

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON
FACULTAD DE DERECHO Y CRIMINOLOGIA



“ABROGACION DE LA LEY DEL
IMPUESTO AL ACTIVO”

POR

LIC. JAVIER HERNANDEZ HERNANDEZ

TESIS

Como requisito parcial para obtener el Grado de
MAESTRIA: EN DERECHO FISCAL.

OCTUBRE 2003

TM

K1

FDYC

2003

.H473



1020149190

**UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON
FACULTAD DE DERECHO Y CRIMINOLOGIA**



**"ABROGACION DE LA LEY DEL
IMPUESTO AL ACTIVO"**

POR

LIC. JAVIER HERNANDEZ HERNANDEZ

T E S I S

**Como requisito parcial para obtener el Grado de
MAESTRIA: EN DERECHO FISCAL**

OCTUBRE 2003

786841

TM
KI
FOYE
2003
.H473



FONDO
TESIS

DEDICATORIA

LA PRESENTE EXPOSICION LA CUAL REPRESENTA LA CONTINUACION DE UNA VIDA PROFESIONAL CON NUEVOS RETOS Y MUCHAS RESPONSABILIDADES PARA MÍ LO DEDICO DE MANERA HUMILDE Y SINCERA A:

DIOS NUESTRO SEÑOR, por que bendices mi vida, pues nunca mi hiciste perder la esperanza en seguir adelante, gracias a ti hoy con orgullo veo el final de este largo camino el cual yo mismo construí, GRACIAS A DIOS.

A mi MADRE MARIA DEL CONSUELO quien con su apoyo he llegado hasta donde estoy, por que solo ella sabe lo que se ha sufrido, como yo que lo he vivido, a lo largo de estos dos años te doy la gracias por que con tu apoyo y comprensión pude terminar mi Maestría.

GRACIAS MAMA.

Mis padres FERNANDO HERNANDEZ RODRIGUEZ y MARIA DEL CONSUELO HERNANDEZ JIMENEZ, a quien admiro, por que han sabido ser un verdadero ejemplo a seguir a lo largo de mi vida les doy gracias ha ambos por haberme brindado su apoyo infinito, ya que sin su ayuda me hubiera sido dificil lograr terminar mis estudios profesionales.

GRACIAS.

Mis hermanos JUAN FERNANDO, CESAR JOEL, CHRISTIAN RAUL, Y JESÚS EMMANUEL, ejemplo a seguir de los dos primeros Fernando Abogado con Maestría en Derecho fiscal, Cesar Maestría en Ortodoncia, una gran responsabilidad en seguir sus pasos que hoy logre, mañana serán Christian Raúl y JESÚS EMMANUEL, a todos ellos gracias por su comprensión apoyo y el esfuerzo que todos juntos realizaron, con trabajo y ayuda moral y económica, para que lograra mi propósito, a todos ustedes, a mis sobrinos JULIO CESAR y REGINA el cual me han hablado el corazón desde que llegaron a mi vida.

GRACIAS.

A sí que a mi FAMILIA LES EXPRESO "MIL GRACIAS"

A mi novia y futura esposa ALMA VERONICA ARELLANO AGUILAR el cual quiero hacer un reconocimiento ya que cuando empecé mi maestría y quise desistir de ella, me dio apoyo moral diciéndome que si ya empecé algo que lo termine, que con su amor y comprensión durante estos cinco años de noviazgo me ha aguantado mis errores malos ratos, pero que con su cariño, amor, delicadez me ha hecho que vea las cosas de diferente manera. Gracias reina que sin tu amor no se que haría, espero que sigamos adelante con nuestros sueños, que nuestra relación y amistad sea para toda la vida te Amo mi amor, por todos estos momentos tan inolvidables que hemos vividos juntos.

GRACIAS.

Mis amigos ALFREDO GARZA REYNA, SERGIO ENRIQUE TREVIÑO DEL BOSQUE, Amigas y compañeros que me es imposible mencionarlos a todos; les doy las Gracias por el apoyo brindado y por darme su amistad.

Mis Maestros, ENRIQUE JIMENEZ GOMEZ, MARTINA ARROYO DIAZ, Gracias infinitamente por todos sus buenos consejos, por todos sus conocimientos y experiencias que han vivido y que siempre nos brindaron su apoyo, y que gracias a ellos lograremos ser buenos profesionistas.

A USTEDES H. MIEMBRO DEL JURADO, mi cariño y respeto.

INDICE

Introducción.....	1
Capitulo I panorámica general de los Impuestos.....	4
A. Concepto de los Ingresos del Estado.....	4
1. Clasificación en la legislación mexicana.....	6
1.1. Contribuciones y Tributos.....	7
1.2. Impuestos en el Código Fiscal de la Federación en diferentes etapas en nuestra Legislación.....	8
1.3. Código Fiscal de 1967.....	9
1.4. Código Fiscal de 1981.....	10
1.5. Ingresos tributarios y no tributarios.....	10
B. Impuestos.....	11
1. Antecedentes Históricos de los Impuestos.....	11
1.1. Características de los Impuestos.....	13
1.2. Elementos de los Impuestos.....	14
1.3. Sujetos.....	14
A) Sujeto.....	14
B) Sujeto Activo.....	14
C) Sujeto Pasivo.....	14
1.4. Objeto.....	16
1.5. Base.....	16
1.6. Tasa.....	17
C: Principios de los Impuestos.....	18
1. Principio de Generalidad.....	18
2. Principio de Uniformidad.....	19
3. principio de Certidumbre.....	19
4. Principio de Comodidad.....	19
5. principio de Economía.....	20
6. Principio de Justicia.....	20
7. Principio de Simplicidad y Claridad.....	20
8. Principio de Capacidad de pago.....	21
9. principio de Fundamental Ético-Tributario.....	21
10. Principio de Cumplimiento Voluntario de las normas Fiscales.....	22
11. Principio de conservación de la potestad Tributaria.....	23
D. Clasificación que nos proporciona el jurista Emilio Margain Manatou.....	24
1. Impuestos Directos e Indirectos.....	24
1.1. Ventajas del Impuesto Directo.....	25
1.2. Desventajas del Impuesto directo.....	25
1.3. Ventajas del Impuesto Indirecto.....	26
1.4. Desventajas del Impuesto Indirecto.....	26
1.5. Reales y personales.....	26
1.6. Impuestos Específicos Ad Valorem.....	27
1.7. Generales y Especiales.....	27

1.8. Impuestos con fines Fiscales y Extrafiscales.....	27
1.9. Impuestos Alcabalatorios.....	28
1.10. Fines de los Impuestos	30
A) Principio de la Legitimidad.....	30
B) Principio de Realidad.....	30
Capitulo II Panorámica General del Impuesto al Activo.....	33
A. Antecedentes del Impuesto al Activo.....	33
1. La situación socio- económica de los 80's	33
2. La promulgación del impuesto al Activo.....	37
3. La evolución del Impuesto al Activo.....	40
Capitulo III Análisis Jurídico de la Ley del Impuesto al Activo.....	43
A. Determinación del Impuesto.....	43
1. De los sujetos del Impuesto.....	43
1.1. De las personas físicas y morales.....	43
1.2. De los residentes en el extranjero.....	45
1.3. De las Empresas del sistema financiero.....	47
2. El objeto del impuesto.....	48
3. La base del impuesto.....	49
3.1. Activos financieros.....	49
3.2. Activos fijos, gastos y cargos diferidos.....	49
3.3. Los terrenos	50
3.4. Los inventarios.....	51
4. La tasa gravable.....	51
B. Calculo del Impuesto.....	52
1. Procedimiento de calculo	52
1.1. De los Activos Financieros.....	52
1.2. De los activos fijos, gastos y cargos diferidos.....	53
1.3. De los terrenos.....	54
1.4. De los inventarios.....	55
1.5. Formula de cálculo.....	55
C. Declaración del impuesto.....	56
1. De los pagos provisionales.....	56
1.1. Mensuales y trimestrales.....	56
1.2. Fecha de pago y determinación del pago mensual.....	56
1.3. Disminución de los pagos Provisionales.....	57
1.4. Opción de pagos y ajuste de pagos provisionales de las personas morales.....	57
2. Declaración del ejercicio.....	59
3. Acreditamiento del ISR del ejercicio.....	59
4. De las devoluciones.....	60
5. Personas exentas del impuesto.....	61

CAPITULO IV. Controversia sobre la Abrogación de la Ley del Impuesto al Activo

A. Opinión de la Suprema corte de Justicia de la Nación	64
1. De la constitucionalidad del Impuesto al activo.....	65
2. De la inconstitucionalidad del impuesto al activo.....	70
B. Postura de la Iniciativa Privada y de los Partidos Políticos.....	76
1. La iniciativa privada	77
2. Los partidos políticos.....	81
C. Posición de las Autoridades Tributarias.....	84

Capitulo V. Ventajas y Desventajas de la Abrogación de la Ley del Impuesto al Activo

A. De las Ventajas y Desventajas en caso de Abrogación.....	88
1. Las ventajas	88
1.1. Fomento a la inversión.....	89
1.2. Crecimiento de activos de las empresas	90
1.3. Desarrollo de proyectos a largo plazo	90
1.4. Estimulo al cumplimiento de obligaciones fiscales.....	91
2. Las desventajas.....	91
2.1. Perdida de ingresos por concepto de Impuesto al activo.....	92
2.2. Aumento de la evasión fiscal por falta de activos de las empresas.....	93
B Propuesta personal.....	94
1. Nuestra opinión frente a la controversia.....	94
1.1. Resumen de la controversia	94
1.2. Desarrollo de la opinión.....	95
2. Planteamiento de la propuesta.....	97
2.1. Personas morales.....	98
2.2. Aspecto contable.....	99
2.3. Personas físicas.....	100
3. Análisis personal de la propuesta.....	101
3.1. Ventajas.....	101
3.2. Desventajas	102
CONCLUSIONES.....	103
BIBLIOGRAFÍA.....	105

INTRODUCCIÓN

La historia tributaria de nuestro país se ha caracterizado por contar dentro de su legislación, con impuestos controvertidos que son promulgados con una finalidad que va más allá de recaudar ingresos, y es precisamente esa doble finalidad la que crea el descontento entre los contribuyentes. Ejemplo de lo anterior, ha sido la Ley del impuesto al Activo, la cual fue promulgada no solo con la intención de gravar el activo de las empresas, sino también como un medio de control de la evasión fiscal que practicaban innumerables de estas en relación con sus ingresos gravables declarados por concepto de Impuesto Sobre la Renta.

Es así como nace la controversia sobre la abrogación de la Ley del Impuesto al Activo, pues mientras para la mayoría de los contribuyentes es una ley inconstitucional, inhibitoria de la inversión y meramente complementaria de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por lo cual debe ser abrogada; para la autoridad fiscal el impuesto al activo, es una contribución más independiente del impuesto sobre la renta y sobre todo un medio legal para evitar viejas prácticas de evasión fiscal, razón por la que no debe ser abrogada la ley que contiene dicho impuesto.

Pues bien, para resolver la controversia en referencia se atendió en primera instancia al Poder Judicial de la federación, quien a través del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación expuso su opinión jurisprudencial, misma que en principio favoreció la inconstitucionalidad de la Ley del Impuesto al Activo; sin embargo, tiempo después se presentaron tesis contradictorias en donde por primera vez se le otorgaba la razón a los contribuyentes, en el sentido de declarar inconstitucional la ley de referencia. Aunado a lo anterior, la controversia sobre la abrogación de la Ley del Impuesto al Activo, tomo tintes políticos toda vez que los partidos políticos en su momento de oposición como lo fue el partido de Acción Nacional, y el partido de la Revolución Democrática se sumaron a los reclamos de los contribuyentes a favor de la abrogación de dicha ley, para lo cual se

presentaron iniciativas en ese sentido, y sobre todo se ha utilizado esta problemática como una de las propuestas contenidas en las plataformas políticas de estos partidos.

II.- OBJETIVOS.

En nuestro trabajo trata de probar que el impuesto al Activo vigente en México, es un gravamen que ha creado múltiples problemas desde su creación, tanto para las empresas como para las personas físicas a quienes grava, razón por la que presentamos las diversas posturas como la de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de la iniciativa privada, de los partidos políticos tanto del ahora partido del poder, como los de oposición y de las autoridades tributarias, en donde se critica la naturaleza y aplicación del impuesto, llegando a señalar la posibilidad de abrogar o no dicho impuesto.

El punto principal que se tiene como objetivo en la tesis ya establecida, es que la Ley del Impuesto al activo debe ser abrogada, ya que es inconstitucional, por que es totalmente desproporcional e inequitativa ya que para la mayoría de los contribuyentes es una ley inhibitoria de la inversión, por que es imposible cobrar este impuesto a una pequeña o mediana empresa, que cobrarle a una empresa de grande expansión y comercio.

3.- METODOLOGÍA A EMPLEAR

EL método para el desarrollo del tema, tomando en consideración que el fondo de este es La Abrogación de la Ley del impuesto al Activo, Analizando nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como la Ley del Impuesto al Activo, y la Ley del impuesto Sobre la Renta de la cual considero aplicar la metodología siguiente:

1) Metodología Inductiva – deductiva. Para discernir el tema objeto de la tesis y lograr la abstracción, dicho método se aplicara mediante el análisis crítico y objetivo de los artículos que se relacionen con el tema de la: Abrogación de la Ley del Impuesto al Activo y con la bibliografía formal o específica y legal aplicable.

2) La investigación se realizara mediante las técnicas siguientes:

- a) La técnica de investigación documental, esto a través de fichas bibliograficas que se obtengan de textos aplicables al tema.
- b) Técnica empírica, esto es la consulta de textos y hechos que se relacionen en el tema, así como las páginas de navegación por Internet.

Las limitantes de la investigación son la falta de doctrina respectivo del tema a desarrollar, toda vez que son pocos los autores que se han preocupado por tratar de desarrollar este tema, razón por la cual una de nuestras principales fuentes de investigación, son las editoriales y artículos de periódicos y revistas especializados, que han plasmado sus opiniones, así como las de autoridad tributaria y de los contribuyentes, respecto del tema que nos ocupa.

De acuerdo con los objetivos perseguidos en este capítulo dividiremos nuestra investigación en cinco capítulos. En el primer expondremos una panorámica general de los impuestos atendiendo principalmente a los antecedentes y etapas así como sus elementos y fines. En él capítulo segundo analizaremos una panorámica general pero ahora sí del impuesto al activo en general desde su creación y evolución. En él capítulo tercero analizaremos jurídicamente el impuesto al activo vigente en sus elementos del impuesto como sujeto, objeto base, tasa, así como el supuesto de algunos contenidos en la propia ley.

En él capítulo cuarto mencionaremos los puntos de vista en el aspecto de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el de la Iniciativa Privada y los partidos políticos así como el de la autoridad fiscal. Él capítulo quinto tendrá como objetivo las ventajas y desventajas de la abrogación de la ley del impuesto al activo, y por ultimo nuestras conclusiones del resultado de nuestra investigación.

“INGRESOS DEL ESTADO”

CAPITULO I PANORÁMICA GENERAL DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

A. CONCEPTO

El maestro Raúl Rodríguez Lobato ⁽¹⁾ nos menciona como concepto que la organización y funcionamiento del estado supone para este la realización de gastos y la procura de los recursos económicos indispensables para cubrirlos, lo cual origina la actividad financiera del estado.

En el Libro de Serra rojas ⁽²⁾, Señala que lo “financiero es la actividad del estado consistente en determinar el costo de las necesidades estatales y las generales de los habitantes de un país, la determinación de los medios dinerarios para atenderlas y su forma de obtención, la obtención misma de tales medios su administración y la realización dineraria de aquellas necesidades”.

Consideramos que la actividad financiera del estado es aquella relacionada con la obtención, administración o manejo y empleo de los recursos monetarios indispensables para satisfacer las necesidades públicas. A sí mismo por su contenido y efectos la actividad financiera del estado constituye un fenómeno económico, político, jurídico y sociológico.

Económico: por que se trata de la obtención, administración o manejo y empleo de recursos monetarios.

Político: por que forma parte de la actividad del estado, como entidad soberana, para el *cumplimiento y logros de sus fines*.

Jurídico: por que en un estado de derecho se encuentra sometida al derecho positivo.

¹ RODRÍGUEZ LOBATO, RAÚL, Derecho Fiscal, Editorial Harla, México 1998.

² SERRA ROJAS, Andrés, Derecho Administrativo Primer y Segundo Curso, Editorial Porrúa S.A.

Sociológico: por la influencia que ejerce y los efectos que produce sobre los diversos grupos de la sociedad que operan dentro del estado.

Así mismo corresponde al derecho financiero el estudio general del aspecto jurídico de la actividad financiera del estado en sus tres momentos, el de la obtención, el de la administración o manejo y el del empleo de los recursos monetarios.

Existen diversas clasificaciones de los ingresos del estado, pues son diferentes los puntos de vista de los autores al elaborarlas, como por ejemplo Emilio Margain Manautou ⁽³⁾ nos menciona algunas de ellas, como comentamos a continuación:

Griziotti clasifica los ingresos del estado según su origen, y así señala que existen ingresos provenientes de las pasadas generaciones, tales como las rentas patrimoniales, utilidades de instituciones públicas, utilidades de las empresas públicas; ingresos provenientes de presentes generaciones, como son las contribuciones de guerra, multas e ingresos penales y contribuciones ordinarias y extraordinarias, que comprenden impuestos directos, impuestos indirectos, tasas y contribuciones especiales; finalmente ingresos a cargo de las futuras generaciones, tales como la deuda flotante, empréstitos forzosos, voluntarios o patrióticos y emisión de papel moneda.

Para Einaudi, los ingresos del estado se dividen en dos categorías:

- a) Ingresos derivados de los impuestos.
- b) Ingresos no derivados de los impuestos.

Estos últimos comprenden los precios privados, que son aquellos que el estado obtiene por la prestación de servicios o explotación de bienes de su propiedad, compitiendo con los particulares, precio que no es fijado por el estado sino por la demanda que en el mercado existe. Precios cuasi privados, que son los que obtiene el estado por la prestación de servicios o explotación de bienes, donde no obstante que concurre con el

³ MARGAIN MANAUTOU EMILIO "INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO" EDITORIAL PORRUA 1997.

particular con la oferta de los bienes o servicios, se tiene interés en que se haga un uso desmedido de ellos y entonces, atendiendo a ese interés, el estado establece un precio por encima del que existe en el mercado. Precios públicos que son aquellos que obtiene el estado por la prestación de servicios o explotación de bienes sobre los cuales ejerce un monopolio y por lo tanto el precio de los mismos lo fija libremente, ya que no tiene competencia por parte de los particulares. Precios políticos que son aquellos que establece un estado donde la cantidad que se obtiene por la prestación de un servicio o la explotación de un bien esta muy por debajo del costo real del mismo o sea que se haya determinado así en atención a consideraciones políticas. Dentro de los ingresos no derivados del impuesto incluye a las contribuciones y los empréstitos.

Bielsa clasifica a los recursos económicos del estado en tres grupos:

- a) Nacionales, provinciales y municipales.
- b) Ordinarios y extraordinarios siendo los primeros aquellos ingresos que se recaudan en cada ejercicio fiscal, legalmente autorizados, y los segundos, los destinados a sufragar gastos no previstos o déficits presupuestarios.
- c) Originarios y derivados, siendo los primeros los que provienen del patrimonio del ente público y los segundos los que derivan del patrimonio de los particulares, como son los impuestos, tasas y contribuciones especiales.

1. Clasificación en la Legislación Mexicana.

Conforme al Código Fiscal de la Federación en el artículo 2 y 3 nos menciona que los Ingresos del Estado se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos, aprovechamientos y productos, los que se definen en la siguiente forma:

- a) Son impuestos las contribuciones establecidas en ley que deban pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las aportaciones de seguridad social, de las contribuciones de mejoras y de los derechos.

- b) Son aportaciones de seguridad social las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas físicas que son sustituidas por el estado en el cumplimiento de sus obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo estado.
- c) Son contribuciones de mejoras las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.
- d) Son derechos las contribuciones establecidas en ley por los servicios que presta el estado en sus funciones de derecho público así como por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación.
- e) Son aprovechamientos los ingresos que percibe el estado por funciones de derecho público distinto de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.
- f) Son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el estado en sus funciones de Derecho Privado, así como por el uso aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.

La ley de Ingresos al hacer catálogos de los ingresos que se propone percibir la federación durante el año fiscal, divide él catalogo los grupos antes mencionados y en cada uno de ellos precisa los conceptos específicos que dan origen al ingreso.

1.1. CONTRIBUCIONES Y TRIBUTOS.

La contribución es un concepto genérico que engloba a todo lo que auxilia a sufragar los gastos del Estado. Este género se divide en contribuciones forzadas y contribuciones voluntarias.

Son contribuciones forzadas aquellas que fija la ley a cargo de los particulares que se adecuen a la hipótesis normativa prevista en la propia ley.

Son contribuciones voluntarias aquellas que derivan ya sea de un acuerdo de voluntades entre el estado y el particular (contrato de compraventa, de arrendamiento, etc.) o bien de una declaración unilateral de voluntades particular que implica un acto de liberalidad (donación o legado). A las contribuciones de primer tipo de los mencionados se les denomina tributos y abarcan diferentes exacciones, como son: impuestos, derechos o tasas y contribuciones especiales y las tres son producto del ejercicio de la potestad o poder tributario del estado.

En México, de los ingresos del estado señalados por el Código Fiscal de la Federación, únicamente son tributos los impuestos, los derechos y la contribución de mejoras.

1.2. Los Impuestos en el Código Fiscal de la Federación en diferentes etapas de nuestra Legislación.

El Código Fiscal de la Federación de 1938

El primer Código Fiscal hacía una clasificación cuatripartita de los ingresos públicos en impuestos, derechos, productos y aprovechamientos.

Los impuestos eran definidos como las prestaciones en dinero o en especie que el estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como un hecho generador del crédito fiscal (Art2).

Eran derechos las contraprestaciones, requeridas por el poder público en pago de sus servicios de carácter administrativo prestados por él (Art.3).

Productos eran los ingresos que percibe el estado por actividades que no corresponden al desarrollo de sus funciones propias de derecho público o por la explotación de sus bienes patrimoniales (Art4).

Por ultimo el CFF tenía una clasificación residual, una especie de cajón de sastre a donde iban a parar todos los ingresos no clasificables en las tres anteriores categorías, que eran los aprovechamientos. Estos se definían como los demás ingresos ordinarios del erario federal no clasificables como impuestos, derechos o productos, los rezagos, que son los ingresos federales que se perciben en año posterior al que en el crédito es exigible, y las multas (Art5).

1.3. EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1967

El CFF 1967 mantiene la misma titulación de ingresos del anterior, cuando cambian las definiciones de ellos y omite incluir como figura tributaria separada de las contribuciones especiales.

Los impuestos son definidos como las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales para cubrir los gastos públicos (Art2).

Los derechos son definidos como las prestaciones establecidas por el poder público conforme a la ley, en pago de un servicio público (Art3).

La definición de productos experimenta solo un ligero cambio en cuanto sustituye a las palabras “el Estado” por la “Federación”.

Por ultimo, el CFF 1967 define los aprovechamientos como los recargos, las multas y los demás ingresos de derecho público, no clasificables como impuestos, derechos o productos (Art.4).

La clasificación del CFF 1967 no es hermética, dado que quedan ingresos públicos que no se pueden incluir en las categorías consagradas; y no es completa en cuanto a los ingresos tributarios, pues le falta definir a las contribuciones especiales.

1.4. EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEERACION DE 1981.

El vigente CFF 1981 introduce cambios sustanciales aunque no todos felices a los conceptos de ingresos públicos, y los clasifica como sigue:

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

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

III.- Contribuciones de mejora son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras publicas.

IV.- Derechos son las contribuciones establecidas en ley por los servicios que presta el estado en sus funciones de derecho público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación.

1.5. INGRESOS TRIBUTARIOS Y NO TRIBUTARIOS.

En los ingresos del estado se ha abierto paso a dos grandes ramas como son los: *Ingresos Tributarios por una parte y los ingresos no tributarios por la otra.*

- a) En los ingresos tributarios quedan comprendidos exclusivamente los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales.
- b) En los ingresos no tributarios quedan comprendidos todos los demás ingresos públicos, que deriven de un acto de actividad publica, de un acto o de derecho publico,

como la requisición o de un acto de derecho privado, como puede ser la venta de bienes del estado. En esta última clasificación es la que nos parece de más mérito.

B. IMPUESTOS

EL Código Fiscal de la Federación en su artículo 2 fracción primera nos define a los Impuestos como:

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

1. Antecedentes Históricos de los Impuestos:

EL autor Héctor B. Villegas, define a los Impuestos dándoles el nombre de tributos como:

Las prestaciones comúnmente en dinero que el estado exige en ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.

Viti de Marco, dice que impuesto es una parte de la renta del ciudadano que el estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales.

El ordenamiento Fiscal Alemán que fue de antecedente de la definición de impuestos que daba tanto nuestro Código Fiscal de la Federación de 1938 como el de 1967, define como las prestaciones en dinero, instantáneas o periódicas que no representan la retribución de un servicio especial prestado por una entidad pública y son exigidos para procurar ingresos, a todos aquellos a cuyo respecto se verifique el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el deber de la prestación.

Los impuestos son el ejemplo más remoto de carga tributaria de un sujeto a otro, en virtud de la soberanía de uno de ellos, que imponía por mandato legal, o sin él en los tiempos antiguos una prestación de dinero o especie.

En el caso de los impuestos aduaneros en los siglos XV y XIV A. C. En Egipto las aduanas ubicadas en los puertos y lugares de entrada, cobraban una porción de los productos que importaban, también en la India existía este impuesto y cuando Alejandro Magno llegó a ese país lo conoció y lo impuso a Grecia, en el antiguo testamento se cuenta que cuando los hijos de Jacob van a Egipto a vender y comprar llevaban donativos al Rey que realmente eran impuestos.

El término impuesto proviene del vocablo en latín *IMPOSITUS*, es decir carga impuesta a los romanos, contemplaban una gran variedad de impuestos, pero estos cambian conforme se transformaba la situación económica y política, primero de la república y luego del imperio. Sin embargo, se conservaron los impuestos llamados *vectigal* y *portorium* que gravaban el comercio, la entrada y salida de mercancía de los puertos respectivamente.

Por otro lado se llama impuesto el tributo que se establece sobre los sujetos en razón de la valoración política de una manifestación de la riqueza objetiva o subjetiva, teniendo en cuenta las circunstancias personales de los sujetos pasivos tales como el estado civil, cargas de familia, monto total de los ingresos y fortunas.

Los juristas Enrique Fuentes Quintana y Fritz Neumark coinciden en definir el impuesto como la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una tramitación de valores económicos a favor del estado y de las entidades jurídicamente autorizadas para recibirlos por un sujeto económico con fundamento en una ley, siendo fijadas las condiciones de la prestación en forma autoritaria y unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria.

1.1 Características de los Impuestos:

- Debe establecerse a través de una ley:

“ Artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos nos establece la obligación tributaria de los mexicanos en contribuir para el gasto publico, así de la Federación como el Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

- El pago del impuesto debe ser obligatorio:

Es para todos los mexicanos y en su caso extranjeros que entren en los supuestos establecidos en la Constitución Política de los Estados Unidos en su artículo 31 y leyes complementarias.

- Deben ser proporcionables y equitativos.

Justicia en la imposición, es decir que deben establecerse en función de la capacidad contributiva de las personas a quienes van dirigidos.

- Se establece a favor de la administración activa:

Obligación de contribuir a los gastos de la federación, estados y municipios, se excluyen a los organismos descentralizados y para estatales.

- Destinados a satisfacer los gastos en la Ley de Egresos.
- La clasificación de los impuestos es:

Directos: Gravan el patrimonio o su incremento.

Indirectos: Gravan el consumo y son trasladables.

1.2. ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS

1.- Sujeto. Hugo Carrasco Iriarte ⁽⁴⁾ señala que el primer elemento de la relación tributaria es el sujeto de la misma a ahora bien existen dos clases de sujetos como son el sujeto activo y sujeto pasivo.

- **2.- Sujeto Activo:** El Estado, como titular de la potestad tributaria se transforma en sujeto activo de la relación jurídica tributaria principal. No se debe confundir al estado en su papel de poseedor de la facultad potestativa y al Estado como sujeto activo de la relación jurídica tributaria.

Así tenemos en primer término al estado que, a través del poder legislativo, ejerce la facultad de imponer tributos a los particulares. En segundo término el estado a través de su poder ejecutivo, comúnmente denominado fisco va a realizar la labor de recaudación y de administración de los recursos que se obtengan derivados de la relación jurídico tributaria. En este último carácter que puede considerarse al estado como sujeto activo, ya que tiene la facultad de pedir a los contribuyentes el pago de las contribuciones que al haber realizado el hecho generador, forman parte de la relación jurídico tributaria.

Esto es, son los sujetos que tiene el derecho de exigir el pago de los tributos, con sus limitaciones constitucionales respectivas. En nuestro derecho fiscal son sujetos activos la Federación, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios.

- **3.- Sujeto Pasivo:** Es la persona física o moral que legalmente se encuentra obligada a pagar el impuesto por llevar a cabo operaciones gravadas por las leyes o dicho de otra manera, por realizar el hecho generador del crédito fiscal. Es el particular, el deudor, el obligatorio de la relación jurídico tributaria, comúnmente conocido como el contribuyente.

⁴ CARRASCO IRIARTE, HUGO, "DICCIONARIO DE DERECHO FISCAL," EDITORIAL OXFORD UNIVERSITY PRESS, MÉXICO, 1998.

El Código Fiscal de la Federación establece que el sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes, esta obligada al pago de una prestación determinada al Fisco Federal, y que también es sujeto pasivo cualquier agrupación que constituya una unidad económica, diversa de la de sus miembros y que para efectos fiscales estas agrupaciones se asimilan a las personas morales.

El Estado puede ser sujeto pasivo del Impuesto, aunque a primera vista parece inconcebible.

El autor Sergio Francisco de la Garza ⁽⁵⁾ señala que debe de considerarse que los Estados Federales, las entidades federales y la federación pueden ser indistintamente sujetos activos o pasivos de una relación tributaria. La ley del Impuesto al Valor Agregado (artículo 3) dispone que la federación, los municipios y los estados deberán, en su caso, pagar el Impuesto al Valor agregado y trasladarlo, por los actos que se realicen que no correspondan a sus funciones de Derecho publico.

El autor señala la siguiente clasificación de los sujetos pasivos:

- Sujetos pasivos con responsabilidad directa, parcialmente directa o parcialmente solidaria.
- Sujetos pasivos por deuda propia con responsabilidad directa.

El contribuyente deudor directo del tributo.

- El causahabiente del contribuyente.
 - Inter vivos.
 - Mortis causa.
- Sujetos pasivos por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa.
- Sujetos pasivos, en parte por deuda propia, en parte por deuda ajena, con responsabilidad parcialmente directa y parcialmente solidaria.
 - Los contratantes y las partes de un juicio.

⁵ DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO " DERECHO FINANCIERO TRIBUTARIO MEXICANO " EDITORIAL PORRUA 1999.

- Los socios y participantes en determinadas sociedades y asociaciones comerciales.
- Los coherederos.
- Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad sustituta.
 - Las personas obligadas al pago del tributo con acción para repetir en contra del deudor directo.
 - En general, los sustitutos legales del contribuyente directo.
- Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad solidaria.
 - Los funcionarios, jueces, abogados, notarios, etc.
 - En general los corresponsables solidarios.
- Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad objetiva.
 - Los adquirentes de inmuebles, por los adeudos fiscales.
 - Los anteriores propietarios de muebles con privilegio fiscal.

1.3. Objeto

El objeto de la contribución, conforme al autor Carrasco Iriarte,⁽⁶⁾ es la parte de la riqueza o de la realidad, que la ley recoge efectos impositivos.

1.4. Base

Base es aquello que se entiende como base del impuesto la cuantía sobre la que se determina este a cargo de un sujeto, por ejemplo, monto de la renta percibida numero de kilos producidos, etc.

La base gravable, por su parte, la define como la cantidad neta en relación con la cual se aplican las tasas del impuesto, es decir, el ingreso bruto menos deducciones y exenciones autorizadas por ley.

⁶ CARRASCO IRIARTE, HUGO, "DICCIONARIO DE DERECHO FISCAL," EDITORIAL OXFORD UNIVERSITY PRESS, MÉXICO, 1998.

1.5. Tasa

El autor Carrasco Iriarte (⁷) señala que la tarifa (tasa) es aquella lista de unidades y de cuotas correspondientes para un determinado objeto tributario o para un numero de objetos que pertenecen a la misma categoría.

Los elementos de los mismos se comprenden mejor en el siguiente ejemplo:

Al comprar una camisa en una tienda de ropa, la persona que la compra será el sujeto en este caso, una persona física, el objeto, conforme al impuesto que lo grava (en este caso el IVA) es la enajenación del bien (la camisa). La base es el precio de la camisa que se compra, y la tasa es, en este ejemplo, el 15%, porcentaje señalado para tales efectos en la Ley del IVA.

A continuación tenemos una tesis jurisprudencial con relación a los elementos esenciales de lo impuestos:

“ IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN 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 el Estado y el 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 que este establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser sujeto, objeto, base, tasa, y época de pago, están consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que la autoridad no quede otra 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

⁷ CARRASCO IRIARTE, HUGO, “DICCIONARIO DE DERECHO FISCAL,” EDITORIAL OXFORD UNIVERSITY PRESS, MÉXICO, 1998.

momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la federación, del estado o municipio en que resida.”

C. PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS.

Adam Smith (⁸) en su libro “ la riqueza de las naciones” dedico una parte al estudio de los impuestos, y formulo cuatro grandes principios fundamentales de la tributación, mismos que explicaremos mas adelante, y los cuales se traducen en los siguientes:

- Principio de Justicia
- Principio de Certidumbre
- Principio de comodidad
- Principio de Economía

Ahora bien, conforme al autor Gregorio Sánchez de León, (⁹) los principios generales doctrinales de los impuestos se encuentran en la doctrina del Derecho Fiscal, cuyo objetivo es informar y orientar al legislador en el establecimiento de los impuestos, en la ley fiscal. Sánchez de León, incluye los principios que señalaba Smith, adicionando a los siguientes:

- **1. Principio de Generalidad**

Este principio radica en que el impuesto comprenda y se aplica a todas las personas cuya situación particular o concreta coincida exactamente con la hipótesis que se contiene en la ley, como el acto o hecho que genera el crédito fiscal. Este principio tiene como excepción, por razón de justicia tributaria, una cantidad mínima exenta, considerando *siempre que bajo del mínimo exento no hay capacidad contributiva, pero ese mínimo exento también debe ser general.*

⁸ DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO “ DERECHO FINANCIERO TRIBUTARIO MEXICANO ” EDITORIAL PORRUA 1999.

⁹ Sánchez de León, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano Tomo I Cárdenas Editor México, 1996.

Un impuesto debe contenerse en una ley general, que observe los requisitos de abstracción e impersonalidad y por lo mismo, que no sea privativa, personal o concreta, ya que así lo establece el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

- **2. Principio de Uniformidad**

El impuesto es uniforme cuando a los sujetos pasivos que están colocados en la misma situación, se le imponen obligaciones iguales.

- **3. Principio de Certidumbre**

Requiere que el impuesto sea cierto, claro y preciso en la ley, por lo que respecta a sus elementos y características fundamentales, como son sujetos, objeto, tasas, cuotas, tarifas, momentos de nacimiento, lugar época, y forma de liquidación y pago, obligaciones y sanciones.

El objetivo principal de este principio es el no dejar que los elementos fundamentales del impuesto queden al arbitrio del fisco, evitando así que conduzcan a crear incertidumbre en los contribuyentes.

La excepción a este principio se encuentra consagrado en el artículo 131, segundo párrafo, de nuestra Carta Magna, ya que el Ejecutivo Federal podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para crear, aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de los impuestos de exportación e importación.

- **4. Principio de Comodidad**

Este principio consiste en realizar el pago del impuesto así como llevar a cabo el cumplimiento de las demás obligaciones fiscales, debe ser lo más cómodo, fácil conveniente posible para el contribuyente. Por lo anterior, se debe de buscar que la forma y

los periódicos de pago del impuesto sean los más convenientes para el contribuyente, dada la naturaleza del gravamen y la situación especial del sujeto pasivo, lo cual a su vez traerá consigo un cumplimiento más efectivo de las obligaciones fiscales, evitando la evasión fiscal.

- **5. Principio de Economía**

Se refiere a la económica del estado o pública, mas no a la económica del contribuyente o privada.

Este principio consiste en lograr el menor costo posible en el manejo de la recaudación, control y administración de un impuesto, utilizando para ello las técnicas administrativas más adecuadas, con el objeto de que la mayor parte del rendimiento del impuesto pueda ser utilizado para el estado para satisfacer las necesidades publicas y realizar sus atribuciones.

- **6. Principio de justicia**

Por lo que se ve a este principio, el mismo se basa en el elemento constitucional integrante del concepto del impuesto, como lo es el que consiste en que los impuestos deben ser proporcionales y equitativos. Este principio se desarrolla actualmente a través de los principios de generalidad y uniformidad.

- **7. Principio de Simplicidad y claridad**

Debe Existir simplicidad en el sistema y organización de los impuestos. Así mismo, en las leyes y reglamentos fiscales se debe de utilizar un lenguaje claro, simple, accesible a todos, a un cuando excepcionalmente no sea posible por las complicaciones derivadas del uso de terminología apropiada, cuando los impuestos gravan actividades que implican el uso de tecnología muy avanzada.

A fin de que se lleve a cabo la realización plena del principio en comento, el artículo 33 fracción I del Código Fiscal de la Federación, establece a cargo de las autoridades tributarias, la obligación de asistencia gratuita a los contribuyentes en explicar las disposiciones fiscales, utilizando en lo posible un lenguaje llano, alejado de tecnicismos y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos a los contribuyentes.

- **8. Principio de capacidad de pago**

Consiste en que los que tienen mayor ingreso, riqueza o realizar mayor gasto, soportan el pago de la principal parte del impuesto, independientemente de los beneficios que reciban del gasto de los fondos que ese impuesto le proporciona al Estado. Un ejemplo de ello es el Impuesto Sobre la Renta, con sus tasas progresivas.

- **9. Principio fundamental ético-tributario**

Este principio solo es aplicable a los impuestos justos. La economía moderna presenta constantes cambios, ajustes y variaciones profundos, por lo que debe ser preocupación presente y actual señalar los límites éticos del deber tributario. Es imprescindible que tengan en cuenta los principios fundamentales de la moralidad fiscal. La ética tributaria surge de la naturaleza social del hombre por estar impulsado a vivir en sociedad. Así el hombre tiene derecho a que socialmente se le complete y ayude a su realización, y como correspondencia a ese derecho, tiene deber de contribuir fiscalmente para aportar los medios necesarios a fin de que la sociedad espontánea natural, penetra en la conciencia humana con una vinculación moral interna que no satisface moralmente solo con el cumplimiento forzoso y externo, sino que precisa de la vinculación moral interna.

Resulta obvio que el poder tributario capaz de afectar internamente el hombre vinculado su conciencia solo pueda surgir de los impuestos justos. Un impuesto que no resiste la prueba de determinadas condiciones ético-fiscales, no puede aceptarse como justo ni consecuente obligar en conciencia.

a) Existen 4 condiciones para la justicia objetiva de un impuesto:

- 1) Solo en el poder legislativo radica la facultad de establecer tributos.
- 2) La justicia de los impuestos ha de calibrarse en relación o al fin o fines para los que se recaba la tributación.
- 3) En cuanto el objeto gravado, es moralmente inaceptable el tributo que en circunstancias ordinarias grava el mínimo vital considerando en función de la familia media y calculado con datos objetivos de estadística socioeconómica.
- 4) La justicia tributaria debe fundarse en una clara progresividad o al menos en un sistema proporcional estricto y realista.

- b) Condiciones para la justicia fiscal subjetiva: establecido un sistema tributario objetivamente justo, cumpliendo todos los acondicionamientos exigidos por la justicia, no por eso queda agotado el análisis valorativo ético, ya que la ley, por su carácter general, no comprenda en ocasiones la realidad de los casos singulares, y puede suceder que una norma general justa, al incidir con un sujeto determinado, por las circunstancias especiales que concurren en él, se haga excesivamente gravosa, y por lo tanto, injusta, requiriendo por consecuencia, de una aplicación e interpretación equitativa.

10 Principio del cumplimiento voluntario de las normas Fiscales.

Este principio no significa que quede al arbitrio del particular el pago de las contribuciones a su cargo, ya que siempre será obligatorio el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Con este principio se expresa la confianza de que la generalidad de los contribuyentes por convencimiento y por propios intereses, pagaran en forma espontánea sus contribuciones, por lo que no se estima necesario que en todos los casos la autoridad constriña o exija coercitivamente la observancia de las leyes fiscales.

Este principio deriva de la educación fiscal, tendiente a crear en la población un sentido de solidaridad social para el pago de los impuestos. El principio en comento se consagra en la exposición de motivos del Código Fiscal de 1982, como determinante de las relaciones entre fisco y contribuyentes.

11. Principio de conservación de la potestad tributaria.

La consolidación de la soberanía nacional se ha manifestado, a través de la historia de México, en la consistencia de la potestad tributaria, del cual deriva el principio en cuestión. Este principio conduce a no salir al terreno de los tratados internacionales con países fuertes para regular los aspectos impositivos; a reducir al mínimo las empresas de estado que no paguen impuestos y a eliminar toda posibilidad de que alguna no lleve correctamente sus papeles fiscales, como medida de disciplina ante los resultados y para y para servirse de estas empresas para el cumplimiento de otros causantes que hagan negocios con ellas. El mismo principio conduce a cuidar que el estado, las empresas paraestatales y los particulares no tomen, ni puedan tomar a su cargo la responsabilidad de los extranjeros por los impuestos de ellos en el curso ordinario de los negocios, por que esto distorsiona los precios y los costos y permite al extranjero una ganancia inesperada cuando su país, como es normal, admite como crédito para su impuesto el impuesto pagado aquí.

Clasificación de los impuestos.

D. Según la clasificación que nos proporciona el jurista Emilio Margain Manautou, ⁽¹⁰⁾ los impuestos se clasifican:

- a) Directos e Indirectos.
- b) Reales y Personales.
- c) Específicos y “ Ad Valorem”

¹⁰ ¹⁰ MARGAIN MANAUTOU EMILIO “INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO” EDITORIAL PORRUA 1997.

- d) Generales y especiales.
- e) Con fines Fiscales y Extrafiscales.
- f) Alcabalatorios.

1. Impuestos Directos e Indirectos.

Existen dos corrientes sobre lo que debemos entender por un impuesto directo y un impuesto indirecto. La primera, que es la corriente predominante, considera que el impuesto directo es aquel que no es repercutible y el indirecto que si lo es. La corriente moderna, por su parte, estima que es inexacto decir que haya impuestos que no sean repercutibles, pues todos los gravámenes pueden ser repercutidos por el contribuyente, y señalan que sería más correcto considerar que los impuestos directos son aquellos que gravan los rendimientos y los indirectos son aquellos que gravan los consumos.

Los que defienden la primera corriente señalan como ejemplo de impuestos directos, los que se establecen en Ley del Impuesto Sobre la Renta y que están a cargo de los profesionistas independientes y artistas. Sin embargo, el autor antes citado señala que muchos artistas pactan que las cantidades que perciban de remuneraciones por sus actuaciones se les entreguen libres de toda clase de impuestos con los que los empresarios absorben los pagos del impuesto sobre la renta. Como ejemplo así tenemos que los impuestos directos son tales como el Impuesto Sobre la Renta y los Indirectos son como el Impuesto al Valor Agregado.

Por ello, los partidarios de la segunda posición sostienen que lo correcto es hablar de que los impuestos directos son los que afectan los consumos distinguiéndose unos de otros en que los directos no gravan un hecho real, sino una situación hipotética, como es la utilidad fiscal, y en cambio, los indirectos recaen sobre ciertos hechos, reales, como la producción, el consumo, la explotación, la enajenación, etc.

Al respecto, el autor Hugo Carrasco Iriarte ⁽¹¹⁾ señala que los impuestos se clasifican en directos e indirectos. Por impuesto directo se entenderá aquel en el que el sujeto pasivo es igual al pagador del tributo la ley pretende que quien pague el impuesto sea el sujeto pasivo especificado en la misma; por ejemplo, el causante que paga Impuesto Sobre la Renta, el de la propiedad raíz cuando el propietario habita su casa.

En cuanto al impuesto indirecto, en el sujeto pasivo no es igual a pagador, en virtud que se permita en la ley la repercusión y traslación de la carga tributaria a un tercero; por ejemplo el impuesto al valor agregado.

El citado autor señala las siguientes ventajas y desventajas de los impuestos Directos e Indirectos.

1.1 Ventajas del Impuesto Directo:

- 1) Aseguran una renta cierta, conocida con anticipación y con la que se cuenta con fijeza.
- 2) Hacen posible la realización de justicia fiscal, pues como se conoce a los contribuyentes resulta factible establecer exenciones para ciertos mínimos necesarios y
- 3) En épocas de crisis tienen mayor fijeza que los indirectos.

1.2. Desventajas del Impuesto Directo.

- 1) Son muy sensibles a los contribuyentes.
- 2) Son poco productivos.
- 3) Si existieran solos serian muy pesados.
- 4) Son poco elásticos.
- 5) El causante es más estricto para juzgar los gastos del estado.
- 6) Se presta mas a la arbitrariedad por parte de las autoridades y

¹¹ CARRASCO IRIARTE, HUGO, "DICCIONARIO DE DERECHO FISCAL," EDITORIAL OXFORD UNIVERSITY PRESS, MÉXICO, 1998.

- 7) Deja de gravar un gran sector Social que percibe ingresos inferiores al mínimo.

1.3. Ventajas del Impuesto Indirecto

- 1) Son poco sensibles para quienes lo pagan realmente por que se disimulan bajo el precio de las cosas.
- 2) Son más productivos que los directos.
- 3) Gravan a toda la población.
- 4) Tienen gran elasticidad y son más productivos al desarrollarse la economía de un país.
- 5) Es posible incrementar su rendimiento con una elevación de cuotas.
- 6) Son menos impopulares que los directos.
- 7) Se dice que son voluntarios en el sentido de que basta con no adquirir la cosa gravada para no pagar impuestos, y
- 8) Son cómodos, pues el causante paga el impuesto cuando adquiere mercancía.

1.4. Desventajas del Impuesto Indirecto:

- 1) No son justos por que pesan mas sobre las clases de escasos recursos.
- 2) No tienen la misma fijeza que los directos.
- 3) Los gastos de percepción son muy elevados, ya que se necesita mucho personal.
- 4) Producen molestias que entorpecen la industria por la necesidad de controlarlos.
- 5) Provocan una redistribución artificial del comercio o la industria y
- 6) Causan desmoralización cuando las cuotas son demasiado altas.

1.5. Reales y personales.

Los impuestos reales son aquellos que recaen sobre la cosa objeto que grava, sin tener en cuenta la situación de la persona que es dueña de ella, como en el caso del Impuesto predial, el impuesto Federal sobre el Uso o Tenencia de Vehículos; en cambio los

impuestos personales son aquellos que toman en cuenta las condiciones de las personas que tienen el carácter de sujetos pasivos, como en el caso del Impuesto Sobre la Renta, que grava a las personas de acuerdo a su capacidad contributiva.

1.6. Impuestos Específicos y Ad Valorem.

El impuesto específico es aquel que atiende al peso, medida, calidad o cantidad del bien gravado y el impuesto ad Valorem el que atiende al valor del producto. Se dice que el impuesto ad valorem es el más justo de todos los gravámenes indirectos, por cuanto que atiende al precio; Y en consiguiente, pagara más impuesto quien adquiere un producto más caro.

1.7. Generales y Especiales.

Impuesto general es el que grava diversas actividades económicas, las que sin embargo, tienen en común ser la misma naturaleza, como en el caso del Impuesto Sobre la Renta; Y por impuestos especiales se entienden aquellos que exclusivamente inciden sobre una determinada actividad económica, como en el caso del impuesto sobre automóviles nuevos o el de minería.

1.8. Impuestos con Fines Fiscales y Extrafiscales.

Los impuestos con fines fiscales son aquellos que se establecen para proporcionar los ingresos que el Estado requiere para la satisfacción de su presupuesto, y los impuestos con fines extrafiscales son aquellos que se establecen, *no con él animo o deseo* que produzcan ingresos, si no con el objeto de obtener una finalidad distinta, de carácter social, económico etc. Señala el jurista Margain Manautou ⁽¹²⁾ que en un tiempo estuvo en vigor en la legislación fiscal federal, un impuesto de mezclas alcohólicas con una cuota bastante

¹² ¹² MARGAIN MANAUTOU EMILIO "INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO" EDITORIAL PORRUA 1997.

elevada; sin embargo, la legislación establecía una serie de obligaciones para los mezcladores de bebidas, que en caso de cumplirse, estos quedaban exentos del pago del impuesto; como resultado de lo anterior, el fisco federal tenía un mejor control del consumo del alcohol.

1.9. Impuestos Alcabalatorios.

Son los gravámenes a la libre circulación de mercancías de un entidad a otra, e inclusive, dentro de una misma entidad, que contribuyen al alza del costo de la vida y que frenan, por consiguiente, el desenvolvimiento económico de los propios países.

Por su parte, la Ley de Ingresos de la Federación que cada año expide el Congreso de la Unión consigan la siguiente clasificación de los impuestos:

- 1) Impuesto sobre la Renta.
- 2) Impuesto al Activo.
- 3) Impuesto al Valor Agregado.
- 4) Impuesto especial sobre producción y servicios.
 - a) Gasolina y Diesel.
 - b) Bebidas Alcohólicas.
 - c) Cervezas.
 - d) Tabacos labrados.
- 5) Impuesto sobre tenencia y uso de vehículos.
- 6) Impuesto sobre automóviles nuevos.
- 7) Impuestos sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la nación.
- 8) Impuesto a los rendimientos petroleros.
- 9) Impuesto al Comercio Exterior.
 - a) A la importación.
 - b) A la exportación.

1.10. Fines de los Impuestos.

El ejercicio del poder, llámesele financiero, fiscal o tributario, necesariamente esta sujeto a limitaciones nacidas sustancialmente de los principios constitucionales en la materia, que precisan y delimitan la competencia de los Poderes de la Unión y de los Estados. Así pues, el poder publico tiene limitaciones fijadas en nuestra ley Fundamental, tanto en cuanto a la forma y modo de establecer los ingresos y autorizarlos gastos públicos, y por otro lado respetar las garantías individuales otorgadas por la Constitución, mismas que constituyen una parte de las limitaciones al poder del Estado en sus diversas manifestaciones constitucionales se completan con el llamado principio de legalidad, pero en su sentido restringido, sino en el mas amplio, que comprende a la juricidad de toda la actividad administrativa, pues como bien dice Bartolomé A Fiorini; ⁽¹³⁾ “La legalidad administrativa en el derecho moderno se integra con los principios y garantías provenientes de la misma administración; y con los principios y garantías provenientes de la ley fundamental; con las normas del legislador; con las normas provenientes de la misma administración y con los principios de organización administrativa.”

En otras palabras, absolutamente toda la actividad del fisco debe encontrar siempre su sustento en normas jurídicas (constitucionales, legislativas o administrativas) tanto para su actividad interna como externa; de aquí en mi concepto, se deriva el principio general de derecho administrativo, elevado a la categoría de jurisprudencia de la suprema corte de justicia de la nación, en el sentido de que las autoridades solo pueden hacer aquello que la ley autorice.

Coinciden otros autores al señalar que los impuestos deben sujetarse y condicionarse a ciertos principios y criterios, a fin de impedir que entre las erogaciones y los recursos del Estado se opere un desequilibrio perjudicial para la Hacienda pública. Los principios de “legitimidad” y de “realidad” tienen así una fundamentacion inobjetable como limite de los impuestos:

¹³ Cárdenas Elizondo, Francisco. Introducción al Estudio del Derecho Fiscal. Editorial Porrúa, México 1992.

A) “Principio de Legitimidad”

Implica el deber de respetar el ordenamiento jurídico previsto por el estado. No debe haber gasto público que no se ajuste a una previa autorización legal, o que escape al rendimiento de una cuenta de inversión.

b) “Principio de Realidad”

Entraña el de no apartarse en la afectividad del gasto y del concepto ya estudiado, según el cual ya las necesidades públicas y su satisfacción han de tener su fundamento veraz, vale decir, que no es admisible la autorización de un gasto que no responda a una exigencia real de la convivencia humana, lo que basta para descartar erogaciones que impliquen la satisfacción de intereses particulares o que emanen del capricho o de la arbitrariedad de los gobernantes.

Un buen sistema financiero es aquel que ajusta los gastos públicos, y hace lo más liviana posible la carga pública. Esto no significa que la reducción de los gastos se traduzca en una disminución económica. Los gastos, aunque sean cuantiosos, si responden a la satisfacción de una necesidad colectiva, si se traduce en obras públicas y si aumentan la riqueza y la renta nacional, jamás podrán ser contrapuestos a los fines del estado.

Los impuestos tienen como fin, proporcionar al estado los recursos necesarios para el ejercicio de sus atribuciones de acuerdo por lo dispuesto por la fracción IV del artículo 31 de la Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos, el fin de los impuestos no puede ser otro que cubrir los gastos públicos.

En realidad no puede negarse que los impuestos constituyen una fuerza económica tan grande, que pueden ser utilizada ya sea para impedir el desarrollo de actividades nocivas, o para favorecer el de aquellas que se consideren benéficas.

Cuando el impuesto como único fin es obtener los recursos necesarios para cubrir las necesidades financieras del estado, se dice que tiene un fin fiscal, cuando el impuesto persigue producir ciertos efectos diversos de la obtención de recursos, se dice que tiene un fin extrafiscal, los fines extrafiscales, pueden ser culturales, económicos, políticos, sociales, morales etc. (ejemplo es el del consumo de las bebidas alcohólicas)

El impuesto al proporcionar ingresos al estado, lo capacita para el desarrollo de sus fines, económicos, políticos o sociales, pero además, el impuesto por si mismo puede ser instrumento para que el estado desarrolle esos fines, esto es a lo que llamamos fines extrafiscales de los impuestos.

Narciso Sánchez Gómez,⁽¹⁴⁾ menciona que la finalidad de los impuestos por regla general es netamente fiscal, y en algunos supuestos llevan propósitos fiscales y extrafiscales.

Para el primer caso indiscutiblemente que los tributos en cuestión buscan reunir fondos necesarios para cubrir el gasto publico, esta urgencia es más notable cada día en la actualidad, por el desbordante crecimiento demográfico y como consecuencia lógica ante tanta demanda de obras y servicios de interés social que se hacen al gobierno federal, de las entidades federativas y de los municipios, y ello ha propiciado las altas tasas impositivas y gravámenes indebidos, injustos o improcedentes.

Para el segundo caso, la finalidad fiscal es la misma que se ha comentado; lo extrafiscal, es notable en los impuestos aduaneros con altas tarifas, que además de un ingreso publico, pretenden restringir las importaciones de bienes y servicios para proteger la producción nacional, o con una tendencia sanitaria a favor de la población, como es el ejemplo de los impuestos sobre bebidas alcohólicas y el consumo de cigarros al ser nocivos para la salud se les aplica altas tasas a la base gravable, también al desgravar algunas actividades o ingresos de la población se pretende proteger su economía, con las exenciones, subsidios o estímulos fiscales.

¹⁴ SÁNCHEZ GOMEZ, NARCISO. "DERECHO FISCAL MEXICANO" EDITORIAL PORRUA, MÉXICO, 1999.

Raúl Rodríguez Lobato, ⁽¹⁵⁾ menciona que los impuestos tienen dos fines:

A) Confines fiscales.- son aquellos que se establecen para recaudar los ingresos necesarios para satisfacer el presupuesto de egresos.

B) Con fines extrafiscales.- son aquellos que se establecen sin el ánimo de recaudarlos ni de obtener de ellos ingresos para satisfacer el presupuesto, sino con una finalidad diferente, en ocasiones de carácter social, económico, etc.

¹⁵ RODRÍGUEZ LOBATO, RAÚL, Derecho Fiscal, Editorial Harla, México 1998.

CAPITULO II

Panorámica General del Impuesto al Activo

Para iniciar con el desarrollo de nuestra investigación en el tema, nos daremos a la tarea de mostrar una panorámica general sobre el Impuesto al Activo y al estudio de la controversia que existe sobre está, en los capítulos que más adelante se mencionaran. Así, la finalidad de este capítulo, es que en mi trabajo, se llegue a conocer las razones que motivaron la promulgación de la ley en comento, identificando los diversos momentos de evolución que ha sufrido dicho impuesto hasta la fecha.

Antecedentes del Impuesto al Activo.

La situación socio-económica de los 80s

Sin duda alguna, en la década de los ochentas se vivieron acontecimientos muy relevantes en materia socio-económica en nuestro país. Mismos que crearon una gama de variadas circunstancias que motivaron el accionar del gobierno federal para tratar de solucionar y conducir de la forma correcta la situación que se vivía y las posibles consecuencias a futuro y corto y mediano plazo.

Pues bien para ahondar más en el asunto los autores Félix Acosta y Marlene Solís,¹⁶ nos explican de una manera más amplia la problemática socio-económica de aquella época al efecto mencionan lo siguiente:

“ Desde finales de los setenta y principios de los ochenta, la población mexicana ha vivido los efectos sucesivos de transformaciones sociales macro estructurales impulsadas por el gobierno y asociadas a la crisis del modelo de crecimiento económico basado en la sustitución de importaciones y a la reestructuración de la economía mexicana orientada hacia un modelo de crecimiento que privilegia la capacidad exportadora de las

¹⁶ Acosta Félix, y Marlene Solís, Políticas Sociales Sectoriales:: Tendencias Actuales Artículo “Mujer Trabajo y Bienestar Familiar: un análisis de Casos de Hogares con Jefatura Femenina. Tomo II México UANL.

empresas. El periodo que se inicia en esos años y que se extiende hasta la actualidad, se ha caracterizado en general por la presencia de la recesión económica más importante de la historia contemporánea de México en la que, de manera sucesiva, los mexicanos han sido testigos de una serie de transformaciones que han afectado radicalmente sus condiciones de vida”.

Así, la crisis económica mexicana de la década de los ochentas, se origina por varios factores que influyeron directamente para que se viviera la recesión económica a que hacen alusión los autores en comento; estos factores son, entre otros, los siguientes en opinión de estos economistas:

“ El milagro terminó en 1982. el incremento en las tasas de interés internacionales, la caída de los precios del petróleo, el agotamiento de las fuentes externas de financiamiento, y la salida masiva de capitales mexicanos al exterior, mostraron que la vulnerabilidad de la economía mexicana se había vuelto mayor con el auge petrolero. La serie de las medidas (devaluaciones sucesivas, ajuste fiscal y externo, contratación salarial, entre otras) adoptadas por el gobierno mexicano para enfrentar la crisis en el transcurso de 1982, provocaron, que en ese año la economía se contrajera (0.5%), que los precios al consumidor aumentaran a una tasa histórica (98.8% de diciembre a diciembre) y que el salario mínimo perdiera solo ese año un extra 12.2% de su poder adquisitivo”.

Así pues, se origina la crisis económica, la cual se agudiza todavía más con el sexenio del Lic. Miguel de la Madrid Hurtado, que solo como antecedente bastara señalar algunos datos interesantes que incluye en su libro el autor Jorge G. Castañeda,⁽¹⁷⁾ como lo son el que la economía mexicana creció durante dicho sexenio en un promedio de 0.2% anual; fue de 86.7% pero llegó a 159.2% en 1987; y el PIB per capita \$1999.00 dólares en 1988.

Ahora bien, a finales de la década de los ochenta, ya en sexenio del Lic. Carlos Salinas de Gortari, se tomaron medidas importantes que lograron aminorar significativamente los estragos de la crisis económica, aunque hay que señalar que solo fue

¹⁷ Castañeda Jorge G. La Herencia Arqueológica de la Sucesión Presidencial en México, Aguilar, Altea, Tauros, Alfaguara, S.A. de C. V. 1999.

temporalmente. Así, los autores Félix Acosta y Marlene Solís, mencionaron al efecto lo siguiente:

“ A partir de 1988, la renegociación de la deuda publica externa, la estabilización de la inflación y los recursos que obtuvo el gobierno con la venta de empresas publicas y la reprivatización bancaria permiten que la economía mexicana reinicie, aunque temporalmente el camino del crecimiento, el cual se ve interrumpido en 1995 hace otra vez evidente, igual que en 1986, la vulnerabilidad del sistema financiero mexicano y la alta dependencia del capital internacional, ante la ausencia del ahorro interno”.⁽¹⁸⁾

La opinión anteriormente transcrita, nos da la pauta para señalar el antecedente que más nos interesa, aquel que se refiere a la promulgación de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, como una de las tantas medidas estratégicas utilizadas por el gobierno federal al inicio de aquel sexenio, en materia fiscal que como objetivo general, llevaba consigo el de ser un instrumento de apoyo para salir de la crisis económica, al garantizar un nuevo ingreso a la hacienda publica y proteger al fisco de la elusión fiscal que se observaba respecto del Impuesto sobre la Renta por parte de los contribuyentes. Lo anterior, a la par de las otras tantas medidas que se tomaron en ese tiempo, como las que mencionan en la cita en referencia.

Este impuesto directo de carácter patrimonial que existe en cerca de 15 países del mundo fue introducido en México el 1 de enero de 1989 y se argumento para su establecimiento que más del 70 % de las empresas presentaban sus declaraciones en ceros o con perdidas, por tal razón, era necesario poner un impuesto mínimo, entre comillas, el cual se calculo aplicando la tasa del 2 % al valor del activo en el ejercicio.

Ahora bien, la explicación para aplicar la tasa del 2% es que en términos reales los activos de las empresas debe tener un rendimiento mínimo promedio del 5.72% al cual aplicándose la tasa general del impuesto sobre la renta del 35%, da como resultado dicha tasa.

¹⁸ Acosta Félix y Marlene Solís.

El Impuesto sobre la Renta se acredita contra el Impuesto en estudio, ya que en 1995 este impuesto sufre modificaciones que son en resumen las siguientes:

- b) Reducción de tasa al 1.8%.
- c) Ampliación a cuatro años de gracia para no pagar el impuesto.
- d) Posibilidad de acreditar los excedentes de ISR sobre Impuesto al Activo de los tres ejercicios anteriores, actualizados contra los tres ejercicios anteriores, actualizados contra los pagos provisionales y definitivo del Impuesto al Activo.

En mayo de 1996 se incluyó como sujetos de este impuesto a las empresas que componen el sistema financiero únicamente por su activo no afecto a su intermediación financiera. Lo anterior obedeció a la tesis jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sobre la inconstitucionalidad del impuesto.

En la misma fecha anterior se introdujeron en la ley para determinar la base gravable para el caso de una persona física residente en México que otorga el uso y goce temporal de inmuebles que se utilizan en la actividad de un contribuyente del Impuesto al Activo las reglas en gestión se trasladaron íntegramente del reglamento (ART.5) a la ley para eliminar la inconstitucionalidad de esta norma.

En la misma fecha antes señalada se traspaso del reglamento el artículo 15-A a la ley la disposición que evita perpetuar la base del impuesto; es decir pagar el impuesto que les hubiere correspondido de no haber ejercido la opción. Con ello se eliminó la inconstitucionalidad de esta norma. Como resultado de la inclusión de las empresas que componen el sistema financiero como sujetas de este impuesto, se incorporaron a la ley, también en mayo de 1996, las normas para que estas determinen su base imponible (activo no afecto a su intermediación financiera).

Se eliminó para 1997 la exención de los cuatro primeros ejercicios a las empresas que consolidan solamente en la parte correspondiente al interés que consolida, en este mismo año se hicieron algunas precisiones en pagos provisionales de actividades que se

efectúan a través de fideicomisos o asociación en participación, se aclara cuando no hay fideicomisario designado, será el fideicomitente el sujeto del impuesto.

Por otra parte se precisa que para el cálculo del impuesto anual, el asociante y cada uno de los asociados, a sí como los fideicomisarios, adicionaran al valor de su activo el correspondiente a estas actividades, acreditándole monto de los pagos provisionales enterados por la fiduciaria o el asociante.

El último decreto del 31 de mayo del 2002 por el que se exime el pago del Impuesto al Activo a contribuyentes que en el ejercicio anterior a sus ingresos no hayan excedido de \$14,700,000.00 y siempre que el valor de sus activos calculados conforme a la Ley del Impuesto al Activo tampoco excedan de esta cantidad.

La promulgación del impuesto al activo

Dentro de un cúmulo de reformas en materia fiscal para el ejercicio de 1989, el día sábado 31 de diciembre de 1988 se publica en el Diario Oficial de la Federación, en su página 31, la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas. En esa misma publicación, se incluía la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio de 1989, y en el rubro de impuestos, por concepto de "Impuesto al Activo de las Empresas" el gobierno federal estimaba obtener la cantidad de \$1,498,340.00 (un millón cuatrocientos noventa y ocho mil trescientos cuarenta pesos 00/100m.n.) Que significaban aproximadamente el 2.45% del total de ingresos por percibir del rubro de impuestos para ese ejercicio fiscal.

Dicha Ley, obligaba al pago del referido impuesto, tanto a las sociedades mercantiles, como a las personas físicas con actividades empresariales residentes en México, por su activo, cualquiera que fuera su ubicación; así como a las personas extranjeras que tuvieran un establecimiento permanente en el país, y a cualquier otra persona que otorgara el uso o goce temporal de bienes que se utilizaran en la actividad empresarial de otro contribuyente de los antes señalados.

Asimismo, se estatuyó que el contribuyente determinaría el impuesto por ejercicios fiscales aplicando al valor de su activo en el ejercicio la tasa gravable del 2% y que para obtener el valor de su activo debía sumar los promedios de los activos financieros, activos fijos, gastos y cargos diferidos, terrenos e inventarios.

Pues bien, solo para mostrar un ejemplo de la reacción de los contribuyentes ante este nuevo impuesto, transcribimos la opinión de los contadores Eladio Campero Guerrero Raymundo Fol. Olguín, y José Pérez Chávez,¹⁹ del estudio realizado por ellos sobre este impuesto, a la letra dicen:

“ El impuesto al activo como ahora se denomina, es una novedosa contribución que desde 1989 vino a sorprender a la población del contribuyente, imponiendo cargas sobre los activos o dicho de otra manera, sobre el conjunto de bienes susceptibles de ser valorados en dinero. Tal definición nos lleva a concluir que este impuesto recae sobre el patrimonio de las personas físicas o morales y nos hace recordar la época de Antonio López de Santa Anna, presidente de México quien hace mas de 150 años siguió una política impositiva donde se llegaba al extremo de tener que pagar impuestos por cada ventana.”

Sin duda alguna, para efectos de nuestra tesis, es importante determinar los motivos por los cuales se creo la ley que contiene el impuesto en comento. Así, encontramos que los autores en referencia, dentro de su investigación resaltan como principal razón o motivo para justificar la existencia del Impuesto al Activo, aquel que se refiere a que la mayoría de los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta no lo pagaban. Respecto a lo anterior, los contadores expresan lo siguiente:

“Se reproduce a continuación la ultima parte de la exposición de motivos referente al impuesto al activo. Finalmente debe decirse que como se ha venido comentando, los elementos de determinación de la base del nuevo impuesto coinciden con elementos que se consideran en la determinación del impuesto sobre la renta, se considerara innecesario repetir conceptos y procedimientos precisados y analizados ampliamente en la Ley del

¹⁹ Campero Guerrero, Eladio y Raymundo Fol. Olguín, José Pérez Chávez, Análisis Teórico Practico. Ley del impuesto al Activo Tercera Edición Tax editores Unidos S.A. de C. V. 1992.

Impuesto sobre la Renta no lo pagaban. Razón por la cual se hace una remisión expresa a los mismos.” De la lectura de este párrafo, se desprende simplemente que esta carga impositiva carecía de naturaleza jurídica. Pero el dictamen de la Cámara de Diputados pretendió justificar la existencia de tal iniciativa, al argumentar que alrededor del 50% de la población contribuyente omitía el pago del impuesto sobre la renta, y en razón de que ha sido postura de año con año dentro de la política fiscal el aumentar los ingresos del erario vía impuestos y alcanzar la premisa de la adecuada redistribución de la riqueza, hizo necesaria la presencia del impuesto mínimo o complementario en la vida tributaria nacional”.

De lo antes expuesto, debemos resaltar la justificación que hace la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión respecto a la que en ese entonces solo era iniciativa, hoy la Ley del Impuesto al Activo, referente a que el 70 % de los contribuyentes no pagaban el impuesto sobre la Renta. Este punto es importante por que de ahí que se entendiera que la razón de ser del Impuesto al Activo, era meramente como un impuesto complementario al Impuesto sobre la Renta.

Lo anterior, en virtud de que en la practica el porcentaje de contribuyentes (la mayoría personas morales, grandes empresas) que omitían pagar el impuesto sobre la renta, era por una sencilla razón, en sus declaraciones de dicho impuesto, declaraban en “ceros” es decir, sin utilidad gravable, o bien la utilidad que declaraban era considerablemente pequeña, en los dos casos existía una desproporción con lo que se declaraba, respecto del crecimiento notorio de sus activos, practica esta evidente iba encaminada a engañar al fisco, pagando menos impuestos, o definitivamente no pagando, mientras sus activos (activos financieros, fijos, gastos y cargos diferidos, terrenos e inventarios), se desarrollaban de una manera contrastante con las utilidades que supuestamente obtenían o dejaban de obtener.

Es así, que tanto los autores en estudios, ⁽²⁰⁾ como la mayoría de los contribuyentes consideraron que el impuesto al activo, no era otra cosa mas que un impuesto complementario del impuesto sobre la renta, y que bajo esa premisa se

²⁰ Campero Guerrero, Eladio y otros.

desarrollaba la motivación y razón de ser de tal impuesto, controvertido por ese solo hecho desde el momento de su promulgación, hasta el día de hoy, como lo estudiaremos en capítulos subsecuentes.

Para entender mejor él por que de que al impuesto al activo se le considerara como un impuesto complementario al impuesto sobre la renta, vale la pena citar la siguiente opinión:

“El impuesto que inicialmente había sido diseñado por el ejecutivo padecía de errores y lagunas al no precisarse en la misma con claridad, los elementos y las bases, por lo que en consecuencia su inconstitucionalidad era fácil de evidenciar. La imprecisión iba 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 se señalaba en la misma: para determinar la base del impuesto, se obtiene básicamente de la determinación que tienen que hacer para calcular el impuesto sobre la renta a su cargo”

Pues bien, bajo estos antecedentes nació el controvertido Impuesto al Activo de las empresas, el cual dadas las condiciones en que se promulgo la ley que lo contiene, tuvo que ser reformada en diversas ocasiones buscando solucionar las notables deficiencias, errores y omisiones que llevaba consigo.

La evolución del impuesto al activo

Cuando nos referimos a la evolución del Impuesto al Activo, debemos entender que no se trata de otra cosa, más que de las diversas reformas que ha sufrido la ley que consagra dicho impuesto a lo largo del tiempo de vigencia del mismo.

Todo un capítulo de nuestra investigación podríamos utilizar para desarrollar cada una de las reformas que ha sufrido la ley; Sin embargo, por fines prácticos solo haremos referencia las más importantes o distintivas.

Así, los autores que hemos estado estudiando, opinan lo siguiente respecto de este punto:

“Muchos vicios y errores conformaban a la nueva contribución y muchos fueron los amparos promovidos contra ella por que como se ha dicho, carecía de naturaleza jurídica. Para 1990, la Ley del Impuesto al Activo. En ella se aclara, precisa, justifica y subsanan varias de las omisiones e imprecisiones con que surgió a la vida tributaria; busca encontrar su propia naturaleza jurídica al dejar de ser una ley complementaria del impuesto sobre la renta, 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 utilizarían para obtener la base del impuesto”.

Pues bien, dicha reforma a que se hace referencia, publicada en el Diario Oficial de la Federación en fecha 28 de diciembre de 1989 y que entro en vigor a partir del día 1 de enero de 1990, marco el principal antecedente de modificación de la ley en estudio, después de dicha reforma, se efectuaron otras en el mismo sentido en cada ejercicio posterior, con la misma finalidad, la de buscar que la ley del Impuesto al Activo, pudiera ser independiente de la Ley del Impuesto sobre la Renta, luego entonces dejar de ser un impuesto complementario de este ultimo.

Otro punto relevante por citar dentro de la evolución del Impuesto al Activo, sin duda es aquel que se refiere a los decretos del Ejecutivo por medio de los cuales se exime del pago a contribuyentes de este impuesto bajo una condicionante.

Estos se presentaron principalmente debido a las circunstancias económicas que se observaron a partir de diciembre de 1994, teniendo como resultado una nueva sucesión económica en nuestro país; por ello que el gobierno federal, a fin de estimular a los contribuyentes, optara por apoyarlos de esta manera.

Así, se publico en el Diario Oficial de la Federación de fecha 1 de noviembre de 1995, el decreto por el que se exime del pago de diversas contribuciones federales y se

otorgan estímulos fiscales, y en su artículo primero se mencionaba que se eximia totalmente el pago del Impuesto al Activo que se cause durante el ejercicio de 1996 a los contribuyentes del citado impuesto cuyos ingresos para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta en el ejercicio 1995, no excedieran de siete millones de nuevos pesos. Dicho decreto estaría en vigor a partir del 1 de noviembre de 1995 hasta el día 31 de diciembre de 1996. dicha práctica de exención en el pago del Impuesto al Activo se siguió reiterando a través de decretos del ejecutivo publicados cada ejercicio.

Así, para concluir con este tema, solo nos resta mencionar que uno de los últimos decretos en sentido fue publicado en el Diario oficial de la Federación el día 19 de marzo de 1999, por medio del cual se exime del pago del Impuesto Activo que se cause en el ejercicio fiscal de 1999 a los contribuyentes de este impuesto, cuyos ingresos para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta en el ejercicio de 1998, no hubieran excedido de \$ 12,000,000.00 (Doce millones de pesos 00/100m.n.).

Así, como también el último decreto en sentido fue publicado en el Diario oficial de la Federación el día 22 de marzo del 2001, por medio del cual se exime el pago del Impuesto al Activo que se cause durante el ejercicio fiscal de 2001, a los contribuyentes del citado impuesto, cuyos ingresos para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta en el ejercicio de 2000, no hubieran excedido de \$14,700,000.00(Catorce millones setecientos mil pesos 00/100M.N.).

Por último cabe señalar que en los considerandos de dicho decreto se menciona que esta exención se encuentra contemplada en el contexto de la Alianza para la Recuperación Económica y de la Alianza para el crecimiento Económico.

Lo anterior, toda vez que la exención en el pago del impuesto al Activo, ha sido uno de los estímulos a las empresas medianas y pequeñas cuyos ingresos no excedan de determinada cantidad, por ser estas empresas una importante fuente de empleo y por ser un sector o actividad especialmente vulnerable por los vaivenes económicos.

Capítulo III. Análisis Jurídico de la ley del Impuesto al Activo.

Una vez que tenemos la panorámica general del Impuesto al Activo y que conocemos las situaciones que se presentaron como antecedentes y motivación para la creación de dicho impuesto, así como también la evolución que ha sufrido la ley del impuesto en referencias; es pues lo anterior el fundamento para que en el presente capítulo iniciemos con el estudio de la *Ley del Impuesto al Activo* en vigor.

Nuestra finalidad es exponer en forma concreta un análisis jurídico de la ley de dicho impuesto, enfocado nuestro estudio sobre los elementos que constituyen el impuesto en referencia, es decir, determinado el sujeto, base y tasa establecidos por ley para esta contribución, destacando los principales conceptos y supuestos jurídicos que contiene el ordenamiento jurídico en comento. Cabe hacer la aclaración que, este capítulo se refiere única y exclusivamente al aspecto jurídico de la ley en estudio, y no al aspecto contable para no entrar en detalles que no es de mi jurisdicción entrar en ese tema, por lo que en ningún momento se trataran ejemplos de aplicación del impuesto estudiando a un caso concreto.

Así mismo, para efectos del presente capítulo, se entenderá por IA al Impuesto al Activo; a la LIA a la *Ley del Impuesto al Activo*; por RLIA al *Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo*; Por ISR al Impuesto Sobre La Renta; por LISR a la *Ley del Impuesto sobre la Renta*; por CFF al *Código Fiscal de la Federación*.

A. Determinación del Impuesto

1. De los Sujetos del Impuesto

1.1. De las personas físicas y morales.

La LIA identifica en su artículo 1 como sujetos de dicho impuesto, en primer lugar a las personas físicas y a las morales, a la letra dice el articulado:

“Artículo 1.- Las personas físicas que realicen actividades empresariales y las personas morales, residentes en México, están obligadas al pago del impuesto al activo, por el activo que tengan, cualquiera que sea su ubicación ...”

-Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país.

- Las personas físicas que otorguen el uso o gocé temporal de bienes a otro contribuyente, por estos bienes.
- Los residentes en el extranjero por los inventarios que mantengan un territorio nacional para ser transformados.
- Las empresas del sistema financiero por su activo no afecto a su intermediación financiera.

Ahora bien, del texto antes transcrito es necesario determinar que se entiende por actividades empresariales; Así pues el artículo 3 del RLIA menciona que para tales efectos, son actividades empresariales aquellas previstas en el Capítulo II sección I del Título IV de la LISR, el cual en su artículo 120 las identifica como aquellas provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas.

El CFF en su artículo 16 tiene como concepto de Actividades empresariales las siguientes:

I.-Comerciales: que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y no están comprendidas en las fracciones siguientes:

II.-Industriales: entendidas como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.

III.- Las agrícolas que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

IV.- Las ganaderas que son las consistentes en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

V.- Las de pesca que incluyen la cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuicultura, así como la captura y extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

VI.- Las silvícolas que son las de cultivo de los bosques y montes, así como la cría, conservación, restauración, y fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial

1.2. De los residentes en el extranjero

De la redacción del artículo 1 de la LIA transcrito con anterioridad, debemos aclarar que si bien es cierto se hace referencia a que las personas físicas y morales con residencia en México están obligadas al pago del impuesto, esto no significa que los residentes en el extranjero no sean sujetos del IA; dicho supuesto lo contiene la segunda parte del párrafo primero, así como el párrafo segundo del artículo en comento, que a la letra dice:

“ Artículo 1... Las residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, están obligadas al pago del impuesto por el activo atribuible a dicho establecimiento...

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

De lo antes expuesto, es necesario comentar que se entiende por establecimiento permanente, para lo cual nos remitiremos al artículo 14 de la Ley del impuesto al Activo, mismo que menciona para efectos de esta ley, establecimiento permanente será aquel en el que la LISR, la cual en su artículo 2 nos menciona que es cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se entenderá como establecimiento permanente entre otros las sucursales, agencias, oficinas, fabricas, talleres, instalaciones, minas canteras o cualquier lugar de explotación, extracción o explotación de recursos naturales.

Así mismo, la redacción del párrafo segundo del artículo 1 de la LIA obliga también a los residentes en el extranjero por los inventarios que mantengan en territorio nacional para ser transformados. Para explicar el significado de esto, es necesario atender a lo preceptuado por el párrafo primero del artículo 25 del RLIA.

“Artículo 25.- los contribuyentes del impuesto que usen o gocen temporalmente bienes propiedad de una persona física o de residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México, o que transformen o hubieran transformado bienes de inventario que se mantengan en territorio nacional y sean propiedad de residentes en el extranjero, podrán optar por considerar dichos bienes como activo propio para efectos de determinar el impuesto a su cargo. En este caso, el propietario de los bienes quedara liberado respecto de los mismos de cumplir las obligaciones que establece la ley.”

Por lo anterior, entendemos que bajo el supuesto planteado, lo residentes en el extranjero serán sujetos de este impuesto solo cuando el contribuyente que se encuentra en México no considere como activo propio los bienes de inventario que transformen o hubieran transformado.

1.3 De las empresas del sistema financiero.

Un supuesto más que contempla el artículo 1 de la LIA, es el del párrafo tercero referente a la obligación de las empresas que componen el sistema financiero, a la letra establece:

“Artículo 1.-.... las empresas que componen el sistema financiero están obligadas al pago del impuesto por su activo no afecto a su intermediación financiera”.

Respecto del activo no afecto a intermediación financiera, el artículo 5-B de la LIA es muy claro al determinar que por este se debe entender, los activos fijos, los terrenos, los gastos y cargos diferidos, que no respalden obligaciones con terceros resultantes del desarrollo de su actividad de intermediación financiera.

Por último, existe un supuesto más que contiene el artículo 1 de la LIA en su párrafo Primero, referente a las personas distintas a las que se han estudiado en este apartado. Así, el supuesto referido establece:

“Artículo 1.-.....Las personas distintas a las señaladas en este párrafo, que otorguen el uso o goce temporal de bienes, incluso de aquellos bienes a que se refieren el capítulo III del título IV y los artículos 133, fracción XIII, 148, 148-A y 149 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que utilicen en la actividad de otro contribuyente de los mencionados en este párrafo, están obligadas al pago del impuesto, únicamente por esos bienes”.

Sobre la anterior transcripción, vale la pena hacer el comentario sobre los bienes a que se refiere la LISR en los artículos señalados, que en una forma global se refieren a los provenientes del Arrendamiento o subarrendamiento; las cantidades acumuladas que se depositen en cuentas personales, se paguen por los contratos de seguros, o se inviertan en acciones de las sociedades de inversión; a la fuente de riqueza en uso o goce temporal de inmuebles ubicados en el país; fuente de riqueza en contratos de servicio turístico de

tiempo compartido; y fuente de riqueza en uso o goce temporal de muebles que se utilicen en el país.

2. El objeto del impuesto

Pues bien, este elemento del IA que estudiamos lo encontramos establecido en el propio artículo 1 de la LIA, el cual en su primer párrafo a la letra dice:

“Artículo I las personas físicas que realicen actividades empresariales y las personas morales, residentes en México, están obligadas al pago del impuesto al activo, por el activo que tengan, cualquiera que sea su ubicación.....”

De lo antes citado, se desprende que el objeto del IA es el “activo” que tengan las personas a que se refiere la ley en comento, independientemente de donde se encuentre ubicado dicho activo, posteriormente observamos cuales son los elementos que integran el activo, es decir, las base impositiva. Para complementar la idea, citaremos la opinión de los autores Campero Guerrero, Pérez Chávez y Fol. Olguín,⁽²¹⁾ quienes al respecto mencionan lo siguiente:

“El objeto de la relación jurídico tributaria que se crea con el impuesto al activo, se hace consistir en la fuente de riqueza de este gravamen de la cual se obtiene la cantidad necesaria para pagar esta contribución, la que en sentido lato podríamos afirmar que consiste en el conjunto de bienes de un particular susceptibles de producir finalmente una renta”.

Consideramos, que lo anteriormente transcrito expresa claramente el entender de la mayoría de los contribuyentes de este impuesto, opinión con la cual coincidimos.

²¹ Campero Guerrero, Eladio y Otros.

2. La Base del impuesto

En el segundo párrafo del artículo 2 de la LIA, se establece la base del impuesto o el valor del activo como le denominaremos en lo sucesivo; así, el valor del activo en el ejercicio se calculara sumando promedios de los activos previstos en el mismo, y posteriormente establece cuales serán esos rubros a considerar para obtener el valor del activo anual.

3.1. Activos financieros

Él artículo 4 de la LIA establece cuales son los activos financieros para efectos de dicha ley, mencionando a las inversiones en títulos de crédito; las acciones emitidas por sociedades de inversión de renta fija; las cuentas y documentos por cobrar; así como los intereses devengados.

Para efecto de lo anterior, dicho artículo en comento, también señala que supuestos no son considerados como activos financieros, mencionando a las acciones emitidas por personas morales residentes en México; las cuentas por cobrar que sean a cargo de los socios o accionistas residentes en el extranjero, ya sean personas físicas o sociedades; los pagos provisionales; los saldos a favor de contribuciones; así como tampoco los estímulos fiscales por aplicar. Asimismo, concluye él artículo en estudio que en el caso de los activos financieros denominados en moneda extranjera, estos se valuaran al tipo de cambio del primer día de cada mes.

3.2. Activos fijos, gastos y cargos diferidos.

Él artículo 14 de la LIA menciona que para efectos de dicha ley, los conceptos de activo fijo, gastos y cargos diferidos serán aquellos que considere como tales la LISR, la cual en su artículo 38 señala lo siguiente:

“ Artículo 38.... Activo fijo es el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo.....

Gastos diferidos son 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 actividad de la persona moral.....

Cargos diferidos son 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 actividad de la persona moral....

Para concretizar mas las conceptualizaciones antes señaladas de la LISR, consideramos necesario exponer un ejemplo de cada uno de ellos: así tenemos que, un activo fijo que reúna las características del artículo en comento, lo es un equipo de computo; en tanto que un gasto diferido lo es el derecho que se adquiere por la compra de un comercial en televisión para ofrecer un producto por un periodo de un tiempo determinado; en tanto que un cargo diferido lo es el derecho que deviene del registro de marca del nombre y logotipo de una empresa.

3.3. Los terrenos

Un elemento mas a considerar en el IA, son los terrenos, sobre los cuales establece el artículo 59 fracción VIII del CFF lo siguiente:

“Artículo 59.- para la comprobación de los ingresos, o del valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario:

VIII.- Que los inventarios de materias primas, productos semiterminados y terminados, los activos fijos, gastos y cargos diferidos que obren en poder del contribuyente, así como los

terrenos donde se desarrolle su actividad son de su propiedad. Los bienes a que se refiere este párrafo se valuarán a sus precios de mercado y en su defecto al de su avalúo.

Para efectos de este apartado, solo es importante considerar que el valor del activo referente a los terrenos, será el de su precio en el mercado o bien al de su avalúo, y cabe señalar que dicho articulado en comento menciona que salvo prueba en contrario el terreno que utilice el contribuyente para el desarrollo de sus actividades se considera como de su propiedad.

3.4. Los inventarios

Al igual que los terrenos y los activos fijos, gastos y cargos diferidos, el valor de lo inventarios se determina de acuerdo a lo preceptuado por la fracción VIII del artículo 59 CFF antes transcrito y comentado.

En inteligencia a lo anterior, basta señalar una vez más que dicho valor será considerado por su precio en el mercado o bien en caso de no contar con este, con el que se determine a través de un avalúo.

3. La tasa gravable

La LIA en su artículo 2 párrafo primero, establece la tasa gravable del impuesto, a la letra dice el articulado:

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

Consideramos que es clara la redacción antes transcrita respecto a la determinación de la tasa. Sin embargo, es necesario aclarar lo referente al valor del activo sobre el cual se va aplicar dicha tasa del 1.8%.

B. Calculo del Impuesto

1. procedimiento de cálculo

Una vez que ya hemos determinado los elementos que componen el IA, sobre los cuales habrá que elaborar el cálculo respectivo para obtener el valor de los activos al cual se le aplicara la tasa del 18.8%, es necesario exponer como se obtiene el promedio para cada elemento.

1.1. De los activos financieros

La fracción I del artículo 2 de la LIA, establece lo correspondiente al cálculo de los activos financieros, y sobre ellos menciona:

“Artículo 2.-....

I.- Se sumaran los promedios mensuales de los activos financieros, correspondientes a los meses del ejercicio y el resultado se dividirá entre el mismo numero de meses. Tratándose de acciones, el promedio se calculara considerando el costo comprobado de adquisición de las mismas, actualizado en los términos del artículo 3 de esta ley.”

Sobre este punto, existen dos cuestiones por aclarar, la primera referente a como se obtiene el promedio mensual de los activos financieros; la segunda, sobre la obtención del costo comprobado de adquisición de las acciones actualizado. Así, respecto del primero, la propia fracción I del artículo comentado, en su segundo párrafo, menciona que se obtiene el promedio mensual al dividir entre dos la suma del activo al inicio y al final del mes. Con excepción a las operaciones contratadas del sistema financiero o con su intermediación.

Respecto de la segunda cuestión, el costo comprobado de adquisición de las acciones actualizado se calcula en base lo preceptuado en el artículo 3 de la LIA, mismo que menciona en su párrafo primero, que este se actualizara desde el mes de adquisición

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

Se entiende por activos financieros:

- Inversiones en título de crédito.
- Las cuentas y documentos por cobrar, a excepción de los socios extranjeros.
- a favor no cobrados.
- Los activos financieros denominados en moneda extranjera, se valorarán al tipo de cambio del primer día de cada mes.
- No son cuentas por cobrar los pagos provisionales, los saldos a favor de impuestos ni los estímulos fiscales por aplicar.

1.2. De los activos fijos, gastos y cargos diferidos

Respecto de estos, el artículo 2 fracción II de la LIA establece el procedimiento para el cálculo del promedio del valor de tales activos, a la letra dice:

“Artículo 2.-.....

II.- Tratándose de los activos fijos, gastos y cargos diferidos, se calculará el promedio de cada bien, actualizando en los términos del artículo 3 de esta ley, su monto original de la inversión en el caso de bienes adquiridos en el mismo y de aquellos no deducibles para los efectos de dicho impuesto, aun cuando para estos efectos no se consideren activos fijos. El saldo actualizado se disminuirá con la mitad de la deducción anual de las inversiones en el ejercicio, determinada conforme a los artículos 37 y 43 de la Ley del Impuesto sobre la Renta”.

Ahora bien, especificando lo antes señalado, el artículo 3 de LIA en su párrafo segundo, establece el procedimiento para actualizar tanto el saldo por deducir, como el

monto original de la inversión, mencionando que dicha actualización corre desde el mes en que se adquirió cada uno de los bienes, hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determina el impuesto, y al mismo tiempo hace una aclaración el citado, al mencionar que la actualización no se llevara a cabo cuando los bienes sean adquiridos con posterioridad al último mes de la primera mitad del ejercicio, que sería el mes de junio. Una vez que se obtiene la actualización, el resultado de esta deberá ser disminuido por la mitad de la deducción anual de las inversiones en el ejercicio.

1.3. De los terrenos

Para obtener el cálculo del promedio del valor dicho activo, atenderemos a lo preceptuado por la fracción III del artículo 2 de la LIA, mismo que establece lo siguiente:

“Artículo 2.-....

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

En el caso de los terrenos, es menos complicado obtener el cálculo del promedio del valor del activo, en comparación con los puntos antes estudiados. El primer punto a tratar, es el de la actualización del monto original de la inversión del terreno, sobre el cual el artículo 3 de la LIA, en su párrafo tercero, menciona que se actualizará desde el mes en que se adquirió o se valuó catastralmente en el caso de fincas rústicas, hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio, es decir junio.

Pues bien, el resultado obtenido de la actualización deberá ser dividido entre doce, y luego multiplicado por el número de meses en que dicho terreno haya sido propiedad del contribuyente en el espacio que comprende el ejercicio.

1.4. De los inventarios

Así como en los anteriores puntos, una vez mas es él artículo 2 de la LIA el que determina el procedimiento para él calculo del promedio del valor de los activos, en el caso de los inventarios. Al efecto, la fracción IV de dicho articulado a la letra dice:

“Artículo2.-.....

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

El presente supuesto en estudio nos indica con mayor facilidad el procedimiento para obtener el promedio del valor del activo en los inventarios, y solo se concreta a establecer que se sumaran los totales valuados de dichos inventarios y luego seria dividido entre dos, arrojando el resultado buscando.

1.5. Formula de cálculo

Una vez que ya hemos obtenido los promedios del valor de los activos, referentes a los activos financieros; activos fijos gastos y cargos diferidos; terrenos; e inventarios, corresponde aplicar lo preceptuado por los párrafos primero y segundo del artículo 2 de la LIA, que establecen, como ya ha sido comentado, que el valor del activo se aplicara la tasa del 1.8%, luego entonces, el valor del activo o base del impuesto se obtiene sumando los promedios de los activos previstos, y a su resultado es al que se le aplica la tasa antes señalada arrojando como resultado el valor del IA del ejercicio.

C. Declaración del Impuesto

1. De los pagos provisionales

1.1. Mensuales y trimestrales

Al efecto, el artículo 7 de la LIA establece en su párrafo primero que los contribuyentes efectuaran pagos mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio; Y por otra parte en el párrafo quinto señala que los contribuyentes que de conformidad con la LISR deban efectuar los pagos de dicho impuesto en forma trimestral, podrán efectuar los pagos provisionales del IA por el mismo periodo y en las mismas fechas de pago.

Concepto de Pagos Provisionales: Son los pagos a cuenta del impuesto del ejercicio que los contribuyentes gravados por el impuesto al activo están obligados a efectuar, y estos pagos deberán ser mensuales y enterarse a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel que corresponda el pago, respectivamente.

1.2. Fecha de pago y determinación del pago mensual

El párrafo segundo del artículo 7 de la LIA, menciona que tanto las personas morales como las físicas entenderán el impuesto a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago; así si se hiciera el pago provisional por el mes de mayo, este deberá pagarse a más tardar el día 17 del mes de junio.

Por otra parte el párrafo tercero establece que:

“Artículo 7.-.....

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

Es clara la redacción del párrafo en comento, sin embargo surge la interrogante sobre que pasa en el supuesto de que el contribuyente estuviera en su primer ejercicio; ante lo cual el propio artículo en comento en su párrafo séptimo, menciona que en dicho caso los pagos provisionales se calcularan considerando el impuesto que les correspondería, si hubieran estado obligados al pago.

1.3. Disminución de los pagos provisionales

Un supuesto más que contempla el artículo 7 de la LIA en estudio, es aquel que se refiere al caso en que el contribuyente considere que el impuesto a pagar en el ejercicio será menor al pagado en el ejercicio anterior. Así, el párrafo noveno del artículo en comento menciona que el contribuyente podrá disminuir el monto de sus pagos provisionales, siempre y cuando se cumplan los requisitos que establece el artículo 18 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo.

De lo mencionado anteriormente cabe señalar lo que establece el párrafo cuarto del artículo en estudio, referente a la actualización del ejercicio inmediato anterior, sobre el cual menciona que se actualizara por el periodo que va desde el último mes del ejercicio inmediato anterior al ejercicio por el cual se calcula el impuesto; a manera de ejemplo significa que si el contribuyente se encuentra en este supuesto en el ejercicio de 1999, luego entonces la actualización corre desde diciembre de 1997 hasta diciembre de 1998.

1.4. Opción de pagos y ajuste de pagos provisionales de las personas morales

Ahora bien, en el caso de las personas morales, estas según el artículo 7-A de la LIA, pueden pagar al mismo tiempo su pago provisional de ISR así como el correspondiente al IA, de acuerdo a lo siguiente:

“Artículo 7-A.- las personas morales podrán efectuar los pagos provisionales de este impuesto y del impuesto sobre la renta, que resulten en los términos de los artículos 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 7 de esta ley, de conformidad con lo siguiente:

I.- Compararan el pago provisional del impuesto al activo determinado conforme al artículo 7 de esta ley con el pago provisional del impuesto sobre la renta calculado según previsto por la fracción III del artículo 12 de la ley del Impuesto sobre la Renta, sin considerar para efectos de dicha comparación, el acreditamiento de los pagos provisionales señalados en tales preceptos.

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

A lo que se refiere el artículo en comento, es a la posibilidad que tienen las personas morales de hacer el pago provisional tanto del ISR como del IA, comparando uno con otro y pagando aquel cuya cantidad resulte mayor.

Por otra parte, existe el supuesto del ajuste en los pagos provisionales de las personas morales, sobre el cual el artículo 7-B de la LIA en su fracción II concluye que el pago del ajuste en el ISR y el IA se hará por la cantidad que resulte mayor, pudiendo acreditar contra el impuesto a pagar los pagos provisionales efectuados con anterioridad.

Así mismo, vale la pena hacer referencia al artículo 8-A de la LIA, el cual menciona que para efectos del acreditamiento a que se hace referencia en los artículos estudiados 7-A y 7-B, los contribuyentes acreditarán contra el ISR del ejercicio que resulte, los pagos provisionales y ajustes efectivamente enterados.

2 Declaración del ejercicio

Él artículo 8 de la LIA, establece que en el caso de las personas morales, contribuyentes del IA, estas presentaran la declaración determinando el impuesto del ejercicio dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que este termine. Así como también, señala que dicha declaración deberá ser presentada conjuntamente con la correspondiente a la del ISR.

En el segundo párrafo del artículo en comentario, se señala lo referente a las personas físicas, estableciendo que la declaración del IA el ejercicio será presentada entre los meses de febrero a abril del año siguiente al que corresponde el ejercicio a declarar.

Por ultimo un supuesto mas que contempla él artículo estudiado en su párrafo tercero, menciona que en el caso de los residentes en el extranjero que cumplan con el requisito de tener activos en el país por menos de un año, así como de no tener establecimiento permanente, quedan relevados de efectuar pagos provisionales luego entonces, solo presentaran su declaración a mas tardar el mes siguiente a aquel en que retomen los activos al extranjero. Así mismo señala que existe la posibilidad de acreditar dicho pago del IA contra retenciones del ISR efectuados durante dicho periodo.

2. Acreditamiento del ISR del ejercicio

Al efecto, él artículo 9 de la LIA menciona que los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto al activo del ejercicio, una cantidad equivalente correspondiente al ISR del mismo ejercicio. Así mismo, señala en su párrafo quinto que el ISR, por acreditar será el efectivamente pagado.

Ahora bien el mismo artículo en estudio en su párrafo décimo establece la posibilidad del acreditamiento contra los pagos provisionales del IA, los correspondientes del ISR, mencionando además que en el caso en donde no se pueda acreditar la totalidad

del ISR efectivamente pagado, el remanente podrá ser acreditado en los posteriores pagos provisionales.

Un punto importante a determinar lo es el obtener el cálculo del ISR acreditable, para lo cual nos remitimos al artículo 10 de la LIA, párrafo segundo, mismo que se establece la mecánica para calcular este al señalar que se deberá calcular el ISR sin incluir a aquellos ingresos provenientes del uso o goce temporal de bienes por los que se este obligando a pagar dicho impuesto; Luego entonces, se deberá calcular por separado el ISR total de ingresos; Por último menciona el articulado que deberán restarse las cantidades y la diferencia será el monto máximo acreditable de ISR.

Por último, es necesario mencionar que en el párrafo tercero del artículo 9 de la LIA, es determinante al establecer que el impuesto que resulte de los acreditamientos, es decir el resultado final de las operaciones de acreditamiento de la LIA, es determinante al establecer que el impuesto que resulte de los acreditamientos, es decir el resultado final de las operaciones de acreditamiento, será el impuesto que el contribuyente tendrá que pagar.

3. De las devoluciones

Ahora bien, otro aspecto a tratar es el referente a las devoluciones del impuesto efectivamente pagado, cuando se da el supuesto del pago en exceso. Así, el párrafo cuarto del artículo 9 de la LIA menciona lo siguiente:

“ Artículo 9.-

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

Por tratar de aclarar este punto, utilizaremos un sencillo ejemplo, en donde un contribuyente declara de ISR acreditable \$100 pesos y de IA \$40 pesos efectivamente pagados; luego entonces solicitara la devolución de esos \$ 40 pesos, los cuales deberán ser devueltos por la autoridad, toda vez que no rebasa la diferencia entre ambos impuestos que es de \$60 pesos.

Por otra parte, el propio artículo en comento, establece en su párrafo siete los dos supuestos de excepción para solicitar la devolución del ISR pagado en exceso, los cuales son:

- a) Cuando el IA sea igual o superior al ISR del ejercicio; y
- b) Cuando se este en el supuesto del párrafo cuarto de este mismo articulado, el cual se presenta cuando el ISR por acreditar es mayor al IA; luego entonces existe la posibilidad de solicitar la devolución de las cantidades actualizadas efectivamente pagadas de IA en los diez ejercicios inmediatos anteriores, siempre que dichas devoluciones no hayan sido efectuadas anteriormente.

Es importante precisar, para concluir este apartado, que según el último párrafo del artículo 9 de la LIA estudiado, los derechos de acreditamiento y a la devolución son de carácter personal del contribuyente; Lo anterior significa que dichos derechos no pueden ser transmitidos a otra persona.

5 Personas exentas del impuesto

Para iniciar con este punto, debemos hacer la distinción entre las personas exentas del pago del IA y aquellas que no son sujetos del IA. Las primeras son sujetos del impuesto según lo establecido en el artículo 1 de la LIA, pero están eximidas de pagar el IA por decreto del Ejecutivo. Así por ejemplo para el ejercicio 2001 se aplica el decreto por el que se exima del pago del IA, publicado en el Diario Oficial de la Federación en fecha 22 de marzo del 2001, mismo que en su artículo primero señala lo siguiente:

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

Así, los sujetos del IA cuyos ingresos declarados en el ISR del ejercicio de 2000, que no rebasen la cantidad señalada en el decreto, están exentas de pagar el IA, lo cual no significa que no deban declararlo, independientemente de que el resultado del impuesto a pagar sea cero, lo anterior en razón de caer en el supuesto del decreto en comento.

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

Por otra parte, y para concluir este punto, así como el estudio del presente capítulo, tenemos a los no sujetos del IA, que volvemos a puntualizar no deben ser confundidos con las personas exentas del pago de dicho impuesto. El artículo 6 de la LIA es muy claro al precisarlos; Así en sus siguientes fracciones nos mencionan.

- I) Menciona que no pagaran IA las personas que no sean contribuyentes del ISR;
- II) La fracción III se refiere a las personas que tienen actividades empresariales al menudeo en puestos fijos y semifijos, ya sea como vendedores ambulantes o bien en la vía pública.
- III) La fracción IV menciona a quienes otorgaron el uso o goce temporal de sus bienes a través del arrendamiento, y cuyos contratos se encuentre en

forma indefinida prorrogados por ley es decir cuando se trate de las famosas rentas congeladas.

- IV) La fracción V se refiere a las personas físicas, sin actividades empresariales, que otorguen el uso o goce temporal de sus bienes, a personas que no sean contribuyentes del ISR;

- V) Y por ultimo la fracción VI, nos habla que tampoco son personas sujetos del impuesto al activo aquellas que se dediquen a actividades deportivas sin fines de lucro en la utilización de los bienes que destinan para dicho fin, al igual que aquellas personas cuyo fin sea la enseñanza y tengan la autorización oficial correspondiente.

Capítulo IV. La Controversia sobre la abrogación de la Ley del Impuesto al Activo.

El desarrollo del presente capítulo tiene una importancia significativa en nuestra investigación, toda vez, ya conociendo los alcances que tiene la Ley del Impuesto al Activo, es necesario presentar las distintas reacciones que ha ocasionado la aplicación del mismo en los contribuyentes, lo que ha representado que se suscite una controversia jurídica que ha evolucionado desde que entro en vigor la ley hasta el día de hoy, nos referimos a la controversia sobre la constitucionalidad del impuesto al Activo, misma que se ha transformado hasta llegar al nivel de convertirse en una controversia sobre la abrogación de la ley que contiene dicho impuesto.

Por lo anterior, es necesario para el desarrollo de nuestro estudio identificar tres diferentes opiniones acerca de la controversia referida. Así nuestra metodología será conocer el primer punto de vista de la Suprema Corte de Justicia de la nación, toda vez que esta como titular del poder Judicial de la Federación, fue la autoridad que conoció la controversia desde un principio emitiendo su opinión a través de diversas tesis jurisprudenciales, las cuales con el paso del tiempo y debido a diversos factores, han cambiado su sentido de una forma evidente; otra opinión que debemos estudiar es la que han pronunciado tanto la Iniciativa privada del país, como los partidos políticos, quienes en todo momento se han mostrado en contra de dicho impuesto; y por ultimo, también es necesario conocer la opinión que guarda al respecto la autoridad en la materia, es decir la Secretaria de Hacienda y Crédito publico.

A. Opinión de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

En el presente apartado analizaremos dos puntos de vista diferentes el uno del otro, expresados por el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pues mientras que uno declaraba que la Ley del impuesto al Activo era Constitucional, tiempo después,

dicha opinión cambia en el sentido de aceptar de alguna manera la inconstitucionalidad de dicha ley, los motivos y razones las expondremos en los siguientes puntos.

1. De la Constitucionalidad del impuesto al activo.

El inicio de la controversia en estudio se da poco después de la entrada en vigor de la Ley del Impuesto al Activo en el año de 1989; los juicios de amparo no se dejaron de esperar, y fueron promovidos por los contribuyentes que consideraban que la aplicación del impuesto contenido en esa ley por demás inconstitucional.

Los principales argumentos que hicieron valer en sus escritos iniciales de demanda, expresaban entre otras cosas:

- a) El impuesto al activo violentaba la garantía de la fracción IV del artículo 31 Constitucional, referente al principio de proporcionalidad tributaria, toda vez que desconoce la autentica capacidad contributiva de los sujetos, y no establece la posibilidad de desvirtuar la ganancia mínima presunta sobre el valor de los activos que contribuyen su objeto.
- b) Que al permitir el acreditamiento del impuesto sobre la renta, resultaba desproporcional e inequitativo, toda vez que otorgaba un trato desigual a los iguales.
- c) Que es inequitativo y desproporcional cuando prohíbe a los contribuyentes del impuesto efectuar la deducción de las deudas contratadas con el sistema financiero o con su intermediación;
- d) Que es inequitativa, en razón de exentar el pago a las empresas que componen el sistema financiero;
- e) Que es violatoria del principio de legalidad tributaria al no establecer el procedimiento necesario para la determinación de la base respecto de aquellos contribuyentes personas físicas que otorguen el uso o goce temporal de bienes a otros contribuyentes del impuesto.

De los argumentos antes transcritos, podemos expresar que es evidente que todos aquellos estaban encaminados a demostrar la inconstitucionalidad de la Ley del Impuesto al Activo, en razón de que resultaba que esta violentaba las garantías de equidad, proporcionalidad y legalidad tributaria, las cuales se encuentran contempladas en nuestra Carta Magna en su artículo 31 fracción IV.⁽²²⁾

Pues bien, la controversia llegó hasta el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a quien correspondió resolver los amparos en revisión, provenientes de los juzgados de Distrito, a quienes correspondió resolver en primera instancia dichas demandas de amparo, resolviendo de manera nada uniforme, con opiniones muy variadas. El criterio adoptado por el pleno fue muy claro, la ley del Impuesto al Activo no era violatoria de las garantías de proporcionalidad, equidad y legalidad tributarias, lo que significaba que se desvirtuaban los argumentos esgrimidos por los contribuyentes en sus demandas y se les negaba la protección y amparo de la justicia federal.

Para visualizar el criterio antes señalado, atenderemos a manera de ejemplo, a algunas de las tesis jurisprudenciales pronunciadas por el pleno de la suprema corte de justicia de la nación, en el siguiente sentido:

“ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. ÉL ARTICULO 5 DE LA LEY NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

Él artículo 5 de la ley del Impuesto al Activo de las Empresas, publicada en el Diario oficial de la Federación ⁽²³⁾ del treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y ocho, que autoriza a deducir el valor promedio de las deudas en moneda nacional concertadas con empresas residentes en México, no así las contratadas con el sistema financiero o con su intermediación, no infringe el principio de equidad que establece el artículo 31 fracción IV, de la Constitución política de los Estados Unidos

²² Los argumentos transcritos fueron tomados de demandas de amparos en contra de la Ley del impuesto al activo, promovidas entre los años de 1989 a 1994.

²³ Suprema Corte de Justicia de la Nación Jurisprudencia y Tesis Aisladas. Época: Octava, Instancia Pleno. Fuente Semanario Judicial de la Federación, Parte VII-Mayo Tesis P/J 5/91 Pagina 17.

Mexicanos; Ello por que dicho precepto legal no establece diversas categorías de contribuyentes a efecto de que pudiera surtirse el presupuesto necesario para sujetarlos a un tratamiento impositivo desigual, sino que solo se limita a establecer regímenes distintos para diferentes clases de adeudos, todos los cuales pueden figurar, perfectamente, en el activo de un mismo causante. El principio de equidad tributaria asegura trato igual a sujetos desiguales, mas no garantiza que todos los elementos patrimoniales de un contribuyente sean valorados de igual manera al integrar la base gravable del impuesto. Además es razonable que se autorice la deducción de los adeudos en moneda nacional concertadas con empresas residentes en México, ya que siendo estas también causantes del impuesto, con dicha regla se evita gravar dos veces el mismo adeudo, como activo del deudor y como activo del acreedor, razón que no opera tratándose de los otros adeudos por que de admitirse su deducción, ni el acreedor ni el deudor pagarían el impuesto por ese concepto.”

Amparo en revisión 316/90. Central de Contabilidades. S.A. de C. V. 14 de noviembre de 1990 Amparo en revisión 4001/90. Raíces Palmitas, S.A. 14 de noviembre de 1990. Amparo en revisión 4035/90 Inmobiliaria Huitsihuitl, S.A. 14 de noviembre de 1990. Amparo en revisión 4063/90 Inmobiliaria Terres S.A. 14 de noviembre de 1990, amparo en revision2787/89 United International Pictures S. de R. L. 13 de marzo de 1991. Tesis de jurisprudencia numero 5/91 aprobado por el tribunal en pleno en secesión privada celebrada el martes siete de mayo de mil novecientos noventa y uno. Antonio llanos duarte, NOTA: Esta Tesis también aparece publicada en el Gaceta del Seminario Judicial de la Federación, numero 41. mayo de 1991 Pág. 15 . Unanimidad de veinte votos de los señores ministros: presidente Ulises Schmill Ordóñez, Carlos de silva Nava. Ignacio magaña cárdenas, salvador Rocha Díaz, Mariano Azuela Guitron, Samuel Alba Leiva, Felipe López Contreras, Luis Fernández Doblado, José Antonio llanos duarte, Santiago Rodríguez roldan, Atanasio González Martínez José Manuel Villagordoa lozano, fausta moreno flores, Carlos garcía Vázquez José trinidad lanz cárdenas Juan Díaz romero, y Sergio Hugo chapital Rodríguez .NOTA: Esta tesis también aparece publicada en la gaceta del semanario Judicial de la federación numero 35 noviembre de 1990, pag40.

“ ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. ÉL ARTÍCULO 6º DE LA LEY, AL ESTABLECER LAS EXENCIONES RESPECTIVAS, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

Él artículo 6º de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, publicada en el Diario Oficial de la Federación del treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y ocho, que exenta del pago del tributo a las empresas que componen el sistema financiero, las sociedades de inversión y las cooperativas, los contribuyentes menores y los sujetos a

bases especiales de tributación, los que están en periodo preoperativo, en el ejercicio de inicio de actividades o el subsecuente, y los que se hallen en el ejercicio de liquidación, no viola el principio de equidad consagrado en el artículo 31 fracción IV, constitucional, por que dichos sujetos, tanto por sus características como por su naturaleza de sus actividades, están en situaciones distintas de la del resto de los contribuyentes de este impuesto, Por lo cual ameritan un tratamiento fiscal desigual.”

Amparo en revisión 2679/89. metro sistemas, S.A. de 19 de septiembre de 1990. Amparo en revisión 2738/89. T. H. Metálicos S.A. de C. V. 19 de septiembre de 1990. Amparo en revisión 3151/89 Jorey, S.A. 19 de septiembre de 1990. Amparo en revisión 2517/89. refaccionaría Coahuila S.A. 3 de octubre de 1990. Amparo en revisión 3108/89. Construcciones y Montajes Especializados, S.A. 3 de octubre de 1990. Tesis de jurisprudencia 23/1990, Aprobada Por el Tribunal en pleno en sesión privada, celebrada el miércoles veintiuno de noviembre en curso, por unanimidad de 20 votos de los señores ministros: Presidente Carlos del río Rodríguez, Carlos de silva nava, Ignacio Magaña Cárdenas, Salvador Rocha Díaz, Mariano Azuela Guitron, Samuel Alba Leiva, Noe Castañón León, Felipe López Contreras, Luis Fernández Doblado, José Antonio Llanos Duarte, Victoria Adato Green, José Martínez Delgado, Clementina Gil de Lesteer, Atanasio González Martínez, José Manuel Villagordoa Lozano, Fausta Moreno Flores, Carlos García Vázquez, Sergio Hugo Chapital Gutiérrez, Juan Díaz Romero y Ulises Schmill Ordóñez. Nota: Esta tesis también aparece publicada en la gaceta del seminario Judicial de la Federación numero 35 Noviembre de 1990 pagt.40 La presente tesis fue interrumpida por las diversas jurisprudencias p. j. 10/96 publicada en el tomo III, marzo de 1996, pagina 38, del Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, Novena Época.

“ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL, ÉL ARTICULO 9 DE LA LEY, QUE AUTORIZA EL ACREDITAMIENTO DE LAS CANTIDADES CUBIERTAS POR ESA EXACCIÓN SOLO PARA QUIENES OBTENGAN UTILIDADES AL CIERRE DEL EJERCICIO FISCAL, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

De conformidad con lo establecido por él artículo 9 de la ley en análisis, si un contribuyente tiene ingresos o utilidades y paga, por tanto el impuesto sobre la renta puede acreditar contra este una cantidad igual a la del impuesto al activo de las empresas pagado, mientras que aquellos que no tengan utilidades o resientan perdidas no pueden hacerlo; pero de ello no cabe inferir, que el precepto viole el principio de proporcionalidad por que en tales casos hace recaer el pago final del mismo en quienes no tiene capacidad

económica, también ha sentado con ese requisito constitucional debe determinarse mediante el análisis de las características particulares de cada tributo y partir de tales criterios, debe considerarse que la existencia de las utilidades o ingresos no es el criterio adecuado para el examen de la proporcionalidad, tratándose del ordenamiento reclamado, pues para este, la tenencia de activos es el elemento objetivo que constituye la medida de la capacidad contributiva de los causantes.”

Amparo en revisión 3647/89 Auto Refaccionaria la petrolera, S.A. de C. V. 9 de mayo Amparo en revisión 94/90. Monsan Construcciones S.A. de C. V. 9 de mayo 1991. Amparo en revisión 99/90. Lubricantes permo S.A. de C. V. 9 de mayo de 1991, Amparo en revisión 3787/89. Surtidora Industrial el sureste, S.A. 9 de mayo de 1991. Tesis de Jurisprudencia 19/91 aprobada por el tribunal en pleno en sección privada celebrada el jueves veintitrés de mayo de mil novecientos noventa y uno. Unanimidad de veinte votos de los señores ministros: presidente Ulises Schmill Ordóñez, Carlos de silva Nava. Ignacio magaña cárdenas, salvador Rocha Díaz, Mariano Azuela Guitron, Noe Castañón León, Luis Fernández Doblado, José Antonio llanos duarte, Santiago Rodríguez roldan, Atanasio González Martínez José Manuel Villagordoa lozano, fausta moreno flores, Carlos garcía Vázquez José trinidad lanz cárdenas Juan Díaz romero, y Sergio Hugo chapital Gutiérrez, Ausentes: Felipe López Contreras, Samuel Alba Leiva, Victoria Adato Grenn y José Martínez delgado y clementina Gil de Lester. NOTA: Esta tesis también aparece publicada en la gaceta del semanario Judicial de la federación numero 42 junio de 1991, pag 11.

Resulta muy interesante analizar con cuidado la jurisprudencia creada por el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual contiene el razonamiento para considerar que la ley del Impuesto al Activo no violentaba ninguna garantía tributaria. Así mismo nótese en los precedentes que en la mayoría de las ejecutorias que conforman las jurisprudencias citadas, las votaciones no fueron por unanimidad, si no por el contrario siempre existió votación en contra por parte de una minoría de los ministros, resolviéndose entonces cada ejecutoria por mayoría de votos, lo que nos comprueba que la controversia sobre el impuesto dividió las opiniones de estos. No obstante lo anterior, se observa en los mismos precedentes que cada una de la tesis de jurisprudencias fueron aprobadas por unanimidad de votos.

Así pues, el criterio adoptado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se manifestó en todas las tesis jurisprudenciales que se integraron durante el periodo de 1990 a 1994, trayendo consigo una gran inconformidad por parte de los contribuyentes que se vieron desprotegidos por la justicia federal en contra de la ley del Impuesto al Activo y su aplicación.

2. De la inconstitucionalidad del impuesto al activo.

El día 31 de diciembre de 1994, se publicó en el Diario oficial de la Federación, el Decreto por medio del cual se reformaban algunos artículos de nuestra Carta Magna, reforma que consistía en cambiar la estructura del poder Judicial Federal, reduciendo el número de Ministros a once, a partir del día 1 de enero de 1995.

Un renovado pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, formularía tesis contradictorias al criterio asumido respecto de la Ley del Impuesto al Activo, las nuevas opiniones dieron entrada a aquellos argumentos que en un principio los quejosos, contribuyentes del impuesto, habían planteado en sus demandas de amparo.

En virtud de lo anterior, consideramos necesario transcribir las tesis que son contradictorias a aquel criterio jurisprudencial; nótese que estas tesis corresponden a las jurisprudencias transcritas como ejemplo en el punto anterior, esto con la finalidad de ilustrar la controversia y contradicción en las mismas:

“ ACTIVO ÉL ARTICULO 5 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

Él artículo 5 de la Ley del Impuesto al Activo viola el principio de equidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV constitucional al exceptuar de la autorización de deducir las deudas contratadas con empresas residentes en el país o con establecimientos permanentes ubicados en México de residentes en el extranjero a aquellas que hubieren sido contratadas con el sistema financiero o con su intermediación, pues estas deudas también afectan la base del tributo ocasionándose con esto un trato desigual a iguales al permitirse a unos contribuyentes las deducciones de sus deudas y a otros no por situaciones ajenas a ellos y propias de los acreedores y sin que pueda considerarse que tal distinción de deudas se justifica por el hecho de que, de permitirse su deducción, no se pagaría el impuesto por ese concepto, y que dicho adeudo no es el objeto del impuesto y si bien como activo del acreedor constituirá parte de la base para determinar su ganancia

mínima presunta objeto del gravamen, no puede considerarse que por el hecho de que él artículo 6 de la ley exente del pago del impuesto a las empresas que componen el sistema financiero, deba ser el deudor quien cubra el impuesto por la ganancia que tal activo le genere a su acreedor, pues ello significaría hacer recaer el pago del tributo en los contribuyentes por una ganancia ajena que en ellos implica un pasivo lo que lejos de justificar la excepción de deducción de tal tipo de deudas, corrobora su inconstitucionalidad”.

Amparo en revisión 107/92. Consultores en servicios Jurídicos Fiscales, S. A de C. V. 6 de abril de 1995.

“ACTIVO. ÉL ARTICULO 5 PÁRRAFO SEGUNDO DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

El citado precepto legal, en su párrafo primero, autoriza a deducir las deudas contratadas con empresas residentes en el país o con sus establecimientos permanentes ubicados en México de residentes en el extranjero, pero en su párrafo segundo exceptúa de dicha autorización a las que hubieran sido contratadas con el sistema financiero o con su intermediación. Con la excepción descrita se hace una injustificada distinción entre las deudas que afectan el objeto del tributo, ocasionándose con esto un trato desigual a iguales, al permitirse a unos contribuyentes las deducciones de sus deudas y a otros no, por situaciones ajenas a ellos y propias de los acreedores, sin que pueda considerarse que tal distinción de deudas se justifique por el hecho de que, permitirse su deducción, no se pagaría el impuesto por ese concepto, dado que ambas clases de operaciones constituyen un pasivo para el contribuyente en sus registros contables, que incide sobre el objeto del tributo, consistente en la tenencia de activos propios de las empresas, concurrentes a la obtención de utilidades”.

Amparo en revisión 2423/96. Impulsora Corporativa de inmuebles, S. A de C. V. 31 de agosto de 1998.

**“ACTIVO, IMPUESTO AL. LA EXENCIÓN A LAS EMPRESAS QUE
COMPONEN EL SISTEMA FINANCIERO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD
TRIBUTARIA.**

Él artículo 6 fracción I de la Ley del Impuesto al Activo, vigente en su origen (actual fracción II) al establecer que exenta del pago del tributo a las empresas que componen el sistema financiero, transgrede el principio de equidad tributaria, consagrado en el artículo 31 fracción IV constitucional, en virtud de que teniendo estas empresas activos destinados a actividades empresariales, y no presentarse respecto de ellas ninguna situación de beneficio o justificación social que pudiera fundar un trato privilegiado de exención, no existe razón alguna por lo que respecto de ellas no se establezca que al ser sujetos del tributo deba pagar el impuesto al activo. El cual podrán acreditar al impuesto sobre la renta efectivamente pagado, sin que pueda justificarse de tal exención la dificultad para medir con exactitud el activo neto afecto a sus actividades empresariales por el hecho de operar con ahorro captado del público y con sus depósitos efectuados por el mismo, como se señala en la exposición de motivos de la ley, pues tal circunstancias, en todo caso, podría dar lugar a prever una forma especial de determinación del base del tributo, pero de ningún modo justifica su exención, máxime que tales empresas son contribuyentes del impuesto, sobre la renta, de manera tal que si pueden determinar sus utilidades para efectos de este impuesto, no existe razón alguna para presumir que en el impuesto al activo, esencialmente vinculado a aquel, no puedan hacer la determinación Relativa. Tampoco puede admitirse como justificación de la exención que estén sujetas a un escrito control financiero, pues además de ello no pueden llevar a considerar innecesario el control que como “objetivo fiscal no contributivo”, persigue el impuesto al activo, bajo este contexto se podría afirmar que todos los contribuyentes no solo están sujetos a control fiscal y a diversos tipos de control administrativo, de acuerdo con la naturaleza específica de cada empresa, sino que el legislador siempre esta en posibilidad de establecer nuevos sistemas de control dentro del marco constitucional, por lo que ello no puede considerarse una situación que diferencia esencialmente, para efectos fiscales contributivos, a las empresas que integran el sector financiero, de los demás sujetos pasivos del impuesto, lo que obliga concluir que la exención de merito introduce dentro del sistema del tributo un trato desigual

a iguales, lo que resulta violatorio del artículo 31, fracción IV de la Constitución, en cuanto previene como un requisito esencial de las contribuciones que sean equitativas”.

Amparo en revisión 1558/90. Complementos alimenticios, S.A. 22 de febrero de 1996. Amparo en revisión 4736/90 Mates S. A. 22 de febrero de 1996. Amparo en revisión 16/92. arrendadora Hotelera del Sureste S.A. de C. V. 22 de febrero de 1996. Amparo en revisión 749/91 Compañía harinera de la laguna S.A. de C. V. febrero de 1996. Nota: Esta tesis interrumpe el criterio sustentado en la tesis de pleno 23/90, publicado en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo VI primera parte Pag55 y en la tesis 1/91, Publicada en el semanario judicial de la federación octava época tomo VII- Enero 1991, Pág. 14.

“ ACTIVO. ÉL ARTICULO 9 DE LA LEY QUE REGULA ESTE IMPUESTO VIOLA A LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA. (REFORMAS Y ADICIONES PUBLICADAS EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DE 28 DE DICIEMBRE DE 1989).

De conformidad con lo establecido en el artículo 9. De la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto del ejercicio una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta efectivamente pagado, lo que significa que si un contribuyente tiene ingresos o utilidades podrá realizar tal acreditamiento e inclusive si lo mismos llegan a la ganancia mínima presunta objeto del impuesto al activo, no verán incrementada su carga impositiva, mientras que aquellos que no tengan utilidades o resientan perdidas soportaran la carga impositiva, pues no tendrán cantidad alguna que acreditar y la ley no prevé la posibilidad de desvirtuar la presunción de la ganancia mínima de la cual parte como objeto del tributo. De lo anterior se infiere que el precepto legal citado viola los principios de proporcionalidad y equidad consagrados en el artículo 31 fracción IV, constitucional pues, consistiendo el primero de ellos, en que los causantes deben contribuir al gasto publico en función de su respectiva capacidad contributiva, el precepto legal citado hace recaer el pago del impuesto en quienes no tienen la capacidad o la tiene en menor medida y libera de la carga impositiva a quienes tienen mayor capacidad tributaria, lo que da como consecuencia también la transgresión del principio de equidad que existe trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, pues de esa forma, se da trato igual a los desiguales y desigual a los iguales”.

Amparo en revisión 107/92. Consultores en ser4vicios jurídicos Fiscales, S.A. de C. V. 6 de abril de 1995.

“ACTIVO. EL ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PREVISTO EN ÉL ARTÍCULO 9 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

En nuevas reflexiones sobre el objeto del impuesto al activo, este tribunal pleno abandono el criterio de que aquel recaía en la utilidad mínima presunta para considerar, en la actualidad, que radica en los activos susceptibles de concurrir en la obtención de utilidades. De esta manera, pierde sustento la postura sobre la inequidad del acreditamiento del impuesto sobre la renta a que se refiere el artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo, basada en la imposibilidad de desvirtuar la ganancia mínima presunta. En efecto, el citado precepto establece los plazos y condiciones para que los contribuyentes estén en aptitud de acreditar la cantidad que les haya correspondido enterar en el ejercicio fiscal respectivo por concepto de impuesto sobre la renta: esquema de acreditamiento que se ajusta a los principios equidad y proporcionalidad tributaria plasmados en el artículo 31 fracción IV de la Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos, por que los contribuyentes parten del mismo parámetro para su ejercicio en la especial forma operación y utilización de sus activos, por lo que sí determinado contribuyente ha realizado una mejor inversión y empleo de aquellos, evidentemente obtendrá una utilidad superior en relación con quien no lo hizo, estando en aptitud de realizar el acreditamiento correspondiente, lo que resulta acorde con la consecución de los propósitos que dieron origen al tributo, ya que revela que de obtenerse utilidades, el impuesto al activo no afectara la esfera económica del contribuyente, situación que incentiva la eficiencia empresarial y el desarrollo económico del país, dado que la empresa que no se ubica en el supuesto descrito pone manifiesto que no es productiva o que practica la evasión o la elusión del tributo, en ambos casos en detrimento de la economía del país. Por lo anterior, la tenencia de activos presupone que la empresa cuenta todavía con expectativas de éxito económico, aunque las utilidades no se produzcan de manera inmediata, sino que deberán generarse dentro de un lapso que previsiblemente se haya estimado dentro de la planeación del mercado relativa, en el entendido de que es insostenible, jurídica y tácticamente, que continúen en la practica de su objeto oscila a pesar de siempre tener perdidas económicas en dicho lapso, el cual se

encuentra contemplado por ley, al eximir del pago del impuesto a las empresa durante su periodo preoperativo y los tres primeros ejercicios fiscales, en que se presupone que la empresa todavía no ha adquirido el auge comercial necesario que le permita obtener utilidades, sino que tal hipótesis deberá actualizarse dentro de los diez ejercicios fiscales siguientes; Plazo en el que aun cuando no se hubiesen producido utilidades, esto no conlleva a declarar la inconstitucionalidad del mecanismo relativo, por que, de llegar a generarse aquellas, el contribuyente estará en aptitud de acreditar el impuesto sobre la renta relativo y, de no producirse nunca tales utilidades, quedara evidenciado que la empresa, cuando menos, percibió los rendimientos que garantizaron su funcionamiento y la tenencia de los activos correspondientes, situación que revela la capacidad contributiva, en razón de que dichos activos, en su momento, se encontraron afectos a la expectativa de obtener utilidades, cumpliendo con la concepción actual del objeto del tributo”.

Amparo en revisión 2423/96. Impulsora Corporativa de Inmuebles S. A. De C. V. 31 DE AGOSTO DE 1998
Amparo en revisión 1248/97. Broker Distribución, S. A. De C. V. 31 DE AGOSTO DE 1998. Amparo en revisión 2716/97. Lags. Tetley, S. A. de C. V. 31 DE AGOSTO DE 1998.

Las tesis antes transcritas cambian por completo la postura de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al aceptar como argumentos que el procedimiento de acreditamiento del Impuesto sobre la Renta en contra del Impuesto al Activo se traduce en violar los principios de equidad y proporcionalidad al provocar que la carga impositiva recaiga exclusivamente sobre aquellos contribuyentes que tienen una menor capacidad contributiva; que el hecho de que no permita deducir para efectos de determinar la base del impuesto las deudas contratadas con el sistema financiero o con su intermediación, y aquellas contratadas con residentes en el extranjero, son contrarias a los principios de proporcionalidad y equidad tributaria; y por ultimo en el sentido de aceptar que es inequitativo el que exenté del pago del impuesto a las empresas que componen el sistema financiero.

Asimismo, es importante señalar el caso concreto del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo, sobre el cual podemos observar que en un principio el razonamiento utilizado por el pleno fue en el sentido de que dicho articulado no violentaba el principio de

proporcionalidad tributaria en razón de autorizar el acreditamiento de las cantidades cubiertas por exacción solo para quienes obtengan utilidades al cierre del ejercicio fiscal.

Sin embargo, como ya lo demostramos después de los cambios de 1995 en la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el criterio jurisprudencial se interrumpió por una tesis aislada que al efecto mencionaba que el citado artículo 9 de la ley en comento violaba los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, al no permitir a los que no tengan utilidades o tengan pérdidas el acreditamiento, toda vez que llevaran la carga impositiva y la ley no prevé la posibilidad de desvirtuar la presunción de ganancia mínima de la cual parte como objeto del tributo.

Ahora surge una vez mas la controversia, pues no obstante la opinión anterior, la ultima tesis aislada transcrita como ejemplo en este punto menciona que el acreditamiento al que se refiere el artículo 9 de la ley en estudio no viola los principios de equidad y proporcionalidad tributaria; nótese que dicha tesis es de diciembre de 1998, es decir es muy reciente e importante, toda vez que en ella se vuelve a un criterio adoptado y definido hasta antes de 1995.

De todo lo anteriormente expresado, podemos obtener varias conclusiones interesantes, pero sin duda alguna la más destacada es aquella que se refiere a que todavía hasta el día de hoy, la ley del impuesto al Activo sigue siendo causa de controversia, incluso entre los propios ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Así, surgen algunas preguntas: como si será necesario una reforma a la ley en estudio, de ser así, sobre que puntos o aspectos debe consistir esta; así mismo, debemos considerar que la ley en comento ya ha sido reformada varias ocasiones, será entonces necesario abrogar la ley en virtud de que ni aun con las reformas hechas a la fecha se ha resuelto la controversia.

B. Postura de la Iniciativa Privada y de los partidos políticos

Siguiendo con nuestro estudio, toca el turno de identificar las distintas posturas de los actores de la controversia, por una parte el contribuyente, representado principalmente

por la iniciativa privada de nuestro país, el sector empresarial, y aunado a ellos el apoyo de los partidos de oposición en el Poder Legislativo; por el otro lado, el gobierno, representado por la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, cuya posición al respecto analizaremos en el siguiente apartado.

1. La iniciativa privada

Con indignación y asombro, recibieron los empresarios al Impuesto al Activo de las empresas en el año de 1989, hoy llamado tan solo el impuesto al activo; como ya lo tratamos, inmediatamente promovieron las demandas de amparo y se dieron los resultados que también ya hemos observado por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Sin embargo a lo largo de todos estos años que lleva en vigencia el Impuesto al Activo y su controversia, la Iniciativa Privada del país ha tomado una clara postura con respecto a este impuesto.

Basta lo anterior para incluir en nuestro estudio las distintas opiniones que ha expresado el sector empresarial, a través de las organizaciones patronales y empresariales del país. Así en este sentido, contamos con la opinión en su momento dio y que ha esgrimido la Confederación Patronal de la Republica Mexicana, COPARMEX, organización que ha sido la que más ha criticado nuestro sistema tributario, y en lo particular al Impuesto al Activo.

Ejemplo de lo anterior, es el artículo publicado en la revista peninsular de fecha 27 de noviembre de 1998, refiriéndose a la postura nacional de COPARMEX, respecto del paquete económico de 1999, expresada el día 18 de noviembre en la ciudad de México, nos menciona lo siguiente:

“ Al parecer, lo único importante para Hacienda es la recaudación; un marco facilitador de la inversión, es el ahorro y el empleo quedan para después. Equivocadamente se considera que los impuestos son fines y no medios. El principal motor de la reformas

fiscales es el de incrementar la recaudación. El tono de todo cambio se dirige a mejorar los niveles de cobro de los impuestos y se olvida de la verdadera función de todo gravamen: **contribuir al gasto público con justicia y equidad.**

Las leyes fiscales están gravemente enfermas de desconfianza. Por esta razón existen abundantes requisitos de todo tipo que solo entorpecen el nivel del cumplimiento de las normas fiscales. La “reglamentitis” de la legislación fiscal representa un alto costo que no se computa de los que se utilizan para resolución miscelánea. Es una peligrosa practica que conviene a un estado de derecho eliminar”.

Lo antes mencionado, es solo un reflejo de la opinión general de los contribuyentes respecto de nuestro sistema tributario y sus leyes; pero va mas allá, cuando se refieren a lo inequitativo que resultan la aplicación de los impuestos en nuestro país. Así, él articulo en comento nos menciona que:

“ Las tasas reales de los impuestos no premian la productividad, la castigan. Ante un ligero repunte del ingreso, se aumenta la tasa marginal, del impuesto, neutralizado el aumento de la percepción con una mayor carga fiscal. Es indispensable recuperar la progresividad de la tarifa del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Debe de demostrarse con hechos que la obligación fiscal debe ser cumplida por toda la sociedad y dejar de justificar con criterios utilitaristas que ciertos sectores se encuentren fuera del padrón de contribuyentes, pues esto constituye un estímulo al evasor”.

Nuestra única intención al citar algunos puntos y ejemplos de la postura nacional que en su momento la COPARMEX nos menciona, es que estos sirvan de marco y antecedente y fundamento a la siguiente postura de la Iniciativa Privada, referente al Impuesto al Activo en lo particular.

Ante la Controversia que en general ha causado el impuesto al Activo, la iniciativa privada ha sido muy clara en su postura frente a tal, proponiendo como única solución, la

abrogación de la ley que contiene dicho impuesto. Así, la propia coparmex, expresa como argumentos los siguientes:

“El impuesto al Activo debe abrogarse en virtud de que en nuestro sistema tributario existe un impuesto principal denominado Impuesto sobre la Renta, que grava el ingreso de las personas físicas y morales. Dicho gravamen solo es complementario al precepto principal, que surgió como consecuencia de la disminución en la recaudación de transferencia de fondos que realizaban las empresas transnacionales y que generaban un detrimento en la captación de recursos fiscales del Gobierno Federal.

Lo que originalmente se pensó para atacar la evasión fiscal, especialmente el Impuesto sobre la Renta, se convirtió en un método incorrecto que ha ocasionado resultados poco satisfactorios, y en especial lesiona a todas aquellas empresas que en un ejercicio no obtienen utilidades fiscales, gravándoles la tenencia de sus activos menos ciertos pasivos. Esta abrogación que se ha propuesto durante mucho tiempo por coparmex otra vez no ha sido incluida en la iniciativa presidencial de reforma fiscal 2002.

Para complementar el contenido de la cita anteriormente expuesta, vale la pena transcribir algunos de los comentarios de un artículo de Ricardo Gutiérrez, donde hace referencia a la opinión de la coparmex, publicado por el periódico el Universal, mismo que a la letra dice:

“ El actual sistema tributario contiene regulaciones que inhiben la actuación de la planta productora donde el impuesto al activo es un gravamen que recae sobre la tenencia de los activos cuando estos no son productivos. Lo anterior olvidándolo que las perdidas en los negocios pueden sobrevenir en cualquier época de la vida de la empresa y donde los causantes de ellas no son los contribuyentes, sino que pueden obedecer a factores externos como la inflación, elevación de tasas de interés, devaluación, entre otros.

La aplicación del impuesto al activo, puede provocar un diferimiento o cancelación en los proyectos de inversión; este gravamen junto al impuesto sobre nominas debe ser

eliminado. Ambos gravámenes deben desaparecer del sistema impositivo mexicano por que están muy lejos de contribuir al desarrollo nacional, y por el contrario contribuirían a generar un mayor esfuerzo productivo, si desaparecieran”.

Por su parte, el ahora expresidente de la Cámara Nacional de Comercio de Monterrey, CANACO, el C. P. Juan Carlos Pérez Góngora, opino con respecto al impuesto en estudio, lo siguiente en el artículo de Maytee Ruvalcava, que dice:

“...Pérez Góngora califico al impuesto al activo como injusto e incomodo, ya que se paga cuando la empresa no gana utilidades y dijo que no ve ninguna dificultad de eliminar este impuesto para 1998.

En las propuestas de Reformas Fiscales para 1998 de la CANACO, en su punto numero 4, se refieren al Impuesto al Activo, y Sobre este proponen: su abrogación”.

Por ultimo, una opinión mas que tiene la Iniciativa Privada respecto a este tema, la encontramos en un artículo de “ El Economista”, que a la letra dice:

“Los empresarios están a expensas de los parches que se aplican anualmente a través de la miscelánea fiscal y que no permiten planear a largo plazo, por lo que en los últimos sexenios se ha gestado un sistema fiscal inhibitor de la inversión. El sector productivo comienza a condicionar sus programas de inversión a una reforma fiscal que realmente incentive el desarrollo empresarial, ante la falta de sensibilidad de la autoridad.

Existen dos propuestas claras: la aplicación de un impuesto único o bien la eliminación de la tasa cero de IVA, reducción del ISR y del IEPS, así como la eliminación del Impuesto al Activo (Impac).

Para James McCabe, En su momento comento el presidente de la Cámara Americana de comercio(AmCham), los cambios que se realizan cada año a las leyes fiscales inhiben la atracción de inversión extranjera directa. Comento que la mayor parte de

proyectos son a largo plazo y se necesita un horizonte de planeación, por lo que es urgente la elaboración de una forma fiscal integral”.

Con las anteriores opiniones citadas, consideramos que hemos encontrado como factor común en la postura de la Iniciativa privada frente al controvertido Impuesto al Activo, Que la solución es la abrogación de la ley de dicho impuesto. Ahora bien, es necesario también tratar la postura que han adoptado al respecto los partidos de políticos.

2.- Los partidos Políticos.

El partido Revolucionario Institucional, estando en el poder por mas de 70 años, manejaba y hacia lo que quería con las propuestas a su conveniencia ya que era poca la oposición en el Congreso, y mayoría para el partido tricolor, hay que recordar que este partido con la famosa roque señal aumento la tasa de IVA del 10 % al 15%, pero también tenia como consignar a defender las iniciativas de esta materia enviadas por el poder Ejecutivo. Mientras que los partidos de oposición en ese momento el PAN⁽²⁴⁾ (Partido Acción Nacional) y el PRD (Partido Revolución Democrática) se oponían a dichas iniciativas y presentaban otras en sentido deferente.

Sin lugar a dudas, la política juega un papel muy importante en materia tributaria en nuestro país; Por un lado se encuentra el ahora partido del poder que en su momento PAN (Partido Acción Nacional) fue el principal luchador junto con el Partido de la Revolución Democrática, de que dicho impuesto fuera abrogado coincidiendo ambos en su postura, de una manera semejante a la que asumió la iniciativa privada del país.

Pero ahora el partido de acción nacional estando en el poder a tomado un cambio muy radical a lo que se buscaba antes de entrar a los pinos, ya que ahora es todo lo contrario y hasta andaba manejando quitar la tasa 0 a los medicamentos y comida como se quería manejar en diciembre del 2001 para entrar en vigor en el 2002, y cada vez se

²⁴ GRUPO PARLAMENTARIO DEL PAN, INICIATIVAS. ARTICULO PUBLICADO EN Internet EN LA DIRECCIONpan.org.mx/Inicativas/.htm

menciona mas que quiere hacer un reforma fiscal, a la reforma antes mencionada parece absurdo y mas ahora que se manejan las elecciones del 2003 que son en el 6 julio, de manejar la diputaciones federales para acción nacional para tener un camino abierto para sus propuestas y aprobaciones de ley, La Democracia del cual tanto se hablaba y peleaba el señor presidente VICENTE FOX QUEZADA, del cual ahora pone anuncios por televisión de quitarle freno al cambio y que votemos por su partido haciendo favoritismo a su partido y no a la democracia que tanto se peleaba.

Pero vamos hablar un poco de las propuestas que se manejaban antes de entrar a los pinos el ahora partido del poder. Se han presentado diversas iniciativas en el sentido de abrogar la ley del impuesto al Activo, solo por mencionar algunas encontramos la del Diputado Zeferino Ezquerria Habeas del 29 de mayo de 1991; Y la del Diputado Adrián del Arenal Pérez, del 15 de junio de 1994; Y la del Diputado Alejandro Higuera Osuna, del 8 de diciembre de 1994, todos ellos diputados de Acción nacional, y cuyas iniciativas proponían la abrogación del Impuesto al Activo.

Iniciativas como estas se presentaban cada año por partidos de oposición, sin lograr hasta ahora abrogar la ley en comento: sin embargo, si han conseguido dentro del marco de las negociaciones a nivel parlamentario, que el ejecutivo señale a través de un decreto exenciones para un ejercicio determinado para proteger a los contribuyentes, pequeños y medianos empresarios, exenciones que trataremos en el siguiente apartado con mas detalle.

Luego entonces la Ley del Impuesto al Activo se ha convertido en un instrumento de negociación por parte de los partidos políticos, los cuales contribuían con su postura de abrogar dicha ley, como lo establecen en sus diversas plataformas políticas, en tiempos electorales. Ejemplo de lo anterior, se observa en lo que se establece en la plataforma política legislativa 1997-2000 de Acción nacional,⁽²⁵⁾ con miras a la elección del 6 de julio de 1997, que referente al impuesto en estudio proponían al electorado lo siguiente:

²⁵ Partido Acción Nacional, Síntesis de la Plataforma Legislativa 1997-2000 articulo publicado en Internet en la dirección Bufadora. Astrosen. UNAM..mx/ Aceves/ Política/Síntesis.TXT

“Con la reducción del gasto público, se eliminara el Impuesto al Activo, se reducirá la tasa del IVA progresivamente y dentro de lo factible hacia la meta del 7% y se reducirá la tasa máxima del Impuesto sobre la Renta a personas físicas del 34% al 30%.....

Claro que era bastante atractiva dicha propuesta para el electorado, la mayoría de ellos contribuyentes de la iniciativa privada. Propuesta a lo anterior, que referente al Impuesto al Activo, el Partido de la Revolución Democrática, también compartía, como lo plasmó en su artículo Santiago Jiménez Cardona, que a la letra dice:

“ El Partido de la Revolución Democrática, plantea también la reducción del IVA del 15 al 10% establecer una nueva escala del ISR; eliminar el impuesto al Activo...”.

El partido de la Revolución Democrática⁽²⁶⁾ una vez concluidas las elecciones federales de julio 1997, publicaba en un artículo sus propuestas básicas para reorientar la política económica, en donde establecen lo siguiente:

“ El sistema tributario mexicano carece del sentido promotor del desarrollo nacional que caracteriza a las estructuras fiscales de los países con los cuales competimos. La legislación a las estructuras fiscales de los países con los cuales competimos. La legislación Hacendaría es una masa informe de leyes remendadas que se origina en las frecuentes misceláneas fiscales aprobadas cada año al vapor sin el debido análisis por el poder legislativo. Además esa masa de leyes es adicionalmente deformada con reglamentos y circulares internas de la Secretaría de Hacienda y Crédito público. Que de esta manera con frecuencia establece cargas y obligaciones que rebasan y hasta contradicen las propias leyes aprobadas por el mayoriteo. Los objetivos de la reforma fiscal integral que el PRD impulsara son los siguientes: Reorientación de la política fiscal con un enfoque promotor del desarrollo; Fortalecimiento de la capacidad recaudatoria para asegurar el financiamiento sano del gasto público: Eliminación del impuesto al Activo...”

²⁶ JIMÉNEZ CARDONA SANTIAGO, PAN Y PRD ofrecen bajar los impuestos y crear empleos. Artículo publicado en “Crónica” 14 de enero de 1997 Dirección Internet Serpiente. dgsc. UNAM. mx

No obstante todo lo anterior, como ya lo mencionamos, la controversia sobre el Impuesto al Activo, se convirtió de alguna manera en un instrumento de negociación política, pues en el ejercicio de 1998, los partidos de oposición no lograron abrogar dicha ley, como no lo hicieron para el ejercicio actual de 1999, pero si consiguieron algunos beneficios a cambio para los contribuyentes; como se aprecia en el artículo de la Comisión de Hacienda del H. Congreso de la Unión, publicado en la Gaceta Parlamentaria, referente al Impuesto al Activo, mismo que señala:

“En relación a esta ley, los integrantes de esta Comisión después de deliberar respecto al papel que este impuesto ha desempeñado en los últimos años en la economía y en consideración a las implicaciones que su abrogación pudiera representar en términos de ingresos fiscales directa e indirectamente, se convino en proponer el Ejecutivo Federal que se mantenga en sus términos actuales.

No obstante, a fin de no afectar a un número muy amplio de pequeñas y medianas empresas, se considero que para el ejercicio fiscal de 1998, a través de un Decreto presidencial se prorrogue su exención para estas empresas, considerando un nivel de ingresos equivalente a diez millones de pesos en su ejercicio anterior”

Con lo anteriormente citado, consideramos que hemos dejado por sentado la postura de los partidos políticos frente a la controversia del Impuesto al Activo; misma que lleva como propuesta la abrogación de dicha ley, atendiendo al reclamo de la iniciativa privada en su carácter de contribuyentes del referido impuesto.

C. Posición de la Autoridades Tributarias.

Para concluir con este capítulo, toca el turno de plasmar la oposición que guarda el gobierno federal a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público como la autoridad fiscal de nuestro país, respecto de la controversia sobre la abrogación de la Ley del Impuesto al Activo.

Evidentemente, la posición de la Secretaría de Hacienda y Crédito público es muy clara, no a la abrogación de la ley que contiene el impuesto en estudio. Dicha postura la ha defendido desde el inicio de la aplicación del Impuesto al Activo a los contribuyentes, hasta el día de hoy.

No obstante a lo anterior, la autoridad en referencia si ha aceptado que la ley en comento contiene muchos errores, los cuales han llegado a ser que la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación, considere a la misma como inconstitucional, (como lo observamos en las opiniones jurisprudenciales que citamos en el apartado correspondiente) razón por la cual, durante el tiempo que lleva de vigencia dicha ley, se ha preocupado por proponer reformas a la misma, a fin de subsanar los errores que existen en algunos articulados de esta.

Pues bien, para fundamentar la razón por la cual el fisco mexicano defiende la no-abrogación de la Ley del Impuesto al Activo, contrario a todos los contribuyentes e incluso partidos políticos, vale la pena mencionar la opinión de Andrea Órnelas, en uno de sus artículos escritos para la aplicación “El Economista” a la letra dice:

“La recaudación del impuesto al activo (IMPAC) registrara en 1997 un deterioro del 30% real respecto al nivel observado en 1995, ultimo año en que fue cobrado, pero garantizara a la Secretaría de Hacienda el cobro adecuado del Gravamen más importante para las finanzas publicas: El impuesto sobre la renta(ISR) De acuerdo con las previsiones de la SHCP, el controversial IMPAC se traducirá para el fisco de ingresos del orden de los 3,479.7 millones de pesos el año próximo, que equivalen a solo 1.23% de la recaudación total de impuestos.

Pese a ello obligara a tributar a unos 2 millones de empresas que en México son responsables de generarse el 60% de los ingresos tributarios. Lo anterior en virtud de que permite a la SHCP cobrar anualmente a las empresas el 1.8% del valor total de sus activos, aun cuando estas no hayan obtenido ganancias o incluso hayan registrado perdidas en el ejercicio fiscal que reportan”.

Lo antes transcrito contiene información muy interesante, que entre otras cosas nos muestra que el objetivo primordial por el que fue creado el Impuesto al Activo, no es otro que el de ser un impuesto complementario al Impuesto sobre la Renta, como lo planteamos en el capítulo primero del tema en comento, es decir, desde nuestra percepción, el impuesto en estudio es utilizado por el gobierno federal, no tanto para obtener más ingresos por su concepto, sino para garantizar el cumplimiento en el pago del Impuesto sobre la Renta, así como estrategia hacendaria para evitar la evasión fiscal de los contribuyentes a través de sus prácticas comunes como la declaración en ceros, o de muy pocas ganancias, en tanto sus activos crecen en forma anormal a lo que se declara.

Ahora bien, para reafirmar la importancia que tiene el impuesto al Activo para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, basta citar una vez más la opinión vertida por Andrea Órnelas. En el siguiente sentido:

“Según estimaciones de la Dictaminadora de la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, sobre el Impuesto al Activo precisa que su eliminación en 1998 privaría de forma directa al fisco de 10,500 millones de pesos por el ISR que dejarían de pagar las empresas transnacionales”.

Haciendo referencia a lo anterior cita, consideramos que ha quedado plasmada la importancia que tiene para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el impuesto al Activo, razón por la cual, la posición de dicha autoridad fiscal sea en el sentido de inclinarse en contra de la abrogación de la ley que contiene el impuesto en estudio, que como ya observamos, el antecedente de cuando se planteó su abrogación para el ejercicio de 1998, las consecuencias que se podrían presentar por concepto de recaudación, no solo de dicho impuesto si no del Impuesto sobre la Renta, serían pérdidas de ingresos considerables.

Para concluir con este capítulo, reafirmado la idea anterior, cabe mencionar que para el ejercicio de 1999 se planteó una vez más la posibilidad de abrogar la ley en comento, propuesta hecha por los partidos de oposición en la Cámara de Diputados del

Congreso de la Unión; sin embargo, dicha posibilidad una vez mas se quedo en el tintero. Por razones más políticas que por otra índole.

Así, la Ley de ingresos de la Federación para el ejercicio de 2002, en el rubro de impuestos, contempla captar por concepto de Impuesto al Activo la Cantidad de \$10,865.3 millones de pesos, con lo que queda manifiesto el interés del gobierno federal para conservar vigente la ley del Impuesto al Activo.

Capítulo V. Ventajas y Desventajas de la Abrogación de la ley del Impuesto al Activo.

El presente capítulo representa el producto del final de nuestra investigación, en él tendremos a bien plasmar nuestra opinión frente a la controversia sobre la abrogación de la Ley del Impuesto al Activo, no sin antes haber señalado a título personal cuales son las ventajas y desventajas en caso de suscitarse dicha abrogación.

Asimismo, consideramos pertinente concluir este trabajo exponiendo nuestra propuesta para solucionar de origen la razón de existir de la controversia planteada, para luego entonces las conclusiones a que hay lugar sobre este tema.

A. De las Ventajas y Desventajas en caso de Abrogación.

En este punto tan avanzado de la investigación consideramos que tenemos ya los elementos necesarios para inclinar nuestra opinión hacia una de las dos corrientes en estudio.

Sin embargo, antes de expresarnos por una de ellas, señalaremos cuales son a nuestra consideración las ventajas y desventajas de abrogar la Ley del impuesto al Activo.

1.- Las Ventajas.

Evidentemente, dadas las circunstancias del caso, las ventajas no podrían ser para las dos partes involucradas, es decir, lo que es una ventaja para los contribuyentes, no lo es para el gobierno federal representado por la Secretaria de Hacienda y Crédito publico.

Así, pues, en el supuesto de que se diera la abrogación de la Ley del impuesto al Activo, las Ventajas serian solo para los Contribuyentes, Razón por la cual hay que señalar

que en este caso, no existen ventajas algunas para el fisco mexicano dentro de este supuesto.

Luego entonces, es necesario determinar cuales serian las ventajas para los contribuyentes si se presentara el supuesto tratado.

Es así, como después de analizar las distintas opiniones que hemos plasmado en nuestra investigación concluimos que las ventajas para los contribuyentes, de darse el supuesto de la abrogación serian las siguientes:

- 1) Fomento a la inversión del País.
- 2) Crecimiento de activos de las empresas.
- 3) Desarrollo de proyectos a largo plazo.
- 4) Estimulo al cumplimiento de obligaciones fiscales.

Ahora bien, es necesario justificar lo antes expresado, es decir, mencionar él por que opinamos que las ventajas para los contribuyentes serian en estos cuatro puntos. Nuestro principal fundamento, lo sigue siendo la opinión vertida por la Iniciativa privada respecto de este tema.

1.1. Fomento a la inversión.

Consideramos que bajo el supuesto de la abrogación de la Ley del impuesto al Activo, en primer lugar, se observaría un aumento en la inversión empresarial en nuestro país, tanto nacional como extranjera, en razón de lo siguiente: un marco jurídico impositivo dentro del cual no se contemple una contribución de las características del Impuesto al Activo, definitivamente que fomentara que el inversionista piense en México para instalar su empresa, en donde se le garantice jurídicamente que podría desarrollarse, sin que crecer signifique una carga tributaria mas que limite el aumento de su inversión en nuestro país.

Además, como ventaja intrínseca, debemos observar que nuevas inversiones en nuestro país, traerán consigo nuevas fuentes de empleo, mayor producción, y exportación *se traduce en mayor competitividad* de nuestras empresas en los mercados comerciales nacional e internacional.

1.2. Crecimiento de activos de las empresas

La ventaja antes señalada, nos conduce a otra más, aquella que se refiere a las empresas que ahora ya se encuentran instaladas en nuestro país, y que han soportado el pago de un impuesto que ha frenado no solo la inversión, sino también el crecimiento de sus activos.

Así pues, de darse el caso de la abrogación de la ley que contiene el impuesto en referencia, los activos de las empresas, como los financieros, activos fijos, gastos y cargos diferidos, terrenos e inventarios, podrían aumentar con mayor libertad al saber que su crecimiento no lleva consigo el pago de un impuesto extra al impuesto sobre la renta que deberá pagarse por la propia renta que se obtenga de dichos activos.

Luego entonces, el crecimiento de los activos de una empresa representan el fortalecimiento del sector empresarial mexicano, que se traduce como ya lo expresamos en más empleos para los mexicanos, mayor productividad y competitividad.

1.3 Desarrollo de proyectos a largo plazo

Una vez que se presenten una mayor inversión empresarial y un aumento en los activos fijos de las empresas, se podrán desarrollar proyectos a largo plazo, los cuales se han visto inhibidos por la falta de recursos que garanticen que dichos proyectos se puedan llegar a cabo.

Según opinión de la Iniciativa privada de nuestro país, uno de los problemas que se presentan a causa del pago del Impuesto al Activo, es que se dificulta mucho a las

empresas reinvertir sus utilidades del ejercicio para formalizar sus proyectos a largo plazo; luego entonces, en el supuesto de la abrogación de la ley en estudio, se presentaría esta ventaja para los contribuyentes, toda vez que, al poder reinvertir sus utilidades, podrán llevar a cabo sus proyectos a largo plazo.

1.4. Estimulo al cumplimiento de obligaciones fiscales.

Una ventaja más que se podría observar, en caso que la Ley del Impuesto al Activo fuera abrogada, sería que el contribuyente al ser menor su carga fiscal a pagar, en razón de ya no tener que cumplir con el pago y declaración de un impuesto que grava sus activos, se encontraría en condiciones más favorables para cumplir con su obligación tributaria respecto de otros impuestos, como lo es el caso del Impuesto sobre la Renta.

Sin embargo, en esta ventaja nosotros observamos un detalle que vale la pena tratar. Si bien es cierto que para el contribuyente sería una ventaja el que se abrogara la Ley del Impuesto al Activo, y que esto sería un estímulo para cumplir con sus obligaciones fiscales de una manera más desahogada, también lo es que, se pueden presentar las viejas prácticas de evasión fiscal al no contar con el fisco mexicano con un control sobre el desarrollo de los activos de las empresas, luego entonces, se podría observar el problema que dio origen al impuesto en estudio. Sobre este punto, trataremos con más profundidad en el siguiente apartado y en nuestra propuesta.

2. Las desventajas

Bajo el supuesto que abrogara la multicitada Ley del Impuesto al Activo, las desventajas para los contribuyentes no existiría, toda vez que, como ya lo hemos observado en nuestra investigación, la iniciativa privada del país se encuentra a favor de que se presente dicha abrogación.

Sin embargo, para la autoridad tributaria de nuestro país, la Secretaría de Hacienda y Crédito público, si existen razones para afirmar que, ante tal medida jurídica, se presentarían principalmente dos desventajas que se deben considerar para no hacer efectiva la medida aludida.

Así con fundamento en lo expuesto en nuestra investigación, observamos que las dos desventajas para el fisco mexicano en caso de presentarse la abrogación de la ley en estudio serían las siguientes:

- A) Pérdida de ingresos por concepto de impuesto al activo; y
- B) Aumento de la elusión fiscal por falta de control de activos de las empresas.

Para justificar las desventajas que acabamos de citar, es necesario profundizar en lo particular en cada una de ellas, tomando las ideas que al efecto se han desarrollado durante nuestra investigación.

2.1. Pérdida de ingresos por concepto de impuesto al activo.

Las desventajas para el gobierno federal, en caso de presentarse la abrogación de la ley que contiene el Impuesto al Activo, son evidentemente más concretas y por lo mismo, más fáciles de describir.

Así, de presentarse el supuesto tratado, la desventaja primera que se observaría, sería la pérdida en los ingresos por concepto del Impuesto al Activo, que tendría la Hacienda pública, cabe de señalar, como se hizo en el capítulo anterior, que para el ejercicio del 2002 se espera percibir la cantidad de \$10,865.3 millones de pesos. Mismos que representan el número dos captado en el rubro de los impuestos estatuido en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio de 2002.

Razón a lo anterior, más que suficiente para señalar que en efecto esta sería una desventaja para el fisco mexicano, pues tendría que buscar nuevas alternativas para

recuperar bajo otros conceptos esa cantidad que dejaría de percibir, labor que no es sencilla como lo aparenta.

2.2. Aumento de la evasión fiscal por la falta de control de activos de las empresas.

Sin lugar a dudas, que esta es la desventaja más considerable que tendría el fisco mexicano, en el caso de efectuarse la abrogación de la Ley del Impuesto al Activo.

En efecto, desgraciadamente la practica de la elusión fiscal se incrementaría por parte de los contribuyentes al momento de tener los elementos semejantes a los que se presentaban en el marco tributario antes de 1989, cuando entro en vigencia dicha ley que estudiamos, nos referimos concretamente a que el fisco mexicano se quedaría sin medio de monitoreo del crecimiento de los activos de las empresas; luego entonces, estas podrían, como lo hacían hace tiempo dentro de sus estrategias fiscales, volver a utilizar las practicas comunes de declarar en “ceros” con perdidas o muy pocas utilidades gravables, incongruentemente al crecimiento notorio de sus activos.

Aquí cabe recordar aquella cita transcrita en el capítulo anterior del artículo de Andrea Órnelas, que referente al supuesto de abrogación que estudiamos, se mencionaba que el fisco perdería muchos millones de pesos por concepto del impuesto al Activo; pero el mayor impacto se vería reflejado en las perdidas de ingresos por concepto de Impuesto sobre la renta.

Lo anterior reafirma nuestra idea referente a que la abrogación de la ley del Impuesto al Activo, traería como mayor desventaja, el aumento en la evasión al fisco, mismo que se observaría claramente en la recaudación de ingresos por concepto de Impuesto sobre la Renta, en el momento de los contribuyentes vuelva a efectuar las practicas de la elusión ya mencionadas, mientras la Secretaria de Hacienda y Crédito publico no cuente con un instrumento para verificar que el crecimiento de los activos de las

empresas corresponda a la declaración de utilidades que se lleva a cabo para efectos del pago del Impuesto sobre la Renta.

B. PROPUESTA PERSONAL.

El presente apartado contiene dos elementos elaborados a título personal referente a la controversia que hemos planteado a lo largo de nuestra investigación, estos son, en primer lugar nuestra opinión respecto de la abrogación de la Ley del Impuesto al Activo; luego entonces expondremos la propuesta personal para solucionar la controversia desde su origen.

1. Nuestra opinión frente a la controversia.

Antes de plasmar la opinión que hemos elaborado referente a la controversia, consideramos conveniente y oportuno hacer un breve recuento sobre la controversia tratada en nuestra investigación.

1.1 Resumen de la controversia.

Es así, como encontramos que desde la promulgación de la ley del Impuesto al activo existió un fuerte rechazo por parte de los contribuyentes a esta nueva contribución, mismo que señalaron en su oportunidad que el tributo en cuestión carecía de naturaleza jurídica al ser completamente dependiente de la ley del Impuesto sobre la Renta, al cual se remitía constantemente para obtener su base.

Lo anterior, arrojo como consecuencia el nacimiento de la controversia que estudiamos, iniciándose esta como la controversia sobre la constitucionalidad de la ley en comento; sin embargo, como lo expresamos en su oportunidad, el Poder Judicial de la Federación, a quien le correspondió resolver dicha cuestión de constitucionalidad, desde un principio se pronunció a favor de la constitucionalidad de la ley, negando el amparo y

protección de la justicia federal a los contribuyentes que en su carácter de quejosos solicitaban dicho amparo contra la ley en cuestión.

No obstante, a lo anterior, pocos años después, la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación da marcha atrás en su opinión, y establece precedentes de inconstitucionalidad de la ley en estudio, referente a ciertos artículos de la misma, pero del análisis que efectuamos sobre dichas opiniones encontramos que existen criterios contrarios, con tesis aisladas que respecto a un mismo artículo o supuesto jurídico, establecen unas, la violación de garantías constitucionales, en tanto otras, mencionan que no se violan las garantías constitucionales a que hace referencia la otra tesis.

Si bien es cierto que, mientras todo esto sucedía la Ley del impuesto al Activo se reformaba tratando de eliminar las lagunas y defectos que tenía de origen, hasta la fecha sigue siendo materia de controversia, la cual se ha llevado hasta alcanzar el punto de discutir si se debe abrogar dicha ley o no, tomando según sus intereses, tanto los contribuyentes por una parte y por la otra el gobierno federal.

1.2. Desarrollo de la opinión

Una vez planteadas las ventajas y desventajas que se podrían presentar tanto para los contribuyentes como para el gobierno federal, y considerando estas, en el supuesto de que se efectuara la abrogación de la Ley del Impuesto al Activo, es necesario expresar una opinión propia respecto de la controversia en referencia.

Así, si bien parece que solo existen dos formas de solucionar la controversia, es decir, que se abrogue la ley en estudio o bien que no sea abrogada, nuestra opinión inicia por establecer que ni una, ni otra traen un beneficio para ambas partes, y si por el contrario pueden lesionar el bienestar general del país en materia económica.

No abrogar la Ley que contiene el impuesto al activo, parece ser la solución más sencilla, y la que hasta hoy se ha aplicado, pero como se ha constatado no ha resuelto la

controversia; Asimismo, consideramos que el mantener vigente la ley en comento, ocasiona grandes trastornos a la Iniciativa Privada del país, y esto se ve reflejado en su crecimiento y competitividad.

Luego entonces, podríamos pensar que lo aconsejable sería abrogar la Ley del Impuesto al Activo, y con esto resolver de una vez por todas la controversia de toda una década, y con esto traerá consigo todas las ventajas que se plasmaron para la Iniciativa Privada del país; sin embargo, consideramos que de llevarse a cabo esta medida, la evasión al fisco no tardara en observarse de nuevo y será contraproducente para nuestro país.

Nuestra opinión muy personal, es que la Ley del Impuesto al Activo se debe abrogar, bajo una condicionante, que existía un instrumento jurídico utilizado por la Secretaria de Hacienda y Crédito público, para vigilar que las empresas no subvalúen sus activos, por que al hacerlo, impacta negativamente en los resultados y por consiguiente en las utilidades y finalmente en el ISR causado.

Desde nuestro punto de vista, una de las pruebas más contundentes para opinar en el sentido de abrogar la ley del Impuesto al Activo, han sido los decretos de exención del Ejecutivo sobre el pago del Impuesto al Activo, . Decretos a los que hicimos referencia en el capítulo I apartado 3 de esta investigación, referente a la evolución del Impuesto al Activo.

En nuestra opinión, la promulgación y publicación de estos decretos, demuestra lo infructuoso que ha resultado la ley del Impuesto al Activo; para muestra solo basta considerar que en el último decreto, publicado en el Diario Oficial de la Federación en fecha 22 de marzo del 2001 que establece que se exime del pago del Impuesto al Activo que se cause en el ejercicio fiscal del 2001 a los contribuyentes de este impuesto, cuyos ingresos para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta en el ejercicio del 2000 no hubieren excedido de \$14,700,000.00 (Catorce millones setecientos mil pesos 00/100M.N.). lo que significa que en realidad solo las personas o empresas con una alta capacidad de ingreso pagaran Impuesto al Activo en este ejercicio pues solo estas pueden

tener ingresos por arriba de los catorce millones setecientos mil pesos, no obstante a lo anterior, recordemos que estarán en posibilidades de acuerdo a la ley del impuesto al activo, de acreditar este impuesto efectivamente pagado contra su equivalente de Impuesto sobre la Renta.

Así, la mayoría de los contribuyentes de este impuesto se verán beneficiados por este decreto de exención, toda vez que en la practica, son pocas las empresas que alcanzan a obtener, ingresos superiores a catorce millones de pesos. Lo que significa a nuestro entender, que el impuesto al activo se aplica en realidad, exclusivamente, a un pago minoritario de contribuyentes, mismo del que ya hemos plasmado sus opiniones al respecto, las cuales expresan su sentir a favor de la abrogación de la ley que contiene este impuesto, entre otras de las razones, por inhibir a la inversión.

Con lo anterior, lo que se busca es la abrogación de la ley al impuesto al activo, para que se presenten las ventajas que reclama la Iniciativa Privada; pero, por otra parte, al contar el fisco mexicano con un instrumento jurídico por medio del cual pueda estar controlado el desarrollo de los activos de las empresas y se puedan evitar las practicas de elusión fiscal acostumbradas por estos contribuyentes en contra de la Hacienda publica.

Pues bien, de materializarse nuestra opinión, existirían ventajas para las dos partes de la controversia, en el supuesto de abrogar la citada ley tributaria. Sin embargo, lo complicado de nuestro planteamiento es el determinar la solución jurídica que logre el objetivo que buscamos en nuestra opinión.

2. Planteamiento de la propuesta.

Antes de desarrollar el planteamiento de nuestra propuesta, es necesario señalar que esta se encuentra su fundamento en los elementos que hemos desarrollado durante la presente investigación, referente a la Ley del Impuesto al Activo y las distintas opiniones al respecto.

Cabe señalar que, en nuestra investigación solo encontramos como propuestas de solución a la controversia en estudio dos planteamientos: aquella que se refiere a la abrogación indiscutible de la Ley que contiene el impuesto controvertido; y por la otra, la de mantener vigente dicha ley una vez más. Asimismo, observamos que nadie a planteado una solución integral a la controversia, que busque incluir las ventajas que han sido señaladas por la Iniciativa Privada, como por la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico, razón por la cual, la intención de nuestra propuesta estará encaminada a representar esa solución integral a que hacemos referencia.

Como ya lo expresamos en nuestra opinión, consideramos que al abrogar la ley del impuesto al activo, es la solución que puede traer mas beneficios a nuestro país, pero que dicha abrogación debe estar acompañada de un instrumento jurídico que le permita la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico evitar que se presente la elusión fiscal a causa de no contar con un medio legal de control de los activos de las empresas.

Con base a lo anterior, nuestra propuesta en concreto es que, una vez abrogada la Ley del Impuesto al Activo, se debe reformar la Ley del Impuesto sobre la Renta, a efecto de que esta se exprese como obligación para las personas morales tanto como para las personas físicas con actividades empresariales, el rendir como dato informativo dentro de su declaración de Impuesto sobre la Renta, el promedio anual del valor de su activo del ejercicio.

2.1. Personas morales.

Para formalizar lo anterior, consideramos que dicha reforma por adición debe efectuarse en el título II capítulo VIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que se refiere a las obligaciones de las personas morales, luego entonces dicha reforma se debe identificar como artículo 86 bis bajo el título de “declaración informativa sobre el valor del activo del ejercicio” proponemos como redacción de dicho artículo lo siguiente:

“ 86 bis.- Asimismo, los contribuyentes de este título, se encuentran obligados a presentar como declaración informativa, el promedio anual del valor de su activo del ejercicio en que se declare el impuesto sobre la renta”.

Lo anterior recordando lo señalado en sentido de que si se subvalúan los activos de una empresa, eso afectaría los resultados de la misma sus utilidades y finalmente el Impuesto.

Ahora bien, para especificar un poco en la relación que proponemos, se deberá entender por “contribuyentes” a las personas morales a que se hace referencia en el título II capítulo VIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta; Por “declaración informativa” al resultado que se obtenga como promedio anual del valor de su activo del ejercicio; “promedio anual” lo que significa de que dichos contribuyentes solo están obligados a presentar esta declaración informativa, en su declaración anual del ejercicio correspondiente al Impuesto sobre la Renta, eliminando dicha obligación en las declaraciones mensuales y trimestrales, teniendo por tanto la autoridad la final de cada ejercicio fiscal la información sobre el incremento o decremento de los activos de cada persona moral.

2.2. Aspecto contable

Pues bien en este artículo 86 bis.- se desprenderá la redacción de un artículo 86 bis I, el cual contendrá las especificaciones contables necesarias a efecto de cumplir con las obligaciones en comento. Ahora bien, dicho articulado no lo podemos desarrollar en razón de no contar con los conocimientos contables suficientes; sin embargo, desde nuestro punto de vista jurídico, aquí se debe estatuir, primero, que el valor del activo del ejercicio se obtiene sumando los promedios obtenidos de activos financieros, activos fijos, gastos y cargos diferidos, terrenos e inventarios los cuales deberán ser descritos de la misma manera como se identificaban en la Ley del Impuesto al Activo. El valor del conjunto del activo, impacto de manera importante los resultados de una empresa.

Luego entonces, viene la parte contable de la reforma, en donde existen dos posibilidades:

- 1) Utilizar el método de cálculo que se contempla en la ley del Impuesto al Activo.
- 2) Crear un método de cálculo más sencillo para obtener el valor de cada uno de los activos a que hacemos referencia.

Nosotros consideramos que debe proponer un método contable más sencillo para calcular el promedio de los activos que forman parte de su valor, a efecto de facilitar tanto al contribuyente como a la autoridad fiscal, el obtener dicho dato informativo, es decir, que proponemos que se deje utilizar la fórmula que se contiene en la Ley del Impuesto al Activo para el cálculo de cada promedio.

2.3. Personas Físicas.

Ahora bien, respecto de las personas físicas con actividades empresariales, proponemos una reforma por adición en el título IV capítulo II sección I la cual se debe identificar como el artículo 133 bis, bajo el título “declaración informativa sobre el valor del activo del ejercicio”, y que deberá contener la siguiente redacción:

“Artículo 133 bis.- De igual forma, los contribuyentes a que se refiere este capítulo se encuentran obligados a presentar como declaración informativa el promedio anual del valor de su activo del ejercicio en que se declare el impuesto sobre la renta.

Para efectos de cumplir con lo anterior, se entenderá a lo estatuido en el artículo 86 bis I, de esta ley.”

Respecto a la redacción que proponemos de este artículo. Son aplicables los comentarios que vertimos al efecto sobre el artículo 86 bis, salvo aquel que se refiere a los “contribuyentes”, pues en este caso se entenderán aquellos a que refiere el título IV capítulo II sección I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, como lo son las personas físicas con actividades empresariales. Por otra parte el párrafo segundo del 133 bis que proponemos,

refiere que , para efectos de calculo se atenderá a la misma formula que para las personas morales, la cual estar plasmada en el artículo 86 bis I.

Por ultimo consideramos que nuestra propuesta no solo se debe limitar a reformar por adición la Ley del Impuesto sobre la Renta en los términos antes descritos, si no que también cabe una reforma al formato de declaración del ejercicio tanto para personas morales, como de personas físicas, en el sentido de eliminar por completo el apartado de “Impuesto al Activo”, y por otra parte en el apartado correspondiente a “Impuesto sobre la Renta” incluir un renglón que deberá decir “Declaración informativa del promedio anual del valor de su activo del ejercicio”, con fundamento en los artículos 86 bis, 86 bis I, y 133 bis en donde se deberá concretizar nuestra propuesta.

3.Análisis personal de la propuesta

Tratando de ser objetivos, analizaremos nuestra propuesta en ventajas y desventajas de su implementación.

3.1. Ventajas.

Consideramos que la principal ventaja que se observaría de materializar, nuestra propuesta es que tanto el contribuyente como la autoridad tributaria se ven beneficiados, pues la primera deja de pagar un impuesto por los activos que tiene, luego entonces se podría observar las ventajas que ya hemos señalado en caso de abrogar la ley en estudio, en tanto que la segunda evita la elusión fiscal al contar con un elemento informativo dentro de la declaración de Impuesto sobre la Renta, que le va permitir observar el crecimiento del valor del activo del contribuyente, en relación con las utilidades gravables que declara este lo que significara que ante la posibilidad de encontrar una declaración de Impuesto sobre la Renta en ceros, y al mismo tiempo un aumento en el valor del activo en relación con anteriores declaraciones, permitirá que La Secretaria de Hacienda y Crédito Publico cuente con la motivación suficiente para iniciar una investigación a dicho contribuyente, a través

de una visita domiciliaria a efecto de realizar un auditoria fiscal, con fundamento en el artículo 42 y demás relativos del Código Fiscal de la Federación vigente.

3.2. Desventajas.

La principal desventaja que se podría observar no se desprende de nuestra propuesta, sino más bien, del hecho de abrogar la Ley del Impuesto al Activo, y esta sería que el fisco mexicano dejaría de percibir ingresos por concepto de gravar el valor de los activos.

Sin embargo no obstante a lo anterior, esta desventaja pronto se vería rebasada de que los ingresos por concepto de Impuesto sobre la Renta deberán aumentar en la medida en que baja la elusión fiscal y aumenta tanto el crecimiento de las empresas a través de mayor inversión, como por la instalación de nuevas empresas en nuestro país, por mencionar un ejemplo.

El hecho de no gravar un activo puede generar un mayor incentivo a la inversión en activos y al destino de mas reinversion de utilidades en la compra de bienes indispensables para el desarrollo de la actividad del contribuyente y puede ser a su vez una carga menos entre los múltiples requisitos de tipo fiscal y administrativo por parte de las empresas principalmente.

Con lo anteriormente expresado, consideramos agotado el presente capítulo, así como nuestra investigación y propuesta personal, razón por la cual se hace necesario determinar las conclusiones a las que hemos llegado.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- Consideramos que la creación del Impuesto al Activo, si bien es cierto, atendió en apariencia en la situación económica de nuestro país a finales de la década de los ochentas, la razón principal de su promulgación fue la de reducir el problema de la elusión fiscal, practica acostumbrada por las empresas respecto de sus declaraciones de ingresos gravables para efectos del Impuesto Sobre la Renta.

SEGUNDA.- El Impuesto al Activo fue creado para reducir la elusión fiscal, misma que se presentaba principalmente a través de la declaración en ceros de utilidad gravable para efectos del Impuesto sobre la Renta o bien perdida en el ejercicio y el objetivo es incrementar la recaudación.

TERCERA.- Como se ha demostrado, este impuesto no tiene razón de existir, pues bien con fundamento en la gran cantidad de decretos, de exención solo un selecto grupo de contribuyentes están obligados al pago del impuesto en comento, lo cual resulta evidentemente Inconstitucional.

CUARTA.- Consideramos que la Ley del Impuesto al Activo debe ser abrogada por ineficaz a la vida tributaria de nuestro país, para evitar practicas que si bien legales, eludir el pago del Impuesto Sobre la Renta en su autentica cuantía.

QUINTA.- Creemos que bajo el supuesto planteado en nuestra propuesta, el contribuyente se vera beneficiado al simplificarle su carga tributaria y concentrarla solo en el Impuesto sobre la Renta, sin gravar sus activos; en tanto que la autoridad fiscal contara con la herramienta jurídica necesaria para detectar las practicas de elusión fiscal, logrando con esto que el ingreso por concepto de este impuesto no disminuya.

SEXTA.- La ley del IMPAC no resuelve el problema de la LISR para el cual fue creada, resulta inconstitucional por no sujetarse a los principios fundamentales de la misma en materia de tributos y en consecuencia debe ser abrogada.

SÉPTIMA.- Las deficiencias operativas de la LISR no deben ni pueden corregirse creando instrumentos ilegales como el IMPAC; si no reformando la propia Ley pero estudiar y proponer tal forma excede los limites de este trabajo.

BIBLIOGRAFÍA.

- 1.- ACOSTA, FELIX Y MARLENE SOLIS, POLITICA SOCIALES SECTORIALES: TENDENCIAS ACTUALES, TOMO II MEXICO UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON, 1999.
- 2.- ACOSTA ROMERO, MIGUEL, "TEORIA GENERAL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO," EDITORIAL PORRUA S.A., 1997.
- 3.- ARRIJOJA VIZCAÍNO, ADOLFO, DERECHO FISCAL. EDITORIAL THEMIS, MÉXICO. 1999.
- 4.- BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO. "DERECHO PROCESAL FISCAL" EDITORIAL PORRUA, MÉXICO 1994.
- 5.- CAMPERO GUERRERO, ELADIO Y RAYMUNDO FOL OLGUIN, JOSE PEREZ CHAVEZ, ANALISIS TEORICO Y DESARROLLO PRÁCTICO. LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO, TERCERA EDICION , MEXICO TAX EDITORES UNIDOS S.A. de C.V.1992.
- 6.- CASTAÑEDA , JORGE G. LA HERENCIA ARQUEOLOGIA DE LA SUCESION PRESIDENCIAL EN MEXICO. AGUILAR, ALTEA, TAURUS, ALFAGUARA S.A. de C.V. 1999.
- 7.- CASTRO EDITH , Y OTROS. SISTEMA FISCAL INHIBIDOR DE LA INVERSIÓN. ARTICULO PUBLICADO "EL ECONOMISTA" 10 DE AGOSTO 1999.
- 8.- CARRASCO IRIARTE HUGO " DERECHO FISCAL CONSTITUCIONAL" TERCERA EDICION COLECCIÓN DE TEXTOS JURIDICOS UNIVERSITARIOS EDITORIAL OXFORD UNIVERSITY PREEs, MÉXICO, 1999.
- 9.- CARRASCO IRIARTE, HUGO, "DICCIONARIO DE DERECHO FISCAL," EDITORIAL OXFORD UNIVERSITY PRESS, MÉXICO,1998.
- 10.- CARDENAS ELISONDO, FRANCISCO. "INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO FISCAL " ED PORRUA, SEGUNDA EDICIÓN, MÉXICO,1997.
- 11.- COMISION DE HACIENDA DEL H. CONGRESO DE LA UNION, LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO. ARTICULO PUBLICADO EN "LA GACETA PARLAMENTARIA" 4 DE DICIEMBRE DE 1997.
- 12.- DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO " DERECHO FINANCIERO TRIBUTARIO MEXICANO " EDITORIAL PORRUA 1999.

- 13.- DE PINA VARA, RAFAEL, "DICCIONARIO DE DERECHO" EDITORIAL PORRUA S.A. MÉXICO, 1985.
- 14.- ESTRADA LARA, JUAN M. "LA DEFENSA FISCAL, CONCEPTOS, TEORIAS Y PROCEDIMIENTOS." EDITORIAL PAC, MÉXICO,1999.
- 15.- SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, MANOLO. "DERECHO TRIBUTARIO" SEGUNDA EDICIÓN, CÁRDENAS EDITORES MÉXICO,1998.
- 16.- ESCOBAR RAMÍREZ, GERMAN "PRINCIPIOS DE DERECHO FISCAL" PUEBLA EDITORIAL OGS, S.A. DE C. V,1997.
- 17.- FRAGA, GABINO, "DERECHO ADMINISTRATIVO," EDITORIAL PORRUA S.A. MÉXICO 1994.
- 18.- FAYA FIESCA, JACINTO. "FINANZAS PUBLICAS" CUARTA EDICIÓN. EDITORIAL PORRUA. MÉXICO.1998.
- 19.- FERNÁNDEZ SAGARDI, AUGUSTO. "COMENTARIOS Y ANOTACIONES AL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION" EDITORIAL SICCO PRIMERA EDICIÓN 2000.
- 20.- FLORES ZAVALA, ERNESTO. "ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS" EDITORIAL PORRUA. MÉXICO.1986.
- 21.- GIULIANI FONROUGE, CARLOS M, ACTULIZADO POR NAVARRETE Y ASOREY, "DERECHO FINANCIERO" ED DEPALMA, 4TA ED BUENOS AIRES,1990,652P.
- 22.- GONZÁLEZ JIMÉNEZ ANTONIO. "LECCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO PARTE SUSTENTIVA" EDICIONES CONTABLES Y ADMINISTRATIVAS, S.A. DE C. V.
- 23.- GUTIERREZ, RICARDO "HUIRAN CAPITALES SI NO MODIFICAN LA POLITICA FISCAL. ARTICULO PUBLICADO EN EL PERIODICO " EL UNIVERSAL " PRIMERA PLANA 14 DE ABRIL DE 1997.
- 24.- JIMENEZ GONZÁLEZ, ANTONIO, "LECCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO" EDITORIAL ECAFSA, MÉXICO,1998.
- 25.- MARGAIN MANAUTOU EMILIO "LA CONSTITUCION Y ALGUNOS ASPECTOS DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO." EDITORIAL UNIVERSITARIA POTOSINA 1967.

- 26.- MARGAIN MANAUTOU EMILIO "INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO" EDITORIAL PORRUA 1997.
- 27.- MABARAK CERECEDO, DORICELA, "DERECHO FINANCIERO PUBLICO" EDITORIAL MC GRAW HILL, MÉXICO 1999.
- 28.- MARTÍN JOSE, MARIA. "INTRODUCCIÓN A LAS FINANZAS PUBLICAS." SEGUNDA EDICIÓN. DEPALMA BUENOS AIRES.1987.
- 29.- MARTÍN, JOSE MARIA. Y GUILLERMO E. RODRIGUEZ USE "DERECHO TRIBUTARIO PROCESAL" EDITORIAL DEPALMA BUENOS AIRES 1987.
- 30.-NAVARRINE, CAMILA SUSANA. Y RUBEN O. OSOREY. EDITORIAL DEPALMA BUENOS AIRES 1985.
- 31.- RODRIGUEZ LOBATO, RAÚL, "DERECHO FISCAL" EDITORIAL HARLA, MÉXICO, 1998.
- 32.- SÁNCHEZ GOMEZ, NARCISO. "DERECHO FISCAL MEXICANO" EDITORIAL PORRUA, MÉXICO, 1999.
- 33 .- SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION Jurisprudencia y Tesis Aisladas SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION.
- 34.- SERRA ROJAS, ANDRES, "DERECHO ADMINISTRATIVO PRIMER Y SEGUNDO CURSO," EDITORIAL PORRUA S.A. MÉXICO, 1996.
- 35.- REYES ALTAMIRANO, RIGOBERTO. "DICCIONARIO DE TÉRMINOS FISCALES." SEGUNDA EDICIÓN. TAX. EDITORES. MÉXICO.1998.
- 36.- WTKER, JORGE . "DERECHO TRIBUTARIO ADUANERO" INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA UNIVERSIDAD AUTONOMA DE MÉXICO. SEGUNDA EDICIÓN 1999.
- 37 .- SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION Jurisprudencia y Tesis Aisladas SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION.
- 38.- CONSTITUCIÓN POLITICA DE LOS DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.
- 39.- CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.
- 40.- LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO.
- 41.- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

- 42.- REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO.
- 43.- REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.
- 44.- REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.
- 45.- INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA 1986-2001. TOMO I y II IMPRESO EN MEXICO.
- 46.- DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MÉXICO, EDITORIAL PORRUA, DECIMA SEGUNA EDICIÓN MÉXICO,1997.
- 47- DICCIONARIO DE LA REAL ACADEMIA ESPAÑOLA.
- 48.- ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA.
- 49.- PAGINA DE INTERNET “ SIFISCAL. COM”
- 50.- PAGINA EN INTERNET “CONTACTO PYME. GOB. MX”
- 51.- PAGINA EN INTERNET DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. WWW. SCHP. GOB. MX
- 52.- PAGINA DE INTERNET MÉXICO LEGAL.COM
- 53.- PAGINA INTERNET APTA.COM.MX
- 54.- PAGINA Internet SCJN.GOB.MX.

