizando los beneficios de la recuperación económica, estimándose pertinente otorgar por un año más a dichas empresas la exención del pago del impuesto al activo, y

Que el Ejecutivo Federal a mi cargo comparte la recomendación del Honorable Congreso de la Unión de emitir un nuevo Decreto que contenga la exención del impuesto al activo para las pequeñas y medianas empresas, he tenido a bien expedir el siguiente

DECRETO

Artículo Primero. Se exime totalmente del pago del impuesto al activo que se cause durante el ejercicio fiscal de 2001, a los contribuyentes del citado impuesto, cuyos ingresos para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta en el ejercicio de 2000, no hubieran excedido de \$14'700,000.00 (Catorce millones setecientos mil pesos 00/100 M.N.).

Artículo Segundo. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público expedirá las disposiciones necesarias para la correcta y debida aplicación de la exención prevista en el presente Decreto.

TRANSITORIO

Único. El presente Decreto entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el el Diario Oficial de la Federación.

Dado en la Residencia del Poder Ejecutivo Federal, en la Ciudad de México, Distrito Federal, a los quince días del mes de marzo de dos mil uno.- Vicente Fox Quesada.- Rúbrica.- El Secretario de Hacienda y Crédito Público, José Francisco Gil Díaz.- Rúbrica...”⁷

“...DECRETO POR EL QUE SE EXIME TOTALMENTE DEL PAGO DEL IMPUESTO AL ACTIVO QUE SE CAUSE DURANTE EL EJERCICIO FISCAL DE 2005, A LOS CONTRIBUYENTES QUE SE INDICAN.

D.O.F. OCTUBRE 25 DE 2005

“...VICENTE FOX QUESADA, Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, en ejercicio de la facultad que me confiere el artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con fundamento en los artículos 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, y

CONSIDERANDO

Que durante los últimos años se han venido otorgando diversos estímulos para la producción o venta de productos, así como para asegurar la recuperación económica y el empleo, consolidándose con ello las bases para el crecimiento sostenido de la economía;

⁷ Decreto Por El Que Se Exime Totalmente Del Pago Del Impuesto Al Activo Que Se Cause Durante el Ejercicio Fiscal De 2001, A Los Contribuyentes Que Se Indican. D.O.F. Marzo 22 de 2001

Que dentro de dichos estímulos se ha otorgado la exención del pago del impuesto al activo, a las empresas medianas y pequeñas cuyos ingresos no excedan de una cantidad determinada, por representar estas empresas una fuente importante de empleo y por constituir un sector o actividad especialmente vulnerable por el entorno económico;

Que es necesario dar continuidad a los apoyos otorgados por el Gobierno Federal a fin de que se sigan capitalizando los beneficios de la recuperación económica, estimándose pertinente otorgar por un año más a dichas empresas la exención del pago del impuesto al activo...”.⁸

En este punto y después de analizar lo previsto por ambos decretos de exención se puede señalar que, si bien es un estímulo fiscal, dichos decretos al crearse dejan fuera a otros contribuyentes, que aunque teniendo la misma capacidad tributaria, pero por el simple hecho de tratarse de personas morales no gozan de tal estímulo o exención en los citados decretos, únicamente las personas físicas. Incluso se podría hablar además de una incongruencia, de una inconstitucionalidad en tales decretos, al romper los principios de proporcionalidad y equidad y de dar un trato desigual a los que están en idéntica situación.

Sin embargo cabe señalar que tratándose de personas físicas o morales con idéntica capacidad tributaria pero que hubiesen pagado el impuesto al activo para tales ejercicios señalados en los decretos, difícilmente podrán impugnar vía Amparo toda vez que ya cubrirían la contribución y son actos consumados.

5.3 Períodos y ejercicios que están exentos del Impuesto al Activo.

Ahora bien, cabe mencionar que el transcurrir de nuestra investigación, ubicamos situaciones en los cuales no se cubre con dicha contribución, así lo establece en el artículo 6, tercer párrafo de la ley del impuesto al activo, no se pagará el impuesto:

⁸ Decreto Por El Que Se Exime Totalmente Del Pago Del Impuesto Al Activo Que Se Cause Durante el Ejercicio Fiscal De 2005, A Los Contribuyentes Que Se Indican. D.O.F. Octubre 25 de 2005.

1.- Por el periodo preoperativo. Como la Ley del Impuesto al Activo no define dicho periodo, nos remitimos al artículo 38 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que aunque menciona que se considera erogación en periodos preoperativos, consideramos que de ahí se puede deducir la definición del periodo preoperativo: son aquéllas que tienen por objeto la investigación y el desarrollo, relacionados con el diseño, elaboración, mejoramiento, empaque o distribución de un producto, así como con la prestación de un servicio; siempre que las erogaciones se efectúen antes de que el contribuyente enajene sus productos o preste sus servicios, en forma constante.

2.- Por los ejercicios de inicio de actividades. En el artículo 16, primer párrafo del reglamento de la ley del impuesto al activo se considera ejercicio de inicio de actividades: a aquél en el que el contribuyente comience a presentar, o deba comenzar a presentar, las declaraciones de pago provisional de Impuesto Sobre la Renta, incluso cuando se presenten en ceros, o para prestación de servicios de hotelería se considera ejercicio de inicio de actividades aquél en que, por primera vez, obtengan ingresos por la prestación de dicho servicio.

3.- Los dos ejercicios siguientes al de inicio de actividades.

4.- El ejercicio de liquidación cuando dure hasta dos años.

Lo dispuesto anteriormente no es aplicable a:

a) Los ejercicios posteriores a fusión, transformación de sociedades o traspaso de negociaciones,

b) Los contribuyentes que inicien actividades con motivo de la escisión de sociedades,

c) Tratándose de las sociedades que 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.

d) Cuando se comience a presentar declaraciones por cambio de régimen fiscal.

A continuación veremos algunos casos prácticos, para saber si un contribuyente está exento o no del impuesto al activo

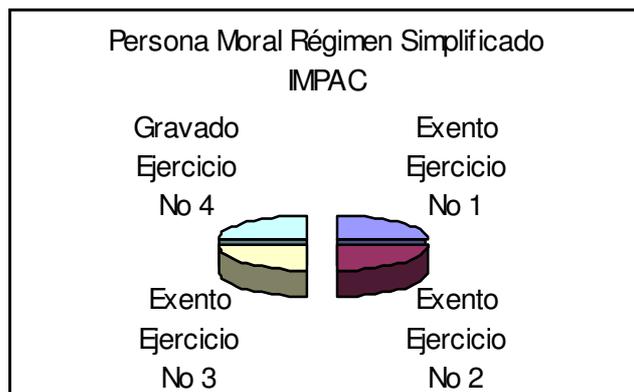
Ejemplo 1: Una persona física con actividad empresarial que tributa en el régimen de actividad empresarial y profesional:

CONCEPTO	AÑO
Inscripción al RFC y Periodo Preoperativo	2002
1- Ejercicio de inicio de actividades	2002
2- 1er ejercicio siguiente al de inicio de actividades	2003
3- 2º ejercicio siguiente al de inicio de actividades	2004
4- Ejercicio gravado para IMPAC	2005



Ejemplo 2: Una persona moral que tributa en el régimen simplificado⁹:

CONCEPTO	AÑO
Inscripción al RFC y Periodo Preoperativo	2002
1- Ejercicio de inicio de actividades	2002
2- 1er ejercicio siguiente al de inicio de actividades	2003
3- 2º ejercicio siguiente al de inicio de actividades	2004
4- Ejercicio gravado para IMPAC	2005



5.4 Principios de constitucionalidad que se ven afectados por las exenciones.

El artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución federal establece a los mexicanos la obligación de contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes.

De acuerdo con Flores Zavala, "con la expresión proporcional y equitativa sólo se busca la justicia en los impuestos"¹⁰. El mismo autor señala que el principio de justicia aludido "requiere la realización de dos principios: el de generalidad y el de uniformidad"¹¹. Estos dos principios también deben cumplirse cuando se establece la exención; lo contrario pone en entredicho la disposición que la prevea.

La comprensión de la proporcionalidad y equidad, se desprende, por ejemplo de lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en

⁹ Léase artículo 79 Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente.

¹⁰ Ibidem.

¹¹ Ibidem.

vigor, ya que en este fundamento explica que toda persona moral según la proporción de su riqueza pagará un 28% sobre su resultado fiscal para efectos de este impuesto.

Los que son considerados personas físicas, estaríamos en el supuesto jurídico que corresponda a las distintas actividades empresariales, por ejemplo, para efectos de los asimilados a salarios, el artículo 113 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor, determina cual puede ser el límite de riqueza obtenido por sueldo para aplicar una tarifa que comprende distintos porcentajes según la proporción señalada con anterioridad.

Consideramos que de estas dos formas podemos ejemplificar claramente la proporcionalidad y equidad; sin embargo, sí el contribuyente persona física no obtiene una riqueza no será sujeto fiscalmente en una obligación sustituta, por que no pagaría el impuesto, pero el legislador determina que sí el contribuyente está en este supuesto jurídico, pague otro tipo de impuesto (el impuesto al activo), pero irónicamente el ejecutivo, mediante sus facultades discrecionales decreta que estos contribuyentes tampoco paguen esta segunda contribución, por consiguiente no existiría la proporcionalidad y la equidad.

En el mismo orden de ideas, se debe mencionar que además de los principios generales del derecho, existen otros específicos del derecho fiscal, que también han de tenerse en la constitución, como el de equidad, el de igualdad, el de obligatoriedad, etcétera.

Tanto los principios generales, como los específicos del derecho fiscal, han de tenerse a la vista al dictar una ley que establezca exenciones, so pena de que las mismas resulten contrarias a la juridicidad.

Existe uniformidad de criterio en indicar que la calificación de las contribuciones de proporcionales y equitativas dan en conjunto el sólo significado de justas.¹²

Esta justicia debe manifestarse con la amplitud que se conoce desde siempre, sin hacer distinciones de sí se trata de justicia distributiva conmutativa o legal, así

¹² Léase, Flores Zavala, Ernesto, Finanzas públicas mexicanas, México, Porrúa, 1955, p. 194

debe entenderse que la ley que ha de cumplirse en el pago de las contribuciones, ha de ser justa.

Lo contrario a lo que establece el precepto constitucional implica la exención de impuestos; es decir, si no se satisface justicia en el cobro de la contribución, debe exentarse de la misma.

Por ello la falta de cumplimiento en los mencionados principios, colocaría a la ley que emitiese la exención en una situación de no cumplimiento de tales principios.

5.5 Violación a la garantía de legalidad.

El principio de legalidad en materia fiscal, en la versión que pudiera llamarse original, indica que no puede existir contribución alguna sin que se encuentre establecida en una ley (*nullum tributum sine lege*).

Se ha creado un principio similar al de la seguridad jurídica, pero que sostiene precisamente lo contrario; este principio establece que no podrá haber exenciones de impuesto que no prevean las leyes.

Este principio implica algo más que la simple declaración, pues para que la exención en materia tributaria pueda proceder, la ley debe satisfacer el requisito de estar acorde con los principios constitucionales, señalando entre otros al de legalidad.

A consecuencia de ello, la Suprema Corte de Justicia de la Nación establece que el principio de legalidad debe cumplir con ciertos requisitos y condiciones como se encuentran traducidos en las siguientes jurisprudencias:

“...Séptima Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 91-96 Primera Parte

Página: 173

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL. 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 solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que 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 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, dictadas 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 que pretenda justificárseles.

Séptima Época, Primera Parte:

Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Ramón Canedo Aldrete.

Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S.A. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Séptima Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 91-96 Primera Parte

Página: 172

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, que esté establecido por ley; 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.

Séptima Época, Primera Parte:

Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 331/76. María de los Ángeles Prendes de Vera. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Ramón Canedo Aldrete.

Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S.A. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Nota: En el Informe de 1976, la tesis aparece bajo el rubro "IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE DEBE SALVAGUARDAR LOS."

Ahora bien, respecto a lo que establece el artículo 28 constitucional, sobre las exenciones de impuestos y que el ejecutivo hace caso omiso a dicha disposición cuando por sus facultades discrecionales¹³ emite decretos que exentan algún impuesto, se estaría violando la garantía de igualdad jurídica, ya que los exentos no acataran la ley y los sujetos que no les beneficia el decreto tendrán que cumplir.

¹³ Léase artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

CAPITULO 6

**PROPUESTA PARA ESTABLECER LA TASA DEL 0.5% DEL
IMPUESTO AL ACTIVO.**

**PROPUESTA PARA ESTABLECER LA TASA DEL 0.5% DEL IMPUESTO
AL ACTIVO.**

6.1 Choque entre el legislador con el poder ejecutivo, respecto a la generación del impuesto al activo; 6.2 Exposición de motivos que crea el impuesto al activo; 6.3 La tasa del 0.5% aplicable al impar.

6.1 Choque entre el legislador con el poder ejecutivo, respecto a la generación del Impuesto al Activo.

El decreto por el que se exime del pago del Impuesto al Activo y se otorgan diversas facilidades administrativas a los contribuyentes que se mencionan publicado el 11 de Octubre de 2005, en el Diario Oficial de la Federación, por el C. Presidente del los Estados Unidos Mexicanos Vicente Fox Quesada, en la parte medular de su considerando, expresa lo siguiente: "...Es conveniente que durante el presente ejercicio se establezcan apoyos para los contribuyentes, personas físicas que tienen una baja capacidad contributiva, y administrativa, con el fin de facilitar su crecimiento y la generación de mayores recursos que les permitan seguir realizando sus actividades productivas en beneficio del país, por lo que se considera pertinente eximir del pago del impuesto al activo a las personas físicas de menor capacidad contributiva, cuyos ingresos totales en ejercicios de 2004 no hubiesen excedido de \$4,000,000.00.

Tal decreto establece en el artículo primero lo siguiente:

"...se exime totalmente del pago del impuesto al activo que se cause durante el ejercicio fiscal 2005, a los contribuyentes personas físicas cuyos ingresos totales en el ejercicio 2004 no hubieran excedido de \$4,000,000.00 cuatro millones de pesos..."¹

Así el 11 de octubre del 2005 finalmente se expide el tan anhelado decreto de la exención de impuesto al activo durante el ejercicio fiscal de 2005, que había sido y al menos por este año sigue siendo toda una tradición fiscal desde 1996, y como se venía rumorando, se expide con ciertas restricciones; como lo es un monto menor de ingresos en el ejercicio anterior para tener

¹ http://dof.gob.mx/2005/octubre/dof_11-10-2005.pdf.

derecho a la exención, así como que solo aplica para personas físicas. A continuación comentamos y analizamos dicho decreto.

6.2 Sujetos con derecho al decreto de exención de Impuesto al Activo.

Son sujetos con derecho a la aplicación del decreto de exención del Impuesto al Activo:

a) Solo los contribuyentes personas físicas. De éste argumento se valen los juristas para señalar la posible interposición del juicio de amparo, debido a que se exceptúa del beneficio mencionado a las personas morales con características similares, violentando la garantía de equidad.

b) Cuyos ingresos totales en el ejercicio de 2004, no hubieran excedido de \$4'000,000.00 (cuatro millones de pesos 00/100 M.N.).

c) Opción para enterar pagos provisionales de Impuesto al Activo.

d) Los contribuyentes que habían sido beneficiados por la exención de impuesto al activo del 2004:

1) Que no hubieran efectuado pagos provisionales de dicho impuesto por los meses de enero a agosto de 2005. Lo cual significa que el contribuyente que sí ha efectuado pagos provisionales de impuesto al activo por el período señalado, y que había sido beneficiado por la exención de impuesto al activo del 2004, continuará haciéndolo de acuerdo al procedimiento de la ley del impuesto al activo

2) Podrán enterar de manera proporcional. Recordemos que es una opción pudiendo aplicar el procedimiento de la ley del impuesto al activo para determinar los pagos provisionales y en su caso con sus respectivos accesorios

3) En los meses de septiembre a diciembre del año en curso

4) El monto de los pagos no efectuados.

Determinación de pagos provisionales de septiembre a diciembre de 2005

La manera en que los contribuyentes determinarán el monto de los pagos provisionales de septiembre a diciembre de 2005, de elegir ésta opción, consiste en:

- I. Dividir entre cuatro el impuesto al activo que les hubiera correspondido en el 2004 de no haber estado exentos del pago de dicho impuesto. El decreto de exención de impuesto al activo para 2004 eximía del entero pero no del cálculo de dicho impuesto. Lo cual se refiere a:

Monto del impuesto al activo a pagar

$$\frac{\text{por el ejercicio fiscal de 2004}}{4} = \text{Monto de cada pago provisional Sin actualizar}$$

- II. Actualizarlo conforme a lo establecido en el cuarto párrafo del artículo 7 de la Ley del Impuesto al Activo. Quedando como sigue:

Monto de cada

$$\text{pago provisional X } \frac{\text{INPC DIC 2004}}{\text{INPC DIC 2003}} = \text{Monto de cada pago provisional Actualizado}$$

- III. Lo que resulte será el monto de los pagos provisionales que deberán efectuar. Por lo cual el importe a pagar en cada pago provisional de septiembre a diciembre será el resultado del procedimiento anterior:

Monto de cada pago provisional Actualizado

Eligiendo éste mecanismo de determinación el primer pago provisional se presenta a más tardar el 17 de octubre del 2005, que corresponde al período de septiembre del mismo año.

Ejemplo:

El Sr. J. Jesús Terrazas Castañeda, dedicado a la actividad empresarial, tuvo ingresos en el ejercicio fiscal de 2003 por \$ 4,500,000.00, por lo cual se le aplicaba el decreto de exención de Impuesto al Activo para 2004, cuyo limite para tener derecho a la exención era de no rebasar ingresos de \$14,700,000.00, el año inmediato anterior, entre otros. Por el ejercicio fiscal de 2004 sus ingresos fueron de \$5,600,000.00. No ha efectuado ningún pago provisional de impuesto al activo por el período enero a agosto del 2005.

El impuesto al activo a pagar por el ejercicio fiscal 2004 es de \$ 80,000.00.

Decretos que contravienen la existencia de dicho impuesto.

Exposición de motivos que crea el impuesto al activo.

En el mismo orden de ideas, abordamos el artículo 2 de la Ley del Impuesto al Activo vigente en 2007, considerándolo violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, toda vez que en lugar de establecer una tarifa progresiva, a través de una tasa fija del 1.25% se grava en idéntica medida a capacidades contributivas distintas.

Relativo al establecimiento de la tasa del impuesto, la razón del porcentaje (primero del 2, posteriormente del 1.8% y actualmente del 1.25%) es el resultado de aplicar al rendimiento promedio que en términos reales genera el activo de una empresa (5.72%) la tasa del Impuesto sobre la Renta (primero del 35%, y posteriormente se llegó al 29%²).

² Disposiciones Transitorias 2005, Artículo segundo, fracción II, inciso a).

Lo que resulta criticable, debido a que se tomo para el calculo la tasa del Impuesto sobre la Renta para personas morales y se ignoró que también existe una tarifa (aquí si progresiva) aplicable a personas físicas que también son contribuyentes del Impuesto al Activo.

De lo anterior se observa que ante situaciones idénticas en cuanto a su naturaleza jurídica, la ley establece tratamientos completamente opuestos lo que sin duda no se presta ni da paso a normas de justicia tributaria.

Los mecanismos de acreditamiento que establece la Ley del Impuesto al Activo en distintos numerales, no solo ignora las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias, sino que invierte su aplicación, toda vez que como ha quedado demostrado en el apartado respectivo, se grava a quienes menos tienen y se exime, por virtud de la citada figura a quienes si pueden soportar la carga fiscal ocasionando que a los desiguales se les trate como iguales y viceversa.

Así tenemos que la ley del Impuesto al Activo en su artículo 2 prevé:

“...El contribuyente determinará el impuesto por ejercicios fiscales aplicando al valor de su activo en el ejercicio, la tasa del 1.25%...”³

Aunque no existe aun tesis que declare que la tasa única a que se refiere el precepto transcrito anteriormente es contraria al Principio de Proporcionalidad tributaria, en nuestra opinión resulta violatorio de la garantía citada, toda vez que en lugar de existir una tarifa progresiva que grave tanto cuantitativamente como cualitativamente a los contribuyentes, a través de una tasa fija del 1.25% se grava en idéntica medida a capacidades contributivas distintas lo que sin duda representa un tratamiento injusto basado en un criterio de igualdad, el cual no debe ser nota característica del principio que nos ocupa.

Inicialmente la Suprema Corte concluyo que el objeto de esta contribución era la ganancia mínima presunta (del 1.25%) originada por la tenencia de activos

³ Ley del Impuesto al Activo Vigente, Primer párrafo.

destinados a actividades empresariales. Al respecto, en el año de 1995, se formó la siguiente tesis aislada:

“ACTIVO. ESTE IMPUESTO QUEBRANTA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD AL NO PREVER LA POSIBILIDAD DE DESVIRTUAR LA PRESUNCION DE GANANCIA MINIMA OBJETO DE GRAVAMEN.- Siendo el objeto del impuesto al activo la ganancia o rendimiento mínimo presunto originado en al tenencia de activos destinados a actividades empresariales, es claro que al no prever la ley la posibilidad de desvirtuar esta presunción de ganancia mínima, quebranta el principio de proporcionalidad tributaria, pues ocasiona que el gravamen no sea acorde con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto al encontrarse obligados a cubrirlo también quienes no hayan tenido la ganancia mínima que se presume.

P.XLVII/95

AMPARO EN REVISION 107/92.- Consultores en Servicios Jurídicos Fiscales, S.A. de C.V.- 6 de abril de 1995. Mayoría de seis votos.- Ponente: Juan Díaz Romero, encargado del engrosé Ministro Mariano Azuela Güitron.- Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el dieciséis de agosto de 1995, por unanimidad de diez votos de los señores Ministros Presidente José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Anguiano, Mariano Azuela Güitron, Juan Díaz Romero, Genaro David⁴.

Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo Y. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el numero XLVII/95 (9°) la tesis que antecede; y determino que la votación no es idónea para integrar tesis de jurisprudencia.-

⁴ Jurisprudencia y Tesis Aislada 1917-1995, Poder Judicial de la Federación, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 5° CD ROM; Dirección General de Informática y de la Coordinación y Sistematización de Tesis de la Suprema corte de Justicia de la Nación, México 1995.

México, Distrito Federal, a dieciséis de agosto de mil novecientos noventa y cinco.

Por otro lado, este Máximo Tribunal está confundiendo la tasa con el objeto del impuesto, al considerar que este último radica en la ganancia mínima presunta del 1.8% originada por la tenencia de activos destinados a actividades empresariales.

Otro de los elementos que debe ser fijado de manera precisa en las leyes tributarias es la base gravable, misma que en palabras de Arrijo Vizcaino podemos definir como:

“...La proporción de ingreso, rendimiento o utilidad gravables a la que deberá aplicarse la tasa, cuota o tarifa para fijar en cantidad líquida el monto de la prestación fiscal a satisfacer...”⁵

En el caso del Impuesto al Activo la base gravable será el valor del activo en el ejercicio, para lo cual se disminuirá el valor promedio de ciertas deudas, según lo establece el artículo 5° de la Ley en materia.

Explicándolo de otra manera, la base del Impuesto al Activo será el resultado de la siguiente operación:

VALOR DEL ACTIVO

VALOR DE LAS DEUDAS

BASE DEL IMPUESTO

A pesar de que la redacción del primer párrafo del artículo 2 de la Ley en cuestión, que establece “...el contribuyente determinara el impuesto por ejercicios fiscales aplicando al valor de su activo en el ejercicio, la tasa del

⁵ A.A. VIZCAINO: op.cit., p.158.

1.25%...”⁶, en la practica este error ha pasado desapercibido y se realiza la deducción como ya se ha esquematizado.

En la medida en la que la Ley ocasiona que los contribuyentes paguen dicho gravamen precisamente cuando hayan obtenido un resultado fiscal negativo en el Impuesto sobre la Renta, se violenta la garantía de proporcionalidad tributaria, como se observa a continuación:

Quien tiene utilidades y paga Impuesto sobre la Renta = no paga Impuesto al Activo.

Quien no tiene utilidades y no paga Impuesto sobre la Renta = paga Impuesto al Activo.

En la medida en la que el Impuesto al Activo recaiga sobre las personas que no tienen capacidad contributiva o que la tienen en menor grado que aquellas que son liberadas del pago del gravamen por haber obtenido un resultado fiscal positivo en el Impuesto sobre la Renta, se vulnera la garantía de equidad tributaria al estar dando un trato igual a los desiguales y desigual a los iguales.

6.3 La tasa del 0.5% aplicable al Impuesto al Activo.

El Plan Nacional de Desarrollo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de mayo de 2001, en su pagina 51 de la segunda sección, expone lo que necesita el país, en el punto 4.10. señala que “...unas Finanzas Publicas sanas, consistentes en que el país requiere mayores recursos y renovar su capacidad real para programar con certidumbre su desarrollo para el largo plazo...” Esto quiere decir que la actividad financiera del estado debe de ser recaudativa y cierta, sin embargo, al establecer decretos de exención de impuestos, se da todo lo contrario, no existe actividad recaudadora además de ser una cuestión incierta, ya que dependemos del gusto del presidente de la

⁶ Ley del Impuesto al Activo vigente.

república para saber en que años y a que tipo de contribuyentes exenta, por consiguiente, no son finanzas públicas sanas.

Nuestras consideraciones respecto al Impuesto al Activo sobre la tasa aplicable en ley, la consideramos incierta, aunado al decreto de exención, por consiguiente es necesario que para evitar esta inequidad y antiproporcionalidad bajo un decreto que debería considerar los siguientes puntos medulares:

1.- El Presidente de la República emite en iniciativa de ley presentada al poder legislativo, un decreto por el que se aplique la tasa mínima del 0.5% del impuesto al activo.

2.- Reformar el artículo 2° de la Ley del Impuesto al Activo, con la finalidad de derogar la tasa del 1.25% y aplicar la tasa del 0.5%.

3.- Que la política de todas las administraciones deben establecer mecanismos no para un crecimiento, sino para un desarrollo de todos los contribuyentes, no pequeños, no medianos y no grandes, es decir, producir de forma genérica con una sana competencia financiera y en beneficio del erario público.

4.- Los estímulos fiscales, que sirven para apoyar a los contribuyentes deben aplicarse genéricamente, por consiguiente es conveniente que todos los contribuyentes que no generen impuesto sobre la renta, paguen una tasa mínima de impuesto al activo y no sea desproporcional e inequitativo, que exente solo a unos contribuyentes y a otros no.

Toda vez que el hecho de reducir la tasa del 1.8% al 1.25% no toma en cuenta que los contribuyentes con distintas capacidades tributarias se les grava en idéntica situación, lo cual conlleva a quebrantar los principios de equidad, proporcionalidad tributaria, dejando de recuadra el estado por tal circunstancia, situación por la cual es preferible reducir la tasa del 0.5% a fin de ser más acorde con el beneficio obtenido por los activos de un contribuyente, sea persona física o moral, y en todo caso si se crean decretos que eximan, se debe tener cuidado que todas las exenciones sean a todos los sujetos que se encuentren en idéntica situación tributaria.

Actualmente el artículo 2 de la ley del Impuesto al Activo establece: “Artículo 2. El contribuyente determinará el impuesto por ejercicios fiscales aplicando al valor de su activo en el ejercicio, la tasa del 1.25%....”

Lo que consideramos que debe quedar establecido de la siguiente manera:

“Artículo 2 . El contribuyente determinará el impuesto por ejercicios fiscales aplicando al valor de su activo en el ejercicio, la tasa del 0.5%...”

CONCLUSIONES

En conclusión, mediante el mecanismo establecido en la ley, con criterio que no es lógico, jurídico o racional, no solo se desatienden los principios de proporcionalidad y equidad tributarias, sino que se invierte su aplicación, toda vez que se grava a quienes menos tienen y se exime, por virtud de la figura del acreditamiento a quienes si pueden soportar la carga fiscal.

La norma tributaria no será constitucionalmente legítima cuando imponga arbitrariamente, discriminaciones entre situaciones jurídicas objetivamente iguales; o no discrimine de la misma forma, situaciones objetivamente diversas.

En consecuencia los distinguos que en materia tributaria sean subjetivos, arbitrarios o caprichosos, tratando de modo dispar lo que es jurídicamente igual, o igual lo que es diverso, deben considerarse contrarios al principio de equidad tributaria que impone la fracción IV del artículo 31 constitucional.

El legislador al exentar a las empresas que componen el sistema financiero, estableció un beneficio fiscal que no se ofrece al resto de las empresas, generando que situaciones semejantes, no produzcan las mismas consecuencias jurídicas, ya que dichas empresas cuentan con activos que sin estar necesariamente afectados por la intermediación financiera que desarrollan, constituyen el elemento material del tributo controvertido.

Con los razonamientos anteriores dejamos ver claramente que se viola gravemente la garantía de equidad tributaria al exentar a sujetos como las instituciones que componen el sistema financiero que se encuentran frente al impuesto referido en una situación de igualdad pues se trata de sociedades mercantiles que cuentan con un activo susceptible de ser gravado.

Partiendo de lo anterior, resulta útil interpretar que la prohibición en materia de exenciones ya no es absoluta como se establecía antes de la reforma. Ahora

bien, para que las exenciones se apeguen a nuestra Carta Magna debe reunir los siguientes 3 requisitos:

1. Encontrarse prevista en una norma jurídica, ya que de lo contrario se vulneraría el principio de legalidad tributaria.
2. Que las normas jurídicas que las contemplen reúnan los requisitos fundamentales de generalidad, abstracción e impersonalidad, de tal manera que no se otorguen para favorecerá tal o cual persona para beneficiar a tal o cual situación.
3. Atender a alguna de las siguientes razones:

A) Razones de Equidad.- Como lo señalamos en el los capítulos que preceden en esta tesis, al analizar el principio de equidad tributaria se llego a la conclusión de que este consiste en tratar de forma igual a los iguales y desigual a los desiguales. Por otro lado, recordemos que el principio de proporcionalidad consiste en que cada ciudadano debe contribuir a los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva, es decir quienes mas ganan deben pagar proporcionalmente una mayor cantidad de impuestos que quienes menos ganan.

Sin embargo existen personas cuyos ingresos equivalen al mínimo de subsistencia y para los cuales, el hecho de pagar tributos los colocaría en una situación de absoluta desigualdad en relación con los demás contribuyentes, toda vez que el pagar algún impuesto significaría disminuir su ingreso mínimo de subsistencia.

De tal manera que en estos casos, lo que busca el legislador es mantener un principio general de justicia tributaria, reconociendo la desigualdad en que se encuentran ciertos sujetos.

En este caso la exención no opera como un privilegio sino como un instrumento de justicia social y distributiva.

B) Razones de Conveniencia.- A determinados organismos, agrupaciones o instituciones (ejemplo: instituciones educativas, asistenciales, científicas, deportivas, culturales, etc.), dado el papel que desempeñan en la vida social, se ha considerado conveniente no sujetarlas a ciertas cargas tributarias, esto es en virtud de que se trata de organismos generalmente no lucrativos que llevan a cabo tareas de evidente beneficio colectivo que el Estado debe proteger y fomentar.

C) Razones de Política Económica.- El gobierno mexicano fomenta ciertas actividades mediante exenciones o paquetes de estímulos fiscales, con la finalidad de promover y consolidar el desarrollo del país, mismo que se logra a pesar del sacrificio económico que implica para el fisco otorgar estos privilegios.

Deducimos entonces, que no siempre lo lógico se encuentra apegado a nuestra Constitución, pues como podemos observar, en el presente caso se está ocasionando un trato desigual a quienes son iguales.

Pensemos en dos personas físicas, la primera le renta un departamento a una sociedad mercantil, y la segunda lo renta a una familia para casa habitación. En ambos casos se trata de personas totalmente iguales que están celebrando un contrato de arrendamiento y sin embargo la primera se encuentra sujeta al pago del Impuesto al Activo por que la persona que lo utiliza es una sociedad mercantil dedica a actividades empresariales y la segunda no.

Es evidente que está situación es in equitativa y violatoria del artículo 31, fracción IV constitucional. Para lo cual es importante considerar una reforma en la que se establecieran una tasa consideradamente mínima en la Ley del Impuesto al Activo, y evitamos las exenciones que son incongruentes e inconstitucionales como ya se ha venido manifestando, donde cabe resaltar además, de que en estos decretos de exención solo se beneficia a las personas físicas y no a las morales, afectando y beneficiando a la autoridad y

al contribuyente de acuerdo a la aplicación (artículo 28 Constitucional, prohíbe la exención de los impuestos)

La finalidad de aplicar la Ley del Impuesto al Activo era la de incrementar la recaudación por cualquier vía, es decir, en caso de que los contribuyentes no pagaran Impuesto sobre la Renta, ya sea por falta de utilidades o por evasión fiscal, necesariamente pagarían el Impuesto al Activo, motivo por el cual no debía otorgarse el amparo pues podría perjudicar los intereses del Estado.

Como se ha podido observar a través de esta tesis, el Poder Legislativo y el Ejecutivo han hecho lo estrictamente necesario, más no todo lo que se debería hacer para quitarle los elementos inconstitucionales al Decreto de Exención objeto de este análisis.

Finalmente no apoyamos la existencia de leyes y por ende decretos que vulneren las garantías individuales de los contribuyentes, mas aun cuando en materia fiscal es muy grande la carga tributaria que recae sobre los gobernados.

Las contribuciones representan un gran sacrificio para los gobernados por lo que podemos tolerar que de manera pasiva y casi como ultima opción se generen reformas que vayan puliendo a través de varios años, los vicios que contiene una ley.

BIBLIOGRAFIA

- KARATAEV, RYNDINA, STEPANOV, "Historia de las Doctrinas Económicas Vol. 1", México 1991, Editorial Grijalbo, 1-5 p.
- GONGORA, Miguel, "Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos", México 1992, Editorial Porrúa.
- DELGADILLO Gutiérrez, Luís Humberto, "Principios de Derecho Tributario", México 2000, Editorial Limusa.
- MARGAIN Manautou, Emilio, "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano", México 1999, Editorial Porrúa.
- CARRASCO Iriarte, Hugo, "Glosario de términos fiscales, aduaneros y presupuestales", México 2002, Editorial IURE.
- CORTEZ González, Jorge, "Impuesto Sobre la Renta, Los Tribunales y sus Tesis", México 1995, Editorial ACE.
- PORRAS y López, Armando, "Naturaleza del Impuesto Sobre la Renta", México 1984, Editorial Textos Universitarios.
- SANCHEZ León, Gregorio, "Derecho Fiscal Mexicano, Vol. I", México 2000, Editorial Cárdenas Editor.
- SANCHEZ León, Gregorio, "Derecho Fiscal Mexicano, Vol. II", México 2000, Editorial Cárdenas Editor.
- MILLAN González, Arturo, "La Defraudación Fiscal y sus Consecuencias Penales", México 1990, Editorial Pac.
- FERNANDEZ De Bujan, Antonio, "Derecho Publico Romano y Recepción del Derecho Romano en Europa", México 2000, Editorial Civitas.
- FLORES Zavala, Ernesto, "Finanzas Públicas Mexicanas", México 2001, Editorial Porrúa.
- PETTIT, "Derecho Romano", México 1999, Editorial Porrúa.
- GARCIA Maynes, "Introducción al Estudio del Derecho", México 2002, Editorial Porrúa.
- SERRA, Rojas "Derecho Económico", México 2002, Editorial Porrúa
- MARGAIN Barrasa, Emilio "Ley de Impuesto sobre la Renta en la Reforma Fiscal", México 2002.
- RIOS Granados, Gabriela, "Conceptos de Reforma Fiscal", México 2003.
- Enciclopedia Encarta 2006.
- PRONTUARIO DE ACTUALIZACION FISCA #312, 303, 314, México 2002, 2003
- COMPENDIO DE NORMAS FISCALES.
- THESAURUS JURIDICO MILLENIUM, México 2002
- FISCAL PRACTICA, México 1990, Editorial Ediciones Andrade.
- FISCO AGENDA 2005; L.I.S.R., C.F.F.
- FISCO AGENDA 2006: L.I.S.R., C.F.F.
- MISCELÁNEA FISCAL 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2005, 2006
- DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION TODO 200