

320809

60  
1ej.



**UNIVERSIDAD DEL VALLE DE MEXICO**

**PLANTEL TLALPAN**

**ESCUELA DE DERECHO**

Con estudios incorporados a la U.N.A.M.

**INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO AL ACTIVO**

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

**T E S I S**

Que para obtener el Grado de  
**LICENCIADO EN DERECHO**

presenta

**ALVARO FRANCISCO ZAMORA KAPELLMANN**

ASESOR DE TESIS:

**LIC. DORA LUZ CAMPOS CASTAÑEDA**

México, D. F.

1992



## **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 está 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.

# INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO AL ACTIVO

## I N D I C E

<b>I N T R O D U C C I O N</b>	<b>1</b>
<b>MARCO TEORICO</b>	<b>4</b>
- PRINCIPIOS TEORICOS DE LOS IMPUESTOS	
- CLASIFICACION DE LAS CONTRIBUCIONES	
- CARACTERISTICAS	
- CLASIFICACION	
<b>CAPITULO I</b>	
<b>1. ANTECEDENTES</b>	<b>12</b>
- LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO DE LAS EMPRESAS	
- LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO	
- PRINCIPIOS VIOLADOS	
<b>1.1 GENERALIDADES</b>	<b>17</b>
- CAUSACION DE LAS CONTRIBUCIONES	
- EL IMPUESTO AL ACTIVO COMO CREDITO FISCAL	
- NACIMIENTO, DETERMINACION Y EXIGIBILIDAD DEL IMPUESTO AL ACTIVO	
<b>1.2 EXPOSICION DE MOTIVOS DE LA LEY</b>	<b>27</b>

## CAPITULO II

<b>2.</b>	<b>LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO</b>	<b>34</b>
-	ASPECTOS GENERALES	
-	SUJETOS Y TASAS	
-	ACTIVOS FINANCIEROS	
-	EXENCIONES	
<b>2.1</b>	<b>REGLAMENTO DE LA LEY</b>	<b>40</b>
-	CARACTERISTICAS DE LOS REGLAMENTOS EN GENERAL	
-	DISPOSICIONES RELEVANTES	
<b>2.2</b>	<b>REGLAS GENERALES</b>	<b>47</b>
-	RESOLUCION MISCELANEA 1991	
-	FACILIDADES ADMINISTRATIVAS	

## CAPITULO III

<b>3.</b>	<b>ELEMENTOS DEL IMPUESTO</b>	<b>50</b>
-	OBJETO	
-	BASE	
-	TASA	
-	EPOCA DE PAGO	
<b>3.1</b>	<b>SUJETOS DEL IMPUESTO</b>	<b>57</b>
-	SUJETO ACTIVO	
-	SUJETO PASIVO	

<b>3.2</b>	<b>SUJETOS EXENTOS Y NO OBLIGADOS AL PAGO DEL IMPUESTO</b>	<b>61</b>
-	EXENCION TRIBUTARIA	
-	SUJETOS EXENTOS	
-	SUJETOS NO OBLIGADOS	

#### **CAPITULO IV**

<b>4.</b>	<b>CONCEPTOS QUE INTEGRAN EL ACTIVO</b>	<b>70</b>
-	UBICACION DE LOS ACTIVOS	
-	ACTIVOS FINANCIEROS	
-	ACTIVOS FINANCIEROS MAS COMUNES	
-	ACTIVOS FIJOS, GASTOS Y CARGOS DIFERIDOS	
-	TERRENOS	
-	INVENTARIOS	

<b>4.1.</b>	<b>DEDUCCION DEL PROMEDIO DE DEUDAS</b>	<b>81</b>
-	PRINCIPALES DEUDAS Y PASIVOS NO RESTABLES	
-	DETERMINACION DEL VALOR PROMEDIO DEL PASIVO	

## CAPITULO V

<b>5. FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA</b>	<b>83</b>
- GENERALIDAD	
- LEGALIDAD	
- PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD	
- CONTRIBUCION AL GASTO PUBLICO	
<b>5.1 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES VIOLADOS POR EL IMPAC</b>	<b>98</b>
<b>CONCLUSIONES</b>	<b>110</b>
<b>BIBLIOGRAFIA</b>	<b>112</b>

## INTRODUCCION

La especialización es causa y efecto del adelanto en todas las ramas del saber, ya que los conocimientos propios a cada una de ellas, día a día se amplían y diversifican, lo cual hace necesaria la existencia de personas capacitadas.

Es por eso que en la presente obra encontrarán diversos aspectos que refutan la legalidad sobre el contenido y aplicación del Impuesto al Activo.

El propósito de esta tesis es realizar un estudio sobre los elementos que hacen de este impuesto un tributo fuera de los límites de la ley y por lo tanto a los principios de Derecho; así pues he considerado importante analizar este tema que en la actualidad ha alcanzado gran expansión y que repercute en la población en general.

En este trabajo se pretende cubrir las necesidades de información acerca de su inconstitucionalidad y de los principios que viola el Impuesto al Activo de las Empresas.

Este estudio contiene los comentarios que juzgo indispensables al impuesto en cuestión, mismos que abarcan a su ley y reglamento; comenzando con el análisis del origen de la disposición para seguir con el de los elementos y demás aspectos que los conforman y concluir con el señalamiento de los medios de defensa que reconoce la ley en contra de esta carga fiscal.

Para la realización de esta obra se tuvo que recurrir a una basta investigación ya que por tratarse de un impuesto de reciente aplicación en México, que data apenas de enero de 1989, el material relacionado con este tema si bien no es escaso, si acusa una falta de adecuación, por que la mayoría de las obras son de origen extranjero por lo que se precisa actualizar o crear nuevas obras que vayan acorde con el Derecho Fiscal Mexicano.

Para desarrollar este trabajo se optó por ir de lo más simple hacia lo más complejo, es decir, iniciar con las bases elementales de todo impuesto y así poco a poco llegar al punto culminante objeto de esta tesis.

Así pues, en este caso dada la reciente creación de este impuesto fue preciso, además de la obligada e imprescindible recolección de datos, artículos y comentarios teóricos, valerse de la práctica profesional misma que por la importancia que día con día ha adquirido este gravamen fue de gran ayuda para inclinar a favor el tema que se desarrollo.

De igual forma no podemos olvidar que los criterios, soluciones y opiniones contenidos en este trabajo están basados en las disposiciones fiscales aplicables al Impuesto al Activo contenidas tanto en la ley respectiva como en su reglamento, así como de las demás publicadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el Diario Oficial de la Federación.

Este material se realizó con la intención de aportar una crítica constructiva hacia el referido impuesto, por que nunca se buscó objetar dicho gravamen, sino más bien se pretendió llegar a las raíces del mismo para dilucidar sobre su improcedencia o legalidad.

Por lo que yo conmino al lector a comprender este trabajo no tanto como una investigación que desvirtúe las bases del Derecho Fiscal Mexicano, si no más bien como una aportación para lograr una aplicación más justa de la ley y por ende una correcta aplicación del derecho.

"La educación es más que un lujo; es una responsabilidad que la sociedad tiene consigo misma".- Robin Cook.

## MARCO TEORICO

### PRINCIPIOS TEORICOS DE LOS IMPUESTOS

Todo legislador debe de observar una serie de principios antes de elaborar una ley tributaria, pues en caso contrario podría ponerse en vigor un ordenamiento inequitativo o arbitrario.

Muchos tratadistas se han hecho a la tarea de elaborar principios teóricos que deben conformar a toda ley impositiva, entre los que encontramos los siguientes:

#### A) Principio de Justicia.

De acuerdo a este principio, los habitantes de una nación, deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus capacidades económicas de la observancia o no de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición. Completando este principio la doctrina considera que un impuesto es justo o equitativo cuando es general y uniforme.

Por generalidad debe entenderse que toda aquella persona que tenga capacidad contributiva, estará obligada a pagar impuestos, de tal suerte que nadie que tenga capacidad contributiva debe estar exento de la obligación de pagarlos.

El término uniforme significa que todas las personas sean iguales frente al tributo.

John Stuart Mill, en su teoría del sacrificio, nos dice sobre esta cuestión que "si el pago del impuesto es un sacrificio que se impone al particular, dicho sacrificio deberá ser igual para todos los que se encuentran dentro de la misma situación."

#### **B) Principio de Certidumbre.**

Este principio nos señala que todo impuesto debe poseer fijeza en sus principales elementos o características, para evitar actos arbitrarios por parte de la Administración Pública.

Para dar cabal cumplimiento a este principio, el legislador debe precisar con claridad quién es el sujeto del impuesto, su objeto, base, tasa, cuota o tarifa, momento en que se causa, fecha de pago, obligaciones a satisfacer y sanciones aplicables, con el objeto de que el poder reglamentario no altere dichos elementos en perjuicio del contribuyente, e introduzca la incertidumbre.

#### **C) Principio de Comodidad.**

Si el pago de un impuesto significa para el particular un sacrificio, el legislador debe hacer cómodo su entero. Por lo tanto, para cumplir con este principio, deben escogerse aquellas fechas o periodo que en atención a la naturaleza del gravamen sean más propicias y ventajosas para que el contribuyente realice su pago.

Si el legislador considera este principio, traerá como consecuencia una mayor recaudación y, por ende, una menor evasión por parte del contribuyente.

#### **D) Principio de Economía.**

Para que un impuesto con finalidades eminentemente económicas justifique su existencia, además de económico debe ser productivo, de gran rendimiento; tendrá que ser económico para la administración, en su control y recaudación. Para cumplir lo anterior, la diferencia entre la suma que se recaude y la que realmente entre en las arcas de la nación, tiene que ser la menor posible.

## CLASIFICACION DE LAS CONTRIBUCIONES

El Código Fiscal de la Federación vigente alude en su artículo 2o. a las contribuciones que se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

**IMPUESTOS:** Son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV del artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación que se refieren a aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos respectivamente.

**APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL:** Son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionadas por el mismo estado.

**CONTRIBUCIONES DE MEJORAS:** Son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas o morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

**DERECHOS:** Son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación así como recibir servicios que presten por organismos descentralizados. También son derechos las contribuciones a cargo de organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del estado.

**INGRESOS NO TRIBUTARIOS:** El artículo 3o. de este ordenamiento se refiere a los ingresos no tributarios, como son: los aprovechamientos, que reciben este nombre los ingresos que percibe el estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal; y los productos que son las contraprestaciones por los servicios que presta el estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.

Para la Ley de Ingresos de la Federación de 1991 las fuentes de recursos se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribución de mejoras, derechos, contribuciones no comprendidas en las fracciones anteriores pendientes de liquidación o de pago, accesorios, productos, aprovechamientos, ingresos derivados de financiamientos y otros ingresos.

El Código Fiscal de la Federación vigente reconoce como otro tipo de contribución a las aportaciones de seguridad social que recogen la Ley Federal del Trabajo y la Ley del Seguro Social.

En los términos del artículo 73 fracción VII constitucional el Congreso de la Unión tiene facultades para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto. Así pues podemos clasificar en dos grupos los ingresos que percibe el Fisco Federal: el primero en el que quedan las fuentes impositivas y, otro, en el que queden comprendidas las fuentes restantes de ingresos. Estos dos grupos se denominan, respectivamente: Contribuciones y Otros Ingresos.

Las contribuciones comprenden los impuestos, los derechos, las contribuciones especiales. Y las aportaciones de seguridad social, y por lo que respecta al grupo denominado "y Otros Ingresos" abarca a los productos, aprovechamientos y a los ingresos derivados de financiamiento crediticio.

#### CARACTERISTICAS

1. Debe establecerse mediante Ley.- El artículo 31 fracción IV de la Constitución, establece la obligación general que tenemos los mexicanos de contribuir al gasto público, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Por otro lado de manera especial el artículo 73 fracción VII del mismo ordenamiento dispone que el Congreso de la Unión debe discutir y aprobar las contribuciones que basten a cubrir el presupuesto, por lo que la exigibilidad de un impuesto debe derivar de una ley expedida por el poder legislativo, salvo los casos de Decreto-Ley y Decreto Delegado.
2. Debe ser obligatorio el pago del impuesto.- Esta obligación deriva de la necesidad de dotar al Estado Mexicano de los medios suficientes para que satisfaga las necesidades públicas o sociales a su cargo; la obligación de cubrir un impuesto deriva de actos particulares ejecutados por los contribuyentes que coinciden con la situación o circunstancia que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

Esta característica de obligatoriedad para algunos tratadistas en opinión del Licenciado Emilio Margain Manautou, tiene un carácter económico más que jurídico, negar al contribuyente el derecho entre elegir si coincide o no con la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es sostener que en derecho fiscal no tiene aplicación la Teoría del Acto Jurídico.

Se considera que la obligación de pagar un impuesto no deriva del hecho que el estado al gravar los actos o actividades relacionados con los individuos niegue a éstos el derecho de elegir entre pagar o no, por cuanto que los particulares fueron representados en la discusión y aprobación del sistema impositivo que les afecta; ese deber deviene, más bien, del hecho de que una vez que se ha coincidido en la situación señalada como la que da nacimiento al crédito fiscal "... que se encuentren en la situación jurídica o de hecho previsto por la misma ...", su pago es obligatorio y no potestativo.

3. Debe ser proporcional y equitativa.- Estos dos conceptos han sido serie de numerosas interpretaciones en relación a que se debe entender por proporcionalidad y equidad. O bien, si son dos conceptos o es uno solo.

Atendiendo a la evolución de que ha venido experimentando la legislación tributaria mexicana, se puede sostener que se trata de dos conceptos totalmente diferentes los que contienen las palabras "Proporcionalidad y Equidad". Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativa, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.

4. Debe establecerse a favor de la administración activa.- Toda prestación que se pague por concepto de impuesto estaría destinada a cubrir el presupuesto de dicha administración y, por lo tanto será inconstitucional aquel gravamen cuyo rendimiento se afecta a favor de un organismo descentralizado o de un ente que forma parte de la administración delegada de la federación.

5. Debe el impuesto destinarse a satisfacer los gastos previstos en la Ley de Egresos.- Todo impuesto debe satisfacer los gastos previstos en el presupuesto. El impuesto que se establezca y que no este destinado a satisfacer el gasto aprobado por la Cámara de Diputados, debe reputarse inconstitucional.

#### CLASIFICACION

Se han adoptado diversas clasificaciones entre los cuales se destacan los siguientes:

##### a) Directos e Indirectos

Directos, son aquellos que no pueden ser trasladados de modo que repercuten en el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación puesto que no lo pueden recuperar de otras personas (ISR).

Los Indirectos si pueden ser trasladados y no repercuten en la persona pasiva de la obligación, puesto que lo recuperan de otras personas (IVA).

##### b) Reales y Personales.

Los impuestos reales son aquellos que se establecen atendiendo a los bienes que grava, es decir, prescinden de las consideraciones personales del sujeto pasivo, solo toman en cuenta una manifiestación objetiva y aislada de riqueza (PREDIAL).

Los impuestos personales, son los que se establecen tomando en cuenta al contribuyente, sin importar los bienes o cosas que posean o de donde derive el ingreso gravado. Se toma en cuenta su capacidad contributiva. (ISR).

**c) Específicos y Ad Valorem**

El impuesto específico es aquel que se establece en función de una unidad de medida o calidad del bien gravado (Impuesto General de Importación).

El impuesto ad valorem se establece en función del valor del bien gravado (Impuesto General Importación).

**d) Generales y Especiales.**

General es el que grava diversas actividades pero que tienen como denominador común ser de la misma naturaleza (ISR).

Especial es aquel que grava una actividad determinada en forma aislada (IEPS/Servicios Telefónicos)

**e) Con Fines Fiscales y Con Fines Extrafiscales**

Los primeros se recaudan para satisfacer los gastos públicos, por llamarlos de alguna manera mantienen en cierto grado los principios constitucionales, mientras que los extrafiscales, tienen cuestiones de carácter social, cultural, económico. Esta clasificación en nuestra opinión sería anticonstitucional.

**f) Alcabalatorios**

Son aquellos que gravan el tránsito de personas o cosas que atraviesan de una entidad federativa a otra.

El artículo 117 fracción IV y VII constitucional prohíbe el establecimiento de este tipo de impuestos.

## CAPITULO I

## ANTECEDENTES

## A) Ley del Impuesto al activo de las empresas

El 10. de enero de 1989 entró en vigor una ley denominada Ley del Impuesto al Activo de las Empresa que vino a revolucionar las técnicas fiscales conocidas hasta ese entonces.

Según la exposición de motivos de la iniciativa de ley presentada por el Presidente de la República Licenciado Carlos Salinas de Gortari, así como la que se manifiesta en el dictamen emitido por la comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, el propósito que se persiguió con la implantación de este nuevo impuesto es el garantizar una contribución mínima de parte de los contribuyentes. De la exposición de motivos se desprende que el 71% de las empresas habían venido presentando sus declaraciones de impuestos sin pago alguno por lo que se refiere al Impuesto Sobre la Renta, razón por la cual este nuevo gravamen que viene a producirse consideramos es un impuesto al patrimonio.

El impuesto mencionado grava la tenencia de los activos de las empresas expresados a su valor actual, permitiendo la disminución de algunos pasivos.

En el transcurso del año de 1989, la SHCP publicó varias reformas a la resolución miscelánea para incorporar algunas reglas administrativas y en algunos casos para modificar substancialmente el contenido de las disposiciones de ley, algunas a favor y otras en contra de los contribuyentes.

Por ser un impuesto complementario a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las reformas formuladas en relación a este ordenamiento van de acuerdo a las modificaciones hechas a la legislación comentada, destacando fundamentalmente el cambio en la connotación de lo que a partir de 1990 se conocio como Ley del Impuesto al Activo.

#### B) Ley del Impuesto al Activo

Es en Italia el país donde existe un impuesto parecido, teniendo una gran experiencia al respecto, sin embargo este impuesto italiano no es aceptado como un impuesto acreditable en los Estados Unidos, como tampoco lo fue el impuesto al activo mexicano durante 1989.

Este reciente impuesto al activo se diseñó en forma prematura y con una gran dosis de indeterminación, y quedo aprobado con modificaciones de última hora, mismas que en nuestra opinión no reunieron los requisitos apropiados para hacerlas válidas, lo que ha sido causa de que se le juzgue de inconstitucional por algunos contribuyentes y de que se haya impugnado su promulgación mediante el juicio de amparo, en tanto que otros prefirieron hacer lo propio en el momento en el que la ley les causo un agravio por actos propios u oficiales de aplicación.

### C) Principios violados

#### - Legalidad

Uno de los conceptos de violación que han reunido más comentarios es el que señala que la Ley del Impuesto al Activo viola el principio de legalidad, ya que pensamos que no regula con precisión algunos de los elementos estructurales del gravamen, como es el caso de los "activos financieros", que siendo parte determinante para conocer la base gravable, no se encuentran debidamente conceptuados en la Ley. Permitiéndole a la autoridad hacendaria cierto margen de subjetividad al momento de practicar sus facultades de fiscalización.

Se acentúa más su frágil legalidad, cuando exenta sin ninguna justificación del pago del impuesto a quienes pagaban el ISR en bases especiales de tributación o en el regimen de contribuyentes menores, por que se creía que no tenían capacidad contributiva suficiente.

Contradictoriamente a lo antes mencionado, se excluían a las instituciones de crédito, sociedades de inversión y sociedades cooperativas, en virtud de que las primeras operan como ahorro captando del público y con depósitos efectuados por el mismo, por lo que se consideraba que difícilmente se podría medir con exactitud el activo afecto a sus actividades empresariales y en el caso de las segundas por que no eran afectos al pago del ISR.

Esta inequidad no hace sino resaltar lo mal diseñada que resultó ser esta contribución y mostró claramente la ausencia de conocimiento de los más elementales principios constitucionales y teóricos en la técnica legislativa en materia fiscal.

Para los años de 1990 y 1991, ha sido modificada sustancialmente, incluso al grado de constituirse como la "Ley del Impuesto al Activo". En estas modificaciones se aclara, precisa, justifica y subsanan varias de las omisiones e imprecisiones con que surgió a la vida tributaria, buscando encontrar su propia naturaleza jurídica, y en donde los elementos para calcular la base se encuentran ya en el cuerpo de la ley y la única remisión que hace es sobre conceptos que no se utilizan para obtener la base del impuesto pero aun así todavía saltan muchas imperfecciones de este impuesto que permiten dudar sobre su legalidad y correcta aplicación.

#### - Proporcionalidad

La tasa proporcional del 2% no corresponde a los lineamientos trazados por nuestro más alto tribunal en el sentido de que la conformación de la tarifa de los impuestos debe ser cualitativa, diferencial y progresiva, lo que al parecer es inobjetable en este caso en particular, ya que si se toma en cuenta que la nueva contribución tiene el carácter de complementaria del Impuesto Sobre la Renta.

Así pues, también los accionistas de las empresas han expresado que la nueva carga tributaria no es equitativa, en virtud de que no se da un tratamiento igual a quienes en esencia reúnen las mismas características, pues no solo los empresarios y arrendadores de bienes para ciertos usos tiene potencialidad para pagar impuestos calculables sobre activos. Sobre lo anterior, se señala que el legislador no debió haber eximido del pago a grupos muy importantes de contribuyentes, ya que no existe fundamento alguno que pueda ameritar ese trato de excepción.

Si a todo lo anterior le agregamos que la propia Suprema Corte de Justicia ha resuelto que el límite constitucional a la facultad del Legislador para decretar un impuesto a fin de que este sea proporcional y equitativo, es no gravar, y jamás destruir la fuente de la imposición fiscal, con el establecimiento de este impuesto se desvirtua lo anterior.

Con este impuesto al activo se lograría, según la iniciativa, que los contribuyentes del ISR paguen, una cantidad cuando menos igual al nuevo impuesto que resulte a su cargo. Se consideraba pues el pago de un impuesto mínimo, pero siempre a cargo de los contribuyentes.

El concepto de activo neto se formó en la iniciativa, por la diferencia que se obtuviera de restar al valor anual del activo, el valor anual del pasivo, valores que descansarían en valores promedios mensuales de los diversos componentes del activo y del pasivo del contribuyente.

Fue esta parte la que precisamente determinaba el objeto y la base del impuesto, misma que fue seriamente lesionada por la Cámara de Diputados al dejar asimétrico el cálculo del impuesto cuando se desconoce del objeto y de la base el valor promedio del pasivo. Lo anterior, ocasionó que el impuesto referido, se haya dado a conocer como impuesto al activo de las empresas, despojándole brutalmente el "neto" y haciendo que para la población contribuyente no fuera sino un impuesto al patrimonio de las empresas, como se le empezó a llamar en forma por demás irónica y despreciativa.

La imprecisión que muestra este impuesto va desde la ausencia de conceptos hasta la remisión a la Ley del Impuesto Sobre la Renta para concretar la base y calcular el monto del mismo, ya que señala la iniciativa "... para determinar la base del impuesto, se obtiene básicamente de la determinación que tienen que hacer para calcular el ISR a su cargo ...".

Este nuevo tributo se aparta también del principio de proporcionalidad, ya que contrariamente a la Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el legislativo no tomo en cuenta la capacidad económica de los obligados, ni su verdadera situación patrimonial, bajo el razonamiento de que las cuentas de activo por si mismas no denotan riqueza, a menos que se les complemente con las de pasivo, cuya deducción es sumamente limitada en la Ley del Impac.

## GENERALIDADES

### CAUSACION DE LAS CONTRIBUCIONES

Como lo comentamos es en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución en donde se establece, la obligación de contribuir para los gastos públicos y esta obligación queda debidamente establecida, determinada, cuantificada y delimitada hasta que las leyes fiscales lo señalen.

No siendo hasta ese momento, en el que la relación jurídica tributaria quede definida; señalándose asimismo a los sujetos, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago; en la que se debe cumplir con la obligación contributiva.

Como se precisó líneas arriba será en las leyes fiscales donde se establezca la obligación específica de contribuir conforme a las situaciones jurídicas o de hecho previstas en los dispositivos fiscales que se encuentren vigentes dentro del lapso en que ocurran, tal como se encuentra establecido en el primer párrafo del artículo 60. del CFF que regula lo relativo al nacimiento de la obligación fiscal.

Las situaciones de hecho o jurídicas previstas por la ley serán gravadas ya sea la producción, el consumo, la explotación, la enajenación, el patrimonio, mismas que vienen a configurar lo que ha sido denominado por la doctrina como el hecho imponible o el objeto de la obligación tributaria.

Estos acontecimientos previstos por las leyes fiscales, son las hipótesis normativas que originan la determinación del crédito fiscal, dando origen a la obligación sustantiva dentro de la relación, es decir el dar y desencadenando la obligación formal de hacer, no hacer y tolerar.

Esta hipótesis normativa o hecho imponible de dar, hacer, no hacer y tolerar, cobra vida hasta que el sujeto pasivo realice lo previsto por la norma, esta realización del hecho se denomina hecho generador; que es precisamente el que se encuadrará al tipo señalado por la ley, o sea, la conducta del sujeto pasivo será la que genere un crédito fiscal previsto por la misma, no obstante que se delimita la causación del crédito.

Apreciamos que existe, en cierto grado, una imprecisión en la aplicación de la ley, porque una vez que se encuentra ubicado el sujeto pasivo dentro de una obligación sustancial (de dar), automáticamente entra en otra serie de obligaciones de carácter formal (hacer, no hacer y tolerar), para que la obligación principal o sustancial se llegue a cumplir sin "ningún problema".

## EL IMPUESTO AL ACTIVO COMO CREDITO FISCAL

El maestro Gabino Fraga distingue que "Los créditos del estado pueden originarse, bien como acto de soberanía o bien como resultado de un acto en que el estado interviene, con su carácter semejante al que tiene un particular en los actos jurídicos de la vida civil" (1).

Por otra parte, el artículo 40. del CFF establece la forma en que el estado, en un acto unilateral de soberanía impone créditos de carácter fiscal, siendo esta una carga impuesta al particular o en general al sujeto pasivo de la relación tributaria y que se encuentra regida por Leyes del Derecho Público de carácter fiscal.

El citado artículo del Código Fiscal en su primer párrafo define al crédito fiscal de la siguiente manera: "Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena".

Las contribuciones, entre los que se encuentra el impuesto al activo, y sus accesorios, son créditos fiscales y son ingresos para el estado, denominados ingresos de la federación, mismos que constituyen parte del patrimonio del estado.

(1)Fraga Gabino. Derecho Admno. Ed. Porrúa México, D.F. 1987 pag. 391

En base a lo anterior el crédito fiscal debe entenderse:

- a) Como derecho irrestricto del estado para que a través de éste se sostenga y mantenga el desarrollo de sus funciones públicas.
- b) Como ingreso del estado que conforma la universalidad de su patrimonio
- c) Como ingreso, cuya fuente inmediata la encuentra en las contribuciones, productos, accesorios, los que tenga derecho a exigir el estado a los particulares y a sus servidores públicos y a través de aquellos a los que las leyes fiscales señalen como tales y los que tenga derecho a percibir el estado por cuenta ajena.

## NACIMIENTO, DETERMINACION Y EXIGIBILIDAD DEL IMPUESTO AL ACTIVO

En términos generales, las leyes definen el concepto y el objeto de las contribuciones, igualmente señalan a las personas que están obligadas a cumplirlas y las sanciones para el caso de infracción; pero para que exista el crédito fiscal es necesario que el sujeto de la obligación tributaria realice un acto o incurra en una omisión que se ubique dentro de la situación jurídica que defina la ley—concurrir al mismo tiempo el hecho imponible y lo previsto por la ley, y que le sea realmente aplicable surgiendo así el hecho generador.

El Tribunal Fiscal de la Federación en pleno emitió un fallo el 27 de febrero de 1958 diciendo:

"Manuel Morselli, en su compendio de ciencias de las finanzas, indica al puntualizar los elementos del impuesto que "el objeto es el acto o situación, o hecho en relación al cual es aplicado el impuesto, Mario Pugliese, en su Derecho Financiero, indica que "el momento característico para el nacimiento de la obligación tributaria es aquel en que se manifiesta o realiza el hecho jurídico, al cual la ley condiciona la obligación del ciudadano de pagar el tributo". A.D. Giannini en su libro Instituciones de Derecho Tributario expresa que "la deuda impositiva nace en el mismo momento en que se produce aquella particular situación de hecho a la cual la ley vincula todo impuesto, singular y que puede designarse genéricamente como presupuesto del tributo". Sin embargo, la expresada situación de hecho puede ser más o menos compleja y varia según la clase de impuestos, se descompone en dos elementos distintos: uno es la cosa, el acto, el hecho, que constituyen según las leyes tributarias, el presupuesto objetivo del impuesto; el otro es la relación preestablecida en la ley, en la que debe encontrarse el sujeto pasivo del tributo en relación con aquel primer elemento, a fin de que pueda surgir frente a él, el crédito impositivo".

## Nacimiento

Para el caso concreto del Impuesto al Activo, este nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hechos previstas en la propia ley al tener el contribuyente activos financieros, activos fijos, gastos y cargos diferidos, terrenos e inventarios los cuales en su conjunto y combinación constituyen valores, mismos que aplicándose conforme a la base ahí establecida, da el monto del impuesto.

La tenencia de estos valores dan como origen el nacimiento de impuestos.

- Por lo que toca a la determinación del crédito fiscal o del impuesto en si, existe otro fallo del Tribunal Fiscal que dice:

"La relación tributaria tiene diversas etapas que distinguen con claridad, etapas que van del nacimiento del crédito fiscal a su determinación en cantidad líquida y finalmente su exigibilidad, siendo claramente antijurídico confundir el nacimiento con la determinación en cantidad líquida, o sea "el accertamento" según la expresión de la doctrina italiana y la exigibilidad" (2).

Se distinguen entonces, tres etapas en la consecución del crédito fiscal: su nacimiento, liquidación y exigibilidad. Dichas etapas se encuentran contenidas en nuestra legislación dentro del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación.

(2) Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, tomo 12 pag. 5896

## Determinación

Es la determinación el momento más importante de la contribución y del crédito fiscal en general, por que es cuando se sabe cual es el adeudo que se tiene con el fisco federal, de tal suerte es su importancia que aunque se tenga la certeza de quiénes son los sujetos del impuesto y hasta que tarifa se podría aplicar, así como la base sobre la cual se va a gravar que si no se determina el impuesto, no se sabrá lo que el fisco tiene derecho a exigir.

La certeza en el caso del impuesto al activo, cuando se da en cantidad líquida puede ser determinada por el sujeto pasivo, esta obligación impuesta al contribuyente tanto por el artículo 60. del CFF como por la propia Ley del Impuesto al Activo, es una obligación formal, así que aunque la autoridad fiscal realice el procedimiento para llevar a cabo la determinación del impuesto, dentro del ejercicio de sus facultades de comprobación, el sujeto pasivo se encontrará frente a la misma obligación formal de tolerar la revisión que realicen las autoridades fiscales para tener "El accertamento" del crédito.

El impuesto al activo es por excelencia autoaplicativo por lo que dentro del sistema de autodeterminación, la declaración juega un papel de mayor importancia, ya que al sujeto pasivo le corresponde la aplicación de los preceptos legales y la realización de los supuestos previstos en los propios ordenamientos, independientemente de su aspecto informativo a la autoridad que se le presenta la declaración

En efecto, la autodeterminación cumple con dos aspectos importantes para el manejo de las finanzas públicas: el precisar el monto de la contribución debida al fisco y el mero hecho de informar a la autoridad proporcionándole los datos solicitados a través de los formatos de las declaraciones provisionales y anuales independientemente de las complementarias, ya que mediante esta información el estado podrá planear sus gastos públicos.

En el impuesto al activo, necesariamente se dan todos los elementos para determinarlo, la autoaplicación se da mediante la utilización de factores de actualización, opciones para deducir deudas, opciones para considerar activos y deudas del penúltimo ejercicio, cálculo de pagos provisionales, acreditamiento del ISR contra el Impuesto al Activo, cálculos del impuesto de contribuyentes del régimen opcional a las actividades empresariales y consolidación del impuesto en sociedades controladas.

Para concluir este punto, se puede decir que la determinación es la etapa dentro de la obtención de este impuesto, así como en las demás contribuciones, por lo cual se identifica lo debido al estado y que en esta determinación, realizada por el sujeto pasivo y sobre una base cierta o por el fisco federal sobre una base presuntiva o estimada, o bien, puede ser mixta alternando ambos sujetos de la relación sin perder de vista que el estado puede ejercer sus facultades de revisión según las atribuciones concedidas por el Código Fiscal de la Federación.

En relación con el último de los preceptos analizados que versa sobre la exigibilidad del impuesto al activo Emilio Margain Manatou en su Derecho Tributario Mexicano (3) explica respecto del momento del plazo del crédito fiscal, en función de que este es exigido de la siguiente manera:

"Los créditos fiscales deben de enterarse dentro del término que el legislador señala en la ley tributaria, el cual establece no sólo en comodidad del contribuyente, sino también en atención al momento en que mejor control pueda tener la Hacienda Pública del propio contribuyente".

"Los créditos fiscales son exigibles una vez que haya transcurrido la fecha de pago, sin que ellos se hayan enterado, mientras no se venza o transcurra la época de pago, los créditos no pueden ser exigidos por el sujeto activo".

#### **EXIGIBILIDAD**

La exigibilidad del crédito fiscal representa la culminación del proceso jurídico tributario, la coronación de la obligación fiscal, pero es también el momento en que surgen las controversias entre el contribuyente y el fisco, y los problemas de tributación se hacen patentes. Para estudiar la exigibilidad del pago, se analizará la época de pago que establece este impuesto.

El artículo 7o. de la Ley del Impuesto al Activo establece que los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio. Las personas morales enterarán el impuesto a más tardar el día 11 y las personas físicas el 17 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago.

(3) Margain Manatou Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano Ed. Porrúa 1989, México D.F. pag. 288

De acuerdo a lo anterior, si la determinación que deba hacer el contribuyente mediante declaración en las fechas respectivas no es realizado esto significa que serán los días 12 y 18 siguientes en los que podrá ser exigida dicha contribución a excepción hecha de que sea viernes o día inhábil como fecha determinada por este impuesto para realizar su pago, entonces se prorrogará el plazo hasta el siguiente día hábil, en los términos del artículo 12 del CFF.

## EXPOSICION DE MOTIVOS DE LA LEY

### - Impuesto al Activo Neto de las Empresas

Es de la Exposición de Motivos de las iniciativas de Ley de donde se desprenden, en materia fiscal, las razones que tuvo el legislativo para la creación y establecimiento de un nuevo impuesto. Por lo que consideramos pertinente analizar, la desde un inicio, controvertida exposición de motivos de esta contribución, así como las posteriores que la han ido reformando, para de esta forma conocer desde sus raíces las razones que dieron origen a este gravámen.

Este impuesto se concibe como un gravámen a cargo de las empresas residentes en México o de establecimientos permanentes de empresas extranjeras, mismo que grava con una tasa del 2% el valor anual del activo neto afecto a la realización de actividades empresariales.

### - Pagos Provisionales

Para el primer año de vigencia 1989, se expuso que la contribución se causaría por ejercicio con la obligación de efectuar dos pagos provisionales cuatrimestrales y un pago trimestral, calculado sobre EL ACTIVO NETO DE LAS EMPRESAS del último ejercicio regular, mismo que se actualizará por un factor acorde a la inflación tenida en el período de los seis últimos meses de dicho ejercicio. Lo anterior con la finalidad de aproximar lo más posible dichos pagos provisionales al impuesto del ejercicio, argumentando que de esta manera se evitarían distorsiones financieras a favor o en contra de los sujetos de la relación tributaria.

Con la misma finalidad se propone establecer la posibilidad de reducir los pagos provisionales de acuerdo a lo dispuesto en el reglamento de la Ley de la Materia.

Para 1990 se elimina el pago provisional trimestral y se propone efectuar 12 pagos mensuales.

En 1991 la simetría existente entre el impuesto al activo y el ISR, fundamenta a la propuesta de que los pagos provisionales se determinen conforme al número de meses transcurridos en el ejercicio.

#### VINCULACION ENTRE EL IMPUESTO AL ACTIVO Y EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Por otra parte se señaló que al crearse este impuesto al activo como complementario del impuesto sobre la renta a las actividades empresariales era conveniente establecer que una cantidad equivalente a este último impuesto cubierto como pago provisional o como impuesto del ejercicio, se pueda acreditar a los pagos provisionales o al impuesto del ejercicio sobre los activos netos, respectivamente, pudiendo también acreditarse contra el nuevo impuesto en los tres ejercicios siguientes. Con lo anterior, se pretendió que los contribuyentes del ISR que por este gravámen hubieran pagado o pagaran una cantidad cuando menos igual al nuevo impuesto que resulte a su cargo, no vieran incrementada su carga impositiva.

Al año siguiente se modifica la mecánica para el acreditamiento del impuesto, estableciéndose la posibilidad de acreditar contra el impuesto del ejercicio una cantidad equivalente al ISR efectivamente pagado en dicho ejercicio. Pretendiendo con esto el permitir a los contribuyentes que realicen actividades con residentes en el extranjero, el poder efectuar este acreditamiento.

Como último cambio, en 1991, en el caso de que en un ejercicio se determine ISR por acreditar en una cantidad superior al impuesto al activo del ejercicio, se amplió de tres a cinco el número de ejercicios inmediatos anteriores en los que se hubiera pagado impuesto al activo, respecto de los cuales se podrá solicitar la devolución del remanente.

La similitud que se da entre el impuesto al activo y el impuesto sobre la renta permitió proponer el mecanismo consistente en que las personas morales puedan optar por comparar el pago provisional que les corresponda en el impuesto al activo contra el correspondiente en el ISR, realizando un pago provisional por la cantidad que resulte mayor de dicha comparación, pudiendo acreditar contra dicha cantidad los pagos provisionales efectuados con anterioridad en ambos impuestos. Lo anterior también le sería aplicable a los ajustes de pagos provisionales de ambos impuestos, comparándolos y pagando el que resulte mayor.

Para el legislador, las opciones antes descritas brindan la posibilidad a las personas morales de cumplir sus obligaciones fiscales de acuerdo con su propia estrategia financiera.

#### **DETERMINACION DEL IMPUESTO**

En relación con la determinación de la base del impuesto al activo en su origen se propuso que fuera el valor del activo neto del ejercicio, mismo que se integra por la diferencia que se obtenga de restar al valor anual del activo, el valor anual del pasivo, precisando que estos valores descansarían en valores promedios mensuales de los diversos componentes del activo y del pasivo del contribuyente.

El comentario al respecto hecho por el ejecutivo, fue que el impuesto de ninguna forma implicaría una carga administrativa adicional para los contribuyentes, ya que los elementos necesarios para determinar la base del impuesto, se obtenían básicamente de la determinación que se hacía para calcular el ISR a su cargo, evitando con estos nuevos elementos de control de las operaciones de los particulares o duplicidad en sus contabilidades.

Para el segundo año de vigencia de este impuesto se proponen los siguientes cambios para facilitar la determinación de la base del impuesto: para el caso de activos fijos, por los que se hubiera optado por efectuar la deducción inmediata establecida en el ISR, se propuso se considerará como saldo por deducir el que hubiera correspondido de no haberse ejercido dicha opción.

Asimismo, se precisa el procedimiento para determinar el valor promedio de las deudas contratadas que son deducibles para la determinación de la base del impuesto.

También se incluye la opción para que los contribuyentes determinen el impuesto considerando los activos y deudas correspondientes al penúltimo ejercicio.

Para 1991, la opción arriba descrita se sustituye, con el objeto de simplificar su determinación, para la opción de determinar el impuesto del ejercicio considerando el que hubiere correspondido en el penúltimo ejercicio regular inmediato anterior actualizado.

Por otra parte, en la iniciativa original se hizo mención que considerando los elementos para determinar la base del nuevo impuesto, mismos que se obtienen del cálculo de la base del ISR en el régimen general contenido en la Ley de la Materia; se excluyeron del cálculo del impuesto al activo a quienes pagarán el ISR en bases especiales de tributación o en el régimen de contribuyentes menores, argumentando que este tipo de contribuyentes no tenían la capacidad administrativa suficiente.

Asimismo, se liberó del pago de este impuesto a las Instituciones de Crédito, Sociedades de Inversión y Sociedades Cooperativas, en virtud de que las primeras operan con ahorro captado del público y con depósitos efectuados por el mismo, por lo que difícilmente se podría medir con exactitud el activo neto afecto a sus actividades empresariales y en el caso de las segundas no son contribuyentes del ISR.

Entre las medidas para 1990 se propuso que únicamente quedarán exentos del pago del impuesto al activo aquellas personas que no fueran contribuyentes del ISR, así como las empresas que componen el sistema financiero. Por lo que a partir de ese año deberían pagar el impuesto al activo contribuyentes sujetos a bases especiales y aquellos que se encontrarán en el régimen de menores.

Para 1991 se señaló en la iniciativa el eliminar la exención del pago del impuesto al activo que gozaban los contribuyentes que otorguen el uso o goce temporal de bienes que se utilicen en la actividad de otro contribuyente del impuesto, salvo las personas autorizadas para recibir donativos deducibles del ISR.

En los últimos años (1990 y 1991) en las respectivas exposiciones de motivos se plantearon diversas reformas relacionadas con la actualización del valor de los activos fijos, entre las que destacan por su importancia las siguientes:

En 1990 se propuso que con la finalidad de facilitar a los contribuyentes de este impuesto la actualización de sus inventarios, se les permitió que la realizaran ya sea valuándolos conforme al precio de la última compra efectuada en el ejercicio o bien de acuerdo con su valor de reposición.

Al siguiente año (1991) se pretendió indicar los procedimientos adecuados para el cálculo del valor del activo; de acuerdo con diversos supuestos que inciden en la base gravable; así pues se juzgo pertinente establecer la actualización del monto original de la inversión cuando los activos fijos, gastos y cargos diferidos consistan en bienes adquiridos durante el ejercicio por el que se paga el impuesto, o en bienes no deducibles para efectos del ISR.

#### - Generalidades

También se sugirió que la actualización del monto original de la inversión en el caso de terrenos se basará en la mecánica de actualización que establecen el Código Fiscal de la Federación y la Ley del ISR, con el fin de que el contribuyente acuda a mecanismos por el ya conocidos.

De la última propuesta de reforma hecha a este impuesto, se plantean diversos cambios tendientes a crear esquemas tributarios más adecuados a diversos supuestos que se contemplaban en la Ley.

Se propuso que las Sociedades Cooperativas de Producción y las Sociedades y Asociaciones Civiles que distribuyan anticipos o rendimientos a sus miembros, puedan considerar al impuesto sobre la renta retenido por dichos conceptos como impuesto sobre la renta correspondiente a la persona moral de que se trate, para acreditar contra el impuesto al activo, dicho ISR.

Para el acreditamiento, en el caso de condominos o fideicomisarios de inmuebles destinados a hospedaje, otorgados en administración a un tercero para que lo utilice en el alojamiento de personas distintas del contribuyente, se sugiere una regulación específica dada las características especiales de las diversas figuras que conforman este precepto.

La inclusión dentro del concepto de activos financieros, de las acciones emitidas por personas morales residentes en el extranjero, (excluyen del valor del activo en el ejercicio a las emitidas por personas morales residentes en México), hizo necesaria el proponer que las personas morales con activo constituido por acciones de sociedades residentes en el extranjero, puedan acreditar contra el impuesto al activo, el ISR pagado en el extranjero por dichas sociedades.

Se hizo también el planteamiento de que los residentes en el extranjero que tengan inventarios en territorio nacional para ser transformado por algún contribuyente de este impuesto, están obligados al pago del impuesto al activo.

## CAPITULO II

### LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO

#### - ASPECTOS GENERALES

Como ya se comentó a partir de 1969 se incorporo al Sistema Fiscal Mexicano, el denominado Impuesto al Activo de las Empresas, nombrado así toda vez que los obligados a su pago eran precisamente las personas físicas o morales de actividades empresariales.

En el año de 1990 se le cambio el nombre al gravamen de referencia para llamarlo simplemente Impuesto al Activo, denominación que prevalece a la fecha. La razón de dicho cambio fue para hacerlo congruente con el grupo de contribuyentes que a partir de 1990 están obligados al pago, de este impuesto por los bienes afectos a la generación de ingresos en una actividad empresarial, sino que también lo causan las sociedades y asociaciones civiles que a su vez sean contribuyentes del Impuesto sobre la renta y los extranjeros en ciertos casos.

Las personas obligadas al impuesto de referencia, no lo deben pagar cuando estén en la etapa preoperativa, así como tampoco en los dos primeros ejercicios de operación, ni en el ejercicio de liquidación. Dada la importancia de estos conceptos se hará un estudio más a fondo en el capítulo III, de este trabajo.

La base general que sirve para determinar el impuesto de los contribuyentes; es el activo que estos posean; y como tal se entiende, a lo que de manera sintetizada se presenta a continuación:

Promedio de activos financieros	1,000
Promedio de activos fijos y gastos diferidos	4,000
Promedio de terrenos	3,000
Promedio de inventarios	2,000
	-----
	10,000
Promedio de ciertas deudas	4,000
Base	6,000
Tasa	2%
Impuesto del ejercicio	120

Por reformas para 1991, en los activos fijos se incluyen tanto los que generan depreciación deducibles para fines del Impuesto sobre la Renta, como aquellos que no se consideran deducibles. Asimismo, se incluye además de los activos fijos y gastos diferidos que se tengan al principio del ejercicio, los que se adquieran durante el propio ejercicio.

En cuanto a las deudas disminuibles de los activos, no se incluyen como parte de éstas a las que se tengan contratadas con los bancos, ni tampoco las que se contraigan con personas o empresas residentes en el extranjero (en este último caso se dan ciertas excepciones), lo cual genera problemas de justicia tributaria; y como ejemplo de lo anterior tenemos que es sabido que el mercado natural para obtener financiamiento son los bancos, y resulta que las deudas que se contraigan con éstos no pueden restarse para determinar el activo base. Ahora bien, el país está por iniciar una etapa intensa de comercialización con el exterior, y si para algunas empresa no les será factible incluir las deudas que se concierten con residentes en el extranjero, ello puede constituir un elemento para que, en alguna medida, se frenen operaciones con el exterior.

Debido a que como ha sido apuntando, para fines de determinar la base del impuesto no se incluyen la totalidad de las deudas de los sujetos obligados a cubrirlos, esto de alguna manera representa que se grava más allá del patrimonio de la persona, pues este último concepto se entiende que lo componen los bienes que poseen (activos) menos todas las deudas contraídas, lo cual definitivamente no ocurre en el procedimiento señalado.

Para determinar el impuesto anual, se permite la opción a los contribuyentes, de que en lugar de causarlo sobre los activos que resulten en el ejercicio, tomen el impuesto que les hubiera correspondido en el penúltimo ejercicio anterior, actualizado con base en el Índice Nacional de Precios al Consumidor.

Es importante considerar que como el Impuesto al Activo se determina y causa en forma anual, a cuenta de lo que se resulte se efectúan pagos provisionales mensuales, los que se calculan dividiendo entre doce el impuesto actualizado correspondiente al ejercicio inmediato anterior y la cantidad que resulte se multiplica por el número de meses transcurridos desde el inicio del ejercicio hasta el mes al que corresponda el pago, y al monto obtenido se le disminuyen los pagos realizados con anterioridad.

Como ha sido apuntado, la filosofía de este impuesto es que sea complementario al impuesto sobre la renta, y por ello cuando fue creado se indicaba que quienes lo causaban podían disminuir del impuesto sobre la renta el monto efectivamente pagado por concepto de impuesto al activo. Esta mecánica de complementariedad entre los dos gravámenes, resultó complicada en su aplicación y motivó que en los años de 1989 y 1990 se emitieran diversas disposiciones, tanto en el reglamento respectivo como en otras reglas, que pretendían solucionar los

problemas e inconvenientes que se presentaron como le fue el hecho de que para algunas empresas radicadas en el extranjero el impuesto al activo no era acreditable en sus países de origen, así como diversos casos en que surgía saldo a favor en un impuesto y saldo a cargo en el otro.

Ante estas situaciones, para el año de 1991 la interrelación entre el impuesto al activo y el impuesto sobre la renta se modificó de tal manera que se permite enterar la cantidad que en ambos gravámenes sea mayor, tanto en los pagos provisionales y sus respectivos ajustes, como en el cálculo anual, el monto que en su caso se haya pagado en exceso en el ejercicio, se considerará como impuesto sobre la renta a su favor.

En los casos en que el impuesto al activo sea mayor al impuesto sobre la renta causado, el excedente puede recuperarse en forma actualizada durante los cinco ejercicios siguientes hasta por el monto del impuesto sobre la renta que en estos se cause.

Finalmente y no obstante que las autoridades competentes han hecho esfuerzos para que la mecánica de determinación de este impuesto sea más justa y menos complicada, sería deseable que aún se incorporaran otras mejoras, tales como la especificación del tiempo que comprende el periodo preoperativo, así como el establecimiento de un límite máximo de gravamen, en función a ingresos, conforme al cual se evite el riesgo de agotar la fuente contributiva, en empresas con grandes activos, pero bajas deudas restables y bajos rendimientos reales en función a tales activos.

Para corroborar lo anterior, a continuación hacemos un breve análisis sobre las reformas hechas para 1990 y 1991 de los artículos que consideramos de mayor transcendencia de la Ley del Impuesto al Activo.

## - SUJETOS Y TASAS

El artículo primero de la Ley en un principio señalaba que las personas morales que se consideraban causantes eran las sociedades mercantiles, así como las sociedades y asociaciones civiles que realizaran actividades comerciales o mercantiles.

En 1990 se modifica este artículo para incorporar como sujetos del impuesto a todas las personas morales residentes en México, lo cual amplió considerablemente el universo de contribuyentes.

En las últimas reformas a este precepto se señala que los residentes en el extranjero obligados al pago del impuesto al activo por los bienes atribuibles a los establecimientos permanentes en el país, también lo estarán por los inventarios que mantengan en territorio nacional, para ser transformados o que ya hubieran sido transformados por algún contribuyente en México, aún cuando tales inventarios no sean atribuidos a ningún establecimiento permanente en el país.

Por lo que toca a la forma de determinar la base gravable (artículo 2o. en lo que respecta al promedio de activos fijos, gastos y cargos diferidos a partir de 1990 se incluyeron en la base del cálculo del impuesto en la proporción que represente el número de meses durante los cuales se hubieren utilizado, respecto de doce meses, en lugar de considerar el número de meses del ejercicio como se venía haciendo en 1989. Con esto se buscó obtener un impuesto proporcional a doce meses en lo que respeta a los activos fijos.

Asimismo, el valor promedio de los terrenos en el ejercicio se determinará en igual forma que en el caso de los activos fijos.

## - ACTIVOS FINANCIEROS

En otro orden de ideas y en relación con los conceptos que en 1987 se consideraban activos financieros contenidos en el artículo 4o. en 1990 se elimina el efectivo en caja como parte integrante de los mismos para de esta forma hacer más equiparables los conceptos que esta ley considera como activos financieros con los que la ley del impuesto sobre la renta considera como créditos.

A partir de 1990 se consideran como activos financieros a las acciones de sociedades de inversión de renta fija, pero en cambio excluyen a las cuentas por cobrar a cargo de socios o accionistas residentes en el extranjero.

Finalmente en 1991 sufre otro cambio este artículo para señalar que solo las acciones emitidas por personas morales residentes en México no formaran parte del valor del activo en el ejercicio.

El artículo 6o. que regula a los sujetos exentos del impuesto cuando fue dado a conocer señalaba que no pagaban el impuesto las empresas que componen el sistema financiero, las sociedades de inversiones y las sociedades cooperativas, contribuyentes menores y aquellos que estuvieran dentro de las bases especiales de tributación.

De lo anterior, se desprende que no era equitativo que algunos de los contribuyentes arriba citados gozaran del privilegio de no estar obligados a pagar este impuesto, por lo que a partir de 1990 se consideraban como sujetos exentos únicamente a aquellos que no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta, así como a quienes componen el sistema financiero.

## - EXENCIONES

El artículo 60. para 1991 sufre la adición de un segundo párrafo para señalar aplicables a las personas que otorguen el uso o goce temporal de bienes que se utilicen en la actividad de un contribuyente que se considere sujeto de impuesto.

Tampoco se pagará el impuesto por el período preoperativo, ni por los ejercicios de inicio de actividades, el siguiente y el de liquidación. Asimismo, se señala que lo antes dispuesto no le será aplicable a los ejercicios posteriores a fusión, transformación de sociedades o traspaso de negociaciones y a los contribuyentes que inicien actividades con motivo de la escisión de sociedades.

## REGLAMENTO DE LA LEY

### CARACTERISTICAS DE LOS REGLAMENTOS EN GENERAL

En una idea muy general y amplia se entiende por Reglamento al conjunto de reglas y conceptos que por autoridad, competente se da para la ejecución de una ley o para el régimen interior de una corporación o dependencia.

Para el Doctor Gabino Fraga "El reglamento es una disposición legislativa expedida por el poder ejecutivo, en uso de la facultad que la constitución le otorga, para proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes que expida el poder legislativo" (4).

(4) Fraga Gabino. Ob-Cit Pag 104

Entonces podemos decir que la finalidad del reglamento es facilitar la aplicación de una ley, detallándola; los reglamentos son reglas que por su propio destino no constituyen la expresión de la soberanía nacional, en su aspecto interno, como sucede con la ley, sino que solo tendrán vida y sentido de derecho, en tanto se deriven de una norma legal a la que reglamentan en la esfera administrativa.

Antes de conocer los aspectos más importantes del reglamento de la ley del impuesto al activo, es conveniente señalar cual es el valor jurídico que tienen los reglamentos en general, conforme lo ha señalado la Suprema Corte de Justicia de la Nación al dictar jurisprudencia en los siguientes términos:

3444.- Ley uso y Reglamentos; características distintivas entre ambos.- El artículo 89, fracción I, de nuestra Carta Magna confiere al Presidente de la República tres facultades:

a) La de promulgar las leyes que expida el Congreso de la Unión;  
b) la de ejecutar dichas leyes; y c) la de proveer en la esfera administrativa su exacta observancia, o sea la facultad reglamentaria. Es esta última facultad la que determina que el ejecutivo pueda expedir disposiciones generales y abstractas que tienen por objeto la ejecución de la ley, desarrollando y complementando en detalle la normas contenidas en los ordenamientos jurídicos expedidos por el Congreso de la Unión, el reglamento es un factor formalmente administrativo y materialmente legislativo; participa de los atributos de la ley, aunque sólo en cuanto a ambos ordenamientos son de naturaleza impersonal, general y abstracta.

Dos características separan la ley del reglamento en sentido estricto, este último emana del Ejecutivo, a quien incumbe proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de la ley, y es una norma subalterna que tiene su medida y justificación en la ley, pero aun en lo que parece común en los dos ordenamientos, que es su carácter general y abstracto, sepáranse por la finalidad que en el área del reglamento determina de modo general y abstracto los medios que deberán emplearse para aplicar la ley en los casos concretos.

JURISPRUDENCIA 2A. Sala informe 1973 pag. 23, apéndice 1917-1975 tercera parte. 2a. sala pag 846.

De lo anterior se concluye que los reglamentos deben estar sujetos a una ley cuyos preceptos no pueden modificar; así como las leyes deben circunscribirse a la esfera que la constitución les señala, la misma relación debe guardar el reglamento con la ley respectiva, según nuestro régimen constitucional.

El reglamento tiene que estar necesariamente subordinado a la ley, de la cual depende su validez, no pudiendo derogar, modificar, ampliar o restringir el contenido de la misma, ya que solo tiene por objeto proveer la exacta observancia de las leyes que expide el Congreso de la Unión.

Una vez hecha la referencia al soporte legal que debe observarse en todo reglamento es momento de analizar el contenido de los preceptos que se estiman más importantes del reglamento que sirven para fundamentar y soportar la estructura de la ley del impuesto al activo.

## DISPOSICIONES RELEVANTES

En el Diario Oficial de la Federación del 30 de marzo de 1989 cuando se publicó este reglamento, mismo que a la fecha ha sufrido dos modificaciones o reformas dadas a conocer los días 7 de junio de dicho año, así como el 15 de mayo de 1990 a través del citado diario.

## SUJETOS QUE NO PAGAN EL IMPUESTO

El artículo 2o. señala que para los efectos del artículo 1o. de la ley no estarán sujetos al pago del impuesto quienes otorguen el uso o goce temporal de bienes cuyos contratos de arrendamiento fueron prorrogados en forma indefinida por disposición legal (rentas congeladas) por lo que se refiere a dicho bienes. Tampoco estarán obligadas al pago de este tributo las personas físicas residentes en México que no realicen actividades empresariales y otorguen el uso de goce temporal de bienes a personas no contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta a que se refiere el primer párrafo del artículo 6o. de la ley.

## CONCEPTO DE ACTIVIDADES EMPRESARIALES

Por su parte el artículo 3o. establece que por actividades empresariales para los efectos del impuesto al activo se consideraran la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas hechas por las personas físicas en los términos del artículo 107 de la ley del impuesto sobre la renta. Con esto se armoniza la relación que hay entre el impuesto al activo con el impuesto sobre la renta.

## CUENTAS POR COBRAR SOBRE CONTRATOS DE OBRA INMUEBLE

Se establece una opción en el artículo 40. para los contribuyentes que celebren contratos de obra inmueble con la Administración Pública Federal o sus dependencias para considerar como activo financiero, las cuentas y documentos por cobrar a partir de la fecha en que sean acumulables en los términos de la ley del impuesto sobre la renta.

En esta disposición observamos una falta de generalidad, ya que no se le da el mismo tratamiento a los demás casos en que también hay cuentas por cobrar cuyo ingreso está pendiente de acumular hasta que se presente un evento posterior.

## ACTIVOS QUE PUEDEN EXCLUIRSE

El artículo 60. señala que los contribuyentes que realicen actividades deportivas sin fines lucrativos, podrán optar por no incluir los bienes en el valor de su activo o cuando sean utilizados por sus socios o miembros. Esta opción también será aplicable para quienes utilicen los bienes en la enseñanza, cuando quien la imparta cuente con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios.

## INMUEBLE DESTINADO PARCIALMENTE A ACTIVIDADES EMPRESARIALES

En el texto del artículo 70. se señala que en los casos en que los contribuyentes tengan un inmueble que sea utilizado parcialmente en actividades empresariales determinarán el monto original de la inversión del terreno y el saldo por deducir de las construcciones base del impuesto al activo en forma proporcional para determinar el valor promedio de los activos.

## CONCEPTO DE ACTIVOS FINANCIEROS

El concepto de activos financieros, mismos que forman parte para determinar la base del impuesto, se encuentra regulado en el artículo 13 que señala que consideran dentro de tal clasificación las inversiones y los depósitos en instituciones del sistema financiero.

En este mismo precepto se establece que las personas morales y físicas que realicen actividades empresariales, cuando para efectos del impuesto sobre la renta deduzcan en un ejercicio, el importe de un crédito incobrable, podrán deducir el valor del activo del mismo ejercicio al valor promedio de dicho crédito incobrable.

## EJERCICIO DE INICIO DE ACTIVIDADES

Para los efectos de el artículo 16 del Reglamento se considerará ejercicio de inicio de actividades cuando el contribuyente comience a presentar o deba comenzar a presentar las declaraciones de pago provisional del impuesto sobre la renta, incluso cuando se presenten sin el pago de dicho impuesto.

De lo anterior, se desprende que la premisa para estar obligado al pago de este impuesto es que el contribuyente ya esté ubicado en su tercer ejercicio de operaciones a partir de su inicio de actividades, ya que de acuerdo con la ley (artículo 60.) no se pagará impuesto en los dos primeros años; sin contar claro los otros dos supuestos: el preoperativo y el de liquidación.

## PAGO PROVISIONAL PARA QUIENES OTORGAN EL USO DE INMUEBLES

El plazo para el pago provisional de este impuesto que en forma general se realiza mensual conforme al artículo 7o. de la ley, en el caso de personas físicas que concedan el uso o goce temporal de bienes el artículo 17 del reglamento amplía dicho plazo para calcularlo por cuatrimestres y de esta forma hacerlo acorde a lo dispuesto en la Ley del Impuesto Sobre la Renta que indicaba que quienes obtuvieran ingresos por este tipo de actividades debían calcular su pago provisional del Impuesto Sobre la Renta en forma cuatrimestral.

Es importante señalar que en las reformas hechas a la ley del impuesto sobre la renta para 1991, se modificó el artículo 92 estableciendo que las personas que obtengan ingresos por conceder el uso o goce temporal de bienes, deberán efectuar pagos provisionales trimestrales en lugar de hacerlos por cuatrimestre como lo venían haciendo hasta 1990, por lo que el artículo 17 del reglamento de la ley del impuesto al activo deja de estar en concordancia con lo que se señala para el impuesto sobre la renta.

## ASOCIACIONES CIVILES QUE POSEAN UN INMUEBLE

En el artículo 19 se establece una nueva exención que es exclusiva para las asociaciones civiles, que señala que cuando estas posean exclusivamente un inmueble y este se destine para casa habitación de alguno de sus integrantes podrán no efectuar el pago del impuesto al activo en relación con dicho inmueble.

## REGLAS GENERALES

### RESOLUCION MISCELANEA 1991

No obstante que la legislación fiscal esta dotada de una gran cantidad de ordenamientos, entre los cuales se cuentan a las leyes y a los reglamentos que desde el momento de su creación buscan como objetivo primordial el dar a conocer a los sujetos de los diferentes impuestos las bases que deberán observar para el correcto cumplimiento del pago de una contribución. A veces dichos ordenamientos no tienen el alcance que se les pretende o pretendió dar, por lo que se recurre a otros medios para que a través de ellos se den a conocer o se aclaren puntos que en la ley o en el reglamento no se especifican con claridad o muchas veces ni se mencionan.

De entre esos medios de los que se valen las autoridades para aclarar algunas lagunas o puntos oscuros de los citados ordenamientos, se encuentran las reglas generales, que como su nombre lo indica son de carácter general pero su observancia queda al libre albedrío de los contribuyentes.

La más conocida de este tipo de reglas generales son las que año con año pública la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el Diario Oficial de la Federación y que se denominan "Resolución que establece Reglas Generales y otras disposiciones de carácter fiscal y en ella encontramos algunas disposiciones relativas al impuesto al activo" y entre las más importantes para el año de 1991 se encuentran las siguientes:

## **BIENES OTORGADOS EN ARRENDAMIENTO FINANCIERO NO FORMAN PARTE DEL ACTIVO**

Se establece que los bienes que sean objeto de contratos de arrendamiento financiero no se considerarán por el arrendador como parte de su activo en el ejercicio en virtud de que dichos bienes forman parte del valor del activo en el ejercicio del arrendatario.

Se da a conocer la base del impuesto para quienes otorguen el uso o goce de inmuebles a contribuyentes del propio impuesto.

## **PERSONAS MORALES NO OBLIGADAS AL PAGO DEL IMPUESTO**

Las personas morales no contribuyentes del impuesto sobre la renta, no estarán obligadas del pago del impuesto al activo aun cuando perciban ingresos derivados de enajenación o adquisición de bienes, intereses y premios a que hace mención el artículo 69 de la ley del impuesto sobre la renta.

## **ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA RETENIDA A RESIDENTES EN EL EXTRANJERO**

Los residentes en el extranjero que sean contribuyentes del impuesto al activo podrán acreditar contra el mismo, el impuesto sobre la renta que se les haya retenido por la concesión del uso o goce temporal de muebles o inmuebles.

## **SOCIEDADES CIVILES QUE POSEAN UN INMUEBLE O LO DESTINEN PARA CASA HABITACION**

La exención del pago del impuesto al activo que se señala en el artículo 19 del reglamento de la ley, también será aplicable a las sociedades civiles que posean exclusivamente un bien inmueble y que sea destinado para casa habitación de alguno de sus integrantes.

## FACILIDADES ADMINISTRATIVAS

En relación con las personas físicas con negocios pequeños, es pertinente señalar que en el Diario Oficial de la Federación del 4 de febrero de 1991, se han dado a conocer en forma sistematizada diversas reglas que entre otras cosas, permiten determinar de manera más sencilla el impuesto al activo, siempre y cuando se encuentren en los supuestos a que se refieren las reglas respectivas, ya que de no estar en ellos, se tendrá que seguir el procedimiento general contenido en la ley correspondiente.

Entre los contribuyentes que se ven beneficiados con este tipo de facilidades se encuentran los dedicados a actividades propias del sector Ganadero, Pesca, Comercio en pequeño, Taxistas Autotransporte de Carga Federal, Expendedores de periódicos y revistas, entre otros.

En la resolución de referencia se señala la forma en que se calculará el pago del impuesto, la determinación del valor del activo, los casos en los que los contribuyentes no pagaran este tributo, las deducciones permitidas, la posibilidad de acreditamiento contra el impuesto sobre la renta, por mencionar algunos aspectos.

### CAPITULO III

#### ELEMENTOS DEL IMPUESTO

El impuesto al activo, como crédito fiscal por si solo no llega a tener sentido si no se plantean los elementos y las bases para definirlo, logrando que éste sea eficaz.

De esta suerte y antes de que nazca, sea determinado, liquidado y exigido al contribuyente como sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, se debe cumplir con los lineamientos básicos que se encuentran establecidos en la Ley.

En base a lo anterior el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación señala:

"Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del Derecho Fiscal".

Del análisis del artículo citado se señala con claridad que la aplicación de estas cargas deben ser de observancia estricta. La interpretación no tiene lugar tratándose de disposiciones que impongan cargas, señalen excepciones, así como también las sanciones a las infracciones cometidas previstas por la Ley.

Asimismo, este artículo indica que fuera de estas cargas y sus excepciones, puede ser aplicable cualquier método de interpretación jurídica, pudiendo incluso acudir al derecho común siempre y cuando no contravengan las normas fiscales.

Dentro de la interpretación estricta que se realice a los dispositivos fiscales que impongan cargas a los particulares, entre los cuales se encuentra el impuesto al activo, se debe observar al sujeto (elemento que será motivo de un estudio por separado), objeto, base, tasa o tarifa elementos que precisan al destinatario, lo que se grava, en función de qué y cuanto se le va a gravar.

Así tenemos que:

El Objeto. - En la relación jurídico tributaria que se crea con el impuesto al activo, el objeto se hace consistir en la fuente de riqueza de este gravámen, de la cual se obtiene la cantidad en el conjunto de bienes de un particular, susceptibles de producir finalmente una renta.

Para las contribuciones en general, esta renta puede estarse combinando según se ha experimentado, continuamente, o bien se encuentra económica y jurídicamente a disposición del beneficiario.

El objeto del crédito fiscal varía según la Ley, a lo que se refiere el gravámen, dicho en otra forma, a la fuente de la renta que se busca gravar, en este caso la renta puede ser periódica, regular, de fuente permanente o bien puede ser ocasional y de fuente no permanente.

Si bien, existen diversos gravámenes que afectando distintos objetos, recaen a fin de cuentas en una renta, esta definición del objeto dentro de la relación jurídica para determinar el crédito fiscal puede ser entendida en el aspecto formal, por que desde el punto de vista material, este objeto lo vendría siendo una cosa mueble o inmueble, un acto o documento.

Para el caso del impuesto al activo el objeto cae en una serie de combinaciones a la fuente de renta para conformar el gravamen, ya que su determinación se hace sobre:

- Activos financieros
- Activos fijos, gastos y cargos diferidos
- Terrenos
- Inventarios
- Acciones de sociedades de inversión de renta fija
- Activos sujetos a deducción a valor presente conforme al artículo 51 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La base.- Es el elemento quantum o ad-valorem en el que se determina la carga del sujeto, considerando la renta percibida o el valor de un bien mueble o inmueble.

La base es un elemento del que no se puede prescindir bajo ninguna circunstancia. En la medida de que si no se ha fijado la renta gravable o si un bien no ha sido valuado se estará necesariamente en la aptitud de cuantificarlo presuntivamente.

Existen ya jurisprudencias que se refieren a la base; éstas se encuentran en el Apéndice del Semanario Judicial de la Federación 1917-1985 correspondiente al pleno, Tesis 49 y 50, páginas 94, 95 y 96 que a continuación se transcriben:

"Impuestos, base para determinar el monto de los .- la Ley debe señalarlas.- La determinación del monto de los impuestos debe ser hecha en la misma ley que los establece, cuando menos, ésta debe fijar las bases generales necesarias para que las autoridades encargadas de su aplicación puedan hacer la fijación del monto del impuesto. De no ser así se infringe el principio de proporcionalidad y equidad en materia impositiva que establece el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal."

"Impuestos, elementos esenciales de los.- Deben estar consignados expresamente en la Ley.- Al disponer el artículo 31 constitucional en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes", no solo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por Ley; segundo sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos sino también exige que los elementos esenciales del mismo como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la federación, del estado o municipio en que resida".

De acuerdo a lo anterior, se puede apreciar que la base es un elemento determinante para hacer la fijación del monto del impuesto, será la fórmula para obtener del objeto, las cantidades y cifras que finalmente se conozcan para el impuesto a pagar.

Es por la base, que la ley del impuesto al activo, ha sido fuertemente criticada, al grado de impugnarla por la vía de amparo, en razón de que en un principio no se contenía en el texto de la ley, los elementos que fijan el monto del impuesto por que para conocerlos nos remitía a la ley del impuesto sobre la renta, o bien, el reglamento de la propia ley del impuesto al activo complementaba elementos de la base que la propia ley no precisaba.

La tasa o tarifa. - En opinión del maestro Ernesto Flores Zavala, "las tarifas, son las listas de unidades y de cuotas correspondientes para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría". (5).

Podemos definir a la tarifa, como la unidad en que se va encuadrando el sujeto pasivo y en la cual va a ser "medido" para contribuir.

El artículo 31, fracción IV de la Constitución señala que se debe contribuir de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, siendo importante establecer que los conceptos proporcional y equitativo, no deben entenderse como sinónimos en razón de que lo proporcional atiende a la capacidad contributiva del sujeto pasivo y la equidad, en que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales.

(5) Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas Ed. Porrúa México 1985 pag. 110

Las leyes fiscales que establecen las tarifas y que no reúnan los requisitos de proporcionalidad, y equidad exigida para el caso, pueden ser tratadas de inconstitucionales, de ahí que existan tarifas por proporción , progresivas y fijas.

En la ley del impuesto sobre la renta, dentro del título IV, se emplea una tarifa en forma de escalas basadas en el valor de la percepción en dinero. Este tipo de tarifa se conoce como:

Tasa proporcional, consistente en que el importe de la tasa aumentará conforme se incremente el importe de los ingresos o de la utilidad.

A diferencia de lo que se señala en la ley del impuesto sobre la renta, para el impuesto al activo será la tasa o tarifa única del 2%.

Se pensaba, que a partir de 1985, las tarifas únicas en México ya no operarían desde que la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió, una definición e interpretación jurisprudencial de la última parte de la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución en cuya parte aludida señala que habrá de contribuirse "... de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes..." Estableciendo que la proporcionalidad consiste en que los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria, deben contribuir en los gastos públicos en atención a su respectiva capacidad económica debiendo de aportar en una parte justa y adecuada a sus ingresos, utilidades o rendimientos; de acuerdo a este principio los gravámenes deben determinarse de acuerdo a la capacidad económica de cada contribuyente, de tal forma que las personas que obtengan ingresos elevados tributen de manera cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.

La equidad, consiste 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 que se refiere a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas y plazos de pago, debiendo variar solamente las tarifas aplicables de conformidad con la capacidad económica de cada sujeto pasivo para que se respete el principio de proporcionalidad.

Así pues, tenemos que la tasa o tarifa establecida para determinar el impuesto al activo no guarda la proporción a la capacidad contributiva y mucho menos resulta equitativa al dejar exentos a cierto tipo de contribuyentes con similar capacidad contributiva a aquellos que sí se encuentran obligados al pago del impuesto.

Epoca de Pago.— En relación al momento en el que los contribuyentes deberán pagar este tributo, en la ley del impuesto al activo encontramos que el segundo párrafo del artículo 7o. señala como regla general tratándose de los pagos provisionales mensuales que se hagan a cuenta del ejercicio que las personas morales y físicas enteraran el impuesto a más tardar el día 11 o 17 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago.

De todo lo anterior podemos concluir en lo que respecta los conceptos vertidos que la ley del impuesto al activo no precisa con exactitud la forma en que debe de determinarse la base gravable de este impuesto, así como tampoco establece una tasa que reúna las características de equidad.

Por lo que respecta al calculo de la base gravable de los activos fijos, gastos y cargos diferidos, inventarios y otros activos financieros existe una remisión tácita a la ley del impuesto sobre la renta, ya que el artículo 2o. de la ley del impuesto al activo al hablar sobre el procedimiento para actualizar los valores de un bien o una operación nos remite al artículo 7o. fracción II de la ley del impuesto sobre la renta para determinar el factor de actualización; y si recordamos lo apuntado cuando se explico lo que se debia entender por "la base" de un impuesto, el remitir de una ley a otra viola flagrantemente el principio constitucional contenido en la fracción IV del artículo 31 y la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que exige que la ley precise los lineamientos para el cálculo del impuesto sin remisión a otras leyes.

#### SUJETOS DEL IMPUESTO

Como ya se mencionó al inicio de este capitulo en toda relación tributaria existen como parte de los elementos del impuesto los sujetos, quienes conforman el elemento principal en dicha relación.

Así tenemos que al hablar de este elemento surgen dos figuras a las que denominaremos "sujeto activo" y "sujeto pasivo", y para el caso del impuesto al activo son sujetos que conforman la relación tributaria los siguientes:

Como sujetos activos:

- La Federación y,

Como sujetos pasivos:

- Las personas morales residentes en México por todo su activo, independientemente de donde se encuentre ubicado.
- Las personas físicas residentes en México que realicen actividades empresariales, por todo su activo, sin importar donde este ubicado.
- Residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, así como por los inventarios que mantengan en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados por algún contribuyente del impuesto.
- Las sociedades cooperativas
- Los contribuyentes de régimen simplificado
- Los que otorguen a cualquiera de los sujetos antes mencionados, el uso o goce temporal de bienes.

También hay que incluir a los responsables solidarios que se apersonen con el deudor originario, en los términos del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

Ya que mencionamos quienes tienen el carácter de sujetos pasivos dentro de este impuesto, cabe hacer un breve comentario sobre la postura que sigue nuestra legislación en torno a dicho sujeto.

Si bien el Código Fiscal de la Federación en su artículo 10. señala que "las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas..." y como ya se comentó el artículo 26 señala quienes son responsables solidarios, y omite dar una definición de que debe entenderse por contribuyente o sujeto pasivo y en ningún otro ordenamiento fiscal encontramos una definición del mismo.

En el marco del derecho tributario mexicano se distinguen dos clases de responsabilidades: 1) como contribuyente o sujeto pasivo directo, quien dio origen al nacimiento de la obligación tributaria y 2) como sujeto con responsabilidad solidaria, a todos las terceras personas que en forma indirecta adquieren la obligación en el pago de un crédito fiscal.

Del análisis de las personas que tienen el carácter de sujetos pasivos en el impuesto al activo podemos concluir que existen empresas que se verán afectadas en mayor proporción, no tanto por el hecho de ser sujetos de este impuesto por ser personas morales (antes sociedades mercantiles), sino por que tradicionalmente no producen utilidades gravables para el impuesto sobre la renta, como sería el caso de los clubes sociales y deportivos y de la industria maquiladora. En los primeros si bien se constituyen como sociedades anónimas nunca persiguen fines de lucro ni generan utilidades sociales o deportivas a través de acciones que dan derecho al uso o disfrute de las mismas.

En el caso de la industria maquiladora que hay en el país, por lo general opera en un punto de equilibrio ya que no obtiene utilidades y por lo mismo no paga impuestos sobre la renta.

En México hay una gran cantidad de maquiladoras que operan como sociedades mercantiles y dan empleo a varios nacionales, pero sólo obtienen los ingresos suficientes para cubrir sus gastos de operación en el país; y por eso el gobierno quiere que paguen impuestos ya que aquí se generan las utilidades de las empresas extranjeras que aprovechan al máximo la mano de obra mexicana.

Por otra parte, es evidente que muchas empresas subsidiarias de compañías extranjeras también se ven afectadas, ya que antes no pagaban el impuesto sobre la renta en razón a que importaban más caro o exportaban más barato, regulando sus utilidades en el país. Con la entrada en vigor del impuesto al activo si no cambian o cambiaron su estructura de precios el impuesto que paguen por este concepto en México se convertirá en definitivo ya que nunca podrán acreditarlo contra el impuesto sobre la renta en la medida que no causen este último gravámen.

## SUJETOS EXENTOS Y NO OBLIGADOS AL PAGO DEL IMPUESTO

### A) EXENCION TRIBUTARIA

En el derecho tributario no existe una figura que se asimile a la remisión de la deuda, pero en cambio se ha creado otra que si bien no tiene por objeto perdonar a los contribuyentes del pago de créditos fiscales, si los exime del pago de los mismos, y esa figura jurídica tributaria se conoce como "La Exención".

En el campo del derecho privado una obligación puede extinguirse por remisión de la deuda, esta es por perdón del acreedor al deudor tratándose del cumplimiento de una obligación, aunque no siempre se concede por los accesorios como son los intereses vencidos o por vencerse.

Dentro del derecho tributario no existe una figura jurídica semejante, pues el sujeto activo, tiene como obligación principal la de cobrar los créditos fiscales, y por lo tanto carece de facultades para perdonar el pago de los créditos ya vencidos o por vencerse, así como de los accesorios que son los recargos y sanciones.

Para el Licenciado Don Emilio Margain Manautou "La Exención en el pago de la obligación tributaria es un privilegio creado por razones de equidad, conveniencia o política económica.

De equidad, por cuanto que aquellos que ya cubren un gravamen, justo es que no paguen otro, por lo que los exime del nuevo, a fin de dejarlos en situación de iguales frente a los contribuyentes del mismo.

De conveniencia, por que en los llamados gravámenes sobre los consumos, el pagador es, salvo raras excepciones, el consumidor, el comprador de la mercancía o el usuario del servicio, por lo que es necesario eximir de impuestos el consumo de artículos o de servicios considerados de primera necesidad, a fin de no encarecer el costo de la vida.

De política económica, cuando se desea incrementar el desarrollo de ciertas industrias consideradas como nuevas o necesarias o para alentarlas a establecerse en zonas susceptibles de desarrollo. (6)

Asimismo, el Licenciado Margain Manautou no acepta el criterio formulado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que en una revisión fiscal interpuesta contra sentencia dictada por el Tribunal Fiscal de la Federación en el juicio de nulidad No. 6582/47 sostiene que "Las exenciones son excepciones a la regla general de causación del impuesto", al aludir que no debe aceptarse ese razonamiento, ni que en ellas haya ausencia de materia gravable por lo que se señala a continuación:

Si por excepción entendemos lo que se aparta de la condición general de los demás de su especie, o sea que no quedan comprendidas dentro de la regla general, a la que por voluntad del hombre, el legislador, se le elimina o excluye de ella, pero que puede desaparecer en cualquier momento, la exención es un verdadero privilegio del que goza su titular.

De lo anterior, se desprende que la exención, es una figura jurídica tributaria en virtud de la cual se elimina de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones imponibles, por razones de equidad, de conveniencia o de política económica.

(6) Margain Manautou Emilio, Ob. Cit. Pag. 292

Es importante señalar que de acuerdo con nuestro artículo 28 constitucional en los Estados Unidos Mexicanos no habrá monopolios ni estancos de ninguna especie, ni exención de impuestos .... De dicho precepto se puede desprender que todas las exenciones que establecen las leyes impositivas en vigor, son inconstitucionales.

El citado artículo 28 de nuestra carta magna está comprendido dentro del capítulo que contiene las garantías individuales, mismas que al ser violadas en perjuicio de un particular puede dar origen al juicio de amparo. Por lo tanto una exención será violatoria de las garantías individuales, cuando el legislador la establezca para favorecer a una o determinadas personas, es decir, cuando no sea abstracta, general o impersonal.

Esta interpretación ha sido acogida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mientras una exención se establezca con carácter general, sin pretender favorecer a determinada persona, sino que vaya dirigida a todos aquellos que se encuentren incluidos dentro de la situación prevista, no se viola lo dispuesto por el citado artículo.

A mayor abundamiento tenemos la definición que el legislador nos da en el artículo 13 de la Ley reglamentaria del artículo 28 constitucional, que dice: "Se considera que hay exención de impuestos cuando se releva total o parcialmente a una persona determinada, de pagar un impuesto aplicable al resto de los causantes en igualdad de circunstancia, o se condonan en forma privativa los impuestos ya causados".

## B) SUJETOS EXENTOS

Como se apuntó en su oportunidad, tanto la Ley como el reglamento del impuesto al activo, establecen a los sujetos exentos y no obligados al pago del impuesto, pero es importante hacer las siguientes observaciones.

Serán sujetos exentos los que a continuación se señalan:

- Las empresas que componen el sistema financiero como son: las instituciones de crédito, de seguros y fianzas, las organizaciones auxiliares del crédito y las casas de bolsa.
- Las sociedades de inversión de renta fija y comunes.
- Las personas morales no contribuyentes del impuesto sobre la renta; los sindicatos obreros; asociaciones patronales; cámara de comercio e industria y agrupaciones agrícolas, ganaderas y pesqueras; colegios profesionales y los organismos que los agrupan; instituciones de asistencia o beneficencia; sociedades cooperativas de consumo; sociedades mutualistas; asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza; asociaciones o sociedades con fines políticos, científicos, religiosos, culturales o deportivos; las instituciones creadas exclusivamente para administrar cajas o fondos de ahorro; las asociaciones de padres de familia; sociedades de autores, así como los partidos políticos y las entidades de derecho público.

### C) SUJETOS NO OBLIGADOS

Se consideran sujetos no obligados al pago del impuesto. Los contribuyentes que se encuentren en el periodo preoperativo; los que se encuentren en el ejercicio de inicio de actividades y el siguiente; por el ejercicio de liquidación; quienes otorguen el uso o goce temporal de bienes cuyos contratos de arrendamiento fueron prorrogados en forma indefinida por disposición legal (rentas congeladas), en relación a dichos bienes; quienes realicen actividades empresariales por cuyos ingresos no están obligados al pago del impuesto sobre la renta por los bienes afectos a dichas actividades (ejidatarios, comuneros, agropecuarios, etc.), y las personas distintas de las que tengan establecimiento permanente en el país, que otorguen el uso o goce temporal de bienes que se utilicen en las actividades, empresariales por dichos bienes.

El eximir del pago del impuesto al activo a las empresas que componen el sistema financiero provocó y sigue provocando múltiples reacciones en contra de la filosofía del impuesto, puesto que se está dando un tratamiento desigual a los iguales, hecho que va en contra de los principios rectores de los impuestos.

Respecto a las sociedades de inversión, aunque se les reconoce su calidad de sociedades mercantiles, la Ley del Impuesto Sobre la Renta las incluye dentro del título III bajo el rubro de personas morales no contribuyentes, al igual que las sociedades cooperativas.

Por lo que respecta a los supuestos que eximen del pago del impuesto al activo en los casos de inicios de actividades o durante el periodo preoperativo, por considerar que son conceptos que van ligados apuntamos lo siguiente:

En disposición reglamentaria se señala que se considerará ejercicio de inicio de actividades, aquel en que el contribuyente comience a presentar o deba comenzar a presentar las declaraciones de pago provisional del impuesto sobre la renta, incluso cuando se presenten sin pago. Hasta 1990, la Ley del Impuesto Sobre la Renta decía que deberían presentarse las declaraciones de pagos provisionales, aún sin cantidad a enterar, excepto tratándose del ejercicio de iniciación de actividades.

En 1991 la misma ley dice que no se deberán presentar las declaraciones de pagos provisionales en el ejercicio de iniciación de actividades, así como cuando no haya impuesto a cargo ni saldo a favor.

Por otra parte, la Ley del Impuesto al Activo no define el periodo preoperativo, ni hace referencia a la Ley del Impuesto Sobre la Renta. El Código Fiscal de la Federación tampoco define dicho periodo, pero en materia del Registro Federal de Contribuyentes señala que deben inscribirse quienes tengan que presentar declaraciones periódicas, así como quienes deban expedir comprobantes, a lo que el reglamento de dicho código menciona que tal inscripción debe efectuarse dentro del mes siguiente a aquel en que se firme el acta constitutiva, en el caso de personas morales, o desde que realicen las situaciones que den lugar a la presentación de declaraciones periódicas en los demás casos.

De acuerdo con el diccionario, el concepto preoperativo se forma por "pre" que es una preposición inseparable que denota anterioridad local o temporal, así como por "operativo" u "operar", que significa realizar o llevar a cabo algo; trabajar; negociar.

Por otra parte, en base a lo anterior es preciso señalar también cual es el fin que se persigue al tener una actividad comercial.

El comerciante, individual o social, realiza la función de aportar al mercado general bienes o servicios con fines de lucro, dicha actividad mercantil es realizada a través de la organización de los elementos patrimoniales y personales, elementos que en su conjunto integran o constituyen la empresa. Por tanto en derecho se dice que la empresa es la organización de una actividad económica que se dirige a la producción o al intercambio de bienes o servicios para el mercado.

Como consecuencia de lo anterior, resulta que todo comerciante o empresa tiene una finalidad, que la Ley General de Sociedades Mercantiles, en su artículo 60., fracción II, la denomina "objeto", es decir, la clase de actividades que se propone realizar, a lo que también se le denomina "giro".

Giro en materia mercantil o comercial, es el conjunto de negocios y operaciones de una casa, empresa o compañía, o bien el conjunto de operaciones y negocios de un establecimiento mercantil, de una empresa industrial o de una compañía de comercio.

El Reglamento del Código Fiscal de la Federación en su artículo 43 menciona que se considera actividad preponderante aquella por la que la totalidad de ingresos obtenidos en el último ejercicio de doce meses, sea superior a los que obtenga el contribuyente por cada una de sus otras actividades en el mismo periodo.

Al hablar de finalidad o giro del comerciante o empresa se hace referencia a la actividad que se propone realizar de manera esencial o preponderante para la producción o intercambio de bienes o servicios para el mercado, pero es indudable, que además de esos actos, existen otros que son conexos, cuya realización puede ser previa, simultánea o posterior a los esenciales o preponderantes.

Los actos previos serán todos aquellos que realice el comerciante o empresa para prepararse y organizarse, para estar en aptitud de ejercer su actividad esencial o preponderante de producción o intercambio de bienes o servicios para el mercado.

Por lo tanto, debe considerarse que sólo hasta que el comerciante o empresa empieza a realizar su actividad esencial o preponderante, es que ha iniciado operaciones y que todos los actos conexos a su finalidad o giro, de realización previa, sin importar su magnitud, son todos actos de un periodo preoperativo, sin importar la duración de dicho periodo.

En materia contable se tiene un criterio similar, a juzgar por el Boletín C-6 de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., en cuyo párrafo número 42 se lee: Una empresa en la etapa preoperativa es una empresa nueva cuyas actividades se encuentran encaminadas a iniciar sus operaciones comerciales o industriales, tales como adquirir equipos, organizar su administración y producción, desarrollar su mercado, contratar su personal, etc". Posteriormente, en el párrafo 44 dice: "La etapa preoperativa concluye cuando la empresa inicia sus actividades mercantiles, de producción o de servicio, en forma comercial".

Por otro lado la Ley del Impuesto Sobre la Renta contiene un criterio análogo a los ya apuntados, puesto que en su artículo 42, último párrafo dispone que "Erogaciones realizadas en periodos preoperativos, son aquellas que tienen por objeto la investigación y desarrollo relacionado con el diseño, elaboración, mejoramiento, empaque o distribución de un producto, así como la prestación de un servicio, siempre que las erogaciones se efectúen antes de que el contribuyente enajene sus productos o preste servicios en forma constante.

Tratándose de industrias extractivas estas erogaciones son relacionadas con la exploración para la localización y cuantificación de nuevos yacimientos susceptibles de explotarse.

De todo lo anterior, podemos concluir que jurídicamente, por periodo preoperativo del contribuyente debe entenderse el lapso durante el cual, previamente a la realización de su actividad esencial o preponderante de producción o intercambio de bienes o servicios por el mercado, realiza actos conexos a su finalidad o giro que son de carácter preparativo u organizativo; y que dicho periodo preoperativo termina solo hasta que se inicia la realización de la actividad esencial o preponderante, o sea, de la finalidad o giro. Por lo tanto, en ausencia de una definición en la Ley del Impuesto al Activo, consideramos que el concepto aquí expresado resulta válido y aplicable.

Luego entonces si un contribuyente se ubica en la etapa preoperativa de acuerdo al razonamiento arriba expuesto, no estará obligado al pago del impuesto al activo independientemente de lo establecido en el propio reglamento de la ley, en su artículo 16.

## CAPITULO IV

### CONCEPTOS QUE INTEGRAN EL ACTIVO

De acuerdo al artículo 2o. de la Ley del Impuesto al Activo, la base impositiva será el valor de su activo en el ejercicio, al que se le aplicará la tasa del impuesto única, que como ya se comento es del 2%.

Los conceptos de activo que forma parte de la base son: activos financieros, activos fijos, gastos y cargos diferidos, terrenos e inventarios de materia primas, productos semiterminados o terminados que el contribuyente utilice en su actividad empresarial.

Antes de entrar al análisis de estos conceptos consideramos pertinente, establecer primero una definición de los mismos para comprender mejor como se integran.

**Activos Financieros.**— En la Ley del Impuesto al Activo no existe una definición precisa de lo que debe entenderse por este concepto, ni tampoco la hay en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, pero atendiendo al contenido del artículo 4o. de la Ley del Impuesto que nos ocupa, en donde se enlistan de manera enunciativa más no limitativa, una serie de inversiones que deben considerarse como tales, podremos decir que Activo Financiero es el conjunto de inversiones en moneda nacional o extranjera que una empresa posee en el transcurso de su ejercicio fiscal y que tiene la característica de tener una alta liquidez de tratarse de activos monetarios que representan el valor del dinero a valores corrientes, dado que se derivan de operaciones de una alta rotación.

**Activos Fijos.-** Es el conjunto de bienes muebles o inmuebles que los contribuyentes utilizan para la realización de sus actividades empresariales y que tienen la característica primordial de que sufren un demérito en su valor, por su uso o por el transcurso del tiempo que se denomina depreciación. Su definición está en el artículo 4, segundo párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

**Gastos Diferidos.-** El tercer párrafo del artículo 42 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los define como los activos intangibles representados por bienes o derechos que permiten reducir costos de operación o mejorar la calidad o aceptación de un producto, por un periodo limitado, inferior a la duración de la empresa, es decir, que su efecto es concretamente medido en tiempo.

**Cargos Diferidos.-** Los define el mismo artículo 42 en su párrafo, señalando que básicamente son los mismos activos intangibles que se refieren para los gastos diferidos, pero cuyo beneficio corresponde a un periodo ilimitado que dependerá de la duración de la empresa, y por lo tanto, su efecto será permanente o bien el periodo de su beneficio es difícil de precisar en el tiempo.

**Terrenos.-** No existe una definición fiscal para este concepto, pero atendiendo al significado que de esta palabra se da en el diccionario, podemos decir que terreno es una extensión de tierra o parte de la corteza terrestre que presenta características uniformes en cuanto a composición y edad. Y por lo tanto, no sufren demérito por su uso o por el transcurso del tiempo o sea que no tienen depreciación.

**Inventarios.**- Es el conjunto de bienes muebles que la empresa posee y que utilizará en la realización de sus actividades empresariales, siendo su posesión, el acto principal de donde se derivará el proceso comercial o empresarial para el que fue constituida la empresa. Los inventarios podrán ser de materias primas, productos en proceso o terminados tratándose de empresas industriales o de mercancías siendo empresas comerciales.

Las mercancías en tránsito también deben ser consideradas como parte integral del valor de los inventarios ya que el acto de enajenación por parte del proveedor ya se realizó, conforme a lo dispuesto por el artículo 14 fracción I del Código Fiscal de la Federación que define el concepto de enajenación de bienes y el artículo 16 fracción I inciso a) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que se refiere al momento en el que se percibe el ingreso tratándose de la enajenación de bienes.

#### **UBICACION DE LOS ACTIVOS**

Los activos objeto del impuesto serán todos los que sean propiedad del contribuyente dentro del ejercicio fiscal de causación no importando la ubicación física de los mismos, según se desprende del primer párrafo del artículo 10. de la Ley del Impuesto al Activo.

En el caso de los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, los bienes de activo que estarán gravados serán los que sean atribuibles a dicho establecimiento.

Tratándose de personas que concedan a otros, el uso o goce temporal de bienes muebles o inmuebles, causarán el Impuesto al Activo por los bienes que se encuentren ubicados dentro del territorio nacional independientemente de la residencia fiscal de su propietario.

En todos los casos anteriores la Ley del Impuesto al Activo adolece de una falla, que consiste en desconocer que tratándose de bienes de residentes en México que se encuentren ubicados en el extranjero o de bienes ubicados en México propiedad de residentes en el extranjero, estos pueden estar sujetos a una doble causación, si en el país en que se encuentren los bienes o en el que residan los propietarios, existe una ley similar a la del Impuesto al Activo.

#### ACTIVOS FINANCIEROS

Para la determinación de la base del Impuesto al Activo, se deberán sumar los valores promedio de los activos (artículo 20. de la Ley respectiva). Para el cálculo de dichos promedios se puede hacer a través de dos procedimientos básicos que son el normal y el diario.

En el promedio normal, para realizar su cálculo se deberá sumar el valor contable del activo al inicio de cada uno de los meses del ejercicio, más el valor contable del mismo activo al final de cada uno de los meses del ejercicio dividiendo el resultado entre dos, obteniendo de esta manera el valor promedio mensual.

Se determinará con el mismo procedimiento el valor promedio mensual de todos y cada uno de los meses que comprenda el ejercicio fiscal, sumándolos entre si y dividiendo el resultado entre el número de meses comprendidos dentro del ejercicio, obteniendo así el valor promedio del activo en el ejercicio.

El promedio diario según lo dispuesto en el artículo 2o. fracción I de la Ley del Impuesto al Activo y con apoyo en la definición contenida en el segundo párrafo de la fracción III del artículo 7-B de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se determinará sumando los saldos diarios contables del mes, (referente a los activos) dividiendo el resultado entre el número de días que comprende dicho mes.

Es importante señalar que los saldos a considerar son los contables y no los "reales" contenidos en los estados de cuenta bancarios, asimismo el saldo diario correspondiente a los sábados, domingos y días festivos, será el día hábil inmediato anterior por lo que la división siempre deberá ser entre 30, 31, 28 o 29, según corresponda.

#### ACTIVOS FINANCIEROS MAS COMUNES

##### 1. Inversiones en Títulos de Crédito.

Las acciones jurídicamente son títulos de crédito; sin embargo, se exceptúan las inversiones en acciones con fundamento en la fracción II del Artículo 4o. de la Ley del Impuesto al Activo. Asimismo, el Artículo 5o. de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece "se reconoce como acciones los certificados de aportación patrimonial emitidos por las sociedades nacionales de crédito, las partes sociales, las aportaciones en asociaciones civiles y los certificados de aportación ordinarios emitidos con base en fideicomisos sobre acciones que sean autorizados conforme a la legislación aplicable en materia de inversión extranjera.

2. Inversiones en acciones de sociedades de inversión de renta fija.

3. Saldos diarios de bancos

4. Fideicomisos.

A manera enunciativa más no limitativa, se enlistan los diversos tipos de instrumentos financieros, disponibles en el mercado mexicano.

**Bancario:** Aceptaciones bancarias, pagarés, cetes, mesa de dinero.

**Bursátiles:** Pagarés, obligaciones, cetes, bondes, bontes, pagafes, petrobonos, papel comercial, tesobonos.

5. Cuentas por cobrar (anticipos y depósitos), excepto pagos provisionales, saldos a favor de contribuciones y estímulos fiscales por aplicar, las que sean a cargo de socios o accionistas residentes en el extranjero, ya sean personas físicas o sociedades: Funcionarios y Empleados, deudores diversos, accionistas (esta cuenta representa el capital suscrito y no exhibido), préstamos personales, responsabilidades, anticipos para gastos.

6. Gastos a comprobar

7. Préstamos personales

8. Clientes

9. Documentos por cobrar: pagarés, letras de cambio, facturas, pagarés de tarjetas de crédito, vales de mercancía

10. Intereses devengados a favor no cobrados.

## ACTIVOS FIJOS, GASTOS Y CARGOS DIFERIDOS

Con base en lo establecido en el artículo 42 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se considerarán inversiones los activos fijos, los gastos y cargos diferidos, y las erogaciones realizadas en períodos preoperativos.

Activo fijo tiene por objeto:

- El uso o usufructo de los mismos en beneficio de la entidad.
- La producción de artículos para su venta o para el uso de la propia entidad.
- La prestación de servicios a la entidad a su cliente o al público en general. La adquisición de estos bienes denota el propósito de utilizarlos y no de venderlos en el curso normal de las operaciones de la entidad.

La fabricación o adquisición de estos bienes tendrá siempre como finalidad ser utilizados para el desarrollo de las actividades del contribuyente, y no con la finalidad de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones.

### Terrenos:

Como ya se comentó, contablemente los terrenos forman parte de los Activos Fijos, con las características primordial de que no se demeritan con el uso o por el mero transcurso del tiempo, sino por el contrario dichos activos, están sujetos a plusvalía.

Es importante señalar que para efectos de la Ley del Impuesto al Activo, los terrenos, siempre estarán sujetos a la actualización, independientemente se clasifican para efectos contables como activos fijos.

Es necesario contar con los siguientes datos para estar en posibilidad de determinar la correcta actualización de los terrenos.

- Monto original de la inversión individual de cada terreno.
- Fecha de adquisición.
- Número de meses que comprenda el ejercicio.

#### **Inventarios:**

Este rubro esta representado por el importe monetario de los bienes de una empresa destinados a la venta o la producción para su posterior enajenación por lo que en esta cuenta se registran las existencias de:

**Materia prima:** Es el conjunto de productos que los sujetos utilizan en el proceso de transformación y que tienen una relación directa o indirecta con el producto final que se producirá. Su principal característica es que se somete a un proceso de transformación, no importando que para una empresa resulte ser materia prima y para otra pudiera ser producto terminado.

**Producción en proceso:** Es el conjunto de productos que al cierre de un ejercicio se encuentran en proceso de transformación y que tienen incluidos materias primas, parte proporcional de mano de obra, así como gastos indirectos, debiéndoseles asignar un valor equivalente a la proporción que su avance representa de un producto totalmente terminado.

**Artículos terminados:** Son las unidades de producción que han concluido el proceso de transformación y que están listas para su enajenación.

**Mercancías en tránsito:** La situación jurídica de las mercancías en tránsito, es que se trata de una mercancía que ya es propiedad del contribuyente, puesto que ya ha sido celebrado el acto de enajenación. Materiales, productos y artículos obsoletos.

**Mercancías en el extranjero:** Conforme a la fracción XVI del artículo 24 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los contribuyentes sólo podrán deducir las compras de los bienes que todavía se encuentren fuera del país hasta el momento en que se importen. Esto quiere decir que sólo se considera perfeccionada la compra cuando se cumplan los requisitos y se realicen los pagos de los impuestos de importación.

No obstante lo anterior, si los contribuyentes tienen una sucursal de la empresa ubicada en el extranjero, considerarán que dichos bienes se encuentran afectos a aquel establecimiento, teniendo obligación de consolidar las operaciones con la Oficina Matriz en México. En este caso será necesario que se cumplan los requisitos y se paguen los impuestos de importación en virtud de que los bienes se enajenarán en el extranjero.

#### **Anticipos a proveedores:**

Tomando en consideración lo dispuesto por el párrafo 13 el Boletín C-4 de la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, los anticipos a proveedores deberán considerarse como inventarios por lo que también deben de incluirse dentro del valor de los mismos para efectos de la base del impuesto.

No existe disposición expresa en cuanto a la forma de valuación de los pasivos en moneda extranjera, pero si por analogía atendemos a lo dispuesto en el último párrafo del artículo 40. de la Ley, estos deberán valuarse al tipo de cambio del primer día de cada mes. Cuando no sea aplicable el tipo de cambio controlado, se aplicará el tipo de cambio promedio para enajenación con el cual inicien operaciones en el mercado las Instituciones de crédito mexicanas.

Para que un pasivo pueda ser restable o deducirse la deuda deberá estar contratada con una persona física o moral que realice actividades empresariales, excepto que la deuda sea contratada ya sea directamente o a través de la intermediación de las empresas que forman el sistema financiero nacional, caso en el cual dicho pasivo nunca será restable. Por lo que, de lo anterior se desprende que si el contribuyente desea determinar si un pasivo es restable o no, primero tendrá que identificar la naturaleza fiscal de la persona a la que se le debe.

La explicación o razón jurídica que encontramos en relación con el párrafo anterior es la aplicación de lo que el fisco llama "simetría fiscal", que consiste en que si una empresa lo resta como pasivo, otra empresa lo suma como activo, lo que significa que si tienen pasivos a favor de personas no empresarias, estos no serán restables dado que por otro lado la persona a la que se lo debemos nos lo va a incluir dentro del activo por no ser contribuyentes del impuesto activo.

Este mismo criterio se siguió para no permitir restar los pasivos contratados con el sistema financiero ya que las empresas que lo forman están exentas del pago del impuesto activo.

Pensamos que esta disposición traerá perjuicios a las operaciones de financiamiento señaladas a través de la bolsa mexicana de valores y que están destinadas a colocarse entre el gran público inversionista, ya que el pasivo correspondiente al financiamiento no será restable por que fue realizado, por ley, a través de una empresa que forma parte del sistema financiero, no obstante que el activo correspondiente conseguido a través de ese sistema si forma parte de la base para el pago del impuesto al activo.

Tratándose de pasivos contratados a favor de Uniones de Crédito realizadas por sus accionistas, existe la posibilidad jurídica de restarlos de la base del impuesto, siempre y cuando los accionistas de la unión de crédito a través de una asamblea acuerden que dicha unión pagará el impuesto como causante normal de la ley, de acuerdo a lo que señala el artículo 15 del reglamento de la Ley del Impuesto al Activo, confirmado con este sistema la citada "simetría fiscal" que pretende el fisco.

En relación con los pasivos a favor de los gobiernos federales, estatales y municipales así como los que se tengan a favor de organismos públicos, no serán pasivos restables ya que el titular del pasivo no realiza actividades empresariales y por lo tanto no se considera empresa.

## DEDUCCION DEL PROMEDIO DE DEUDAS

### Principales deudas:

- Proveedores; residentes en México por operaciones en moneda nacional o extranjera.
- Anticipos recibidos de clientes; se deberá solicitar información al cliente de su régimen fiscal para determinar si se trata de un pasivo restable por corresponder a una empresa.
- Fletes por pagar; restable aun cuando corresponda a empresas exentas del pago del impuesto al activo.
- Depósitos en garantía; siempre y cuando provengan de empresas.

### Pasivos no restables

- Anticipos recibidos por clientes no empresas.
- Depósitos en garantías provenientes de no empresas.
- Sobregiros bancarios
- Préstamos provenientes de fondos de gobierno  
Documentos descontados, ya que normalmente se realizan estas operaciones con empresas que forman parte del sistema financiero.
- Contribuciones por pagar.
- Impuestos sobre la renta
- Cuotas al I.M.S.S. e INFONAVIT
- Aportaciones para futuros aumentos de capital
- Deudas a favor de trabajadores.
- PTU por pagar
- Sueldos y prestaciones por pagar
- Deudas a favor de personas no empresarios
- Honorarios

- Rentas y personas físicas
- Derechos de autor
- Pasivos derivados de partidas no deducibles en el Impuesto Sobre la Renta
- Dividendos decretados a favor de personas físicas
- Fondo de jubilaciones y pensiones

#### **Determinación del Valor Promedio del Pasivo**

Para determinar el Valor Promedio del Pasivo en el ejercicio, se sumarán los promedios mensuales de los pasivos correspondientes a los meses del ejercicio, dividiendo el total entre el número de los meses correspondidos en el ejercicio, según lo dispone el artículo 50. de la Ley del Impuesto del Activo.

## CAPITULO V

### FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece en la fracción IV de su artículo 31, que es obligación 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...". Este precepto es la base de todo el Sistema Tributario Mexicano, pues de él derivan los principios y la potestad impositiva así como los límites de su ejercicio.

El fenómeno de la tributación se plantea tanto como una obligación y como una potestad. Como obligación comprende las conductas de dar, hacer, no hacer o tolerar que establecen las normas tributarias a cargo de las personas que se colocan en el supuesto que ellas preven, ya que al realizar el hecho imponible quedan sujetas al mandato legal, en razón del principio de igualdad ante las cargas públicas que la constitución establece.

Como una potestad se manifiesta en el ejercicio del poder del Estado en sus distintos niveles de Gobierno (Federal y Local), de acuerdo como las facultades que la Ley atribuye a los diversos órganos públicos, lo que produce una presión fiscal integrada por contribuciones federales, estatales y municipales.

El ejercicio de la potestad tributaria, que se manifiesta en el establecimiento de las contribuciones, debe efectuarse de acuerdo con los lineamientos constitucionales, que al constituir los límites al ejercicio del poder público, quedan como "garantía individuales" en favor de los gobernados, que en términos generales son las garantías de seguridad jurídica, libertad, propiedad, debido proceso, no retroactividad, entre otras; en

materia fiscal destacan en particular las que se derivan del texto transcrito y que son las relativas a la legalidad, equidad, generalidad, proporcionalidad y al destino del producto de las contribuciones.

La garantía de legalidad, es el derecho que tiene el gobernado para que las contribuciones y sus elementos se contengan en una Ley formalmente válida.

La garantía de proporcionalidad puede definirse como el derecho del gobernado a que los tributos se fijen de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo.

La garantía de equidad, es el derecho del gobernado para la Ley Tributaria respete la igualdad de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo.

La garantía de generalidad, significa que todos tienen la obligación de pagar impuestos.

La garantía del destino al gasto público es el derecho del gobernado a que las contribuciones se dediquen a la satisfacción de los gastos públicos en beneficio de la sociedad, sin que puedan destinarse al pago de gastos que no estén encaminados a satisfacer las funciones y servicios que el Estado debe proporcionar en beneficio común.

En resumen estas son las garantías establecidas en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución y que como se comentó deberán ser observadas por cualquier Ley que pretenda imponer algún impuesto. A continuación haremos un análisis más profundo de las citadas garantías, y que algunos autores las llaman Principios Constitucionales.

## Principio de Generalidad

Para el maestro Ernesto Flores Zavala este principio de generalidad significa "que todos deben pagar impuestos, o en términos negativos, que nadie debe estar exento de la obligación de pagar impuestos. Sin embargo, no debe entenderse en términos tan absolutos esta obligación, sino limitada por el concepto de capacidad contributiva, es decir, todos los que tengan capacidad contributiva, estarán obligados a pagar impuestos: nadie que tenga capacidad contributiva debe estar exento de la obligación de pagarlos.

Tampoco debe entenderse esta regla en el sentido de que todos deben pagar todos los impuestos, habrá impuestos que sólo deben pagar ciertas personas y otros que serán a cargo de otras, lo que se debe procurar es que el sistema de impuestos afecte a todos en tal forma que nadie con capacidad deje de pagar algún impuesto".  
(7)

En relación con lo anterior y de acuerdo con el artículo 10. del Código Fiscal de la Federación en vigor, están obligados a contribuir para los gastos públicos, conforme a las leyes fiscales respectivas:

- Las personas físicas y morales
- La Federación, cuando las Leyes lo señalen expresamente
- Las entidades o agencias pertenecientes a los Estados Extranjeros
- Los estados extranjeros salvo los casos de reciprocidad.

(7) Flores Zavala Ernesto, Od. Cit. Pag:20

Por su parte el artículo 9o. del propio Código Fiscal de la Federación, señala que son residentes en territorio nacional las siguientes personas físicas:

- a) Las que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no, y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.
- b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado anteriormente.
- c) Las personas morales que hayan establecido en México la administración principal de un negocio.

Asimismo, dentro de este artículo se señala que salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas o morales, de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.

Como se puede observar estos preceptos marcan quienes tienen obligación de contribuir a los gastos públicos dentro de la República Mexicana, incluyendo a la Federación cuando así lo señalen expresamente las Leyes.

Acerca de este principio de generalidad transcribimos un fragmento de la jurisprudencia dictada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, relativa a los impuestos a los vehículos diesel o acondicionados para el uso del gas licuado de petróleo y del 1% para la enseñanza media, superior, técnica y universitaria. CONTENIDA EN EL TRABAJO PRESENTADO POR EL MAGISTRADO ARMANDO DIAZ OLIVARES TITULADO "LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES MEXICANOS EN MATERIA DE IMPUESTOS", EN DICHA JURISPRUDENCIA SE SEÑALA LO SIGUIENTE: "El artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de la República establece, que son

obligaciones de los Mexicanos: contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes. En este precepto se consigna en primer término la universalidad del impuesto para asegurar la igualdad, obligando a todos los habitantes de la República a contribuir para los gastos públicos que el Estado requiera para sus funciones. Sin embargo, esta universalidad del impuesto que es la universalidad de la obligación constitucional, no significa que todas las personas físicas o morales deban de pagar todos los impuestos que el Estado se vea obligado a crear para cubrir sus necesidades presupuestales, y por esta razón el propio constituyente señala inmediatamente después de la obligación, que la contribución sea proporcional y equitativa en los términos que fijen las Leyes, dejando así al legislador ordinario la facultad de imponer las contribuciones que estime necesarias para cubrir el presupuesto según la autoriza la fracción en cuestión y la número VII del artículo 73. En consecuencia serán las Leyes ordinarias con los atributos de generalidad y abstracción que deben contener, las que determinen el tributo que a cada particular corresponda cubrir según su actividad, su capacidad contributiva, y de la clasificación que de sus ingresos se haga; y no por circunstancia de que unos tributen en un impuesto y dejen de hacerlo en otro, se falta a los principios que rigen en materia de impuestos, tanto en la disposiciones constitucionales de que se viene hablando, o sea, la fracción IV del artículo 31, como en la técnica tributaria.

El precepto constitucional establece, como venimos indicando, la obligación de las personas físicas o morales de contribuir con el Estado para los gastos públicos; y faculta al legislador ordinario para que establezca los impuestos en las generales y abstractas. En consecuencia, corresponde al legislador determinar los impuestos y las bases de su imposición de acuerdo con sus facultades constitucionales y las necesidades del presupuesto al

que debe contribuir a cubrirlo el habitante de la República, siempre que dentro de esa generalidad del tributo se establezca proporcionalidad y equidad, de acuerdo con las limitaciones expuestas. Ahora bien, todo impuesto grava una materia imponible en la persona de un contribuyente y en ocasión de un hecho generador del mismo impuesto. Estos elementos son los que caracteriza la naturaleza del impuesto y determinan su campo de aplicación... (8).

En base a todo lo anterior podemos concluir que el principio de generalidad no estriba en que todos paguemos el mismo impuesto o todos los impuestos, sino que según la capacidad contributiva, cada quien pague lo que le corresponda a su actividad, por sus ingresos como empresa industrial, comercial o de transporte, o como persona física, trabajador o profesionista, por la propiedad o el capital o por la realización de una erogación o pago, siempre que su situación coincida con aquella que señalen las leyes fiscales, y a condición de que éstas graven a todos aquellos que desarrollen dichas actividades, o que tengan patrimonio o capital o que realicen erogaciones o pagos.

(8) Revista del Tribunal Fiscal de la Federación No. 27 3a. Época  
Año III Marzo 1990 Pag: 71

## Principio de legalidad

Como ya vimos, nuestra disposición constitucional, establece la obligación general a los mexicanos de contribuir a los gastos públicos, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes, es decir, que tal obligación debe derivar de una disposición legal, entendiéndose por tal, toda disposición que emane del Congreso de la Unión de conformidad con los artículos 65, fracción II y 73, fracción VII, de nuestra Carta Magna.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido jurisprudencia al respecto señalando que en materia de impuestos, la Constitución Federal consagra el principio de legalidad como se puede apreciar a continuación:

JURISPRUDENCIA 54 IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA. LA CONSTITUCION FEDERAL. "El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 Constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley de Ingresos de la Federación, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el periodo que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de la explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una Ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto debe emanar de aquel poder, que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que

así se satisface la exigencia de que sea los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la Ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, detectadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificarseles".

Este Alto Tribunal también se ha referido a este principio de legalidad en su jurisprudencia número 50 relativa a que los elementos esenciales de los impuestos deben estar considerados expresamente en Ley, la cual expresa:

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

Podemos decir que el principio de legalidad, consiste en que todo impuesto debe estar consignado expresamente en Ley y contener todos los elementos esenciales del mismo, para que los ciudadanos puedan conocer con certeza la forma en que les corresponde contribuir a los gastos públicos, y que dicha ley debe estar expedida con anterioridad al caso concreto de cada causante, para excluir cualquier arbitrariedad por parte de las autoridades encargadas de su cobro.

#### Principio de Proporcionalidad y Equidad

Considerando que estos dos principios que al inicio de este capítulo definimos por separado, forma un todo pues el uno trae aparejado el otro ya que lo proporcional refleja equidad y viceversa, decidimos analizarlos en forma conjunta.

Don Gabino Fraga, en relación a este principio, comenta en su libro "Derecho Administrativo" lo que el insigne jurista Don Ignacio L. Vallarta. Dijo en su voto relativo al amparo interpuesto contra la contribución a las fábricas de hilados y tejidos, por la Ley de Ingresos de 5 de junio de 1879, "Cierto es que el impuesto sobre las fábricas recae solamente sobre los capitales invertidos en esta industria y sobre los fabricantes pocos, como lo son de verdad en este país, pero innegable es también que la contribución predial no la pagan más que los propietarios, que representan una fracción mínima de la población de la República. Y si a los quejosos valiera su argumento para eximirse de un impuesto, porque sólo gravita sobre sus fábricas, él serviría del mismo modo para iguales fines a los importadores, a los propietarios, a los mineros, a todos cuantos pagan una contribución que no afecta universalmente a todos los contribuyentes y a cuantos pueden serlo. Esto, como a la simple vista no se nota, no puede ser, porque eso es el absurdo. La proporción en el impuesto no se toma de la universalidad de su pago, sino de su relación con los capitales que afecta.

Los economistas por esto no reputan desproporcionalmente a la contribución que paguen pocos o muchos, en virtud de ser muchos o pocos los dueños de los valores sobre que recaiga, sino a la que se exige sin tener en cuenta la cuantía o importancia de esos valores. Una contribución igual para todos los capitales, sin considerar la desigualdad de estos, sería del todo desproporcionada. Si el erario quisiera vivir sólo de las fábricas, razón sobraría para quejarse de un impuesto falto de equidad sin duda; pero cuando el presupuesto enumera y detalla otras muchas contribuciones que los habitantes del país que no son fabricantes tienen que pagar, no hay motivo constitucional para decir en justicia

que se ha faltado a ese requisito (el de equidad), que exige el artículo 32, en el reparto del impuesto, sólo porque no se ha gravado a otras industrias que pudieran también contribuir para las atenciones del erario..., para que este argumento de los quejosos fuera fundado sería preciso que existiera algún texto en la Constitución que obligará al legislador a no decretar más impuestos que los que afectan todos los ramos de la riqueza pública sin una sola excepción. Y ese precepto no sólo no existe, sino que ni puede existir, porque sería absurdo... pero nos queda viva aun otra objeción con él conexiónada; la que intenta fundar la desproporcionalidad del impuesto en la excepción que establece una desigualdad a perjuicio de los de mayor cuantía. Yo veo esta cuestión de un modo abasolutamente diverso, y creo que esa excepción, es por el contrario, la prueba de que el legislador quiso cuidar la proporción conveniente entre el impuesto y el capital. Nadie puede desconocer la desigualdad de condiciones que haya entre los capitales y pequeños y grandes, y son obvias las razones de justicia que asisten al legislador para determinar el mínimo del valor sobre el que gravita el impuesto". (9)

La Suprema Corte de Justicia de la Nación; en relación a este problema ha sentado jurisprudencia al señalar lo siguiente:

**"VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS IMPUESTOS"** "Para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero, que sea establecido por Ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal pleno no ha precisado una fórmula general para

(9) Fraga Gabino Ob. Cit. Pag. 320

determinar cuando un impuesto cumple dichos requisitos, en cambio, de alguna de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios. Así se ha sostenido, que si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación lo que se hallen dentro de los establecidos por la Ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal pleno ha estimado que vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad".

Asimismo, este Alto Tribunal, en Jurisprudencia numero 98 señala lo siguiente:

**PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.** La proporcionalidad de un impuesto, radica medularmente en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, y que la equidad se da en la igualdad ante la misma Ley

tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, debiendo únicamente variar las tasas tributarias aplicadas de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, y que para determinar la capacidad contributiva de los ciudadanos, existen categorías impositivas; así, el Estado, al establecer las contribuciones grava la riqueza que detentan los particulares, la que conforme a la técnica fiscal pueden manifestarse a través de la obtención de ingresos, la propiedad de un patrimonio o capital, o la realización de gastos o erogaciones destinados a adquirir bienes o servicios".

Con base en lo anterior pensamos que para que este doble principio sea respetado, es que cualquier impuesto al momento de ser aplicado a quien lo cause, este contribuya en función de su respectiva capacidad económica. Es decir, aquellos quienes se encuentren en la misma situación o realicen actividades iguales contribuyan en la misma forma, o sea tratar igual a los iguales. Sin que lo anterior, signifique que al contribuyente le resulte exorbitante y ruinoso el cumplir con el pago del gravamen que corresponda.

#### **Principios de Contribución al Gasto Público**

Don Gabino Fraga, comenta en su obra, "Derecho Administrativo", que entre los caracteres constitucionales "de los impuestos", se encuentra el de que dichos impuestos deben establecerse para cubrir los gastos públicos:

"Al precisar la Constitución esta finalidad, descarta todas las teorías que pretenden considerar al impuesto como una contraprestación de los servicios que el particular recibe del Estado. Para la Ley no existe ni deben existir ningún vínculo entre los beneficios de que goza el particular y la aportación de parte de la riqueza de éste. Estos beneficios los reciben aun los que no pagan impuesto, de tal modo que si económicamente es falso el concepto del impuesto como contraprestación, legalmente también es insostenible esa idea.

Pero el impuesto, sin dejar de tener esa finalidad fiscal, la de estar destinado a cubrir los gastos públicos, es usado con frecuencia con un propósito de carácter social o económico, como ocurre con las tarifas proteccionistas, con los impuestos que tienden a una nivelación de las fortunas o a restringir el consumo de determinados artículos.

Existe cierta dificultad para precisar en términos definidos los que deba entenderse por gastos públicos, pues aunque ellos se encuentran señalados en el presupuesto de egresos, la formulación de estos supone que previamente ha sido resuelto el problema.

Por gastos públicos debe entenderse los que se destinan a la 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". (10).

(10) Fraga Gabino Ob. Cit. Pag 316

En nuestra legislación, los impuestos tienen la afectación general a los gastos públicos, estando prohibido afectar un impuesto a un fin especial, aunque este fin contribuya a un gasto público que el Estado tenga que realizar.

A este respecto, el actual Código Fiscal de la Federación establece en la parte final del primer párrafo del artículo 10., que sólo mediante Ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico, así vemos que la Suprema Corte de Justicia de la Nación en jurisprudencia definida, señala que no hay violación al artículo 31, fracción IV, cuando desde su origen por disposición de la legislatura se destine a cubrir un gasto especial siempre que sea en beneficio de la colectividad, pues la prohibición constitucional no es otra, que la de que los impuestos se destine a fines diferentes del gasto público.

Visto lo anterior conforme al texto constitucional, la obligación es contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado y Municipio en que residan, por lo que independientemente de las facultades en materia de impuestos de estas tres autoridades, un impuesto será constitucional cuando se establezca para cubrir los gastos públicos de la entidad en que resida el contribuyente.

## PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES VIOLADOS EN EL ESTABLECIMIENTO DEL IMPUESTO.

El nuevo impuesto al activo de las empresas, acusa una flagrante violación a los principios constitucionales que se desprenden de la fracción IV del artículo 31 constitucional, que exige como obligación esencial para la validez de todo tributo, que sea proporcional y equitativo.

Al efecto basta dar lectura al articulado que contiene este gravamen, particularmente el artículo 5o. que establece:

"Del valor del activo en el ejercicio, los contribuyentes podrán deducir el valor promedio de las deudas en moneda nacional del contribuyente con empresas residentes en México, excepto las deudas contratadas con el sistema financiero o con su intermediación".

Lo anterior, evidencia el capricho en que incurrió el legislador al introducir una fórmula para medir el valor de los activos permitiendo deducir, del resultado de sumar el promedio de estos últimos, sólo ciertas deudas, es decir, si el legislador hubiese querido respetar la Constitución con la creación de un impuesto que tomara en verdadera consideración la capacidad real de contribución del sujeto pasivo, debió, sin duda alguna, permitir el mismo procedimiento que estatuye dicho ordenamiento, de sumar todos los activos y disminuir también todos los pasivos, ya que de lo contrario, con esta especie, lo único que produce, es que se inventa una base gravable ficticia, impuesta por la arbitrariedad en que incurrió el poder legislativo, toda vez que únicamente permite restar ciertos pasivos.

Efectivamente, la creación de una falsa capacidad contributiva determinada en función de una regla incompleta de valuación de los activos, fija la base gravable del impuesto al activo de las empresas, de la que se deriva un impuesto totalmente apartado de la consideración de la capacidad contributiva de su destinatario. Para que un impuesto cumpla con las normas constitucionales, es menester, que se observe escrupulosamente el cumplimiento de los requisitos estatuidos por la fracción IV del artículo 31 constitucional, en el sentido de que los particulares contribuyen en función a su verdadera capacidad contributiva, y no como sucede en el presente caso, que se crea una base artificial del impuesto sin reconocer la existencia real de todos sus pasivos con terceros.

Prueba evidente de este aspecto inconstitucional del gravamen lo constituye la circunstancia de que la iniciativa propuesta por el Poder Ejecutivo a la consideración del Congreso lo intitulaba como "Impuesto al Activo Neto de las Empresas" y de que del análisis que hicieron los legisladores se percataron que como no se permitía deducir de la suma de los activos, la suma de todos los pasivos, no debía de considerarse como un impuesto al activo neto, sino simplemente un impuesto al activo de las empresas, de tal manera que esto evidencia la verdadera parcialidad en que incurrió el legislador al crear una norma que sólo autoriza la disminución de una parte de todos los pasivos del contribuyente, como si el resto de sus deudas no las debiera.

Como puede observarse del texto de la Ley, si el impuesto al activo es considerado constitucional se estaría permitiendo que mediante ficciones arbitrarias del legislador se pretendieran satisfacer los imperativos constitucionales, lo cual sería inaudito, pues en este orden de ideas se haría nugatorio el contenido de la fracción IV del artículo 31 constitucional, ya que bastaría que el legislador, apartándose totalmente de la realidad del contribuyente, creará en el texto de cualquier ordenamiento sofismas que pretendieran fundar la existencia de una capacidad contributiva y de una equidad sólo existente en el texto de la Ley.

El impuesto al activo de las empresas es un impuesto patrimonial que grava la propiedad de los bienes utilizados en la realización de las actividades empresariales de los contribuyentes. La doctrina, al analizar este impuesto patrimonial lo ha definido de la forma siguiente:

Manuel de Juano, jurista argentino, sostiene:

"Un impuesto al patrimonio, tal como se aplica en los regímenes modernos, obliga para determinar la base de la imposición, a sostener el patrimonio neto.

... El impuesto sobre el patrimonio neto, toma en cuenta la capacidad contributiva del contribuyente, a través de la rebaja de todos los pasivos existentes y de las deducciones personales ..." (11).

(11) De Juano Manuel, Curso de Finanzas y Derecho Tributario Tomo II Ed. Molalchino. Argentina 1971 Pag: 65-69

Más aun y sin necesidad de recurrir a otros países, el texto del supuesto gravámen al patrimonio que estudió la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por el año de 1975, claramente establecía que:

"... Para determinar el valor de la unidad patrimonial gravable, del valor total del conjunto de bienes o derechos podrán hacerse las siguientes deducciones: las deudas de todo orden a cargo del causante por responsabilidad directa o propia". (12)

La teoría sobre el patrimonio sostiene que éste comprende un activo y un pasivo; contiene no sólo derechos y bienes, sino también obligaciones o deudas naturales muy variadas.

La legislación nacional adopta la teoría clásica para la determinación del patrimonio de los individuos, que, en términos generales, es el conjunto de derechos y obligaciones de una persona apreciables en dinero, esto es, la suma de todos los derechos y todos los débitos; sólo de esta forma se está en aptitud de determinar con certeza jurídica el patrimonio de un individuo.

Las facultades legislativas no autorizan al Congreso para trastocar caprichosamente los conceptos jurídicos esenciales de determinados actos o hechos jurídicos, para crear nuevas bases impositivas, hipótesis que en la especie se materializa de manera evidente, es decir, con este nuevo impuesto al activo de las empresas, se diseña o crea un nuevo concepto relativo al patrimonio de un contribuyente desconociendo con toda intención el concepto tradicional que en el derecho positivo mexicano reconoce el artículo 2166 de nuestro Código Civil, que a continuación se transcribe:

(12) Chapoy Bonifaz Beatriz, Imposición a la Riqueza en México  
UNAM México 1983 Pag. 31

Art. 2166.- Hay insolvencia cuando la suma de los bienes y créditos del deudor, estimados en su justo precio, no iguala al importe de sus deudas.

De la lectura de este precepto se concluye que los derechos o activos deben valuarse correlativamente con los pasivos u obligaciones del mismo individuo, para de esta manera poder determinar jurídicamente el valor de su patrimonio y en consecuencia su estado de insolvencia; es decir, conforme al precepto transcrito la solvencia o capacidad económica se obtiene disminuyendo de los activos el importe de todas sus deudas estimados los primeros en "su justo precio".

Esto trasladado al campo tributario debería corresponder al texto del Impuesto al Activo, para que el mismo descansará en los principios de proporcionalidad y equidad exigidos por nuestra constitución, pero el caso en que sucede precisamente lo contrario ya que, por un lado, se suman todos los bienes y créditos del deudor no estimados en su "justo precio" sino actualizados conforme a índices de inflación y al resultado no se le compara con el importe de todas sus deudas, sino sólo con algunas cuentas, convirtiendo en solvente a un contribuyente que realmente se encuentra en estado de insolvencia, con lo cual se evidencia la absoluta injusticia, tanto desde el punto de vista ontológico como deontológico del gravamen.

Otro argumento más que demuestra la validez de este comentario es el hecho de que si un contribuyente contrata un pasivo con un banco y el flujo del efectivo lo deposita ante la misma institución, resulta que el monto de la cantidad depositada servirá de base para la causación del impuesto del 2% al activo de las empresas, pero, sorprendentemente, no podrá disminuir el monto del pasivo contraído con ese mismo banco.

Legalmente podría ser aceptado un gravamen al activo si obligará a los contribuyentes a determinar su base imponible con las mismas reglas tanto para los créditos o activos como para las obligaciones o deudas, es decir, sumar todos los activos, pero también disminuir todos los pasivos; aplicar el índice nacional de precios al consumidor al monto de los pasivos, pues sólo de esta manera se estaría ante un criterio objetivo para determinar la capacidad contributiva del particular, y no como en la especie, que se crea una base gravable artificial pues valuada en términos generales, nunca corresponderá a la verdaderamente poseída por el particular. Aplicando esta inconstitucionalidad al ejemplo anterior da como resultado un contribuyente cada vez más rico, por la actualización de su inversión en el banco, con independencia de la existencia del pasivo y de los intereses que genera.

Debe argumentarse que para corroborar la injusticia que produce esta gravamen basta comparar cual sería el resultado de que el contribuyente "A" comprara un activo de \$100 mediante la obtención de un pasivo por la misma cantidad con una institución de crédito, con el contribuyente "B" que adquiere el mismo activo en \$100, pero en lugar de contratar un préstamo con un banco lo hace con una sociedad mercantil. Bajo los términos de los artículos 1o, 2o, 3o, 4o y 5o de la Ley que contiene el gravamen

que se impugna de inconstitucional, el contribuyente "A" tendrá una base gravable de 100% y el contribuyente "B" tendrá una base gravable de 0 porque el crédito con el banco no se disminuye de la base y el contraído con la sociedad mercantil si se deduce. Se actualiza así el incumplimiento de la existencia constitucional de la equidad y generalidad. En el presente agravio se alega la materialización de una desatención total a la verdadera capacidad contributiva e igualdad de los particulares, toda vez que como puede apreciarse del supuesto mencionado, un mismo contribuyente que realiza la misma actividad con los mismos propósitos que otro, no paga el mismo gravamen, lo cual debe corregirse mediante la declaración de inconstitucionalidad del impuesto.

A mayor abundamiento, basta señalar el absurdo que se origina de comparar el contenido del ordenamiento que se reclama, con lo dispuesto por el artículo 7-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Ambos textos legales se refieren al tratamiento que tanto a los activos como a los pasivos deben asignar sus titulares.

Situación semejante se presenta con los pasivos en moneda extranjera. Para efecto de la Ley del Impuesto sobre la Renta los mismos deben ser considerados para la determinación de la ganancia inflacionaria y por lo tanto del impuesto correspondiente, en tanto que para la ley del impuesto al activo de las empresas, dichas deudas, a pesar de ser tales desde el punto de vista jurídico y de la ley del impuesto sobre la renta, son desconocidos en su calidad de pasivos y no se permite disminuirlos de la suma de los promedios de los activos del particular y por vía de consecuencia aumentan artificialmente la base gravable.

Lo mismo sucede al analizar el tratamiento que ambos ordenamientos le confieren a los inventarios. En tanto que para la ley del impuesto sobre la renta no son activos, para la ley del impuesto al activo si lo son.

Para la ley del impuesto sobre la renta, los terrenos ni siquiera son activos fijos, pero la ley del impuesto del 2% al activo, les asigna dicha calidad, aunque por su propia naturaleza estén carentes de ella.

Más aun, como puede desprenderse de los artículos 2o y 3o. de la ley que norma el impuesto que se reclama de inconstitucional, el valor de los activos deberá actualizarse multiplicándolo por los factores que se obtengan, en los términos del artículo 7 fracción II de la ley del impuesto sobre la renta y, en cambio, no solamente no se reconoce la existencia real de todos los pasivos, sino que de los pocos que son aceptados como tales, no pueden ser actualizados por lo tanto, se insiste, se inventa una base gravable que como se ha venido mencionado a lo largo de este artículo, demuestra que el legislador abusó de su facultad creando un impuesto mediante la determinación de una base gravable alejada totalmente de la realidad.

Es conveniente apuntar que, como lo señaló el órgano legislativo, al constituirse el Impuesto al activo de las Empresas como un gravamen complementario al del Impuesto sobre la Renta, se persiguió el fin de que se pagará un impuesto mínimo del 2% de sus activos, cuando no hubiera Impuesto sobre la Renta a cargo del contribuyente, lo que sucede sólo que éste no haya obtenido utilidad o sea, porque carece de capacidad contributiva, bajo

estas circunstancias, pretender que a pesar de ello si se tiene posibilidad de cubrir otro gravamen, descansa sobre una premisa falsa e ilegal, pues lo cierto es que se deberá soportar el impuesto al activo cuando no se paga el impuesto sobre la renta, lo que sucede, se insiste, cuando el sujeto carece de capacidad contributiva.

El contribuyente que pague el impuesto del 2% en definitiva lo hará injustamente porque carece de capacidad contributiva, porque no tuvo la suficiente utilidad que le permitiera acreditarlo contra el impuesto sobre la renta, causado por ella, todo lo cual evidencia la inconstitucionalidad que se incurre al haber aprobado por el Poder Legislativo este gravamen.

Por otra parte como ya se menciona, desde el momento que se dio a conocer este nuevo impuesto fue duramente criticado por los especialistas en la materia, lo cual origino que se recurriera al juicio de amparo al considerarse que se causaba un perjuicio al patrimonio de los contribuyentes, y por lo tanto en algunos casos se impugno a la ley misma (amparo indirecto) y en otros el primer acto de aplicación (amparo directo), entendiendose como primer acto de aplicación el requerimiento hecho por la autoridad competente, para el cumplimiento de cualquiera de las obligaciones fiscales contenidas en la ley. Que en este caso sería la Oficina Federal de Hacienda correspondiente al domicilio fiscal del afectado.

En la actualidad ya se han desahogado varios de los citados juicios al grado de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha tenido precedentes para dictar jurisprudencia respecto de la legalidad del impuesto al activo.

A continuación nos permitimos transcribir algunas de las tesis de jurisprudencia dictadas por la corte haciéndoles un comentario adicional que juzgamos interesante:

ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO A LA LEY RELATIVA NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, PUESTO QUE SU OBJETO ES INDICATIVO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DEL SUJETO DEL IMPUESTO. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que el principio de proporcionalidad tributaria consagrado por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución consiste en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, la cual debe de analizarse en relación con el objeto del gravamen. Ahora bien, este requisito es respetado en la ley de impuestos de que se trata toda vez que el objeto del impuesto, consistente en los activos de las empresas, es indicativo de su capacidad económica.

Del análisis, de esta tesis se desprende que contradice a toda luz los principios de proporcionalidad y equidad por que gravará en función del valor del activos, y no en función de la productividad efectivamente obtenida de los bienes que lo integren. Por que el gravar a los contribuyentes por su activo no tiene ninguna relación con su capacidad contributiva, ya que por ejemplo una empresa puede tener activos muy valiosos y sin embargo tener capital contable y flujo de efectivo negativos, además de perdidas y no obstante esto tendrá que cubrir el impuesto.

Inclusive si se acatará lo dispuesto por la Corte, pensamos que el impuesto al activo se volvería un "impuesto confiscatorio", ya que absorbería a la fuente misma del impuesto, por que en el caso de una sociedad con muchos activos y sin pasivos, la aplicación de este tributo implicaría que al correr de los años se perdiera casi la totalidad de su capital contable, con la cual entraría en causal de disolución.

ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL, LOS ARTICULOS 2o, FRACCIONES II, Y III 3o. Y 7o. FRACCION II, DE LA LEY NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA POR EFECTUAR REMISIONES A OTRAS LEYES. Esta Suprema Corte de Justicia ha sustentado el criterio de que no existe ningún impedimento constitucional para que el legislador determine algunos elementos del tributo que establezca, remitiendo a los ya instituidos en otras leyes, porque, al hacerlo así, adopta o integra esos elementos, sin que por ello demerite la certeza y seguridad jurídica de los mismos, que es el fin perseguido por el principio de legalidad tributaria. Por lo tanto, la particularidad de que los artículos 2o. fracciones II y III, 3o. y 7o. fracción II de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas remitan a disposiciones de otras leyes para integrar la base del tributo de mérito, no transgrede el principio de legalidad impositiva que establece el artículo 31 fracción IV de la Constitución.

Si examinamos atentamente la jurisprudencia dictada por la corte que señalamos en el principio de legalidad, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto emane del órgano legislativo, sino que fundamentalmente los caracteres esenciales del impuesto y la

forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal forma que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades ni para el cobro de impuestos imprevisibles y así, de esta forma el contribuyente pueda en todo momento conocer a ciencia cierta la forma de contribuir para los gastos públicos y la autoridad a su vez aplique las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante.

Con base en lo anterior si se sigue el lineamiento trazado en la tesis referida el impuesto al activo no se apegó a lo dispuesto por el principio de legalidad y por ende el impuesto no tendría un claro apoyo legal, debiendo considerarlo absolutamente proscrito del régimen constitucional establecido en el principio citado.

## CONCLUSIONES

- No. 1 Los conceptos que se señalan en este Trabajo de Tesis en relación a la Inconstitucionalidad del Impuesto al Activo, están hechos con la finalidad de hacer notar que antes de aprobar cualquier ordenamiento que establezca una carga fiscal para el contribuyente, se observen y se respeten los lineamientos y normas establecidas para la aprobación y promulgación de una ley.
- No. 2 El establecimiento del Impuesto al Activo fue el resultado de la necesidad de aumentar significativamente la recaudación, al tener más sujetos de impuesto tanto del activo (IMPAC) como en el de sobre la renta (ISR), al obligar a estos a pagar un impuesto mínimo aun cuando no tengan ingresos o no reporten utilidad alguna.
- No. 3 No respeta el principio de generalidad por que exceptúa del pago a contribuyentes que tienen capacidad de pagar, por lo que se hace una distinción que no tiene fundamento legal ni lógico.
- No. 4 Viola el principio de equidad tributaria por que no todos los contribuyentes tienen el mismo trato ante la ley, ya que se establece un tratamiento privilegiado a cierto tipo de contribuyentes y además de la mecánica de aplicación de la ley para efecto de determinar el valor de los activos, los contribuyentes que posean activos completamente depreciados no causarán el impuesto aun cuando dichos activos tengan un valor de mercado significativo.

- No. 5** Transgrede el principio de proporcionalidad ya que todo impuesto debe ir en función de la capacidad contributiva del sujeto y en el caso del impuesto al activo al aplicarse una tasa única del 2% no toma en consideración la capacidad económica de los contribuyentes.
- No. 6** No se imparte una justicia tributaria idónea por que la disposición fiscal no reconoce que la adquisición de los activos pudo realizarse a través del endeudamiento, por lo que la simple tenencia del activo no refleja la capacidad contributiva del sujeto.
- No. 7** Es un impuesto patrimonial y por lo tanto grava la propiedad de los bienes utilizados en la realización de las actividades empresariales de los contribuyentes.
- No. 8** Las jurisprudencias dictadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación referentes al Impuesto al Activo en su mayoría caen en contradicción con las dictadas por la propia Corte para los principios generales de los impuestos, y por lo tanto no puede existir seguridad jurídica en su aplicación.

## B I B L I O G R A F I A

- Chapoy Bonifaz Beatriz. "Imposición a la Riqueza en México", U.N.A.M., México, 1983.
- De Juano Manuel. "Curso de Finanzas Derecho Tributario", Tomo II Ed. Molalchino, Argentina 1971.
- Flores Zavala Ernesto. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", Ed. Porrúa, México 1985.
- Fraga Gabino. "Derecho Administrativo", Ed. Porrúa, México 1987.
- Margáin Manautou Emilio. "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Ed. Porrúa, México 1989.

## ORDENAMIENTOS JURIDICOS CONSULTADOS

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Ley del Impuesto al Activo y su Reglamento.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento.
- Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

## OTRAS PUBLICACIONES

- Diario Oficial de la Federación.
- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación