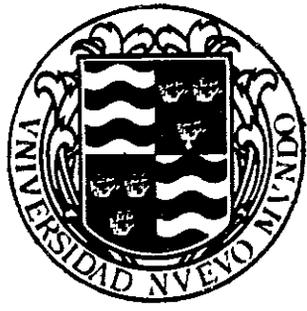


878509

18  
24

# ESCUELA DE DERECHO

CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA UNIVERSIDAD  
NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO



## "LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY 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  
RAFAEL E <sup>me Herberto</sup> PADILLA CAMACHO

DIRECTOR DE TESIS:  
LIC. ELIZABETH CARD MENDEZ

258720

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

1998



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.

*Agradezco a mis padres la firme educación que siempre han procurado inculcarme y por los principios que al paso del tiempo me han ido proporcionando, a mi Madre por su preocupación diaria en formar a un estudiante responsable, a un hombre noble, y consciente del valor que tiene la familia, de la importancia del respeto para si mismo y para los demás, del gran amor y cariño que siempre me a tenido y al cual espero nunca defraudar.*

*A mi Padre por creer en mi, por enseñarme a ser un hombre de retos y días con día afrontar con firmeza cada uno de ellos, por enseñarme el valor de la humildad en los triunfos y la superación de los tropiezos, por inculcar en mi ese espíritu de lucha y de superación alcanzando ese ejemplo de honorabilidad y respeto que el me representa, por enseñarme a respetar y a defender a mi país y mis ideales, por enseñarme en una palabra a ser hombre. A mis hermanas que representan el compañerismo y la ayuda, el cariño y el apoyo, la confianza y la comprensión, por ser mis amigas, por ser mis consejeras, por ser mis hermanas muchas gracias, y en general a toda mi familia por que siempre han estado presentes y atentos de lo que acontece en mi vida, preocupados de mis problemas, y alegres de mis éxitos, a mis amigos con los que e compartido tantas horas y buenos momentos, a todos ellos muchas gracias por su apoyo.*

*" La felicidad de hoy no es grano para ser almacenada en una caja,  
no es vid a quedarse en una vasija,  
no puede conservarse para mañana,  
debe sembrarse y cosecharse el mismo día. "*

*" Nosotros Mexicanos tenemos sobradas razones para enorgullecernos de nuestra Nacionalidad. Somos un pueblo que tiene una historia y una cultura ancestrales. México, posee grandes tesoros artísticos, y naturales que nos deben hacer sentir orgullosos. Tenemos también una tradición y una historia llena de valores humanos. Actualmente no debemos olvidar lo que fuimos y debemos de proyectar lo que debemos llegar a ser.*

*Usando nuestra razón e inteligencia y aprovechando nuestros recursos intelectuales y humano, podemos llegar a ser una Nación culta y consciente de su responsabilidad mundial.*

*Por lo para lograr esto, todos los Mexicanos tenemos el deber de educar a las personas que han tenido menos oportunidad ya que la educación y la cultura son la salvación de nuestro pueblo para poder lograr un desarrollo no únicamente económico sino moral e intelectual "*

*" Cualquiera sistema que quite la responsabilidad a la gente, la deshumaniza "*

*Agradezco al Director de la Carrera de Derecho de la Universidad Nuevo Mundo Lic. Adalberto López Ruizeco por su gran apoyo a lo largo de mi carrera como maestro, director y amigo. A la Directora de esta tesis la Lic. Elizabeth Card Méndez, por su invaluable ayuda para la realización de una meta tan importante en mi vida como lo es el presente trabajo, quien dedicó su tiempo y su paciencia, y en general a todos y cada uno de los maestros de la carrera de Derecho que con su inmensa labor colaboraron en mi formación como ser humano y como futuro profesionalista, a la familia Amatt y a la Universidad que ellos representan, por permitirme formar parte de esta gran familia de la UNIVERSIDAD NUEVO MUNDO.*

*" Chi trova un amico, trova un tesoro "*

# INDICE

Introducción.....	pag. 1
<b>Capitulo Primero</b>	
<b>Principios Constitucionales en Materia Tributaria.</b>	
Consideraciones preliminares.....	pag. 3
1.1 Fundamento Constitucional de la obligación tributaria para los Mexicanos.....	pag. 7
1.2 Principios que se derivan del articulo 31 fracción IV .....	pag. 19
1.3 Destino de las contribuciones.....	pag. 20
1.4 Principios de proporcionalidad y equidad tributarios.....	pag. 32
1.5 Principio de legalidad tributaria.....	pag. 52
<b>Capitulo segundo</b>	
<b>Análisis de la Ley del Impuesto al Activo</b>	
Consideraciones preliminares.....	pag. 60
2.1 Surgimiento y exposición de motivos de la Ley del Impuesto al Activo.....	pag. 61
2.2 Fines del Impuesto al Activo.....	pag. 64
2.3 Sujetos del Impuesto.....	pag. 68
2.4 Objeto del Impuesto.....	pag. 75

2.5 Base gravable del Impuesto al Activo.....	pag. 86
2.6 Tasa del Impuesto.....	pag. 97
2.7 Epoca de pago.....	pag. 97
2.8 Acreditamiento del Impuesto.....	pag. 99
2.9 Excenciones del Impuesto.....	pag. 107

### Capítulo Tercero

#### Inconstitucionalidad de la Ley del Impuesto al Activo y la Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

Consideraciones preliminares.....	pag. 112
3.1 Inconstitucionalidad o Constitucionalidad de la Ley del Impuesto al Activo.....	pag. 113
3.2 Planteamiento del problema.....	pag. 114
3.3 Discusión en el Pleno.....	pag. 120
3.4 Reforma del 10 de mayo 1996.....	pag. 142
Conclusiones.....	pag. 145
Bibliografía.....	pag. 156

## INTRODUCCION

Resulta sumamente interesante conocer cuales son las contribuciones que existen en el sistema fiscal Mexicano. Esto con el fin de saber las situaciones o motivos que nos van a llevar a desprendernos de una parte de nuestro patrimonio para aportarlo al gasto publico.

Pensemos ¿ Cual fue la ultima contribución que pagamos ? Las respuestas pueden ser tan variadas como contribuciones existen. Podríamos decir, que pagamos el impuesto al valor agregado al adquirir unos zapatos, o el impuesto sobre tenencia o uso de vehiculos por el auto que es de nuestra propiedad, o el impuesto sobre la renta a cargo por las utilidades determinadas durante el ejercicio fiscal de 1996, o el impuesto predial de nuestra casa habitación, o un derecho por la expedición de nuestra licencia de conducir o por la certificación de unos pedimentos de importación, etc.

Quizá no exista el día en que no tengamos que desprendernos de una parte de nuestro patrimonio a favor del fisco Federal, Estatal o Municipal.

En la mayoría de los casos este detrimento es ocasionado por los impuestos, pues son el renglón mas importante de todas las contribuciones.

Una vez como contribuyentes conocemos cuales son nuestras obligaciones fiscales, debemos desentrañar si estas cumplen con los derechos y garantías que consagra nuestra Carta Magna.

Esta labor no es tan sencilla como realizar una operación matemática, la cual por mas complicada que sea, siempre nos va a dar un mismo resultado. El analizar si un impuesto es Constitucional o no, va mas allá de una formula. Preguntemosle a los Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que aun siguen analizando la Constitucionalidad de un impuesto que tiene cerca de diez años estando en vigor.

Como podemos observar del titulo de la presente tesis se desprende que el gravamen a que me refiero es el impuesto al activo, mismo que analizaremos en las siguientes paginas, para posteriormente llegar a una conclusión sobre su Constitucionalidad.

## CAPITULO PRIMERO

# PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA

### Consideraciones Preliminares

Antes de mencionar la Constitución Política del País como fundamento de la obligación tributaria, necesariamente debemos hacernos el siguiente cuestionamiento:

¿Cuál es la justificación que el Estado tiene para exigir tanto a personas físicas o morales, nacionales o extranjeras, la entrega de una parte de su patrimonio?

Podemos decir sobre el particular que hay varias teorías que se han elaborado para justificar el derecho del Estado para cobrar tributos tales como la teoría de los servicios públicos, la teoría de la relación de sujeción, la teoría del seguro, etc., mismas que resultan limitadas o poco adecuadas para explicar la justificación que tiene el Estado de cobrar contribuciones.

En consecuencia, después de descartar las anteriores teorías, podemos concluir que la justificación para el cobro de contribuciones

que le han sido impuestas por la colectividad y para cuya realización y desempeño necesita la ayuda económica de sus miembros.

Ahora bien, de todas las contribuciones que se recaudan, el renglón principal para la obtención de ingresos está representado por los impuestos y toda vez que esta tesis trata en específico de un impuesto federal, consideramos conveniente mencionar lo que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dicho para justificar la existencia de los impuestos:

La idea del impuesto tiene una justificación sencilla y clara: que el Estado tenga 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.

Tomo XXXIV, pág. 1360. Prontuario, Tomo VIII, pág. 84.

Ciertamente el Estado tiene la facultad de establecer y cobrar contribuciones tal y como nuestra Carta Magna lo reconoce, pero ello no implica que esta facultad sea ilimitada pues no olvidemos que también contamos con principios constitucionales que establecen los parámetros de actuación del Estado.

Confirmamos lo anterior con lo que Flores Zavala dice al respecto:

“ Los principios constitucionales de los impuestos son aquellas normas establecidas en la Constitución General de la República, y siendo esta norma fundamental del país, a ellos debe sujetarse toda actividad tributaria del Estado” <sup>1</sup>

Este cúmulo de normas se pueden clasificar en tres secciones:

La primera, que sin estar específicamente relacionada con los impuestos, contiene las prerrogativas reconocidas a los gobernados mismas que componen el capítulo de las garantías individuales y que establecen los límites de la actuación del Estado.

Con lo anterior, no quiero decir que todo aquel precepto que no se encuentre en la parte dogmática de nuestra Constitución, no tenga el carácter de garantía individual, pues si bien el artículo 31 que en su fracción IV establece la proporcionalidad y la equidad como derecho de todo contribuyente, no está el capítulo de garantías individuales, la lesión o desconocimiento de estos derechos es una violación de garantías que protegen los artículos 14 y 16 de nuestra Carta Magna.

La segunda, contiene los principios constitucionales en materia de competencia, contiene los principios constitucionales en materia de competencia, es decir, aquellas normas que establecen las facultades legislativas de la Federación, de los Estados y del Distrito Federal en materia tributaria, y que se pueden resumir en:

---

ERNESTO FLORES ZAVALA Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas 9a Ed ,  
Porrúa

- Concurrencia contributiva de la federación y los Estados.
- Limitación a la facultad de los Estados mediante la reserva expresa y concreta de determinada materia a la Federación.
- Restricciones expresadas a la potestad tributaria de los Estados.

La tercera se refiere a las garantías de la obligación fiscal, las cuales se encuentran en el artículo 31, fracción IV y cuyo análisis será objeto del presente capítulo.

En resumen, los principios constitucionales en materia fiscal se agrupan en:

- 1) Principios cuyo contenido son las Garantías Individuales.
- 2) Principios que regulan la Competencia Tributaria.
- 3) Principios relativos a la Obligación Tributaria.

Rebasaría los límites de esta tesis el analizar todos los principios que conforman el marco constitucional en materia tributaria por lo que nos limitaremos al análisis del tercer grupo de principios, es decir, los relativos a la obligación tributaria.

## **1.1 Fundamento Constitucional de la Obligación Tributaria para los Mexicanos**

Antes de iniciar el tema del fundamento constitucional de la obligación tributaria, consideramos conveniente hacer un paréntesis para definir las obligaciones, analizar sus elementos y diferenciar la obligación tributaria de las demás obligaciones.

Partiremos de la definición que aportó Justiniano y que transcribimos a continuación:

*"Obligatio est iuris vinculum, quo necessitate adstringimur alicuius solvendae, reu secundum nostrae civitatis iura."*<sup>2</sup>

De la lectura, de la anterior definición se desprende que la obligación es el vínculo jurídico que constriñe a una persona a pagar alguna cosa según las leyes de la ciudad.

Los elementos esenciales que se desprenden de la definición arriba mencionada, y que de hecho son los que cualquier doctrinario debe tomar en cuenta para definir a la obligación, se conforman con los siguientes:

1) Sujetos.- Son el elemento personal 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

---

JUSTINIANO Instituciones, citado por GUILLERMO FLORIS MARGADANT Derecho Romano 17a Ed., Esfinge, México, 1960 p 307

el que comúnmente conocemos como acreedor y el sujeto pasivo como deudor.<sup>3</sup>

2) 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 da a este elemento su importancia es tal que si no existiera no habría obligación.

Sobre el presente elemento compartimos la tesis alemana, en la cual "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."<sup>4</sup>

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

En cuanto a la patrimonialidad de la prestación hay opiniones encontradas; algunos autores como Borja Soriano se pronuncian por la necesidad de que toda la prestación tenga el carácter de patrimonial;

---

<sup>3</sup> Los sujetos activos en materia fiscal pueden ser la Federación, los Estados, el distrito Federal o los Municipios, y el sujeto pasivo principal en materia fiscal puede ser una persona o moral que se ubique en la hipótesis de causación contemplada por la norma. A estos últimos se les denomina contribuyentes o causantes.

<sup>4</sup> ENNECERUS: Derecho de las Obligaciones, Tomo II, V.1º, No. 2, pp. 8-12; citado por ERNESTO GUTIERREZ Y GONZALES: Derecho de las Obligaciones. 4a Ed., Cajica,

pero otros como Rojina Villegas, sostienen que el objeto de la obligación puede ser patrimonial o no.

No obstante lo anterior, compartimos la opinión de Guillermo Floris Margadant que manifiesta que "solvere no es únicamente pagar dinero sino cumplir, en general"<sup>5</sup>, pues 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.

Asimismo conviene citar la siguiente observación del Paulo:

" Obligationum substantia non in eo consistit ut aliquod corpus nostrum aut servitutem nostrae faciat, sed ut alium nobis obstringat ad dandum aliquid vel faciendum vel praestandum."<sup>6</sup>

Esta famosa frase resulta muy ejemplificativa de lo anterior pues al establecer 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 entregue algo, o haga algo o responde a algo", se está confirmando nuestro criterio sobre el particular.

---

Cfr G F MARGADANT: Ob Cit , p 307  
JULIO PAULO. citado ibid.

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 más puntos *divergentes que de semejanza*, aunque la definición tributaria; toda vez que tanto los sujetos (acreedor y deudor) como el objeto, son elementos esenciales en ambas obligaciones.

Ahora bien, en cuanto a las distinciones entre ambas obligaciones me permito citar las que considero más importantes según la exposición de Emilio Margain Manautou:

" 1) 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 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 está supeditada a que exista partida disponible en el presupuesto; en caso contrario, el acreedor tendrá que esperar hasta el siguiente ejercicio fiscal;

2) La obligación tributaria tiene su fuente sólo 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;

3) 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;

4) 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;

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

6) La obligación tributaria responsabiliza a tercero que interviene en la creación de hechos impositivos, sea como representante o mandatario del sujeto pasivo directo; en la obligación del Derecho Privado dicho tercero no adquiere para sí responsabilidad alguna, en el caso de que el representante no cumpla la obligación.”<sup>7</sup>

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

Por lo que toca a la tercera diferencia, en la que Emilio Margáin Manautou expresa que el Estado siempre será el sujeto activo de la obligación fiscal, bien se podría omitir el término “siempre”, toda vez que el autor está pasando por alto la situación en la que un contribuyente efectúa un pago de lo indebido y solicita su devolución, pues en este caso se invierten los papeles y el contribuyente actúa como sujeto activo de la obligación, con respecto al fisco, que haría las veces de sujeto pasivo, al devolver la cantidad pagada en exceso

---

EMILIO MARGAIN MANAUTOU: *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*  
1a Ed. Universidad Autónoma de San Luis Potosí México, 1966 Pp., 114-146

Aunque dicha situación no sea la ideal en materia tributaria, es una excepción en la cual se invierten los papeles entre el fisco y el contribuyente.

Emilio Margáin Manautou sostiene que en el Derecho Tributario el objeto único de las obligaciones es 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 conforman el ámbito de las obligaciones tributarias como lo demostramos en seguida:

A) Obligaciones principales o sustantivas que consisten en un dar. Se satisfacen en dinero y excepcionalmente en especie; como ejemplo para ilustrarlas se encuentra el artículo III de la Ley Aduanera que en primer párrafo establece que las mercancías importadas temporalmente para su transformación, elaboración o reparación, que retornen al extranjero darán lugar al pago del Impuesto General de Exportación correspondiente a las materias primas o mercancías nacionales o nacionalizadas que se les hubieran incorporado conforme a la clasificación arancelaria del producto terminado.

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 de la Secretaría Hacienda y Crédito Público 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 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, 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.

Cabe mencionar que en la definición arriba mencionada, resalta un nuevo elemento conocido como la "potestad tributaria", mismo que no había sido tratado, toda vez que no es un requisito de las obligaciones en general, sino por el contrario es una nota esencial de la obligación tributaria.

Debemos entender como potestad tributaria la facultad permanente del Estado para imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su patrimonio, para el gasto público.

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

ART. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

I....

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.

Del simple análisis de precepto anterior, se derivan las siguientes premisas:

- a) La obligación económica a la que deben contribuir los mexicanos,
- b) La obligación de contribuir con la finalidad de satisfacer el gasto público.

- c) La Federación, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios pueden efectuar el gasto público;
- d) La obligación de contribuir está referida a la residencia del sujeto;
- e) La contribución debe ser proporcional y equitativa,
- f) La contribución debe estar determinada en Ley.

El anterior fundamento es la base constitucional para que los que poseen la nacionalidad mexicana contribuyan al gasto público, sin embargo existen 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.

Al respecto coincido con las opiniones de Ernesto Flores Zavala y Raúl Rodríguez Lobato que señalan que "aún cuando el artículo 31, fracción IV, sólo se refiere a la obligación de los mexicanos, de ellos no se deriva que sea obligación exclusiva de los nacionales"<sup>8</sup>, 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 él, su fuente de riqueza, por lo tanto, el legislador ordinario pueden establecer hipótesis para gravar a los extranjeros. <sup>8</sup>

Por su parte, Alfonso Cortina Gutiérrez sostiene "que la obligación de contribuir para los gastos gubernamentales establecida en la

---

Cfr. PAUL RODRIGUEZ LOBATO Derecho Fiscal 2a ed. Harla, México 1986 P. 155

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 de que los extranjeros estén excluidos del pago del tributo".<sup>9</sup>

Por otro lado, Felipe Tena Ramírez afirma que:

" Correlativa a su vez de la facultad del Congreso para imponer contribuciones, es la obligación de los mexicanos para contribuir a los gastos públicos , de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes (art. 31, frac. IV). El Art. 33 de la Constitución de 57 ampliaba expresamente esta obligación a los extranjeros, lo cual se justifica, pues si éstos 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." <sup>10</sup>

Lo anterior se desprende del artículo 73 constitucional.

Conviene señalar las fracciones que nos interesan del mencionado artículo 73:

<sup>9</sup> ALFONSO CORTINA GUTIERREZ, citado por HUGO CARRASCO IRIARTE, Mandatos Constitucionales en Materia Tributaria, Themis, México, 1987, p 72

<sup>10</sup> FELIPE TENA RAMÍREZ: Derecho Constitucional Mexicano, 20a Ed , Porrúa, México, 1984, p 326 y 327

ART. 73.- El Congreso tiene facultad:

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

XVI. Para dictar las leyes sobre nacionalidad, condición jurídica de los extranjeros, ciudadanía, naturalización, colonización, emigración e inmigración y salubridad general de la República;

En la anterior disposición encontramos el fundamento constitucional para imponer, entre otros sujetos, cargas tributarias a los extranjeros.

Como ejemplo podemos citar el artículo 1° de nuestra compleja Ley del Impuesto Sobre la Renta en donde se observa que los obligados al pago de este impuesto, serán las personas físicas o morales (sin distinción de nacionalidad), que obtengan ingresos atendiendo a los elementos de residencia, fuente de riqueza o establecimiento permanente.

Los fundamentos constitucionales de la obligación contenida en el artículo anterior se encuentra en el artículo 73, fracción VII para los contribuyentes en general y en el 31, fracción IV para los contribuyentes nacionales en específico.

De los comentarios anteriores, 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 estemos obligados a contribuir, no se

desprende necesariamente que los extranjeros no lo estén, pues el hecho de contemplar una obligación expresamente para unos no libera a los otros en tanto la misma Constitución faculta al Congreso en los términos arriba mencionados.

Así también, debemos agregar que a pesar de que el artículo 31°, fracción IV, literalmente no se refiera a los extranjeros, esto no quiere decir que los principios contenidos en ese precepto no resulten aplicables a los nacionales, toda vez que esto se traduciría en una contravención al artículo 1° Constitucional que establece que todo individuo gozará de las garantías que otorgue la misma, y en consecuencia aunque dicho artículo 31 no se encuentra en el Capítulo de Garantías Individuales de la constitución, contiene algunas de vital importancia.

Para finalizar el desarrollo de este apartado podemos afirmar que las obligaciones que contiene la fracción IV del artículo 31 constitucional se agrupa en dos grandes 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.

## 1.2 Principios que se derivan del Artículo 31, Fracción IV..

No es objeto de la presente tesis el estudio de todos los principios que se derivan del artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna, sino únicamente de lo que constituyen verdaderas garantías individuales para todos los contribuyentes.

***Es así que nuestro estudio lo dividiremos en los siguientes rubros:***

- Garantía de destinar las contribuciones a los gastos públicos.
- Garantía de proporcionalidad y equidad tributarias.
- Garantía de legalidad tributaria.

## 1.3 Destino de las Contribuciones

El Gasto Público, al igual que el gasto de las empresas y de las personas físicas, es algo que debe verse como lo que un buen pater familias haría para resolver las necesidades de su comunidad. Primeramente habría que reconocer los ingresos de estos entes jurídicos y económicos para así pensar en un egreso, es decir en un gasto. Todo gasto debe ser en razón al ingreso, por eso es importante precisar ambos conceptos.

Constitucionalmente existen disposiciones que se refieren a los ingresos de los Municipios, de los Estados, del Distrito Federal y de la Federación; pero el fundamento básico que los faculta a exigir el

cumplimiento de las obligaciones tributarias se encuentra en la fracción IV del artículo 31 constitucional en donde se impone a los mexicanos la obligación de contribuir a los gastos públicos, en la forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Dicha facultad a su vez trae un derecho correlativo para los contribuyentes consistente en la seguridad de que el monto de sus aportaciones serán destinadas únicamente a sufragar los gastos públicos.

En este artículo se menciona la contribución y el gasto, de lo que se desprenden los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad, pues si nos preguntáramos de dónde obtiene el gobierno sus recursos, encontraríamos, que son los gobernados los que los aportan después de que exista una ley que los establezca.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 2° menciona que dichos recursos se pueden obtener de impuestos, contribuciones de mejoras y derechos.

La razón por la cual no contemplamos a las aportaciones de seguridad social como un rubro para la obtención de recursos destinados al gasto público, es porque, no obstante que el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación las considera contribuciones, éstas no se derivan de una relación jurídico-tributaria sino de obligaciones constitucionales de carácter laboral como lo veremos a continuación:

De acuerdo con el citado artículo aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas. son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

De lo anterior se desprende que en realidad no se trata de verdaderas contribuciones, sino de aportaciones económicas que deben enterarse al Estado para que éste cumpla en relación con la clase trabajadora con algunas de las obligaciones que en materia de bienestar social y vivienda establece el artículo 123 constitucional a cargo de los patrones.

La única razón por la que las aportaciones de seguridad social son objeto de regulación específica por parte del Código Fiscal de la Federación otorgándoles el carácter de contribuciones, es, porque éstas, al igual que las demás contribuciones, son objeto de un procedimiento privilegiado de cobro a través del procedimiento de ejecución.

Es así que, según Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el destinar las contribuciones a los gastos públicos es una condición de validez constitucional de los tributos tal y como se desprende de la siguiente tesis:

IMPUESTOS; DESTINO DE LOS; EN RELACIÓN CON LOS OBLIGADOS A PAGARLOS De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo, y tercero, que se destine al pago de gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnímoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por esos tres requisitos.

Tomo LXV Arrigunaga Peón Manuel .....Pág. 2723

Tomo LXIX Cabezut Alberto M. y coags ...Pág. 398

Cabezut Alberto M. y coags ....Pág. 5432

Tomo LXXII Bolaños García Fulgencio.....Pág. 813

Tomo LXXV Mora Manuel F. ....Pág. 36

Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1954, tesis 54, p. 1000.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha interpretado el artículo 31, fracción IV, de la Constitución considerando que el principio de afectación de las contribuciones al gasto público conforma una verdadera *garantía individual que puede ser reclamada por el contribuyente a través del Juicio de amparo.*

Una de las finalidades de los ingresos tributarios es costear los *servicios públicos* que el Estado presta, por lo que tales servicios deben ser proporcionales a lo aportado por los contribuyentes, ya que resultaría injusto que los gobernados estuviéramos obligados a pagar una serie de contribuciones sin que el gobierno tuviera la obligación de retribuirnos de alguna forma.

Dicho de otra manera, si la tributación operara como desposesión de determinados bienes sin tener la finalidad de revertir un beneficio a la sociedad, estaríamos ante un sistema tributario confiscatorio a través del cual los contribuyentes seríamos despojados de nuestros bienes sin una causa justificada.

Consecuentemente, el gobierno en su función de administrador público de los recursos, que provienen del territorio y de los producidos por los gobernados, debe tener muy clara la explotación y el monto de ellos, para destinarlos a cubrir las necesidades de la colectividad y de su aparato burocrático administrativo.

En otras palabras, un pater familias debe conocer con precisión cuales son los bienes, derechos y obligaciones que conforman su patrimonio, pero este concepto deben considerarlo en constante movimiento y evolución, dado que no basta conocerlo, hay que administrarlo adecuadamente para atender las necesidades propias y de su familia, para la cual debe ser productivo y encaminar sus esfuerzos y de sus integrantes, para cuidar sus bienes y derechos, y

para cumplir con sus obligaciones. Así como cuida y conserva debe buscar incrementar su patrimonio, para proporcionar una mejor calidad de vida colectividad. De ello deriva, que al obtener ganancias y nuevos recursos, deberá planear en que los invertirá y gastará, evitando dispendios, desvíos y despilfarros, que de darse, dejarían en la ruina a su persona y familia.

De lo anterior se deriva que es necesario conocer los elementos del patrimonio, de dónde provienen periódicamente y constantemente y a qué se destinarán; es decir, debe existir un ingreso, una planeación y una presupuestación, así como un gasto y una vigilancia y supervisión sobre la aplicación de recursos. Esto mismo debe hacer el gobierno, pero en la escala de una enorme familia a la que deberá atender, donde existen grandes desigualdades y buscando siempre la atención de esas grandes mayorías, en planes prioritarios, sin caer en paternalismos que impidan el sano desarrollo de los integrantes de su colectividad.

En consecuencia se deduce que el funcionamiento jurídico que justifica el cobro de contribuciones en México es la necesidad de *sufragar los gastos públicos*.

Es conveniente citar algunas definiciones de gasto público, pues como ya anteriormente lo mencionamos, resulta muy difícil definir este concepto

Según el maestro Daniel Diep Diep:

“ Se entiende por gastos públicos lo que la propia Constitución señala como tales al referir, entre otros varios preceptos específicos, la formulación anual del Presupuesto de Egresos de la Federación, ley que contiene la referencia de los objetivos concretos a perseguir con la recaudación que se espera”.<sup>11</sup>

**Por otro lado, Gabino Fraga señala:**

“ Por gastos públicos deben entenderse los que se destinan a las satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando por tanto excluidos de su comprensión los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual”.<sup>12</sup>

Compartiendo la opinión de Raúl Lobato, la anterior definición resulta insuficiente para resolver el problema de definir el gasto público, pues al señalar que se refiere únicamente a las erogaciones para satisfacer necesidades colectivas excluyendo las necesidades individuales “se está ignorando que tanto el gobierno como el personal de las dependencias estatales deben satisfacer necesidades individuales en el desempeño de sus funciones públicas, lo cual da el carácter de gasto público a la erogación respectiva”.<sup>13</sup>

***El criterio de la Suprema Corte en relación con el concepto de gasto público es.***

<sup>11</sup> DANIEL DIEP DIEP. *Fiscalística*, Tomo I, 1a Ed., Cedrus Libani, San Luis Potosí, 1991, p. 73

<sup>12</sup> GABINO FRAGA: *Derecho Administrativo*, 12a, Ed., Porrúa, México, 1968, p. 183

<sup>13</sup> Cfr. R. R. LOBATO *Derecho Fiscal*, p. 103

GASTOS PUBLICOS; CONCEPTO DE.- Por gastos públicos no deben entenderse todo lo que pueda hacer el Estado, sino precisamente aquellos destinados a sufragar las funciones y servicios públicos.

Tomo LXV Arrigunaga Peón Manuel ....Pág.  
2723

Tomo LXIX Cabezut Alberto M. y coags....Pág.  
398

Cabezut Alberto M. y coags .....Pág.  
5417

Tomo LXXV Mora Manuel F. ....Pág.  
36

Tomo LXXXV Domínguez Peón Alvaro....Pág.  
648

Jurisprudencia 118 (Quinta Epoca) Pág.  
155  
Sección Primera.

Volumen 2a. Sala. Apéndice de Jurisprudencia de  
1917 a 1965.

De lo anterior se desprende que cualquier gasto que efectúe la Federación, los Estados o el Municipio debe ser en beneficio de la colectividad.

Es importante resaltar que al tratarse de gasto público federal, todos los mexicanos estamos obligados a contribuir, a diferencia de los gastos estatales o municipales en los que únicamente están obligados a contribuir quienes residan en dichos Estados o Municipios.

Ahora bien, la Cámara de Diputados a iniciativa del Ejecutivo discutirá primero las contribuciones que a su juicio deben decretarse y corresponde a esta Cámara examinar y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación (74 fr. IV, CPEUM). En el primer caso se trata de una Ley, que seguirá un proceso legislativo con la participación de la Cámara de Senadores, pero la elaboración del Presupuesto de Egresos, en el que se deben destinar las contribuciones es función exclusiva de la Cámara de Diputados, dado el carácter de éstos como representantes directos de los gobernados, quienes son los que aportan los recursos.

Con base en esto y a mayor abundamiento existe un organismo que es la Contaduría Mayor de Hacienda que tiene por objeto conocer los resultados de la gestión financiera, para comprobar si el gobierno se ajustó a los criterios señalados en el presupuesto y si se cumplieron los objetivos de los programas, dado que en el caso de que se encontraran discrepancias entre las cantidades gastadas y las partidas respectivas del presupuesto, o falta de justificación o exactitud en los gastos hechos, se deberían determinar las responsabilidades correspondientes.

En conclusión, no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior. (Art. 126 CPEUM).

En lo referente al Distrito Federal (Art. 122, Apartado C, Base Primera fr. V, inciso b, CPEUM), corresponderá a la Asamblea de Representantes examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos del Distrito Federal, analizando primero las contribuciones que a su juicio deban decretarse para cubrirlos. También aquí se procederá a revisar dicha cuenta pública del año anterior por parte de la Contaduría Mayor de Hacienda de la Asamblea de Representantes del Distrito Federal.

En lo referente a los Municipios, éstos tendrán a su cargo los servicios públicos de agua potable y alcantarillado; alumbrado público; limpia; mercados y centrales de abasto; panteones; rastro, calles, parques y jardines; seguridad pública y tránsito; y los demás que las legislaturas locales determinen.

Consecuentemente administrarán libremente su hacienda, la que se formará con las contribuciones relacionadas con la propiedad inmobiliaria; las participaciones federales; y los ingresos derivados de los servicios públicos citados.

De esta manera, también se busca el equilibrio entre ingreso y gasto, por lo que las legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los Ayuntamientos y revisarán las cuentas públicas. Asimismo, los Presupuestos de Egresos serán aprobados por los Ayuntamientos con base en los ingresos disponibles (art. 115 CPEUM, fracciones III y IV).

En cuanto a los Estados, éstos no podrán integrar sus ingresos contrayendo directa o indirectamente obligaciones o empréstitos con gobiernos de otras naciones, con sociedades o particulares extranjeros, o cuando deban pagarse en moneda extranjera o fuera de territorio nacional.

Tanto los Municipios, como los Estados sólo podrán contraerlos con personas físicas o morales nacionales, pero para destinarlos a inversiones públicas productivas, conforme a las bases que establezcan las legislaturas por conceptos y hasta por los montos que se fijen anualmente en sus respectivos presupuestos. Los ejecutivos informarán de su ejercicio al rendir la cuenta pública, conforme lo establece la Constitución de la República en la fracción VIII del artículo 117.

De lo antes expuesto se desprende que la obtención del gasto público proviene de muy diversos ingresos, destacando obviamente el renglón de los impuestos, tanto en su aspecto federal, local, municipal y del propio Distrito Federal.

Ahora bien, puede hablarse de la clasificación de los impuestos de la esfera de donde se recaudan y de los fines que persiguen, los cuales según la doctrina se dividen en tres:

- 1) Los impuestos con fines exclusivamente fiscales y cuyo único objetivo es producir ingresos al Erario.
- 2) Los impuestos que contienen al mismo tiempo fines fiscales y *extrafiscales*.
- 3) Los impuestos con fines exclusivamente *extrafiscales*.

Las dos primeras clases de impuestos no están prohibidas por el artículo 31, fracción IV; pero la última clase que comprende a los impuestos con fines únicamente *extrafiscales* sí resulta violatoria del artículo citado, toda vez que el Congreso de la Unión sólo debe decretar los tributos que *basten para satisfacer el Presupuesto de Egresos*.

Aunque la doctrina clasifique en tres a los impuestos según sus fines, a nuestro modo de ver y tal como se demuestra en la práctica, no existen los impuestos con fines exclusivamente *extrafiscales* pues dada la naturaleza intrínseca de los impuestos, estos siempre procurarán un ingreso para el erario público, lo cual le agrega a esta clase de contribuciones la característica de fiscalidad. Si bien es cierto, en algunos casos se crean impuestos atendiendo principalmente a fines de política económica sin buscar obtener una cierta recaudación, que de hecho por muy reducida que sea se va a obtener.

En México, la recaudación es una nota esencial de los impuestos por lo que necesariamente estos siempre van a tener un fin fiscal, lo que no siempre acontece en otros países como por ejemplo en

Alemania, en donde el legislador puede perseguir cualquier fin pues la obtención de recursos deja de ser una nota esencial o característica de los impuestos,

En el capítulo siguiente analizaremos la razón de ser del Impuesto al Activo mencionando tanto los fines fiscales como extrafiscales que persigue.

#### **1.4 Principios de Proporcionalidad y Equidad Tributarios.**

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política establece que los obligados a contribuir a los gastos públicos deben hacerlo (de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes).

*¿Qué debemos entender por proporcionalidad y equidad? ¿Cuáles fueron los orígenes de estos conceptos? ¿Constituyen un mismo requisito o dos presupuestos autónomos? ¿Constituyen simples principios o garantía individuales? ¿Qué ha dicho nuestro más Alto Tribunal al respecto?, etc., son algunos de los cuestionamientos que necesariamente surgen al tratar este tema.*

Sobre la génesis de estos principios, conviene mencionar que desde la Antigua Grecia se empezaron a definir estos conceptos tal y como Aristóteles lo demuestra en algunas de sus obras, que aunque no trataban específicamente de la materia de impuestos, contenían acepciones sobre lo proporcional y lo equitativo. “Según el estagirita, lo proporcional y lo equitativo son dos conceptos que se traducen en la aplicación de la justicia a casos concretos, 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”.<sup>14</sup>

En otras palabras contrariar estos principios sería tanto como faltar a la justicia.

Posteriormente, en 1776, Adán Smith en su libro “La Riqueza de las Naciones”, formulo cuatro principios fundamentales de la tributación.

**En seguida enunciaremos el principio que él llamó 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

---

<sup>14</sup> Cfr ARISTOTELES *Ética Nicomanea* (Versión de A Gómez Robledo), 2a Ed., Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1961. p 109 a 133

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 gastos 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”.<sup>15</sup>

De esta máxima se desprende que Adam Smith, en contraposición a Aristóteles, considera que los principios de proporcionalidad y equidad equivalen a uno sólo pues al sostener de manera expresa que “en la observancia u omisión de esta máxima (la de proporcionalidad) consiste lo que llamamos igualdad o desigualdad de imposición (equidad)”; nos está dando a entender que no son dos principios autónomos sino el de proporcionalidad al que llama de igualdad.

La declaración de los derechos del hombre y del ciudadano votada en Francia en el año de 1789, en su artículo décimo tercero señalaba:

“Para el mantenimiento de la fuerza pública y para

---

<sup>15</sup> ADAM SMITH *Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones* (trad por Gabriel Franco); 2a reimpresión de la Ed., Fondo de Cultura Económica, México, 1981, p 726-772.

los gastos de la administración, es indispensable una contribución común; en razón de sus posibilidades".<sup>15</sup>

Del texto citado se advierte que en este artículo se encuentran contenidas, sin designación expresa, las garantías que después se llamarán de Equidad y Proporcionalidad. Así fue que a partir de la declaración francesa se fundó 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.

**Por otro lado, 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".<sup>17</sup>

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:**

---

<sup>15</sup> SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA. Derecho Financiero Mexicano; 9a. Ed. Porrúa, México, 1979, p 261  
<sup>17</sup> Ibid

“Todos los habitantes del Imperio deben contribuir en razón de sus proporciones, a cubrir las urgencias del Estado”.<sup>18</sup>

En el artículo 36 del Proyecto de Constitución formulado por la Comisión relativa el 16 de julio de 1856, presidida por Ponciano Arriaga, se mencionó como obligación de los mexicanos la siguiente:

“Es la 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”.<sup>19</sup>

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.

Anteriormente hemos comentado un breve antecedente de los principios que en materia tributaria han 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 comprender su interpretación y

<sup>18</sup> CAMARA DE DIPUTADOS DEL H CONGRESO DE LA UNION: Derecho del Pueblo Mexicano, México a través de sus Constituciones. T.V. , 4a., Porrúa, México, 1994, p 756.

<sup>19</sup> JAVIER MORENO PADILLA: El Principio de Igualdad en el Derecho Tributario: et alii Principios Tributarios Constitucionales; Co- De del Tribunal Fiscal de la Federación, (México) Universidad de Salamanca (España) y el Instituto Cultural Domecq. (México), 1992. p 268

alcance dentro de nuestro sistema jurídico, más aún cuando los autores no se han puesto de acuerdo sobre si es un mismo principio o dos.

Asimismo, cabe mencionar que desde que se plasmaron por primera vez los términos de proporcionalidad y equidad en nuestra Carta Magna de 1857 hasta que realmente la Suprema Corte de Justicia explicó sus alcances (1985) pasó más de un siglo.

Aunque en la labor de esta tesis no es menester analizar las etapas por las que ha transcurrido la Suprema Corte de Justicia para tener finalmente jurisdicción en materia de impuestos, no podemos ignorarlas pues resultan indispensables para conocer los problemas y limitantes que se dieron para poder llegar a la interpretación de estos conceptos fundamentales del artículo 31, fracción IV Constitucional.

En virtud de lo anterior mencionaremos brevemente estas tres etapas las cuales, contribuyeron a esbozar una interpretación de estos principios.

En una primera etapa se negaba que la Suprema Corte de Justicia tuviera jurisdicción en materia de impuestos. Al respecto Mariano Coronado en su obra titulada "Elementos de Derecho Constitucional Mexicano", <sup>20</sup> 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.

Para ejemplificar esta primera etapa podemos citar la siguiente ejecutoria de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de fecha 9 de mayo de 1883, que en cierta medida corresponde al criterio sustentado por la doctrina en esa época:

"El poder Judicial; por su fin y organización se halla en la imposibilidad de estimar las circunstancias de un impuesto, por lo cual el Congreso de una manera exclusiva, es el final y supremo apreciador de la proporción y equidad de un impuesto".<sup>21</sup>

Algunos doctrinarios opinan que los preceptos de proporcionalidad y equidad se deslizaron inadvertidamente al redactar el texto constitucional sin que sus autores hayan pensado ni en su importancia ni en las consecuencias que podrían producir.

---

<sup>20</sup> Cfr. MARIANO CORONADO. Elementos de Derecho Constitucional Mexicano; la reimpresión de la 3a de: Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1977, p.105.

<sup>21</sup> Ibid.

Luego entonces, en esta época se desconocía el sentido de la proporcionalidad y la equidad, además que no se había desarrollado una doctrina al respecto.

En una segunda etapa (1881) , cambió el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación toda vez que podía conocer del Juicio de Amparo en materia de impuestos en casos excepcionales, siendo el caso en que la desproporción entre el impuesto y el capital que afecte sea tan notoria, que aquél se convierta en una expoliación de la propiedad, por absorber todo o gran parte de capital.

No fue sino hasta el 20 de octubre de 1925 que con la brillante ejecutoria dictada en el amparo promovido por Aurelio Maldonado se dio la tercera etapa en la que el Poder Judicial está facultado para revisar los actos del Poder Legislativo, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante y ruinoso, o que el Poder Legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales.

En cuanto a los conceptos exorbitantes y ruinosos, compartimos la opinión del finado Ministro José Rivera Campos al expresar que estos términos a que llegó la Corte en vez de aclarar lo que se entiende por proporcionalidad y equidad eludieron el problema.

Dicho fallo también es importante, porque en él se afirma que 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.

A pesar del criterio oscilante de la Corte, se formó Jurisprudencia con

La tesis sustentada en el Amparo Aurelio Maldonado, misma que transcribimos en seguida:

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 está el Poder Judicial capacitado para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante o ruinoso, o que el Legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales. Aún cuando el artículo 31 de la Constitución que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo 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 está capacitado para remediar dicha violación y que el remedio contra ella se encuentra en el sufragio popular, pues en tal caso se haría migatoria la fracción I del artículo 103 de la Constitución y la misma razón podrá invocarse para negar todos los amparos que

se enderecen contra leyes o actos del Poder Legislativo.

5a. Epoca. T. XVII p. 1013 A.R. Maldonado Aurelio. 20 de octubre de 1925. Unanimidad de 8 votos.

Jurisprudencia N°. 543. Apéndice de Jurisprudencia de 1917 a 1948.

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

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

- Criterio de Ernesto Flores Zavala:

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

con la expresión “proporcionalidad y equidad” sólo se busca la justicia de los impuestos”.<sup>22</sup>

El hecho de que Adam Smith, para los ojos de algunos, haya encontrado una similitud entre ambos conceptos, no quiere decir que nuestro sistema jurídico se apegue a ese criterio pues como lo veremos más adelante, nuestro Más 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 sólo vulneran el principio de equidad o el de proporcionalidad, y en otros casos se vulneran simultáneamente los dos. Si apoyáramos el criterio de Adam Smith, y en consecuencia el de Ernesto Flores Zavala, sería tanto como admitir que un precepto tributario contrario a la justicia necesariamente es violatorio de la proporcionalidad y de la equidad tributarias.

- Criterio de Sergio F. de la Garza:

“Nosotros consideramos que la exigencia de 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 ellas los tributos. En la distribución de las cargas la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales”.<sup>23</sup>

---

<sup>22</sup> E-F-ZAVALA: Op Cit , p.195.

<sup>23</sup> S.F. DE LA GARZA: op. Cit , p.263.

- Criterio de Servando J. De la Garza:

“Ambos términos son complementarios dado que si fueran contradictorios o excluyentes, ninguna ley, podría ajustarse simultáneamente, porque para adecuación de uno implicaría desajuste al otro y la fracción constitucional liga los adjetivos mediante la conjunción copulativa”.<sup>24</sup>

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

- Ignacio Burgoa afirma:

“La equidad entraña en el imperativo de que todos los miembros integrantes de una colectividad deben contribuir para los gastos públicos del Estado; pero 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 más impuestos.”<sup>25</sup>

- Arrijoa Vizcaíno sobre el particular dice:

---

<sup>24</sup> SERVANDO J. GARZA: Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario, 1a Ed., Cultura, México, 1949, pp 70-72

<sup>25</sup> IGNACIO BURGOA LLANO Principios Constitucionales en Materia de Contribuciones T.I. Tribuna: Fiscal de la Federación 45 años México, 1982. p.414

“La proporcionalidad es la correcta disposición entre la 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”.<sup>26</sup>

- El finado Ministro de la Suprema Corte, José Rivera Pérez Campos, consideró 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 “economicidad del impuesto”, ya que no es proporcional la carga que agote la fuente impositiva, o sus gastos de recaudación sean mayores que ésta, 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”.<sup>27</sup>

Resulta interesante conocer los diversos criterios que destacados juristas tienen sobre estos principios, sin embargo, no coincidimos con el grupo de autores que opinan que la proporcionalidad y la equidad

---

<sup>26</sup> A A VIZCAINO: Op. Cit., pp. 188 y 191

<sup>27</sup> JOSE RIVERA PEREZ CAMPOS: “Equidad y Proporcionalidad en los Impuestos”, en Revista de Investigación Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público: N° 51, marzo 1970, pp 71-90.

forman un solo principio, pues a pesar de tratarse de conceptos con antecedentes equiparables, ello no implica que no existan diferencias claras entre ambos principios.

Lo anterior viene a ser confirmado con las cinco ejecutorias sustentadas por unanimidad del Pleno de la Suprema Corte el 26 de noviembre de 1985 que definieron finalmente los conceptos de proporcionalidad y equidad como dos principios autónomos entre sí, pero que necesariamente toda ley fiscal debe contemplar.

**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 función a 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 de medianos o reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos.

El principio de equidad radica, medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los

sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos, deducciones permitidas, plazos de pago, 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 y regula.

AMPARO EN REVISION 2598/85. Manuel Ortega Venzor. Unanimidad de 17 votos. 2 de noviembre de 1985. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Séptima Epoca, Volúmenes 199-204, Primera Parte, P. 57.

AMPARO EN REVISION 2980/85. Jesús Farías 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. Rubén 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 Güitrón.

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 Naca.

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

Jurisprudencia N°. 88 (Séptima Epoca), Primera Parte. Apéndice de Jurisprudencia de 1917 a 1988.

En consecuencia, apegándose 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:

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 a 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 de mayores ingresos que a las menores o reducidos recursos; mientras que el Principio de Equidad busca un trato igual a los iguales y de igual 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.

Podríamos enumerar algunas otras distinciones entre estos principios, sin embargo, aunque hubiéramos mencionado una sola diferencia, ésta sería suficiente para demostrar que estos conceptos no forman un principio único e indisoluble como algunos destacados juristas han opinado.

Ahora bien, una vez que hemos conocido las opiniones de los varios doctrinarios, no resulta menos interesante conocer lo que nuestro Máximo Tribunal ha expresado sobre estas garantías en casos concretos.

Para ejemplificar lo anterior, mencionaremos algunos preceptos de la Ley del Impuesto al Activo que se encuentran en contradicción con las multicitadas garantías.

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

Aunque no existe aún 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 cuantitativa como cualitativamente a los contribuyentes, a través de una tasa fija del 1.8% 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.

Asimismo el artículo 9°, de la Ley del Impuesto al Activo viola tanto la garantía de proporcionalidad tributaria como la de equidad como se desprende de la siguiente tesis aislada.

ACTIVO. EL ARTÍCULO 9° DE LA LEY QUE REGULA ESTE IMPUESTO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA (REFORMA Y ADICIONES PUBLICADAS EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION DEL 28 DE DICIEMBRE DE 1989).- De conformidad con lo establecido en el artículo 9°

de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto del ejercicio una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta efectivamente pagado, lo que significa que si un contribuyente tiene ingresos o utilidades podrán realizar tal acreditamiento e, inclusive, si los mismos llegan a la ganancia mínima presunta objeto del impuesto al activo, no verán incrementada su carga impositiva, mientras que aquellos que no tengan utilidades o resientan pérdidas soportarán la carga impositiva, pues no tendrán cantidad alguna que acreditar y la ley no prevé la posibilidad de desvirtuar la presunción de ganancia mínima de la cual parte como objeto el tributo. De lo anterior se infiere que el precepto legal citado viola los principios de proporcionalidad y equidad tributaria consagrados en el artículo 31, fracción IV, constitucional pues, consistiendo el primero de ellos en los que causantes deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, el precepto legal citado hace recaer el pago del impuesto en quienes no tienen tal capacidad o la tienen en menor medida y libera de la carga impositiva a quienes tienen mayor capacidad tributaria, lo que da como consecuencia también la transgresión del principio de equidad que exige trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, pues, de esta forma, se da trato igual a los desiguales y desigual a los iguales.

P. XLVI/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 Güitrón.- Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Posot.

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 Aguinaco, Mariano Azuela Güitrón, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo Y. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Mesa aprobó, con el número XLVI/95 (9a.) la tesis que antecede; y determinó que la votación no es idónea para integrar tesis de jurisprudencia.- México, Distrito Federal, a dieciséis de agosto de mil novecientos noventa y cinco.

Ahora bien, en cuanto al artículo 5° de la Ley del Impuesto al Activo en donde no se permite la deducción de deudas contratadas con el Sistema Financiero Mexicano, tenemos la siguiente tesis:

ACTIVO. EL ARTÍCULO 5° DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. El artículo 5° de la Ley del Impuesto al Activo viola el principio de equidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, constitucional al exceptuar de la autorización de deducir las deudas contratadas con empresas residentes en el país o con establecimientos permanentes ubicados en México de residentes en el extranjero, aquéllas que hubieren sido contratadas con el Sistema Financiero o con su intermediación pues estas deudas también afectan la base del tributo, ocasionándose con esto un trato desigual a iguales al permitirse a unos contribuyentes las deducciones de sus deudas y a otros no por situaciones ajenas a ellos y propias de los acreedores y sin que pueda considerarse que tal distinción de deudas se justifica por el hecho de

que, de permitirse su deducción, no se pagaría el impuesto por ese concepto, ya que dicho adeudo no es el objeto del impuesto y si bien como activo del acreedor constituiría parte de la base para determinar su ganancia mínima presunta objeto del gravamen, no puede considerarse que por el hecho de que el artículo 6° de la ley exente del pago de impuesto a las empresas que componen el sistema financiero, deba ser el deudor quien cubra el impuesto por la ganancia que tal activo le generó a su acreedor, pues ello significaría hacer recaer el pago del tributo en los contribuyentes por una ganancia ajena que en ellos implica un pasivo, lo que lejos de justificar la exención de deducción de tal tipo de deudas, corrobora su inconstitucionalidad.

P. XLV/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 Güitrón.- 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 Anguiaco, Mariano Azuela Güitrón, Juan Díaz Romero, Genaro David 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 número XLV/95 (9a) la tesis que antecede; y determinó que la votación no es idónea para integrar tesis de jurisprudencia.- México, Distrito Federal, a dieciséis de Jurisprudencia.- México,

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

## **1.5 Principio de Legalidad Tributaria**

El principio general de legalidad consiste en que las autoridades sólo pueden hacer lo que les está expresamente permitido en la ley y por lo tanto los actos de autoridad que no tengan fundamento legal importan una violación de garantías. Este principio que más bien es una garantía individual se encuentra contenido en el artículo 16 de nuestra Constitución General y resulta aplicable a cualquier actividad del Estado.

Ahora bien, el principio de legalidad específico para la materia tributaria, se encuentra consagrado en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución, el cual dispone que las contribuciones que se tienen que pagar tanto a la Federación, Estados y Municipios, deben estar establecidas en preceptos normativos formal y materialmente legislativos, es decir, emanados del Congreso de la Unión, el ámbito federal, o de la legislatura estatal, en el ámbito local.

Este principio puede enunciarse de la siguiente forma:

**“Nulum tributum sine lege”**

El anterior 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.

En esta garantía se encuentra contenido el principio de generalidad de la imposición, mismo que en relación con las contribuciones exige que éstas se establezcan de manera impersonal y no individualizada.

Consecuentemente, el gobernado no queda en un estado de indefensión en virtud de que conoce o puede llegar a conocer con certeza las cargas fiscales que las autoridades le exigen como contribuyente.<sup>28</sup>

Sin embargo, no es suficiente con que una ley señale la exigencia de una contribución específica si ésta no contiene los elementos esenciales de la misma, como lo son el sujeto, objeto, tasa o tarifa, base y época de pago.

Sobre el particular de interés mencionar el siguiente criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

---

<sup>28</sup> Según el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, por cargas fiscales se deben de entender las establecidas por normas que se refieren a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa

IMPUESTOS: ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS; DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.- Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por ley, segundo sea proporcional y equitativo, tercero, sea destinado al pago de 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 él, 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:

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  
5465/75.- Ignacio Rodríguez Treviño - Unanimidad  
de 15 votos.

Vol. 91-96, p. 90. AMPARO EN REVISION  
5888/75.- Inmobiliaria Havre, S.A. - Unanimidad  
de 15 votos.

Vol. 91-96, p.90. AMPARO EN REVISION  
1008/76.- Antonio Hernández Abarca.- Unanimidad  
de 15 votos.

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

Con base en las anteriores precisiones, podemos decir que toda aquella carga fiscal que no se encuentre expresamente establecida en una ley, estará contrariando la garantía de legalidad tributaria; y por lo tanto no podrá ser exigible.

Consideramos conveniente mencionar lo que Adam Smith expresó sobre esta garantía, misma que él contempló bajo el Principio de Certidumbre y que enseguida transcribimos:

"El tributo que cada individuo está 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 más 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 del terror de semejantes gravámenes, regalos, presentes a 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 una desigualdad considerable en el modo de contribuir, no acarrera, según han experimentado todas las naciones, un mal tan grande como la más leve incertidumbre en la cuantía del tributo".<sup>29</sup>

Desde fines del siglo XVIII, Adam Smith ya había analizado la importancia que tiene para los particulares conocer de forma cierta hasta dónde llega su obligación de contribuir al sostenimiento del Estado, para así evitar los abusos por parte del Fisco.

De lo anterior se desprende que el Principio de Certeza de Adam Smith es equiparable a la Garantía de Legalidad Tributaria contemplada en nuestra Carta Magna, pues como su nombre lo indica, certeza quiere decir calidad de estar seguro.

En cuanto a nuestro país, (esta garantía se contempló desde la Constitución de Apatzingán de 1814), pues en su artículo 113 se creó el imperativo de que los impuestos debían fijarse por la ley, teniendo atribución para ello el Supremo Congreso.<sup>30</sup>

---

<sup>29</sup> A SMITH. Op Cit P 727.

Cfr FELIPE TENA RAMIREZ. Leyes Fundamentales de México 1808-1989, 15a ed Porrúa, México, 1989 p 42 y 43.

De esta manera podemos afirmar que es un imperativo constitucional el que sea 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 sólo uno quedaran al arbitrio de autoridad distinta al Congreso de la Unión o a las Legislaturas de los Estados, la contribución estará viciada de inconstitucionalidad.

No obstante lo anterior, existe una sola excepción a la Garantía de Legalidad Tributaria, misma que establece la propia Constitución en lo que se refiere a su aspecto formal. Dicha excepción se encuentra contemplada en el artículo 131, que a la letra dice:

ART. 131.- El Ejecutivo podrá ser facultado por Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir o para prohibir las exportaciones, importaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiera hecho de la facultad concedida.

Al respecto compartimos la opinión de Sergio F. de la Garza según la cual:

"De no existir consagrada esta excepción por la propia Constitución, el Presidente de la República no podría alterar las cuotas de los impuestos de importación o exportación, ni mucho menos crear dichas cuotas, pues las mismas constituyen un elemento de la obligación tributaria que debe ser establecido por una ley formal del Congreso, de acuerdo con el principio de legalidad".<sup>31</sup>

Esta facultad del Ejecutivo fue introducida por la reforma constitucional de diciembre de 1950 debido a razones importantes de política económica que hicieron indispensable la misma para proteger la economía nacional de las fluctuaciones de precios en el comercio exterior.

Para finalizar el desarrollo de este apartado, en palabras de Adolfo Arrijo Vizcaíno, podemos concluir que los dos enunciados a los que obedece la Garantía de Legalidad son:

a) La autoridad hacendaria 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 sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y exclusivamente pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que estas mismas leyes les confieren".<sup>32</sup>

---

<sup>31</sup> S F DE LA GARZA Op Cit P 260

<sup>32</sup> A A VIZCAINO Op Cit. P. 195

En el capítulo Segundo analizaremos la Jurisprudencia N°. 32/95 para conocer el motivo por el que la Ley del Impuesto al Activo se consideraba violatoria del Principio de Legalidad Tributaria.

---

## CAPÍTULO SEGUNDO

### ANÁLISIS DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO

#### Consideraciones Preliminares

Conociendo previamente las garantías que en materia fiscal contempla el artículo 31, fracción IV, constitucional, procederemos a analizar el tema medular de esta tesis, mismo que se conforma por uno de los impuestos más controvertidos dentro del Sistema Fiscal Mexicano y que se denomina: Impuesto al Activo.

Como se expuso con anterioridad, para la validez constitucional de los impuestos no resulta suficiente con que éstos se encuentren establecidos en ley, sean proporcionales y equitativos, y estén destinados al pago de gastos públicos, pues también es necesario que los elementos esenciales de dichas contribuciones estén consignados de manera expresa en ley.

(Ver criterio jurisprudencial, capítulo I, p. 54 y 55).

Bajo estas consideraciones, resulta indispensable conocer quiénes son los sujetos, el objeto, la tasa, la base, la época de pago y las exenciones de este impuesto federal; así como la razón de su existencia y los fines que persigue el mismo.

De igual manera resulta conveniente mencionar la definición de impuesto que nuestro Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 2°, fracción 1 y que a la letra dice:

ART. 2.- “Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

1. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas o morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho, prevista por la norma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo...”<sup>33</sup>

## **2.1 Surgimiento y exposición de motivos de la Ley del Impuesto al Activo**

El 31 de diciembre de 1988 se publicó en el Diario Oficial de la Federación, en el artículo Décimo de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, el ordenamiento legal por el que se establece el denominado “Impuestos al Activo de las Empresas”.

Dicho impuesto entró en vigor el 1° de enero de 1989, y según la exposición de motivos de su iniciativa, se pretende que todas las empresas en México paguen un nuevo impuesto federal y

---

<sup>33</sup> Las fracciones II, III y IV se refieren a las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos

complementario al Impuesto Sobre la Renta, pues se llegó a observar que alrededor de un 70% de las empresas presentaban sus declaraciones del Impuesto sobre la Renta “en ceros” y que por tal razón era necesario establecer un impuesto mínimo, el cual se calcularía aplicando la tasa del 2% a la base gravable en el ejercicio.

En otras palabras, el Impuesto al Activo de las Empresas buscaba que las sociedades mercantiles que reportaban pérdidas fiscales sistemáticamente y por largos períodos y que por lo tanto no pagaban el Impuesto sobre la Renta, lo hicieran a través de este nuevo impuesto cuyo objeto consiste en gravar los activos de las empresas con una tasa que inicialmente fue del 2%.

Consecuentemente, el Impuesto al Activo cumpliría con una función muy importante en el Sistema Fiscal Mexicano, toda vez que ayudaría a incrementar la base de contribuyentes que aportan recursos para cubrir los gastos públicos, permitiendo de esa manera una distribución más justa de la carga impositiva.

Asimismo, para que el Impuesto al Activo de las Empresas lograra su objetivo de no incrementar la carga fiscal de los contribuyentes cumplidos, al mismo tiempo que condujera a incrementar el número de empresas entre las que se distribuye la carga tributaria, se permitió el acreditamiento del Impuesto al Activo contra el Impuesto sobre Renta (en 1989) y posteriormente (en 1990)

se estipuló que el Impuesto sobre la Renta pagado se acreditara contra el Impuesto al Activo.

Dentro de esa misma iniciativa, se manifestó que el Impuesto al Activo de ninguna manera implicará una carga administrativa adicional para los contribuyentes, ya que los elementos necesarios para determinar la base del impuesto, se obtendrían básicamente a la determinación que se tiene que hacer para el cálculo del Impuesto sobre la Renta 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 iniciativa fue presentada a consideración del Congreso por el entonces Titular del Poder Ejecutivo, Lic. Carlos Salinas de Gortari, misma que se aprobó con algunas modificaciones como la consistente en el cambio de denominación de Ley del Impuesto al Activo Neto de las Empresas a Ley Impuesto al Activo de las Empresas.

Esta nueva 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.

Con la introducción del Impuesto al Activo, del 70% de las empresas que reportaban pérdidas fiscales en el Impuesto sobre la Renta, se observó una reducción en aproximadamente del 50% de este tipo de empresas, al grado que con el tiempo se permitió consolidar la reducción de la tasa impositiva de este último, que de 39.2% en 1988, se redujo al 35% en 1989 y al 34% a partir de 1995.

Aunque el anterior efecto benefició de cierta forma a los contribuyentes cumplidos y logró que se incrementara la recaudación del Impuesto sobre la Renta controlando la evasión y elusión fiscales, no justificamos del todo su establecimiento toda vez que existen posiblemente más violaciones constitucionales que artículos en la Ley.

## **2.2 Fines del Impuesto al Activo**

En cuanto a los fines que persigue este impuesto, ya habíamos mencionado en el capítulo anterior que estos deben ser fiscales independientemente de que además persigan fines extrafiscales.

Respecto a los fines fiscales del Impuesto al Activo resulta conveniente remitirnos a la Ley de Ingresos de la Federación del ejercicio fiscal que nos interese para de esa forma observar cuál es el monto estimado de recaudación para ese año. Así por ejemplo

tenemos que la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1996, en su artículo 1°, fracción I, establece lo siguiente:

ART. 1°.- En el ejercicio fiscal de 1996, la Federación percibirá los ingresos provenientes de los conceptos y en las cantidades estimadas que a continuación se enumeran:

I. IMPUESTOS:

	Millones de pesos
	236,300.7
1. Impuesto sobre la renta.	90,029.1
2. Impuesto al activo.	2,569.0
3. Impuesto al valor agregado	78,689.9
4. Impuesto especial sobre producción y servicios	41,153.6
5. Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos	4,089.9
6. Impuesto sobre automóviles nuevos	
7. Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesio- narias de bienes de dominio directo de la Nación.	
8. Impuesto a los rendimientos petroleros.	
9. Impuestos al comercio exterior:	14,296.9

A. A la importación	
14,210.0	
B. A la exportación	89.9
10. Accesorios.	5,472.3

Haciendo una comparación entre el monto esperado de recaudación de las contribuciones anteriores podemos concluir que el Impuesto al Activo no representa precisamente uno de los que generan mayores ingresos al erario federal; pero sin embargo, este impuesto incide en la recaudación de Impuestos sobre la Renta, pues como lo veremos más adelante, el Impuesto al Activo es complementario del Impuesto sobre la Renta.

En consecuencia el fin fiscal del Impuesto al Activo no se plasma solamente en la recaudación que genera por sí mismo que también trasciende a la recaudación que produce el Impuesto sobre la Renta.

Ahora bien, en cuanto a los fines extrafiscales del Impuesto al Activo podemos mencionar los siguientes:

- Instrumento de control para evitar la elusión y evasión fiscales.
- Lograr una más justa distribución de la carga tributaria.
- Promover la eficiencia empresarial.

Si colocáramos en una balanza los fines del Impuesto al Activo de un lado y del otro lado los fines extrafiscales, ¿cuál de estos lados tendría una mayor inclinación por ser el primer motor que dio origen al impuesto en cuestión?

En nuestro muy particular punto de vista, la inclinación sería mayor en el lado de los fines extrafiscales pues la creación del Impuesto al Activo no se debió principalmente al deseo de obtener una nueva contribución sino al de sancionar la deficiente recaudación de otro impuesto ya existente denominado Impuesto sobre la Renta.

Con lo anterior no quiero decir que el Impuesto al Activo no persiguiera fines fiscales, pues tal y como ya lo mencionamos en el capítulo anterior, la nota esencial que define a los impuestos en México es la recaudación.

En el caso del Impuesto al Activo esta recaudación tiene una peculiaridad que ningún otro impuesto posee pues sus fines fiscales no sólo se quedan en la recaudación que esta contribución produce por sí misma sino que rebasan ese límite produciendo además la recaudación de un impuesto diferente como es el de la Renta.

En consecuencia podemos afirmar que si el año de 1989 y anteriores no hubieran habido evasión y elusión fiscales, generándose por lo tanto la recaudación esperada en el Impuesto

sobre la Renta, tampoco hubiera sido necesaria la creación del Impuesto al Activo.

En nuestra opinión, aunque los fines extrafiscales de este impuesto fueran el primer motor que ocasionaría su creación, no resultan menos importantes sus fines fiscales que como ya hemos mencionado se traducen en:

1. Recaudación del Impuesto al Activo.
2. Recaudación del Impuesto sobre la Renta.

### **2.3 Sujetos del Impuesto**

Existen dos clases de sujetos en una obligación tributaria, uno es el sujeto activo (acreedor) y el otro es el sujeto pasivo (deudor).

En cuanto al sujeto activo podemos decir que son aquellas entidades que con facultades tributarias derivadas de la Constitución exigen el cumplimiento de las diversas contribuciones que sus respectivas leyes de ingresos contemplan.

En esta definición se engloban únicamente las obligaciones de dar que son las que por su naturaleza contribuyen al gasto público; aunque cabe aclarar que en las obligaciones de hacer, no hacer y tolerar también existen sujetos activos y pasivos.

Luego entonces, los sujetos activos de la obligación tributaria en nuestro país pueden ser la Federación, los Estados, los Municipios o en su caso el Distrito Federal.

Ya mencionamos en el capítulo que aunque en la regla general funcione así, pueden invertirse los papeles cuando el fisco le adeude cantidades a un contribuyente, pues en ese caso éste será el sujeto activo y el fisco el sujeto pasivo. Cabe aclarar que en este supuesto estamos frente a una consecuencia de la obligación tributaria y no frente a una obligación tributaria en sí.

Por otro lado, se encuentran los sujetos pasivos de la obligación tributaria los cuales son las personas físicas o morales, nacionales o extranjeras, que se sitúan en la hipótesis contemplada en la norma como hecho generador de un crédito fiscal. A esta clase de sujetos se les denomina también contribuyentes o causantes.

Contribuyentes porque contribuyen al gasto público o causantes porque provocan o causan el cobro del gravamen en la hipótesis contemplada por la norma como hecho generador del crédito fiscal.

En esta definición se engloban únicamente las obligaciones de dar que son las que por su naturaleza contribuyen al gasto público; aunque cabe aclarar que en las obligaciones de hacer, no hacer y tolerar también existen sujetos activos y pasivos.

Luego entonces, los sujetos activos de la obligación tributaria en nuestro país pueden ser la Federación, los Estados, los Municipios o en su caso el Distrito Federal.

Ya mencionamos en el capítulo que aunque en la regla general funcione así, pueden invertirse los papeles cuando el fisco le adeude cantidades a un contribuyente, pues en ese caso éste será el sujeto activo y el fisco el sujeto pasivo. Cabe aclarar que en este supuesto estamos frente a una consecuencia de la obligación tributaria y no frente a una obligación tributaria en sí.

Por otro lado, se encuentran los sujetos pasivos de la obligación tributaria los cuales son las personas físicas o morales, nacionales o extranjeras, que se sitúan en la hipótesis contemplada en la norma como hecho generador de un crédito fiscal. A esta clase de sujetos se les denomina también contribuyentes o causantes.

Contribuyentes porque contribuyen al gasto público o causantes porque provocan o causan el cobro del gravamen en la hipótesis contemplada por la norma como hecho generador del crédito fiscal.

Al respecto el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación establece que las contribuciones se causan cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Cabe mencionar que la anterior definición corresponde al sujeto pasivo principal pues existen otra clase de sujetos que sin ser los obligados principales pueden ser requeridos para llevar a cabo el cumplimiento de una obligación.

Sobre lo anterior Sergio F. de la Garza establece la siguiente distinción entre el sujeto pasivo principal o por adeudo propio y el sujeto pasivo por deuda ajena:

“A diferencia de lo que sucede con el sujeto pasivo principal, por adeudo propio, que puede ser determinado sin necesidad de norma alguna expresa por parte de la ley, porque la calidad se deduce de la naturaleza misma del hecho imponible y porque respecto de él se da la capacidad contributiva que es el fundamento del tributo, los sujetos pasivos por deuda ajena son tales únicamente porque la ley tributaria expresamente los determina. Si la ley tributaria nada dijere al respecto, no podría desprenderse de una simple interpretación que esas personas tengan la obligación de pagar el impuesto. Por lo tanto, no puede haber sujetos pasivos por deuda ajena que la ley no los haya establecido expresamente”.<sup>34</sup>

---

<sup>34</sup> S.F. DE LA GARZA· Op. Cit, p 475

Es necesario precisar a continuación quiénes son los sujetos del Impuesto al Activo.

Por lo que toca al sujeto activo de este impuesto, tenemos que es la Federación la entidad jurídico-política encargada de:

1. Exigir el cobro de esta contribución.
2. Iniciar el Procedimiento Administrativo de Ejecución por incumplimiento en el pago de este impuesto.

De ello se deduce que ninguna autoridad fiscal del Estado o Municipio, e inclusive del Distrito Federal pueden exigir el cumplimiento de esta contribución federal.

Ahora bien, en cuanto a los sujetos pasivos de este impuesto tenemos que el artículo 1° de la Ley del Impuesto al Activo establece quiénes están obligados al pago de este impuesto:

1° Las personas físicas que realicen actividades empresariales y las personas morales, residentes en México, están obligadas al pago de este impuesto por el activo que tengan, cualquiera que sea su ubicación.

Según el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación se entenderán por actividades empresariales las comerciales, las industriales, las agrícolas, las ganaderas, las de pesca y las silvícolas.

2° Las residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, están obligadas al pago de este impuesto por el activo atribuible a dicho establecimiento.

El artículo 2° de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece lo que se debe entender por establecimiento permanente.

3° Las personas distintas a las señaladas en los incisos 1° y 2°, 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 Renta, que se utilicen en la actividad de otro contribuyente de los antes enumerados, están obligadas al pago de este impuesto únicamente por esos bienes.

Con motivo de la reforma publicada el 10 de mayo de 1996 en el Diario Oficial de la Federación, los bienes cuyo uso o goce se otorgara a otros contribuyentes de impuesto se referían únicamente a bienes inmuebles, de tal manera que quedaron excluidos del gravamen los residentes en el extranjero que concedían el uso o goce de bienes muebles, gratuitamente (mediante contrato de como dato) a empresas maquiladoras residentes en México.

Posteriormente, con motivo de la reforma fiscal para el ejercicio de 1997 este precepto cambió de manera que la referencia de "bienes inmuebles" contenida en la Ley se sustituye ahora por "bienes",

reincorporando de esa forma como sujetos del Impuesto al Activo a las personas que otorguen el uso o goce de bienes muebles a otros contribuyentes del mismo impuesto. En consecuencia los residentes en el extranjero que concedan el uso de bienes muebles a empresas maquiladoras residentes en México serán sujetos del impuesto por esos bienes.

El Capítulo III del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta (artículos 89 a 94) se refiere a aquellos Ingresos Obtenidos por las Personas Físicas por Concepto de Arrendamiento y en General por Otorgar a Título Oneroso el Uso o Goce Temporal de Inmuebles.

Ahora bien, el contenido del artículo 133 de la Ley del Impuesto sobre la Renta mismo que se encuentra en su Capítulo X, Título IV que trata de los demás ingresos que obtengan las Personas Físicas, en su fracción XIII contempla como ingresos a las cantidades que correspondan al contribuyente en su carácter de condómino o fideicomisario de un inmueble destinado a hospedaje, otorgado en administración a un tercero a fin de que lo utilice para hospedar a personas distintas del contribuyente.

El artículo 148 ubicado en el Título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta, mismo que se denomina de los Residentes en el Extranjero con Ingresos provenientes de Fuente de Riqueza en Territorio Nacional, dispone que se considerarán ingresos las contraprestaciones que obtengan un residente en el extranjero por

conceder el derecho de uso o goce y demás derechos que se convengan sobre un bien inmueble ubicado en el país, aun cuando dichas prestaciones se deriven de la enajenación o cesión de derechos mencionados.

Asimismo el artículo 148-A ubicado en el mismo Título V de la Ley en cuestión dispone que en tratándose de ingresos que correspondan a residentes en el extranjero que se deriven de un contrato de servicio turístico de tiempo compartido, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando en el país estén ubicados uno o varios de los inmuebles que se destinen total o parcialmente a dicho servicio.

Por último, el artículo 149 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se refiere a los ingresos obtenidos por residentes en el extranjero por otorgar el uso o goce temporal de bienes muebles.

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 obligados al pago de este impuesto por su activo no afecta a su intermediación financiera.

Esta clase de sujetos anteriormente estaban exentos de pagar el Impuesto al Activo; pero por reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación con fecha 10 de mayo de 1996, se deroga la fracción II del artículo 6° de la ley en donde estaba contemplada esta exención y se adiciona este último párrafo al artículo 1°.

Según el cuarto párrafo de la fracción III del artículo 7-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el sistema financiero se compone por las instituciones de crédito, las instituciones de seguros y de fianzas, los almacenes generales de depósito, las administradoras de fondos para el retiro, las arrendadoras financieras, las sociedades de ahorro y préstamo, las uniones de crédito, las empresas de factoraje financiero, las casas de bolsa, las casas de cambio y las sociedades financieras de objeto limitado.

## **2.4 Objeto del Impuesto**

En palabras de Raúl Rodríguez Lobato, el objeto del impuesto se puede definir como "la realidad económica sujeta a imposición, como por ejemplo, la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios, la tenencia de activos, etc."<sup>35</sup>

---

<sup>35</sup> Cfr. R.R. Lobato: Op. Cit. p. 112

No debemos confundir el concepto de objeto con el de finalidad, pues tal y como lo afirma el autor a que me refiero anteriormente, al hablar del objeto de una contribución se está haciendo referencia a lo que grava la Ley Tributaria y no al fin que se persigue con la imposición.

Asimismo, existen otros dos conceptos que debemos distinguir del objeto del impuesto. Tal es el caso del presupuesto de hecho, conocido también como hipótesis de causación, y el hecho generador.

“Según Sergio F. de la Garza hipótesis de causación o presupuesto de hecho es la imagen abstracta de lo que algún día será el concreto estado de las cosas”.<sup>36</sup>

En consecuencia el presupuesto de hecho es aquella descripción contenida en una norma de que 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.

Ahora bien, 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.

---

<sup>36</sup> Cfr. S.F. DE LA GARZA. Op. Cit., p. 392

En consecuencia, podríamos decir que el presupuesto de hecho es la abstracción contenida en la norma y el hecho generador es la individualización de la hipótesis prevista en la norma que origina el nacimiento de una obligación fiscal determinada.

Enseguida mencionaremos un ejemplo que deja claros los conceptos anteriores.

**Presupuesto de Hecho:** La personas morales residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, están obligadas al pago de este impuesto por el activo atribuible a dicho establecimiento.

En este caso tenemos bien presentes las siguientes hipótesis y la obligación que nacería en el momento en que el presupuesto se individualizara en un determinado tiempo y lugar:

Las personas morales residentes en el extranjero.

+

Que tengan un establecimiento permanente en México.

-----  
-Pagarán este impuesto por el activo atribuible a dicho establecimiento.

---

Hecho generador: La empresa WB Inc. es una persona moral residente en Ontario, Canadá y además tiene un establecimiento permanente en México, D.F., WB de México, S.A. DE C.V.; por lo que esta última se encuentra obligada al pago de este impuesto por el activo atribuible a dicho establecimiento.

Una vez analizados los anteriores conceptos, podemos concluir que el objeto de tributo (renta, consumo, activos, etc.) queda precisado a través del presupuesto de hecho que es la norma misma (percepción de la renta, enajenación de bienes, la detentación de activos, etc.)<sup>37</sup>

Por lo general, el objeto da el nombre al impuesto como por ejemplo: el impuesto sobre la renta, el impuesto predial, los impuestos al comercio exterior de importación y exportación, el impuesto al activo, etc.

En cuanto al objeto del impuesto al activo, podemos decir que este ha sido motivo de un minucioso estudio por parte de los Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

---

<sup>37</sup> Cabe agregar que no todo presupuesto de hecho plasma una realidad económica sujeta a imposición, pues si bien es cierto, existen normas que se refieren a obligaciones de hacer, no hacer y tolerar, y que aunque no sean la hipótesis medular cuyo cumplimiento origine el pago de una contribución, no dejan de ser presupuestos abstractos

Inicialmente la Suprema Corte concluyo que el objeto de esta contribución era la ganancia mínima presunta del 1.8% originada por la tenencia de activos destinados a actividades empresariales. Al respecto, en el año de 1995 se formo 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 la 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 Güitrón - Secretaría: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor. Poisot.

ESTA TESIS NO DEBE  
SALIR DE LA BIBLIOTECA

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 Anguinaco, Mariano Azuela Güitrón, Juan Díaz, Genaro David.

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 número XLVII/95 (9a) la tesis que antecede; y determinó que la votación no es idónea para integrar tesis de jurisprudencia.- México, Distrito Federal, a dieciséis de agosto de mil novecientos noventa y cinco.

La tesis anterior resulta criticable en virtud de lo siguiente:

De la letra de la Ley del Impuesto al Activo, no se desprende que su objeto recaiga sobre un rendimiento mínimo presunto originado por la tenencia de activos destinados a actividades empresariales, pues si atendemos a la literalidad de su artículo 1º, podemos llegar a la conclusión de que el objeto del impuesto radica en la posesión de activos.

Por otro lado, este Máximo Tribunal está confundiendo la tasa con el objeto del impuesto del 1.8% originada por la tenencia de activos destinados a actividades empresariales.

Como veremos más adelante el 1.8% es la tasa aplicable a la base gravable del Impuesto al Activo, por lo que no es correcto el

hecho de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo equipare con su objeto.

Posteriormente, el Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el 26 de febrero de 1996, cambió el criterio que hasta ese día había tenido con respecto al objeto del impuesto en cuestión, aprobando la siguiente tesis de jurisprudencia:

JURISPRUDENCIA AL ACTIVO: EL ANÁLISIS DE CONSTITUCIONALIDAD DE LOS PRECEPTOS DE LA LEY QUE LO REGULA EXIGE CONSIDERAR QUE SU OBJETO RADICA EN LOS ACTIVOS, CONCURRENTES A LA OBTENCIÓN DE UTILIDADES, COMO SIGNO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, ASÍ COMO QUE ELLO SE ENCUENTRA VINCULADO A SUS FINES FISCALES (CONTRIBUTIVO Y DE CONTROL) Y A LOS EXTRAFISCALES DE EFICIENCIA EMPRESARIAL.- Del contenido de los artículos 25, 28 y 31, fracción IV, de la Constitución y, específicamente de los artículos 1°, 6°, 9° y 10, de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas (Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1988) y de la exposición de motivos de la iniciativa correspondiente resulta que para examinar la constitucionalidad de los preceptos de ese cuerpo legal es imprescindible considerar que, si bien de la literalidad de su artículo 1°, el objeto de la contribución radica en el "activo" de las empresas, de los demás preceptos que integran el sistema del tributo, se infiere que dicho objeto se encuentra íntimamente vinculado a que dichos activos sean susceptibles de concurrir a la obtención de utilidades, signo de capacidad contributiva que el legislador necesariamente debe

tomar en cuenta como presupuesto esencial de toda contribución y que, además, del fin estrictamente fiscal de recaudar recursos para los servicios públicos que exige la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, persigue la finalidad fiscal de contar con un medio eficaz de control en el pago que por concepto de impuesto sobre la renta corresponda a los sujetos pasivos, así como la finalidad extrafiscal de estimular la eficiencia de los mismos en el desarrollo de sus actividades económicas.

P./J. 11/96

AMPARO EN REVISION.- 1558/90.-  
Complementos Alimenticios, S.A. 22 de febrero de  
1996.- Mayoría de Ocho votos.- Ponente: Mariano  
Azuela Güitrón.

AMPARO DE REVISION.- 16/92.- Arrendadora  
Hotelera del Sudeste, S.A.- 22 de febrero de 1996.  
Mayoría de ocho votos.- Ponente: Mariano Azuela  
Güitrón.

AMPARO EN REVISION.- 5815/90.- Zahori, S.A.  
de C.V., 22 de febrero de 1996.- Mayoría de ocho  
votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

AMPARO EN REVISION.- 749/91.- Compañía  
Harinera de La Laguna, S.A. de C.V.- 22 de febrero  
de 1996.- Mayoría de ocho votos.- Ponente: Sergio  
Salvador Aguirre Anguinaco.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el día 26 de febrero del año en curso, aprobó con el número II/1996 la tesis de jurisprudencia que antecede. México Distrito Federal, a veintiséis de febrero de mil novecientos noventa y seis.

Una vez conocido el objeto del Impuesto al Activo según la Ley y según el criterio sustentado por nuestro Más Alto Tribunal, analizaremos cuáles son las diferentes clases de activos que conforman el valor del activo.

En un principio el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación con respecto al objeto del impuesto contradecía la letra de la Ley al considerar que éste consistía en una ganancia mínima presunta originada por la tenencia de activos, sin embargo, en la Jurisprudencia II/96, se reconoce que el objeto del impuesto son los activos susceptibles de concurrir a la obtención de utilidades.

Para esos efectos, nos remitiremos a la Ley del Impuesto al Activo en unos casos y en otros a la Ley del Impuesto sobre la Renta pues según dice el artículo 14 de la Ley del Impuesto al Activo, para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente, acciones, sistema financiero, monto original de la inversión, activo fijo y gastos y cargos diferidos los que la Ley del Impuesto sobre la Renta define o considera como tales.

Ahora bien, para definir a los activos financieros tenemos que remitirnos al artículo 4° de la Ley del Impuesto al Activo que a la letra dice:

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

I. (Derogada)

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

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

No son cuenta 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...

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

En cuanto a los conceptos de activo fijo, cargos y gastos diferidos, el artículo 42 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece lo siguiente:

ART. 42.- Para los efectos de esta Ley se consideran inversiones los activos fijos, los gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en períodos reoperativos, cuyo concepto se señala a continuación.

Activo fijo es el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeriten por el uso en el

servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo. La adquisición o fabricación de estos bienes tendrá siempre como finalidad la utilización de los mismos para el desarrollo de las actividades del contribuyente, y no la de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones.

Gastos diferidos son los activos tangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación o mejorar la calidad o aceptación de un producto, por un período limitado, inferior a la duración de la actividad de la persona moral.

Cargos diferidos son aquellos que reúnan los requisitos señalados en el párrafo anterior; pero cuyo beneficio sea por un período ilimitado que dependerá de la duración de la actividad de la persona moral...

Según los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, el renglón de inventarios los constituyen los bienes de una empresa destinados a la venta o a la producción para su venta posterior.<sup>38</sup>

Ahora que conocemos quiénes son los sujetos de este impuesto y los activos que conforman el valor del activo, debemos aclarar que las instituciones que integran el sistema financiero están obligadas al pago del Impuesto al Activo por aquellos activos que no provienen de su intermediación financiera, considerándose como tales a su activos fijos, sus terrenos, los gastos y cargos diferidos, que no respalde obligaciones con terceros resultantes del desarrollo de su actividad de

---

<sup>38</sup> COMISION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD: Boletín C-4 Inventario, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. 1973: citado en Gerardo Guajardo et Alii Contabilidad, México, 1973, p-304.

intermediación financiera de conformidad con la legislación aplicable, según lo establece el artículo 5-B de la Ley en cuestión.

Según este mismo precepto, los activos que por disposición legal no puedan conservar en propiedad esta clase de instituciones no se deberán como activos. Para ejemplificarlos podemos mencionar a los bienes adquiridos mediante dación en pago o adjudicación.

## **2.5 Base gravable del Impuesto al Activo**

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 porción 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”.<sup>38</sup>

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

---

<sup>38</sup> A A VIZCAINO. Op Cit P. 158

de ciertas deudas, según lo establece el artículo 5° de la Ley de la materia.

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

$$\begin{array}{r} \text{VALOR DEL ACTIVO} \\ - \\ \hline \text{VALOR DE LAS DEUDAS} \\ \hline \text{BASE DEL IMPUESTO} \end{array}$$

Una vez determinada la base gravable se le deberá aplicar la tasa del 1.8% para de esa manera obtener el Impuesto al Activo en el ejercicio.

Ahora bien, la redacción del primer párrafo del artículo 2° de la Ley en cuestión, misma que dice que el contribuyente determinará el impuesto por ejercicios fiscales aplicado al valor de su activo en el ejercicio, la tasa del 1.8% resulta deficiente pues no da a entender que la tasa del impuesto debiera aplicarse al valor del activo, lo cual es la especie resulta falso pues no es el valor del activo al que se le debe aplicar esta tasa sino a la base gravable. En esa tesitura, si nos apegáramos a la letra de la Ley y aplicáramos al valor del activo en el ejercicio la tasa del 1.8% sería tanto como ignorar que existen ciertos pasivos (deudas) que son disminuibles de ese valor.

---

Aunque en la práctica este error no suceda ya que al parecer se conoce la mecánica de disminuir al valor del activo el valor de las dudas posteriormente aplicar la tasa mencionada sería conveniente que para no dejar lugar a dudas o a confusiones se cambiara la redacción de este primer párrafo quedando de la siguiente manera:

El contribuyente determinará el impuesto por ejercicios fiscales aplicando a su base gravable en el ejercicio, la tasa del 1.8%.

Una vez que hemos mencionado la operación para determinar la base gravable de este impuesto, resulta adecuado establecer cómo se conforma el valor del activo y de las deudas, respectivamente.

A) El valor del Activo: para determinar el valor del activo, se deberán realizar las operaciones que las distintas fracciones del artículo 2° de la Ley en cuestión establece y que básicamente se traducen en la suma de los promedios de los siguientes activos:

- I. Activos financieros.
- II. Activos fijos, gastos y cargos diferidos.
- III. El monto original de la inversión en cada terreno.
- IV. Los inventarios de materias primas, productos semiterminados o terminados.

B) Valor de las Deudas: es necesario determinar cómo se conforma este valor pues cabe mencionar que no todas las deudas son disminuibles. Así tenemos que el artículo 5° de la Ley del Impuesto al Activo nos aclara cuáles son las deducciones permitidas.

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

a) Deudas deducibles del valor del activo en el ejercicio:

1. Los contribuyentes podrán deducir del valor del activo del ejercicio las deudas contratadas con empresas residentes en el país o con establecimientos permanentes ubicados en México de residentes en el extranjero, siempre que se trate de deudas no negociables.

2. También podrán deducir del valor del ejercicio las deudas negociables en tanto no se le notifique contribuyente la cesión del crédito correspondiente a dichas deudas a favor de una empresa de factoraje financiero, y aun cuando no habiéndose notificado la cesión, el pago de la deuda se efectúe a dicha empresa o cualquier otra persona no contribuyente de este impuesto.

3. Las personas físicas podrán deducir del valor de activo en el ejercicio, además, un monto equivalente a 15 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año. Cuando dicho monto sea superior al valor del activo en el ejercicio, sólo se podrá efectuar la deducción hasta por una cantidad equivalente a dicho valor.

b) Deudas no deducibles del valor del activo en el ejercicio:

1. Las deudas contratadas con el sistema financiero o con su intermediación no son deducibles del valor del activo en el ejercicio.

2. Las deudas contratadas con empresas residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.

Como lo habíamos mencionado anteriormente, las instituciones que integran el sistema financiero no están obligadas al pago del Impuesto al Activo por todos los activos que posean sino únicamente por aquellos activos que no provengan de su intermediación financiera;

por lo que para determinar su valor del activo no se tomarán en cuenta todos sus activos sino nada más sus activos fijos, sus terrenos, sus gastos y cargos diferidos, que no respalden obligaciones con

terceros resultantes de su actividad de intermediación financiera de conformidad con la legislación aplicable.<sup>40</sup>

Asimismo no se deberán incluir en este valor los activos que por disposición legal no puedan conservar en propiedad dichas instituciones financieras.

Según el artículo 5-B de la Ley del Impuesto al Activo, las empresas que componen el sistema financiero sólo podrán deducir del valor del activo las deudas contratadas para la adquisición de los activos mencionados en el párrafo anterior, siempre que reúnan los requisitos a que se refiere el artículo 5° de la Ley en cuestión, mismo que ya ha sido analizado previamente.

Algunos juristas opinan que la base gravable de las empresas que conforman el sistema financiero, es una base especial y distinta a la base general aplicable a los demás contribuyentes. Nosotros no compartimos esa forma de pensar pues la Ley nunca establece que sean dos bases distintas, sino únicamente que los activos que van a conformar el valor del activo son más reducidos cuando se trata del sistema financiero. Si la Ley realmente contemplara dos tipos de bases gravables, estaría contrariando el principio de equidad que exige dar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.

---

<sup>40</sup> Ver reforma fiscal publicada en el Diario Oficial del 10 de mayo de 1996.

En donde sí era necesario establecer una base gravable distinta a los dos contribuyentes anteriores era para el caso de las personas físicas sin actividad empresarial que otorguen el uso o goce temporal de inmuebles, que se utilicen por otro contribuyente del impuesto.

La razón que justifica el establecimiento de una base gravable distinta para estos arrendadores no empresarios se deriva del principio de equidad tributaria, es decir, no se debe aplicar la misma base gravable a los contribuyentes que sí tienen actividad empresarial (iguales) que a los que no la tienen (desiguales).

En ese entendido, al no poder ser la base gravable de los contribuyentes en general la misma que la de estas personas físicas. ¿Cuáles son entonces los lineamientos para que estos arrendadores determinen su base gravable?

Hasta antes del 10 de mayo de 1996, la Ley del Impuesto al Activo no establecía estos lineamientos por lo que nuestro Más Alto Tribunal resolvió mediante jurisprudencia firme que este ordenamiento violentaba el principio de legalidad tributaria al no contemplar de manera expresa la forma de determinar la base del impuesto para esta clase de contribuyentes.

#### JURISPRUDENCIA N°. 32/95

ACTIVO DE LAS EMPRESAS; LEY DEL IMPUESTO AL VIOLAR EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA PORQUE NO ESTABLECE LA BASE DEL IMPUESTO PARA

CONTRIBUYENTES ARRENDADORES NO EMPRESARIOS.- En la tesis XXXVI/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación número 51, marzo de 1992, páginas 22 a 24, se estableció el criterio de que el artículo 2° de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas prevé el procedimiento para obtener la base del tributo en tratándose de arrendamiento de bienes inmuebles. Sin embargo, el examen de este precepto, en relación con los demás que integran la ley, permite concluir que no se establece la base conforme a la cual debe determinarse el tributo a cargo de los sujetos que otorgan el uso o goce temporal de bienes que se destinarán a las actividades empresariales otros contribuyentes del impuesto y que, de conformidad con el artículo 1°, causarán el gravamen por lo que se refiere a dichos bienes, pues del referido artículo 2° deriva que el valor del activo, que servirá de base para aplicar la tasa del dos por ciento y calcular el monto del impuesto a pagar, será, en términos generales, el resultado de sumar los promedios de los activos fijos, gastos y cargos diferidos, monto original de la inversión de materias primas, productos semiterminados y terminados, conceptos éstos dentro de los que no quedan comprendidos los bienes por los cuales causan el impuesto este tipo de contribuyentes, pues los activos financieros, inventarios de materias primas, productos semiterminados y terminados, por su naturaleza financiera y contable son bienes propios de la actividad empresarial que no realizan este tipo de contribuyentes; de igual manera, los activos fijos, gastos y cargos diferidos, según deriva de las definiciones que de los mismos da el artículo 42 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y que la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas incorpora en su artículo 10, se configura con motivo del desarrollo de una actividad empresarial, más aún, tratándose de activos, la ley los define como el

conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de actividades empresariales y que se demeritan por su uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo, de donde se sigue que no tienen tal naturaleza los bienes los contribuyentes que conceda su uso o goce temporal a terceros para que sean éstos quienes los empleen en sus actividades empresariales; y finalmente, el concepto de monto original de la inversión que define el artículo 41 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y que también el numeral 10 de la Ley en análisis incorpora a la misma, si bien no concierne únicamente la actividad empresarial, sino a cualquier actividad, se encuentra referida por el artículo 2° únicamente a los terrenos que formen parte del activo de los contribuyentes, por lo que no puede considerarse que configure la base tributaria para esta categoría de contribuyentes, al no guardar congruencia con el objeto gravado, pues el bien cuyo uso o goce se transmita puede ser diverso a un terreno y la base del impuesto debe ser establecida de manera que permita calcular el gravamen en todos los casos que coincidan con el supuesto previsto como hecho imposible, sin que pueda derivarse por analogía, igualdad o mayoría de razón, en virtud del principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV Constitucional, que garantiza la certidumbre jurídica de los gobernados y erradica la arbitrariedad de las autoridades aplicadoras de la ley.

P./J.32/96

AMPARO EN REVISION.- 5069/90.- Esther Boyle Cohen de Mitrani.- 12 de septiembre de 1995.- Unanimidad de once votos.- Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

AMPARO DE REVISION.- 4847/90 Herlinda Gutiérrez Viuda de Cea.- 12 de Septiembre de 1995.- Unanimidad de once votos Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

AMPARO EN REVISION.- 4792/90.- Laura Dondé Pasquel.- 12 de Septiembre de 1995.- Unanimidad de once votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

AMPARO EN REVISION.- 3873/90.- Manuel Palafox López y otra.- 12 de septiembre de 1995.- Unanimidad de once votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

AMPARO EN REVISION.- 4853/90.- Carlos Vázquez Piñero y otro.- 17 de octubre de 1995.- Unanimidad de once votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el diecinueve de Octubre en curso, por unanimidad de once votos aprobó, con el número 32/1995 (9a) la tesis de Jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneos para integrarla. México, D.F., a diecinueve de octubre de mil novecientos noventa y cinco.

En respuesta a esta nueva Jurisprudencia, el Ejecutivo, tuvo a bien someter a consideración del Congreso de la Unión, el pasado 28 de marzo de 1996, la Iniciativa de Ley que modifica a las Diversas Leyes Fiscales, entre ellas la Ley del Impuesto al Activo, Señalamos dicha iniciativa en su parte conducente:

Por otro lado, por lo que hace a las personas físicas, sin actividad empresarial que otorguen el uso o goce de bienes a otros contribuyentes del impuesto, la Suprema Corte de Justicia de la

Nación resolvió, mediante la jurisprudencia firme, y dentro del reciente examen sobre la constitucionalidad de este tributo, que la Ley del Impuesto al Activo viola el principio de la legalidad tributaria al no establecer para dichos arrendadores la base del impuesto. Del examen de las diversas disposiciones que regulan este supuesto, la Suprema Corte de Justicia consideró que las referencias a los activos que conforman la base gravable del tributo, se entienden referidas exclusivamente a contribuyentes que desarrollan actividades empresariales, por lo que no resulta aplicable dicha base gravable para aquellas personas físicas que otorguen el uso o goce de bienes sin dedicarse a una actividad empresarial.

Por lo tanto, se propone a esa H. Asamblea modificar la Ley del Impuesto al Activo a fin de establecer con absoluta claridad y en estricto apego al aludido principio de legalidad tributaria, los lineamientos que conforman la base de esta contribución.

Es así que para que la Ley del Impuesto al Activo no violentara el principio de legalidad tributaria se adicionó el artículo 2-Bis, mismo que establece las reglas para determinar el monto original de la inversión, elemento necesario para determinar la base gravable de esta clase de sujetos.<sup>41</sup>

En términos generales, la base gravable del Impuesto al Activo para los contribuyentes a que me refiero en el párrafo anterior se

---

<sup>41</sup> La edición del artículo 2-Bis de la Ley del Impuesto al Activo se publicó en el Diario Oficial de la Federación con fecha 10 de mayo de 1996.

puede obtener restando las deducciones permitidas por el artículo 90 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta al monto de la inversión de los inmuebles en cuestión.

## 2.6 Tasa del Impuesto

En palabras de Adolfo Arrijo Vizcaíno la tasa del impuesto se puede definir como "la especificación numérica o porcentual de la unidad aritmética o la fórmula matemática que deba utilizarse para efectuar el cálculo y la determinación de cada tributo".<sup>42</sup>

Cuando entro en vigor este impuesto la tasa aplicable era del 2% misma que, una vez consolidada la reducción en la tasa del impuesto sobre la renta , disminuyo a un 1.8%. Esta disminución fue a partir del 1 de enero de 1995.

La razón de los anteriores porcentajes se debe a que en términos reales los activos de las empresas deben tener un rendimiento mínimo promedio del 5.72% al cual al aplicársele la tasa general del Impuesto Sobre la Renta del 35% (vigente en 1989) da por resultado la tasa del 2% a que se refería la Ley del Impuesto al Activo inicialmente.

En consecuencia, no fue sino hasta el año 1995 que al reducirse la tasa del Impuesto Sobre la Renta al 34% pudo disminuirse la tasa del Impuesto al Activo a 1.8%

---

<sup>42</sup> Cfr A VIZCAINO: Op. Cit P. 158.

## 2.7 Epoca de Pago

El Impuesto al Activo se determinará por ejercicios fiscales, debiendo los contribuyentes efectuar a cuenta del impuesto anual, pagos provisionales mensuales, según lo establece el artículo 7° de la Ley en cuestión.

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

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

Según el segundo párrafo, fracción III, del artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los contribuyentes cuyos ingresos totales en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$7,762,719.00 pesos, efectuarán los pagos provisionales a que se refiere este artículo en forma trimestral, a más tardar el día 17 de los meses de abril, julio, octubre y enero del año siguiente.

---

Ahora bien, por lo que toca a la presentación de la declaración anual del Impuesto al Activo el artículo 8 de la Ley establece que las personas morales contribuyentes de este impuesto deberán presentar ante las oficinas autorizadas, y en forma conjunta a la declaración del Impuesto sobre la Renta, declaración determinando el impuesto del ejercicio dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que éste termine.

En cuanto a las personas físicas, ese mismo precepto establece que éstas deberán presentar la declaración anual del Impuesto al Activo durante el período comprendido entre los meses de febrero a abril del año siguiente a aquél por el que se presente la declaración.

Finalmente, los residentes en el extranjero que no tengan establecimiento permanente en el país y que sean contribuyentes del Impuesto al Activo en los términos del artículo 1° de la Ley en cuestión, que mantengan activos en el país durante un período menor de un año, están relevados de efectuar pagos provisionales y únicamente deberán presentar ante las oficinas autorizadas, declaración de este impuesto a más tardar el mes siguiente a aquél en que retornen dichos bienes al extranjero.

## 2.8 Acreditamiento del Impuesto

En la exposición de motivos de la iniciativa presidencial que propone la creación de la Ley en análisis se expresa que el Impuesto al Activo es complementario del Impuesto Sobre la Renta.

Sin embargo, de ello no se sigue que deba haber identidad en los elementos de ambas contribuciones, pues el concepto de complementariedad, como lo veremos más adelante, supone la existencia de dos entes distintos entre sí, que se conectan por virtud de su afinidad respecto de una función en común.

Sirven de punto de partida para este análisis los significados de las siguientes voces.<sup>43</sup>

**COMPLEMENTAR.-** Añadir a algo lo que le faltaba de manera que forme un todo.

**COMPLEMENTARIO.-** Que completa una cosa.

**COMPLEMENTO.-** Elemento que hace que algo esté completo al agregárselo.

**COMPLETAR.-** Hacer una cosa íntegra y total.

---

<sup>43</sup> DICCIONARIO INVERSO ILUSTRADO De la idea aproximada a la palabra precisa, 1° de, Reader's Digest. México, 1992, p. 156

Es así que, complementario en sentido común, es la voz que designa a un ente que se integra a otro para perfeccionarlo.

¿Cuál es la razón para considerar que el Impuesto al Activo es el complementario del Impuesto Sobre la Renta y no viceversa?

La razón principal es porque el Impuesto al Activo es aquella contribución que por voluntad legislativa surgió con el fin de sancionar la deficiente recaudación de Impuesto Sobre la Renta, y no al revés.

(Ya habíamos mencionado en el apartado relativo a “Fines del Impuesto” que el primer motor que dio origen al Impuesto al Activo fue un fin extrafiscal).

¿Cuál es la función y el mecanismo en donde convergen las contribuciones en estudio?

La función en donde se conectan ambos impuestos es la recaudatoria, pues la ratio legis de creación del Impuesto al Activo se basa en lo siguiente:

1° Si el importe del Impuesto sobre la Renta excede del que debiera pagarse por concepto de Impuesto al Activo, se concluye que hubo utilidades y por lo tanto se va a pagar la primera contribución.

2° Si el importe del Impuesto al Activo a pagar excede del que debiera pagarse por concepto de Impuesto sobre la Renta, se dice

que no hubo utilidades y por lo tanto se va a pagar la primera contribución.

Las medidas anteriores implican que se debe pagar necesariamente alguna de las dos contribuciones en análisis, de tal manera que, lo que el Fisco Federal no recaude por concepto de Impuesto sobre la Renta, lo hará por concepto de Impuesto al Activo.

Esto significa que finalmente, la contribución que se debe de cubrir es la que tenga mayor importe.

Ahora bien, existe un mecanismo a través del cual se evita el pago de ambas contribuciones a la vez. Dicho mecanismo se denomina acreditamiento y se encuentra establecido en los artículos 7°-A, 7°-B, 8°-A Y 9° de la Ley del Impuesto al Activo.

El artículo 9° establece que los contribuyentes del Impuesto al Activo podrán acreditar contra el impuesto del ejercicio una cantidad equivalente al Impuesto sobre la Renta que les correspondió en el mismo. Esto, es durante el año, existe la obligación de efectuar pagos provisionales mensuales o trimestrales a cargo del impuesto anual, tanto de Impuesto sobre la Renta como de Impuesto al Activo. Posteriormente, al finalizar el ejercicio fiscal, se podrá percibir cuál de ambos importes resulta mayor con el fin de proceder al pago anual. En el caso en que el importe más alto fuera el del Impuesto al Activo, la ley permite que lo erogado en los pagos provisionales por concepto

del Impuesto sobre la Renta se disminuyan del Impuesto al Activo pagar.

**Veamos un ejemplo:**

En el ejercicio de 1996 la sociedad "X" efectua pagos provisionales por concepto de impuesto al activo por la cantidad de \$ 100 y por concepto de Impuesto sobre la Renta por la cantidad de \$50. Resulta que al final del ejercicio el Impuesto al Activo anual resultó ser de \$200 y el Impuesto sobre la Renta anual resultó ser de 100. ¿Cómo funcionaria el acreditamiento, qué impuesto se debe pagar y cuál es el importe?

	IMPAC	ISR
IMPUESTO ANUAL	\$200	\$100
<u>PAGOS PROVISIONALES</u>	<u>\$100</u>	<u>\$ 50<sup>a</sup></u>
POR PAGAR	\$ 100	\$ 50
<u>ACREDITAR ISR</u>	<u>\$ 50<sup>a</sup></u>	
IMPORTE DE IMPAC A PAGAR	\$ 50	

Total de Impuesto al Activo Anual: \$200

\* El importe del Impuesto al Activo en el ejercicio fue mayor al del Impuesto sobre la Renta, por lo que se deberá pagar el primero.

<sup>a</sup> Cantidad que erogada por concepto de Impuesto sobre la Renta es acreditable contra el Impuesto al Activo del Ejercicio.

Sucede a la inversa cuando el importe del Impuesto sobre la Renta anual excede al del Impuesto al Activo, pues tal y como lo establece el artículo 8° A la de la citada Ley, los pagos provisionales efectuados por concepto de Impuesto al Activo se podrán acreditar contra el Impuesto sobre la Renta del ejercicio.

**Veamos el caso de la misma empresa a la inversa:**

	IMPAC	ISR
IMPUESTO ANUAL	\$100	\$200
<u>PAGOS PROVISIONALES</u>	<u>\$ 50</u>	<u>\$100</u>
POR PAGAR	\$ 50	\$ 100*
<u>ACREDITAR ISR</u>		<u>\$ 50<sup>a</sup></u>
IMPORTE DE IMPAC A PAGAR		\$ 50

Total de Impuesto al Activo Anual: \$200

\* El importe del Impuesto sobre la Renta en el ejercicio fue mayor al del Activo, por lo que se deberá pagar el primero.

\* El importe del Impuesto al Activo en el ejercicio fue mayor al del Impuesto sobre la Renta, por lo que se deberá pagar el primero.

<sup>a</sup> Cantidad que erogada por concepto de Impuesto sobre la Renta es acreditable contra el Impuesto al Activo del Ejercicio.

Sucede a la inversa cuando el importe del Impuesto sobre la Renta anual excede al del Impuesto al Activo, pues tal y como lo establece el artículo 8° A la de la citada Ley, los pagos provisionales efectuados por concepto de Impuesto al Activo se podrán acreditar contra el Impuesto sobre la Renta del ejercicio.

**Veamos el caso de la misma empresa a la inversa:**

	IMPAC	ISR
IMPUESTO ANUAL	\$100	\$200
<u>PAGOS PROVISIONALES</u>	<u>\$ 50</u>	<u>\$100</u>
POR PAGAR	\$ 50	\$ 100*
<u>ACREDITAR ISR</u>		<u>\$ 50<sup>a</sup></u>
IMPORTE DE IMPAC A PAGAR		\$ 50

Total de Impuesto al Activo Anual: \$200

\* El importe del Impuesto sobre la Renta en el ejercicio fue mayor al del Activo, por lo que se deberá pagar el primero.

<sup>a</sup> Cantidad que erogada por concepto de Impuesto al Activo es acreditable contra el Impuesto sobre la Renta del Ejercicio.

El mecanismo anterior demuestra que, aunque cada una de las contribuciones en análisis tiene sus propios elementos, existe una vinculación entre ellos, misma que de alguna manera está relacionada por un lado con el fin fiscal del Impuesto al Activo (Recaudación de Impuesto sobre la Renta o en su defecto de Impuesto al Activo) y por el otro con el fin extrafiscal del Impuesto al Activo consistente en sancionar la deficiente recaudación del Impuesto sobre la Renta.

Aunque el citado mecanismo, de alguna forma, se ve bondadoso en virtud de que la figura del acreditamiento impide que se paguen los dos impuestos a la vez, eso no quiere decir que se encuentre apegado a nuestra Constitución.

Tal y como lo establece la tesis N°. XLVI/95 a que se refiere en el apartado correspondiente a los Principios de Proporcionalidad y Equidad Tributarias, el artículo 9° de la Ley del Impuesto al Activo es violatorio de estos principios en razón de lo siguiente:

En la medida en la que el precepto en análisis 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 en seguida:

Quien tiene utilidades y paga Impuestos sobre la Renta --x No  
paga Impuesto al Activo.

Quien no tiene utilidades y no paga Impuesto sobre la Renta --x 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 aquéllas 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.

Veamos un ejemplo de una empresa "Y" que se ve obligada al pago del Impuesto al Activo, no obstante que su capacidad contributiva es nula.

	IMPAC	ISR
IMPUESTO ANUAL	\$ 50	\$ 0
<u>PAGOS PROVISIONALES</u>	<u>\$ 20</u>	<u>\$ 0<sup>a</sup></u>
POR PAGAR	\$ 30*	\$ 0
<u>ACREDITAR ISR</u>	\$ 0 <sup>a</sup>	

IMPORTE DE IMPAC A PAGAR \$ 30

Total de Impuesto al Activo Anual: \$50

En conclusión, mediante el mecanismo establecido en la ley, con criterio que no es lógico, jurídico o racional, no sólo 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 sí pueden soportar la carga fiscal.

## 2.9 Exenciones del Impuesto

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 causación, ciertos hechos o situaciones imponible por razones de equidad, de conveniencia o de política económica”.<sup>44</sup>

La Ley del Impuesto al Activo establece en su artículo 6° quiénes son los sujetos exentos de su pago:

- I. Quienes no son contribuyentes del Impuesto sobre la Renta.<sup>45</sup>
- II. Derogada.<sup>46</sup>

---

<sup>44</sup> E.M. MANAUTOU: Op. Cit., p. 207.

<sup>45</sup> La razón de que estos sujetos estén exentos resulta lógica pues si pensamos en que uno de los fines fiscales del Impuesto al Activo es incrementar la recaudación del Impuesto sobre la Renta, no existe justificación alguna para gravar con el Impuesto al Activo a aquellos que la propia Ley de Renta trata como no contribuyentes.

<sup>46</sup> Antes de la reforma publicada el 10 de mayo de 1996 en el Diario Oficial de la Federación, la fracción ii del artículo 6° de la Ley del Impuesto al Activo contempla como sujetos exentos del pago del impuesto a las empresas que componen el sistema financiero.

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

Según el artículo 137-C del Reglamento del Impuesto sobre la Renta, esta clase de personas físicas podrán optar por pagar el Impuesto sobre la Renta mediante recaudación que podrá efectuar la persona física o moral que les enajene las mercancías con las que desarrollan su actividad empresarial a petición del contribuyente. La recaudación será el 10% del monto total de las adquisiciones que efectúen, misma que deberá anotarse por separado en el comprobante respectivo y que tendrá el carácter de pago definitivo.

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

V. Las personas físicas residentes en México que no realicen actividades empresariales y otorguen el uso o goce temporal de bienes a personas no contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, únicamente por dichos bienes.

VI. Quienes utilicen bienes destinados sólo a actividades deportivas, cuando dicha utilización sea sin fines de lucro o únicamente por sus

socios o miembros, así como quienes se dediquen a la enseñanza y cuenten con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley Federal de Educación, únicamente por los bienes empleados en las actividades señaladas por esta fracción.

Las personas que no sean contribuyentes del Impuesto sobre la Renta que mantengan los inventarios a que se refiere el párrafo 2° del artículo 1° de la Ley del Impuesto al Activo o que otorguen el uso o goce temporal de bienes que se utilicen en la actividad de un contribuyente de los mencionados en el artículo 1° de la citada Ley, a excepción de las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta en los términos de la fracción I del artículo 24 y fracción IV del artículo 140° de dicha Ley pagarán el impuesto por dichos bienes.

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

El Poder Legislativo tuvo razón al considerar que durante el período preoperativo, el ejercicio de inicio de actividades y los dos siguientes, no se pagará el impuesto, toda vez que la experiencia nos demuestra que las empresas de nueva creación durante este período

difícilmente obtienen utilidades pues como es una etapa en la que los gastos efectuados son mayores a las ganancias percibidas, no existe por lo tanto, capacidad contributiva para ser sujeto del Impuesto al Activo.

De lo anterior no se sigue que una vez transcurrido este lapso de 4 años una empresa deje de tener pérdidas, pero en la mayoría de los casos este período resulta suficiente para que una empresa arranque y empiece a tener utilidades.

Ahora bien, la exención contemplada para este período no resulta aplicable a los ejercicios posteriores a fusión, transformación de sociedades o traspaso de negocios, ni a los contribuyentes que inicien actividades con motivo de la escisión de sociedades.

La razón de ser de esta excepción fue porque muchas empresas con tal de continuar exentas del pago del Impuesto al Activo, una vez transcurridos los primeros cuatro años que contempla la Ley, acudían a estas figuras jurídicas para gozar nuevamente de la etapa de exención al iniciar operaciones.

Tampoco gozarán de este período de exención las sociedades controladoras, ni las 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.

Con esta medida se busca evitar que las empresas que paguen el impuesto en forma consolidada, constituyan nuevas sociedades con el único fin de gozar del período de exención para el pago del impuesto.

Sin embargo, en nuestro particular punto de vista, esta discriminación para las empresas controladoras y controladas es violatoria de la garantía de equidad tributaria pues está ocasionando un trato desigual a quienes son iguales, al estar exceptuando del beneficio de no pagar el Impuesto al Activo a esta clase de empresas por los primeros cuatro años, sin advertir que éstas, al igual que el resto de las sociedades mercantiles que gozan del beneficio de exención, tienen actividades empresariales y tienen activos.

Los contribuyentes cuya actividad preponderante consiste en el otorgamiento del uso o goce de los bienes a que se refieren las fracciones II y III del artículo 2° de la Ley del Impuesto al Activo, pagarán el impuesto incluso por los ejercicios de inicio de actividades y el siguiente.

En este caso no existe razón para que esta clase de contribuyentes goce del período de exención que la Ley contempla al iniciar operaciones, pues cuando se trata de otorgar el uso o goce temporal de bienes no se necesita el período de maduración que es indispensable para que una empresa comience a tener utilidades, ya que desde el inicio esta clase de contribuyentes las obtienen.

## CAPÍTULO TERCERO

# “INCONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO Y LA JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION”

### Consideraciones Preliminares

A pesar de que la Ley del Impuesto al Activo nos abre una gran gama de temas polémicos por su inconstitucionalidad, en el presente capítulo, nos vamos a enfocar al análisis y estudio de uno de ellos.

La intención del presente capítulo es conocer las siguientes situaciones:

- La postura inicial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación con respecto a la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas.
- El cambio de criterio que con respecto al impuesto en cuestión tuvo nuestro Máximo Tribunal cuando se dio su nueva integración.<sup>47</sup>
- La discusión que se llevó a cabo en la sesión del Tribunal Pleno el día jueves 22 de febrero de 1996, en donde se abordó el problema de la inconstitucionalidad de la Ley del Impuesto al Activo.

---

<sup>47</sup> Con la reforma constitucional publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 31 de diciembre de 1994 se modificó la estructura de la Suprema Corte de Justicia de la

- La integración de la Jurisprudencia No. 10/1996.
- El problema de inequidad de la fracción II del artículo 6o de la Ley del Impuesto al Activo y la reforma del 10 de mayo de 1996.

### **3.1 Inconstitucionalidad o Constitucionalidad de la Ley del Impuesto al Activo.**

Al entrar en vigor la ley en cuestión, se suscitó una larga discusión sobre su constitucionalidad, y en consecuencia numerosos amparos fueron promovidos por los contribuyentes argumentando diversos conceptos de violación. Estas violaciones constitucionales fueron desestimadas por nuestro Más Alto Tribunal ocasionando que todos los amparos promovidos por las empresas fueran negados.

No fue sino hasta la nueva integración de la Suprema Corte de Justicia que los criterios fueron cambiando y que la posible línea política que obligaba a este Tribunal a resolver en determinado sentido se fue transformando al grado de reconocer que las disposiciones que rigen a este tributo son contrarias a las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias.

En el siguiente esquema podremos apreciar la forma en que se han resuelto los amparos contra el Impuesto al Activo desde 1989 a 1996.

Antigua integración de la Suprema Corte de Justicia de la Nación	==>	Se niegan todos los amparos, (1989-1994)
Nueva integración de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.	==>	Se otorga el amparo (1995) Se forman tesis aisladas y Jurisprudencia N°. 32/95. Se otorga el amparo (1996) Se integran jurisprudencias Nos.10/96 y 11/96.

### 3.2 Planteamiento del problema

Desde que entró en vigor la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, su artículo 6° establecía quiénes eran los sujetos exentos del pago del impuesto. Entre el sector de sujetos favorecidos por la exención se encontraban las empresas que componen el sistema financiero (fracción I del artículo 6° de la Ley en cuestión).

Los demás sujetos que estaban exentos cuando entró en vigor la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas fueron las sociedades de inversión cooperativas, los contribuyentes menores y los contribuyentes con bases especiales de tributación. Asimismo, se contemplaba como período de exención el preoperativo, el ejercicio de inicio de actividades, el subsiguiente y el de liquidación.

La apreciación que tuvieron los gobernados al analizar el citado numeral, fue que éste violaba la garantía de equidad tributaria, por lo que al promoverse los primeros amparos por los contribuyentes afectados se argumentó, entre otros, el siguiente concepto de violación:

La Ley Impuesto al Activo de las Empresas, en su artículo 6°, es violatoria de la garantía de equidad tributaria, en virtud de que establece injustamente casos de excepción y trato privilegiado para un grupo de empresas cuya situación no difiere de los sujetos del impuesto.

En otras palabras, al estarse excluyendo a esta clase de empresas del pago del impuesto, se está ocasionando un trato desigual a quienes son iguales pues tanto los sujetos del impuesto como los sujetos exentos, para el desempeño de sus actividades, tienen la necesidad de contar con activos.

En consecuencia, es evidente la inconstitucionalidad de este artículo toda vez que al otorgarse este privilegio a ciertos sujetos, no se tomaron en cuenta situaciones objetivas en las que

se reflejen intereses sociales o económicos en favor de categorías determinantes de sujetos.

Respecto de lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación consideró que la garantía de equidad tributaria no resultaba desatendida por el multicitado precepto y, en consecuencia fue desestimado el anterior concepto de violación, junto con los demás que se argumentaron, ocasionando la negativa para otorgar el amparo y protección de la Justicia Federal.

Luego entonces, para 1990 ya se había integrado la siguiente jurisprudencia:

#### JURISPRUDENCIA N°. 23/90

IMPUESTO AL ACTIVO DE LAS EMPRESAS. EL ARTÍCULO 6° DE LA LEY, AL ESTABLECER LAS EXENCIONES RESPECTIVAS, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.- El artículo 6° de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de mil novecientos ochenta y ocho, que exenta del pago del tributo a las empresas que componen el Sistema Financiero, las sociedades de inversión y las cooperativas, los contribuyentes menores y los sujetos a bases especiales de tributación, los que están en período preoperativo, en el ejercicio de inicio de actividades o el subsecuente, y los que se hallen en el ejercicio de liquidación, no viola el principio de equidad consagrado en el artículo 31, fracción IV, constitucional, porque dichos sujetos, tanto por sus

características como por la naturaleza de sus actividades, están en situaciones distintas de la del resto de los contribuyentes de este impuesto, por lo cual ameritan un tratamiento desigual.

AMPARO EN REVISIÓN 2679/89.- Metrosistemas, S.A.- 19 de septiembre de 1990.- Unanimidad de veinte votos.

AMPARO EN REVISIÓN 2738/89.- T.H. Metálicos S.A. de C.V.- 19 de septiembre de 1990.- Unanimidad de diecisiete votos.

AMPARO EN REVISIÓN 3151/89.- Refraccionaria Coahuila, S.A.- 3 de octubre de 1990.- Mayoría de 18 votos.

AMPARO EN REVISIÓN 3108/89.- Construcciones y Montajes Especializados, S.A.- 3 de octubre de 1990.- Mayoría de 17 votos.

Esta exención a favor de las empresas que componen el sistema financiero, a pesar de las múltiples reformas que ha sufrido la Ley del Impuesto al Activo, permaneció intacta desde el 1° de enero de 1989 hasta el 10 de mayo de 1996, fecha en la cual la fracción II del artículo 6° de la ley en cuestión, fue derogada para finalmente integrar como sujetos del impuesto a esta clase de empresas.<sup>48</sup>

Como se puede observar en el esquema del apartado anterior, en 1995 este Máximo Tribunal, al resolverse el Amparo en Revisión

<sup>48</sup> Inicialmente nos referimos a la fracción I pues en 1989 ahí se contempló la exención pero, posteriormente ésta fue revocada a la fracción II

107/92 promovido por Consultores en Servicios Jurídicos Fiscales, S.A. de C.V., consideró fundados los conceptos de violación que se hicieron valer por la actora y otorgó el amparo y protección de la Justicia Federal; sin embargo no se llegó a integrar tesis de jurisprudencia porque la votación no resultó idónea.

Con fundamento en el artículo décimo quinto transitorio de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, las resoluciones del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, constituyen jurisprudencia siempre que lo resuelto en ella se sustente en 5 sentencias no interrumpidas por otra en contrario, y que hayan sido aprobadas por lo menos por ocho Ministros.

No fue sino hasta el 22 de febrero de 1996 que al resolverse cinco asuntos, en el mismo sentido, se interrumpe la anterior jurisprudencia y se integra la siguiente:

#### JURISPRUDENCIA N°. 10/96

IMPUESTO AL ACTIVO. LA EXENCION A LAS EMPRESAS QUE COMPONEN EL SISTEMA FINANCIERO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.- El artículo 6°, fracción I, de la Ley del Impuesto al Activo, vigente en su origen (actual fracción II) al establecer que exenta del pago del tributo a las empresas que componen el sistema financiero, transgrede el principio de equidad tributaria, consagrado en el artículo 31, fracción IV, constitucional, en virtud de que teniendo estas empresas activos destinados a actividades

empresariales, y no presentarse respecto de ellas ninguna situación de beneficio o justificación social que pudiera fundar un trato privilegiado de exención, no existe razón alguna para que respecto de ellas nos se establezca que al ser sujetos del tributo deban pagar el impuesto al activo el cual podran acreditar al impuesto sobre la renta efectivamente pagado, sin que se pueda seguirse como justificación de tal exención la dificultad para medir con exactitud al activo neto afecto a sus actividades empresariales por el hecho de operar con ahorros captados del público y con depósitos efectuados por el mismo, como se señala en la exposición de motivos de la ley, pues tal circunstancia, en todo caso, podría dar lugar a prever una forma especial de determinación de la base del tributo, pero de ninguna modo justifica su exención, máxime que tales empresas son contribuyentes del impuesto sobre la renta, de manera tal que se pueden determinar sus utilidades para efectos de este impuesto, no existe razón alguna para presumir que en el impuesto al activo, esencialmente vinculado a aquél, no puedan hacer la determinación relativa. Tampoco puede admitirse como justificación de la exención desarrollo de sus actividades económicas.

AMPARO EN REVISIÓN 1558/90.- Complementos Alimenticios, S.A.- 22 de febrero de 1996.- Mayoría de ocho votos.- Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

AMPARO EN REVISIÓN 4736/90.- Martex, S.A.- 22 de febrero de 1990.- Mayoría de ocho votos.- Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

AMPARO EN REVISIÓN 16/90.- Arrendadora Hotelera del Sureste, S.A.- 22 de febrero de 1996.- Mayoría de ocho votos.- Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

AMPARO EN REVISIÓN 5815/90.- Zahori, S.A.- 22 de febrero de 1996.- Mayoría de ocho votos.- Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

AMPARO EN REVISIÓN 749/91.- Compañía Harinera de la Laguna, S.A. de C.V.- 22 de febrero de 1996.- Mayoría de ocho votos.- Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Como se puede observar esta Jurisprudencia tiene un criterio opuesto a la primera, lo que resulta sorprendente pues tuvieron que transcurrir 6 años (1989-1995) de continua insistencia en el concepto de violación antes mencionado para lograr un cambio de criterio.

En el siguiente apartado daremos una reseña de lo que fue la sesión ordinaria pública del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación del jueves 22 de febrero de 1996, en donde se integró la nueva jurisprudencia.

### **3.3 Discusión en el Pleno.**

Estando presentes todos los Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con excepción del Señor Ministro Licenciado José de Jesús Gudiño Pelayo, el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Señor Licenciado José Vicente Aguinaco

Alemán, a las doce horas con cincuenta minutos, abrió la sesión ordinaria pública del pleno del jueves 22 de febrero de 1996.<sup>49</sup>

En dicha sesión se encontraban listados 21 amparos en revisión que, pendientes de ser fallados, impugnaban la Ley del Impuesto al Activo. Una vez aprobado el orden en que se fallarían los anteriores asuntos, el Señor Ministro Presidente puso a consideración de los demás Ministros el proyecto del Amparo en Revisión N°. 1558/90 promovido por Complementos Alimenticios, S.A. La ponencia del Señor Ministro Mariano Azuela Güitrón se proponía confirmar la sentencia recurrida y otorgar el amparo a la quejosa.

Cabe mencionar que este Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer de los asuntos anteriores con fundamento en lo dispuesto por los artículos 107, fracción VIII, inciso a), de la Constitución Política; 84, fracción I, inciso a), de la Ley de Amparo y 10, fracción II, inciso a), de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 26 de mayo de 1995.

---

<sup>49</sup> Los ministros que actualmente integran la Suprema Corte de Justicia de la Nación, son los Señores Licenciados Vicente Aguinaco Alemán (Presidente), Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juventino V. Castro y Castro, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María del Carmen Sánchez Cordero, Juan Nepomuceno Silva Meza y José de Jesús Gudiño Pelayo.

Los citados artículos establecen que contra sentencias que pronuncien un amparo los Jueces de Distrito o los Tribunales Unitarios de Circuito procederá el recurso de revisión, del cual conocerá la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y en específico el Pleno cuando en el citado recurso subsista el problema de inconstitucionalidad.

El uso de la palabra fue para el *Ministro Genaro Góngora Pimentel* quien dijo que esta era la segunda ocasión en que la nueva integración de la Suprema Corte de Justicia de la Nación tenía para estudiar el problema planteado de la inconstitucionalidad de la Ley del Impuesto al Activo. Recordó que en la primera ocasión, el resultado de la votación había sido de 6 votos por el amparo y 5 por la negativa del amparo, es decir, 6 votos por la inconstitucionalidad y 5 por la constitucionalidad de la Ley del Impuesto al Activo. Asimismo, admitió que él había sido de los Ministros que votaron en la minoría en aquella ocasión, es decir, para sostener la constitucionalidad de la ley.

Por su parte, expresó que una vez meditado con más tiempo este problema y con estos nuevos asuntos, llegó a la conclusión contraria, es decir, de la inconstitucionalidad del artículo 6° de la Ley del Impuesto al Activo.

Es preciso conocer las razones que expresó para sostener su cambio de criterio:

Según dijo, debemos partir de la idea de que no toda desigualdad de trato en la ley, supone una infracción al artículo 31, fracción IV, de la Constitución, sino que dicha infracción es producida sólo por aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones tributarias, que pueden considerarse iguales, y que carecen de una justificación objetiva y razonable.

En otras palabras, 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 objetivos, 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.

En su opinión, la exención en favor de la empresa que componen el sistema financiero, viene a establecer un beneficio fiscal que no se ofrece al resto de las empresas, generando que situaciones semejantes, no produzcan las mismas consecuencias jurídicas, ya que en el primer caso, las empresas se ven liberadas del pago del impuesto; mientras que en el segundo, las empresas deben soportar la carga tributaria.

Es así que el legislador tributario no debió exentar a las empresas que componen el sistema financiero, 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. Luego entonces, la fracción II del artículo 6° de la Ley del Impuesto al Activo es inconstitucional, ya que 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.

En consecuencia, dijo el Ministro Genaro Góngora Pimentel, sería recomendable una reforma que permitiera a las instituciones que componen el sistema financiero, determinar su impuesto al activo considerando en su base gravable únicamente los activos no afectados por su intermediación financiera.

Lo anterior, es razón suficiente par fundamentar mi cambio de criterio y para adherirme al proyecto que declara la inconstitucionalidad de la Ley del Impuesto al Activo.

Por otra parte, el *Ministro Juan Díaz Romero* dice no participar del criterio que se viene planteando en el proyecto y por lo tanto no comparte tampoco las razones que argumentó el Ministro Genaro Góngora Pimentel.

Según el Ministro Juan Díaz Romero, lo ideal en un tributo es que todos estemos sujetos al mismo, sin embargo esto es un ideal que no se puede dar en la práctica pues existen muchas categorías y subcategorías que ameritan un tratamiento distinto. Hay que tener en cuenta que en materia de exenciones tributarias, el sujeto exento primero tuvo que ser un sujeto que originalmente estaba dentro de la hipótesis general de causación.

Esta última aseveración resulta lógica pues para que exista un sujeto exento es porque primero tuvo que ser sujeto pasivo de una obligación, ya que resulta imposible exentar a quien ni siquiera se encuentra ubicado en la hipótesis de causación.

Asimismo agregó que lo fundamental en el estudio de la equidad tributaria y las exenciones supone: primero, el establecimiento de categorías y subcategorías de causantes; segundo, que este establecimiento de categorías y subcategorías tenga que apoyarse en criterios objetivos; y tercero, estos criterios de distinción que marcan las diferentes categorías sean criterios relevantes y tengan significación para el objeto, fin o algún otro elemento del tributo.

El citado Ministro dijo que del análisis de la exención contenida en la fracción II del artículo 6° de la Ley del Impuesto al Activo, se puede concluir que ésta reúne las características suficientemente fundadas para evitar distingos arbitrarios por parte del legislador. Las razones que expresó son las siguientes:

Como todos nosotros conocemos, el Impuesto al Activo, además del fin estrictamente fiscal de recaudar recursos para el gasto público, persigue otra clase de fines como es la de contar con un medio eficaz de control en el pago que por Impuesto sobre la Renta corresponda a los sujetos pasivos. Esto es, el Impuesto al Activo tiene un afán corrector pues trata de evitar que se declare en el Impuesto sobre la Renta, utilidades que no van acorde con la realidad de una empresa.

Si tomamos en consideración lo anterior, dijo, se justifica la exención del Impuesto al Activo en relación con las instituciones que componen el sistema financiero, pues dichas empresas tienen un control muy estricto y especial por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y por otros organismos adyacentes y se tiene la seguridad hasta cierto punto muy razonable de que van a pagar el Impuesto sobre la Renta, de tal manera que no existe justificación para contemplarlos como sujetos de un impuesto cuyo fin, entre otros, es sancionar o corregir la evasión y elusión fiscales.

(Los organismos que, además de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, vigilan a las empresas que componen el sistema financiero mexicano son la Comisión Nacional Bancaria y de Valores y el Banco de México).

Al hacer uso de la palabra el Ministro Ponente, Mariano Azuela Güitrón, reconoció que el tema que estaban abordando ese día había

sido objeto de un gran estudio por parte de todos los Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que desde que llegaron los asuntos habían estado recibiendo memorándums de una y otra parte, en uno y otro sentido, motivando el intercambio de puntos de vista; y que inclusive el día de ayer se habían tenido que llevar memorándums a sus casas para seguir pensando sobre el tema pues para resolver si un impuesto es o no constitucional, no se cuentan con fórmulas matemáticas que siempre nos lleven a un mismo resultado.

Enseguida vamos a destacar lo que a juicio del Ministro Ponente, lo sigue convenciendo de que por el aspecto de la exención contenida en la fracción II del artículo 6° de la Ley del Impuesto al Activo, estamos frente a una disposición inconstitucional.

El citado Ministro comenzó diciendo, "no hay dos seres humanos iguales ni tampoco hay dos empresas iguales", pues nadie puede identificar un restaurante con una fábrica de cualquier producto, ni una empresa agrícola con una empresa ganadera, pues lo propio del ser humano (y de las empresas) es su individualidad. De tal manera que sería absurdo pretender una equidad tributaria sobre la base de que todos los hombres y todas las personas morales son iguales, pues eso no se da.

Compartimos la idea que, sobre la individualidad, expresa el Ministro Ponente; además de que nos gustaría agregar que el principio de equidad tributaria que se traduce en tratar igual a los iguales no se

refiere a tratar igual a los idénticos, pues como acertadamente lo dice el citado Ministro, cada persona tanto física como moral, tiene su propia individualidad. Es así que el principio de equidad tributaria se refiere a tratar igual físicamente a quienes presentan notas de igualdad frente a una contribución específica.

Considerando lo anterior, el Ministro en turno manifestó las siguientes preguntas: ¿Cuál es la razón por la que las instituciones que componen el sistema financiero están exentas del pago del Impuesto al Activo?, ¿en qué son diferentes las instituciones que integran el sistema financiero mexicano a los demás sujetos pasivos del tributo?

Recordando cuál fue el argumento fundamental que el Ministro Juan Díaz Romero sostuvo para justificar la exención, podemos decir que éste se debe a la diferencia que existe entre las empresas que componen el sistema financiero y el resto de los sujetos, diferencia consistente en el control extraordinario que sobre las primeras tiene la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Refutando la idea anterior, el Ministro Ponente dijo que, sin duda alguna, las empresas que componen el sistema financiero están controladas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sin embargo la razón de este control es muy sencilla como lo veremos enseguida:

Esta Secretaría no solamente tiene dentro de sus facultades lo relacionado con la recaudación de las contribuciones, sino que además, en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, se establece la facultad para que la misma planee, coordine, evalúe y vigile el sistema bancario del país, pues mal haría la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en no tener estos rigurosos sistemas de control que de alguna manera respaldan frente al gobernado el que este tipo de organismos esté funcionando adecuadamente.<sup>50</sup>

Este argumento de control no justifica la exención otorgada a las empresas que componen el sistema financiero, pues si leemos cuáles son las facultades que la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal otorga a cada una de las Secretarías de Estado, nos encontraremos con situaciones análogas como las siguientes:

- Las empresas que se dedican a las cuestiones relativas a medicamentos, están extraordinariamente controladas por la Secretaría de Salud.
- Los restaurantes están también vigilados por la Secretaría de Salud, lo cual nos puede garantizar que se están vendiendo productos higiénicos.

---

<sup>50</sup> La facultad que tiene la Secretaría de Hacienda y Crédito Público consistente en la planeación, evaluación, coordinación y vigilancia del sistema bancario del país, se encuentra establecida en la fracción VII del artículo 31 de la ley orgánica de la Administración Pública Federal

Lo anterior fue únicamente un ejemplo, dijo el Ministro Mariano Azuela Güitrón, sin embargo si avanzáramos en el análisis de la multitudada Ley Orgánica, podríamos percatarnos de que cada Secretaría de Estado dentro de su campo de especialización tiene obligaciones de vigilancia y control.

De tal manera que en vez de exentar del pago del impuesto a estas empresas que están extraordinariamente vigiladas, se deberían promover iniciativas de reforma legales para establecer mecanismos de control para quienes no están constantemente vigilados. En otras palabras, no otorguemos exenciones a quienes tienen estos mecanismos de control, hagámoslos más generales, para atacar la diferencia desde el terreno idóneo de la diferencia, sin irnos a la causación y a la exención del tributo, pues en ese momento sí estaríamos dando un trato privilegiado a las empresas que componen el sistema financiero frente a los demás sujetos del tributo.

Por su parte, el *Ministro Guillermo Ortiz Mayagoitia*, se inclina por la inconstitucionalidad de el precepto en comento pues, desde su punto de vista, la exención que se establece en favor de las empresas que conforman el sistema financiero mexicano es transgresora del principio de equidad tributaria establecido en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

De acuerdo con la forma de pensar del Ministro Mariano Azuela Güitrón, este Ministro, reconoce que existen diferencias entre las

empresas que componen el sistema financiero con los demás sujetos del impuesto pues como ya se mencionó anteriormente no puede haber personas idénticas. Sin embargo, estas diferencias no justifican por sí solas un trato especial y privilegiado hacia las empresas que componen el sistema financiero.

Lo anterior, dijo, lo quiero fundar en el análisis de la posición de las empresas que componen el sistema financiero mexicano, frente a cada uno de los fines del Impuesto al Activo:

- 1) ¿Qué pasa con el fin fiscal, hay diferencias entre las empresas que componen el sistema financiero con los otros sujetos obligados al pago del impuesto?

No lo hay, pues las empresas que componen el sistema financiero tienen activos que al igual que los demás causantes conforman el objeto sujeto a imposición.

- 2) ¿Qué pasa con el fin de control?

Aquí sí hay una diferencia entre las sociedades que componen el sistema financiero nacional con los demás sujetos obligados al pago del impuesto, en la medida en que las primeras son sujetos de vigilancia y control permanente a través de órganos especializados. Esto quiere decir que las empresas que

componen el sistema financiero mexicano, difícilmente van a eludir o a burlar el pago del Impuesto sobre la Renta.

Sin embargo, dijo el Ministro Guillermo Ortiz Mayagoitia que lo anterior, no se puede admitir como justificación para la exención en comento, pues el legislador, siempre está en posibilidades de establecer nuevos sistemas de control dentro del marco constitucional, por lo que ello no puede considerarse una situación que diferencie esencialmente para efectos fiscales contributivos a las empresas que integran el sector financiero de los demás sujetos pasivos del impuesto.

- 3) ¿Qué pasa con el fin extrafiscal que se centra en eficientar el desarrollo, desempeño y función de las empresas que son causantes del impuesto?, ¿están exentas de este propósito de mejoría las empresas que componen el sistema financiero mexicano?

La respuesta es no, siempre se han dado pautas de competitividad entre este tipo de empresas, lo que hace que este fin extrafiscal de eficientar su desempeño también les llegue.

Finalmente, externó el Ministro en turno, me inclino en favor del proyecto que nos propone el Ministro Mariano Azuela Güitrón.

Ahora el uso de la palabra fue para el *Ministro Juan Silva Meza* quien dijo que su intervención no aportaría nada nuevo, sino que únicamente resaltaría un punto que hasta ahora sólo se había mencionado tímidamente:

Esto es, para que exista una exención en materia tributaria, debe haber una justificación social o jurídica y no simplemente argumentos sobre situaciones de control o de dificultad en el establecimiento o medición de parámetros para cuantificar la base gravable de un impuesto, pues como ya se expresó con anterioridad estas son situaciones que el legislador puede remediar sin necesidad de llegar a dar un trato privilegiado que de lugar a situaciones de inequidad.

Una vez discutido el proyecto del Ministro Mariano Azuela Güitrón, el Señor Ministro Presidente solicitó al Secretario General de Acuerdos tomar la votación, misma que enseguida mencionamos:

SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO.- A favor del proyecto.

SEÑOR MINISTRO AZUELA GÜITRON.- Con el proyecto.

SEÑOR MINISTRO CASTRO Y CASTRO.- Con el proyecto.

SEÑOR MINISTRO DIAZ ROMERO.- En contra y en el  
sentido de mi  
proyecto.<sup>51</sup>

SEÑOR MINISTRO GONGORA PIMENTEL.- Con el proyecto.

<sup>51</sup> El Ministro Díaz romero fue ponente en el Amparo en Revisión no. 4051/90 promovido por Compañía Embotelladora Nueva Obregón, S.A. de C.V. y acumulados. Tal y como se desprende de lo expresado en páginas anteriores, este Ministro está presentando un criterio que sostiene la constitucionalidad de la Ley del Impuesto al Activo, el cual fue apoyado por la Ministra Sánchez Cordero

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA.- Con el proyecto.  
SEÑOR MINISTRO ROMAN PALACIOS.- A favor del proyecto.  
SEÑORA MINISTRA SANCHEZ CORDERO. En el sentido del voto del  
Ministro Díaz  
Romero y  
suscribiendo todas  
y cada una de las  
consideraciones de su  
proyecto.

SEÑOR MINISTRO SILVA MEZA.- Con el proyecto.  
SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE AGUINACO ALEMAN.- En favor  
del  
proyecto.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS.- Señor Ministro  
Presidente, hay mayoría de ocho votos en favor del proyecto.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE.- Consecuentemente se resuelve:

PRIMERO.- SE CONFIRMA LA SENTENCIA  
RECURRIDA.

SEGUNDO.- LA JUSTICIA DE LA UNION AMPARA  
Y PROTEGE A COMPLEMENTOS ALIMENTICIOS,  
S.A., CONTRA LAS AUTORIDADES Y POR LOS  
ACTOS ESPECIFICADOS EN EL PRIMER  
RESULTANDO DE ESTA RESOLUCION.

Los dos Ministros que votaron contra la mayoría hicieron votos  
particulares aduciendo que la fracción II del artículo 6° de la Ley en

cuestión no es violatoria del principio de equidad tributaria consagrado en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

El anterior fue el primer asunto que se falló ese día, sin embargo, ¿qué sucedió con los demás?

Nuestro Máximo Tribunal continuó con la votación de los amparos, sin embargo, no consideramos necesario repetir el sentido de la primera pues, los Ministros votaron en los mismos términos. Lo que resulta importante mencionar es que con los primeros cinco asuntos que se fallaron y al haber mayoría de ocho votos, se integró jurisprudencia declarando que *la exención a las empresas que componen el sistema financiero viola el principio de equidad tributaria*.<sup>52</sup>

Ahora bien, previamente a la votación del sexto asunto, y al haberse integrado la jurisprudencia relacionada con la inconstitucionalidad de la fracción II del artículo 6° de la Ley del Impuesto al Activo, tal y como lo establece la fracción I del artículo 76 bis de la Ley de Amparo vigente, las autoridades que conozcan del Juicio de Amparo, deberán suplir la deficiencia de los conceptos de violación de la demanda, así como de los agravios formulados en los recursos que la misma ley establece, en cualquier materia, cuando el acto reclamado se funde en leyes declaradas inconstitucionales por la Suprema Corte de Justicia.

---

<sup>52</sup> La jurisprudencia que se integró es la No 10/96, misma que podemos consultar en el apartado denominado Planteamiento del Problema Asimismo, ahí se puede observar quienes fueron los contribuyentes involucrados en su formación

Es así que a partir de este sexto asunto, puede aplicarse ya la jurisprudencia y por lo mismo otorgarse el amparo, contra dicho precepto.

La citada sesión se levantó a las 15:00 horas habiéndose fallado diez asuntos en donde se combatía la misma disposición de la Ley del Impuesto al Activo. Los once amparos restantes fueron fallados por el Pleno de esta Suprema Corte en la sesión de fecha 26 de febrero de 1996, en virtud de que ya estaban proyectados y listados.

En caso de que estos Amparos en Revisión, pendientes de ser fallados, no hubieran enviado a los Tribunales Colegiados de Circuito para ser resueltos esto, con fundamento en el artículo 3° del Acuerdo tomado por el Pleno con fecha 19 de junio de 1995, según el cual los Amparos en Revisión que estén pendientes de listarse en la Suprema Corte de Justicia y que versen sobre inconstitucionalidad de leyes, una vez que se ha haya integrado jurisprudencia se deberán enviar a los Tribunales Colegiados de Circuito para ser fallados.

Finalmente, nuestra opinión sobre el punto discutido en la sesión del 22 de febrero de 1996 es la siguiente:

Si el artículo 28 constitucional prohibiera todo tipo de exenciones de impuestos, hubiera sido irrelevante que los Ministros se hubieran tomado tanto tiempo en discutir la constitucionalidad de la exención

otorgada al sistema financiero, pues la única respuesta sería que todas las exenciones contempladas tanto en la Ley del Impuesto al Activo, como en otras leyes fiscales, son violatorias de la Constitución.

Al promulgarse la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el 5 de Febrero de 1917, el artículo 28 constitucional prohibía absolutamente las exenciones. Al respecto cabe mencionar las siguientes tesis.<sup>53</sup>

EXENCION DE CONTRIBUCIONES.- Está prohibida de modo terminante por el artículo 28 de la Constitución.

Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, T. IV, p. 982. clase, ni exención de impuestos

No fue sino hasta la reforma constitucional de 1983 que el citado numeral se redactó en términos más precisos, conservándose la prohibición de los monopolios y estancos y **las exenciones de impuestos**, agregándose la prevención: **"en los términos y condiciones que fijen las leyes"**.

---

Lo anterior resulta útil para interpretar que la prohibición en materia de exenciones ya no es absoluta como se establecía antes de la reforma.

Ahora bien, para que una exención se apegue a nuestra Carta Magna debe reunir los siguientes tres 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 favorecer a tal o cual persona o para beneficiar a tal o cual situación.
3. Atender a alguna de las siguientes razones:

---

53 En su parte conducente el artículo 28 constitucional vigente a partir de 1917 establecía: "En los Estados Unidos Mexicanos no habrá monopolios ni estancos de ninguna clase, ni exención de impuestos",<sup>53</sup>.

A) Razones de Equidad.- Como lo señalamos en el Capítulo Primero de esta tesis, al analizar el principio de equidad tributaria se llegó a la conclusión de que éste consiste en tratar en 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. En esa tesitura, quienes más 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.

El ejemplo que podemos mencionar en este inciso es la exención en materia de Impuesto sobre la Renta otorgada a los trabajadores con percepciones de hasta 3 salarios mínimos.

De tal manera que en estos casos, lo que busca el legislador es mantener un principio general de justicia tributaria, reconociendo la desigualdad en la 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 (como por ejemplo, partidos políticos, instituciones educativas, asistenciales, científicas, deportivas, culturales) dado el papel que desempeñan en la vida social, se ha considerado conveniente no sujetarlas a ciertas cargas tributarias, esto 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.

Para ejemplificar este inciso recordemos la exención otorgada en materia de Impuesto al Activo a aquellas personas que utilicen bienes destinados sólo a actividades deportivas, cuando dicha utilización sea sin fines de lucro o únicamente por sus socios o miembros, así como quienes se dediquen a la enseñanza y cuenten con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley Federal de Educación, únicamente por los bienes empleados en las actividades señaladas por esta fracción.

C) Razones de Política Económica.- El gobierno mexicano fomenta ciertas actividades mediante exenciones o paquetes de estímulos fiscales, esto con el fin 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.

Como ejemplo de este inciso podemos mencionar que en México, una de las políticas económicas es fomentar la exportación por lo que si analizamos la Ley del Impuesto General de Exportación, encontraremos que son muy pocas las fracciones arancelarias sujetas al pago de este impuesto, lo que sucede a la inversa en la Ley del Impuesto General de Importación.

Por último, para determinar si la exención contemplada en el artículo 6, fracción II de la Ley del Impuesto al Activo es constitucional o no, hay que ver si cumple con los requisitos anteriores atendiendo a algún criterio relevante para considerar que no violenta los artículos 31, fracción IV, y 28 constitucionales.

La citada exención cumplía con el requisito de legalidad, toda vez que se encontraba contemplada en la fracción II, del artículo 6° de la Ley en análisis, y no se refería a una institución del sistema financiero o a ciertas instituciones determinadas (atendiendo a los principios de generalidad, abstracción e impersonalidad).

Ahora bien, las razones por la que se otorgó esta exención al sistema financiero mexicano fueron:

1. Porque están constantemente vigilados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la Comisión Nacional Bancaria y de Valores y el Banco de México.

2. Porque difícilmente pueden evadir impuestos.
3. Por la dificultad para medir con exactitud al activo neto afecto a sus actividades empresariales por el hecho de operar con ahorros captados del público y con depósitos efectuados por el mismo.

Ninguno de los tres puntos anteriores embonan ni en razones de equidad y justicia social, ni en razones de conveniencia, ni en razones de política económica, de tal manera que compartimos el criterio de la mayoría de los Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

### **3.5 Reforma del 10 de mayo de 1996.**

En respuesta al proceso de estudio que en fechas recientes efectuó nuestro Más Alto Tribunal y a las jurisprudencias integradas, el Titular del Poder Ejecutivo, el Lic. Ernesto Zedillo Ponce de León, el 28 de marzo de 1996 sometió a consideración del Congreso de la Unión la Iniciativa de Ley que modifica a Diversas Leyes Fiscales, entre ellas la Ley del Impuesto al Activo.

El propósito fundamental que sugirió esa iniciativa fue el de avanzar en la revisión de ordenamientos legales tributarios para mejorar el sistema impositivo y hacerlo más eficiente a través de la adecuada aplicación de los principios de equidad y proporcionalidad consagrados en nuestra Carta Magna.

Es así que, reconociendo la tesis jurisprudencial No. 10/96, el Ejecutivo sometió a la consideración del Congreso de la Unión, la necesidad de modificar la Ley del Impuesto al Activo como sigue:

Propone la derogación de la Fracción II del artículo 6°, la adición de un artículo 5-B y ajustes a los artículos 1° y 6°, para establecer que las instituciones que integran el sistema financiero están obligadas al pago del Impuesto al Activo por aquellos activos que no provienen de su intermediación financiera, considerándose como tales sus activos fijos, sus terrenos, sus gastos y cargos diferidos que no respalden obligaciones con terceros resultantes del desarrollo de su actividad de intermediación financiera.

Asimismo, manifiesta en dicha iniciativa que esta reforma en el Impuesto al Activo evita la doble tributación, en el sentido de que los activos que ya están gravados en otros sectores por ser utilizados en ello, no son gravados, en una segunda instancia, en el sistema financiero.

Por otro lado, ya habíamos mencionado en el apartado relativo a al Base del Impuesto al Activo, que era necesario establecer los lineamientos de este elemento para las personas físicas, sin actividad empresarial, que otorgan el uso o goce temporal de bienes a otros contribuyentes del impuesto, ya que las referencias a los activos que conforman la base gravable del tributo, se entendían dirigidas

exclusivamente a contribuyentes que desarrollan actividades empresariales.

Es así que, en respuesta a la Jurisprudencia que reconoce que se viola el principio de legalidad al no encontrarse establecida la base gravable para esta clase de contribuyentes, el Ejecutivo propuso la creación de un precepto en que se delimitará este elemento.

(El precepto adicionado a la Ley del Impuesto al Activo para establecer los lineamientos conforme a los cuales se determinará la base gravable para los arrendadores no empresarios es el artículo 2 Bis).

Lo anterior concluyó con la aprobación de la iniciativa por parte del Congreso de la Unión, y, en consecuencia, con la publicación de las reformas, en el Diario Oficial de la Federación de fecha 10 de mayo de 1996.

## CONCLUSIONES

La Ley del Impuesto al Activo está próxima a cumplir una década de encontrarse en vigor, esto quiere decir que ha logrado tanto sus fines fiscales (recaudación de Impuesto sobre la Renta o en su defecto recaudación de Impuesto al Activo) como su fin extrafiscal de instrumento de control para evitar la elusión y evasión fiscales.

Sin embargo, no por el hecho de que el citado impuesto haya coadyuvado a incrementar la base de contribuyentes que aportan recursos para cubrir los gastos públicos, justificamos su implementación pues desde la entrada en vigor de la ley, han existido posiblemente más violaciones constitucionales que artículos en la misma.

Las garantías de proporcionalidad, equidad y legalidad tributarias han sido vulneradas, no en una sola ocasión sino en múltiples, como lo hemos analizado en esta tesis y ahora reiteramos:

- A) Del artículo 1° de la Ley del Impuesto al Activo se puede desprender, que independientemente que un sujeto se dedique o no a actividades empresariales, será contribuyente del impuesto en cuestión.

En nuestra opinión, esta situación, aunque resulte lógica, es inconstitucional como se apunta a continuación:

El hecho de que a ciertas personas físicas, que no están dedicadas a realizar actividades empresariales, se les grave por otorgar el uso o goce temporal de bienes que se utilicen en la actividad de otro contribuyente del impuesto en cuestión, tiene una razón lógica.

Sabemos que las personas, tanto físicas como morales, residentes en México o en el extranjero, que realizan actividades empresariales son contribuyentes del Impuesto al Activo por el activo que detentan. También conocemos que entre más activos tengan su valor del activo va a incrementar y por lo tanto su impuesto a pagar va a resultar mayor. La solución para que estos sujetos no fueran propietarios de tantos activos eran rentarlos, de tal manera que en su renglón de activo fijos ya no incluirían a los inmuebles y en consecuencia no pagarían el impuesto por este concepto. La pregunta obligada es ¿quiénes van a pagar entonces el impuesto por esos activos fijos en los cuales se están desempeñando actividades empresariales? La ley contempla entonces que quienes deben pagar el impuesto por estos bienes son las personas físicas, que no realicen actividades empresariales, y otorguen en arrendamientos los inmuebles en cuestión a otro contribuyente del impuesto dedicado a una actividad empresarial.

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 porque la persona que lo utiliza es una sociedad mercantil dedicada a actividades empresariales, y la segunda no.

Es evidente que esta situación es inequitativa y violatoria del artículo 31, fracción IV, constitucional.

B) El artículo 2° de la Ley del Impuesto al Activo es violatorio del principio de proporcionalidad tributaria toda vez que en lugar de establecer una tarifa progresiva, a través de una tasa fija del 1.8% se grava en idéntica medida a capacidades contributivas distintas.

Asimismo, como se estableció en el apartado relativo a la tasa del impuesto, la razón del porcentaje (primero del 2% y posteriormente del 1.8%) es el resultado de aplicar el 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 del 34%).

Esto resulta criticable pues se tomó para el cálculo la tasa del Impuesto sobre la Renta para personas morales y se ignoró que también existe una tarifa (aquí sí progresiva) aplicable a personas físicas que también son contribuyentes del Impuesto al Activo.

En caso de que no se abrogue la Ley, sería necesario que se establecieran tarifas progresivas en la Ley del Impuesto al Activo.

- C) El artículo 5° de la Ley del Impuesto al Activo viola el principio de equidad tributaria al exceptuar de la autorización de deducir, por un lado, las deudas contratadas con el sistema financiero o con su intermediación, y por el otro, la deudas contratadas con empresas residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.

Esta disposición está ocasionando un trato desigual a los iguales al permitir a unos contribuyentes las deducciones de sus deudas y a otros no, sólo porque el origen de la deuda es diferente, es decir que no obstante que la naturaleza del concepto (deuda) no sufre cambio, en unos casos es deducible del valor del activo y en otros no. Además no resulta suficiente argumentar, que por el hecho de que el artículo 6° de la Ley del Impuesto al Activo (vigente hasta el 10 de mayo de 1996) haya exentado el pago del impuesto a las empresas que componen el sistema financiero, deba ser el deudor quien cubra el Impuesto al Activo por la ganancia que tal activo le generó a su acreedor, pues ello significa hacer recaer el pago del tributo en los contribuyentes por una ganancia ajena que en ellos implica un pasivo.

Como se puede observar, 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.

D) El mecanismo de acreditamiento que establece la Ley del Impuesto al Activo en distintos numerales, no sólo 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 sí pueden soportar la carga fiscal ocasionando que a los desiguales se les trate como iguales y viceversa.

E) Hasta antes de la reforma del 10 de mayo de 1996, la Ley del Impuesto al Activo violaba la garantía de legalidad tributaria, toda vez que no se establecen los lineamientos para determinar la base del tributo para las personas físicas, que sin dedicarse a una actividad empresarial otorgan el uso o goce temporal de bienes inmuebles a otro contribuyente del Impuesto al Activo.

Afortunadamente la Suprema Corte de Justicia de la Nación reconoció la anterior deficiencia y en 1995, al fallarse cinco asuntos promovidos por personas físicas afectadas por esta situación se integró la Jurisprudencia No.32/95 misma que establece que la Ley del Impuesto al Activo viola el principio de legalidad tributaria porque no establece la base del impuesto para contribuyentes arrendadores no empresarios.

Lo anterior ocasionó la adición de un nuevo precepto que contemplara los lineamientos de la base gravable para estos sujetos, esto atendiendo a que los elementos esenciales del impuesto deben estar consignados expresamente en la Ley para así no dejar margen a arbitrariedades por parte de las autoridades.

F) Hasta antes de la reforma del 10 de mayo de 1996 el artículo 6°, fracción II de la Ley del Impuesto al Activo vulneraba la garantía de equidad tributaria al exentar del pago del impuesto a las empresas que componen el sistema financiero.

El legislador no debió exentar del pago del impuesto a esta clase de empresas pues aunque son diferentes a los demás contribuyentes del Impuesto al Activo, esas diferencias no se basan ni en razones de equidad, ni de conveniencia, ni de política económica.

Además de las anteriores violaciones, el Impuesto al Activo se caracteriza por su deficiente y complicada redacción.

Resulta sorprendente que aun conociendo estos vicios de inconstitucionalidad que tuvo y tiene la Ley del Impuesto al Activo, nuestro Máximo Tribunal resolviera no otorgar el amparo a ninguno de los contribuyentes que acudieron a este medio de defensa entre 1989 y 1994.

A nuestro juicio, una razón importante a la que podemos atribuirle que se fallaran así estos amparos fue una razón de Estado o una línea política que impidió que la Suprema Corte de Justicia de la Nación tuviera la libertad de resolver estos asuntos con una verdadera valoración de las garantías mínimas que en materia fiscal contempla nuestro Máximo Ordenamiento.

La finalidad de esta línea política era aplicar la ley con todo rigor para 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.

A pesar de los resultados adversos en todas las ejecutorias dictadas durante 1989 y 1994, algunos de estos contribuyentes seguían impugnando mediante Juicio de Amparo Directo, las sentencias que en casos concretos dictara el Tribunal Fiscal de la Federación, mientras que los nuevos contribuyentes seguían impugnando la Ley vía Juicio de Amparo Indirecto.

Del esquema contenido en el apartado III.2 de esta tesis, podemos observar que fue en el año de 1995, cuando al integrarse la nueva Suprema Corte de Justicia de la Nación, se empezaron a otorgar los primeros amparos contra la Ley del Impuesto al Activo, al

grado de reconocer que algunos de sus preceptos eran contrarios a las garantías de proporcionalidad, equidad y legalidad tributarias.

Como puede advertirse, el hecho de que en nuestro Máximo Tribunal se integraran jurisprudencias (32/95 y 10/96) declarando que la Ley del Impuesto al Activo era inconstitucional, únicamente ocasionó las reformas de fecha de 10 de mayo de 1996, que consistieron en la derogación de la fracción II del artículo 6° de la Ley para apegarlo al principio de equidad tributario y en la adición del artículo 2-Bis para cumplir con el precepto de legalidad tributaria.

No obstante esta reforma, seguimos frente a un impuesto inconstitucional pues, como lo hemos dicho en repetidas ocasiones, existen muchos más vicios.

En nuestra opinión, si es que aún no se tiene contemplada la abrogación de la Ley del Impuesto al Activo, la Suprema Corte de Justicia debe continuar con su estudio para lograr la integración de nuevas jurisprudencias que declaren la inconstitucionalidad de los artículos faltantes y en consecuencia se presione al Poder Ejecutivo y Legislativo para reformar este ordenamiento y apegarlo a nuestra Constitución.

Hasta la fecha no parece existir una voluntad definida de reformar a fondo nuestro sistema fiscal, sino tan sólo la intención de

irlo adecuando mediante medidas temporales que se ajusten a las circunstancias que se vayan presentando.

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

Consideramos que con la nueva integración de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, las personas físicas o morales que sean sujetos del Impuesto al Activo tienen una mayor posibilidad de obtener el amparo y protección de la Justicia Federal al promover el Juicio de Garantías contra el primer acto de aplicación de esta Ley.

La situación que vive el país ahora no es la misma que en el año de 1989. Es verdad que éste se encuentra en crisis económica, pero sin embargo las situaciones y las necesidades son diferentes a las existentes hace nueve años; es decir, en 1997 no se ha llegado a observar que alrededor de un 70% de las empresas presenten sus declaraciones de Impuestos sobre la Renta en ceros, además de que por el lado de los contribuyentes existe más conciencia cívica sobre el pago de impuestos, sea porque la hayan adquirido personalmente o motivados por las campañas publicitarias.

En cualquier país existen esta clase de personas que sin principios de tipo moral o ético, dedican sus mejores esfuerzos a

defraudar al Fisco, sin embargo, para controlar este efecto negativo, existen medios idóneos que consisten en la imposición de sanciones cuyo rigor previene y reprime dichas conductas antisociales.

Este poder sancionador tiene que emplearse con la mayor prudencia posible, a fin de no cometer injusticias, como la que se suscita con la Ley del Impuesto al Activo, que entre otros fines, buscaba sancionar a quienes no tuvieran utilidades por concepto de impuesto sobre la Renta obligándolos al pago de un nuevo impuesto.

No olvidemos la situación que prevalece para los contribuyentes que acudieron al amparo en los años de 1989 y 1994, obteniendo resultados adversos. Con esto me refiero a que estos contribuyentes siguen y seguirán pagando el Impuesto al Activo, no obstante de que se haya declarado su inconstitucionalidad. En otras palabras, estos sujetos ya tienen cosa juzgada y no pueden promover nuevamente amparo contra esta Ley.

Lo único que terminaría con esta situación carente de justicia sería la abrogación de la Ley en cuestión.

Finalmente, no apoyamos la existencia de leyes que vulneran las garantías individuales de los contribuyentes, más aún 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 no podemos tolerar que de manera pasiva y casi como ultima opción se estén originando reformas que vayan puliendo a través de varios años los vicios que contiene una ley.

Por todos los motivos antes expuestos concluimos que debe abrogarse la Ley del Impuesto al Activo.

## **BIBLIOGRAFIA**

### **LEGISLACION CONSULTADA :**

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 104a edición, Porrúa, México, 1994.
- Código Fiscal de la Federación; 5a edición, Sista , México, 1996.
- Jurisprudencia y Tesis aisladas 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.
- Ley Aduanera 25a edición, Themis, México 1997.
- Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles nuevos; 25a edición, Themis, México, 1997.
- Ley del Impuesto al Activo; 5a edición , sista, México 1997
- Ley del Impuesto al Activo de las Empresas; Instituto Mexicano de Estudios Fiscales, S.C. México 1989.
- Ley del Impuesto Especial sobre producción y servicios 25a edición, Themis, México 1997.
- Ley del Impuesto al Valor agregado, 25a edición, Themis, México 1997
- Ley del Impuesto sobre la Renta, 25a edición , Themis, México 1997.
- Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio Fiscal de 1996, 4a edición, Themis, México 1996.
- Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio Fiscal de 1997, 25a edición, Themis, México 1997.
- Ley de Instituciones de Crédito , 38a edición, Porrúa, México 1992

- Ley Federal de Derechos , 25a edición, Themis, México 1997.
- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, 32a edición, Porrúa, México 1995.
- Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo, 25a edición, Themis, México 1997.

### **PUBLICACIONES PERIODICAS CONSULTADAS :**

- Revista de investigación Fiscal; Secretaría de Hacienda y Crédito Público:No. 51. marzo 1970.

### **OBRAS CONSULTADAS :**

- Aristóteles: Ética Nicomaquea ( versión de A. Gómez Robledo ) 2a edición, UNAM, México 1961.
- Arrijo Vizcaino Adolfo: Derecho Fiscal . 3a edición, Themis , México 1986.
- Burgoa Llano Ignacio :Principios Constitucionales en materia de contribuciones. T.I. Tribunal Fiscal de la Federación 45 años. México 1982.
- Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión: Derecho del pueblo Mexicano, México a través de sus Constituciones. T.V. 4a edición, Porrúa. México, 1994.
- Carrasco Iriarte Hugo: Mandatos Constitucionales en materia Tributaria. México, 1987.
- Coronado Mariano: Elementos de Derecho Constitucional Mexicano. 1a reimp. de la 3a edición, UNAM . México, 1977.

- Diccionario Inverso Ilustrado: de la idea aproximada a la palabra precisa. 1a edición Readers Digest. México 1992.
- Diep Diep Daniel: Fiscalística. T.I.1a edición, Cedrus Libani. Sn. Luis Potosí, 1991.
- De la Garza Sergio Francisco: Derecho financiero Mexicano. 9a edición, Porrúa. México, 1979.
- Floris Margadant Guillermo: Derecho Romano. 17a edición, esfinge, México, 1991.
- Flores Zavala Ernesto : Elementos de las Finanzas Publicas Mexicanas. 25a edición, Porrúa. México 1967.
- Fonrouge Giuliani: Derecho Financiero. 1a edición Depalma. Buenos Aires, 1962.
- Fraga Gabino: Derecho Administrativo. 12a edición, Porrúa, México 1968.
- Garza Servando: Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario. 1a edición, Cultura. México 1949.
- Guajardo Gerardo: et alii. Contabilidad. México 1989.
- Gutierrez y González Ernesto: Derecho de las Obligaciones, 5a edición, Cajica. México 1979.
- López Padilla Agustín: Exposición practica y comentarios a la Ley del Impuesto Sobre la Renta. T.I. Personas Morales 12a edición, México 1995.
- Margain Manautou Emilio: Introducción al estudio del Derecho Mexicano. 1a edición, Universidad Autónoma de San Luis Potosí. México, 1966.

- Moreno Padilla Javier : El Principio de igualdad en el Derecho Tributario. et alii: Principios Tributarios Constitucionales. Co-Ed. del Tribunal Fiscal de la Federación ( México ) Universidad de Salamanca (España) y el Instituto cultural Domecq ( México) 1992.
- Rodríguez Lobato Raúl: Derecho Fiscal. 2a edición, Harla. México, 1986.
- Ruiz Torres Humberto: Elementos de Derecho Bancario. 1a edición, Mc graw- hill. México, 1997.
- Smith Adam: Investigación de la Naturaleza y causa de la Riqueza de las Naciones.( Trad. por Gabriel Franco ) 2a reimp. de la 1a edición, fondo de cultura económica, México, 1981.
- Sellerier Carbajal Carlos. et alii: Análisis de los Impuestos sobre la Renta y al Activo. 15a edición, Themis, México, 1994.
- Tena Ramírez Felipe : Derecho Constitucional Mexicano. 20a edición, Porrúa. México, 1984.
- Leyes Fundamentales de México 1808-1989.15a edición, Porrúa. México 1989.
- Torres Bueno Manuel: Transformaciones de la Suprema Corte de Justicia y el Amparo contra Leyes tributarias. Documento inédito.