

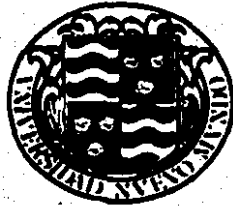
878569

UNIVERSIDAD NUEVO MUNDO

6
2ay

ESCUELA DE DERECHO

Con estudios Incorporados a la Universidad Nacional Autónoma de México



TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO DE LAS EMPRESAS

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A
GERARDO NIETO MARTINEZ
ASESOR Y DIRECTOR DE TESIS: LIC. JOSE IGNACIO MARQUEZ PERERA
MEXICO, D. F. 1989



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

**INCONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY DEL IMPUESTO
AL ACTIVO DE LAS EMPRESAS**

INDICE GENERAL

INTRODUCCION	Págs.
I.- TEORIA IMPOSITIVA.	
1.1. Concepto, justificación y características de los impuestos.	1.
1.2. Hecho generador del tributo	8.
1.3. Relación tributaria	10.
1.4. Efectos de los impuestos.	20.
1.5. Doble tributación	22.
1.6. Extinción de los impuestos.	26.
II.- CLASIFICACION DE LOS INGRESOS DEL ESTADO.	
2.1. Clasificación General	32.
2.2. Clasificación de los impuestos.	40.
2.3. Enfoque dado al impuesto al activo de las empresas	47.
III.- PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LOS IMPUESTOS.	
3.1. Principio de Libertad de Trabajo en Materia Fiscal.	55.
3.2. Principio de Derecho de Petición.	56.
3.3. Principio de Libertad de Asociación	56.
3.4. Principio de no aplicación de Leyes Fiscales Privativas	57.
3.5. Principio de no ser juzgado por Tribunales o Autoridades Fiscales especiales	57.

3.6.	Principio de la Irretroactividad de la Ley Fiscal.	58.
3.7.	Principio de Fundamentación y Motivación de los Actos y Resoluciones Fiscales.	61.
3.8.	Principio de Inspección o Auditoría Fiscal.	62.
3.9.	Principio de no Exención de Impuestos	63.
 IV. - LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO DE LAS EMPRESAS.		
4.1.	Violación a la Garantía de Equidad Tributaria	65.
4.2.	Violación a la Garantía de Proporcionalidad Tributaria.	71.
4.3.	Violación a la Garantía de Legalidad.	79.
 CONCLUSIONES.		 88.
 BIBLIOGRAFIA		 92.

I N T R O D U C C I O N

El hombre es un ser social por naturaleza por lo que, para satisfacer ciertas necesidades requiere forzosamente agruparse con seres semejantes a él. Sin embargo, esta comunión entre personas, crea a su vez otras necesidades nuevas, las cuales serán más complejas conforme evoluciona la agrupación humana.

Una de esas necesidades nuevas es aquella referente a la existencia de una autoridad que regule la convivencia del grupo humano y se responsabilice de la creación y distribución de ciertas actividades que satisfagan a su vez las complejas necesidades creadas por la convivencia social.

Esta autoridad, evidentemente, necesita de recursos para la realización de sus fines, por lo que, es un hecho notorio que para llevar a cabo satisfactoriamente sus múltiples objetivos, requiere de una base económica tanto para su propia subsistencia como para el cumplimiento de aquellas funciones que requieren de ese apoyo prudente.

Es por ello, que se estima lógico que todos los individuos que forman parte de ese agrupamiento deban de contribuir de alguna manera para la subsistencia de esa autoridad, sin embargo, esas aporta-

ciones deben estar reguladas de alguna manera para evitar desproporciones o injusticias al momento de aportar.

Es entonces cuando es menester crear un ordenamiento que contenga ciertos márgenes dentro de los cuales se deba realizar el cumplimiento de las contribuciones a que me he referido. Y es así, como tanto el pueblo como el gobierno de todos país que vive bajo un régimen de derecho están obligados a enmarcar sus actos dentro de los lineamientos de una Ley Principal, en el caso de México, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es esa ley madre conforme a la cual todos los Mexicanos, gobernantes y gobernados debemos sujetar nuestros actos, inclusive, aquéllos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones impositivas.

Por todo lo anteriormente expuesto, resulta incoherente e inadmisibile que en un estado de derecho como en el que vivimos, los órganos legislativos expidan leyes impositivas que escapan de los márgenes establecidos por la Constitución General de la República, por lo que frecuentemente los Tribunales Federales han amparado al particular en contra de esos ordenamientos jurídicos que eluden los principios elementales que todo impuesto debe respetar como lo establece el artículo 31, fracción IV de nuestra carta Magna.

El propósito de esta Tesis Profesional es, demostrar que la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas va más allá de los márgenes establecidos por el artículo 31, fracción IV Constitucional, así como de los artículos 14 y 16 de nuestra Ley fundamental.

En efecto, el 31 de diciembre de 1988 se publicó la Ley de Ingresos de la Federación para ser aplicable en 1989. Esta Ley contiene entre otros ingresos el Impuesto al Activo de las Empresas, el cual tiene por objeto incorporar un nuevo impuesto federal complementario del Impuesto sobre la Renta.

De un estudio somero de este impuesto, detecté ciertas deficiencias que podrían contravenir lo establecido por la fracción IV del artículo 31 constitucional. Al respecto me pregunté si este impuesto, al gravar los activos de las personas, sin tomar en consideración sus pasivos, ¿No se aleja de la real capacidad contributiva del sujeto?

Por otro lado me extrañó el que estuvieran exentas del pago de este impuesto las empresas que componen el sistema financiero, ¿Qué no están en el mismo plano legal que las demás empresas?, entonces ¿Por qué exentas?

Se dice igualmente que el Impuesto al Activo de las Empresas es complementario del Impuesto sobre la Renta, luego entonces ¿Por qué no grava a todos los sujetos que causan el Impuesto sobre la Renta? El no gravarlos implica ipso facto una tasa adicional para los demás contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, lo que atenta contra la Garantía de equidad impositiva.

Posteriormente, se detectaron otros defectos en este impuesto, lo que me motivó a realizar un estudio más profundo y elaborar así el presente trabajo.

Estamos de acuerdo en que se debe contribuir para los gastos públicos, pero es necesario hacerlo de una manera proporcional y equitativa.

La ley impositiva que se analizará, rompe con los principios constitucionales fundamentales, y ello solo da origen a que los contribuyentes evadan impuestos por injustos, o bien, que dicho impuesto acabe con la planta productiva del país, dejando a miles de personas sin empleo, situación que lo único que crea es distorsiones y retroceso en el intento de México de prosperar social y económicamente.

CAPITULO I

TEORIA IMPOSITIVA

1.1.- Concepto, justificación y características de los impuestos:

Todo impuesto se justifica respondiendo a una pregunta que se estima lógica: ¿Para que se establece un impuesto? Toda colectividad tiene necesidades diversas y complejas que deben ser satisfechas de alguna manera. Así, el Estado impone a los individuos la obligación de contribuir al gasto que se genera como consecuencia de implementar diversas actividades para que precisamente, aquellas necesidades tan importantes y trascendentes sean respaldadas económicamente por toda la colectividad. De aquí se desprende el analizar el concepto de lo que es el impuesto.

El mayor volumen de recursos económicos que obtiene el Estado, es por concepto de los ingresos denominados "Impuestos" sin que implique este motivo que sean los únicos. Muchos autores han dado un sin número de conceptos del impuesto, sin embargo, la Ley establece lo que debe entenderse por éste. Siendo ambos campos (doctrina y legal) importantes se analizará brevemente uno y otro para dar un criterio más amplio.

Para Blumenstein (1) el "tributo son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquel en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma"

(1).- Blumenstein, Ernst, Sistema di Diritto delle Imposte, Giuffrè, 1954.

Para Jarach (2) el "tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto al estado u otra entidad pública que tenga el derecho de ingresarlo"

Por otro lado, Giuliani Fon Rouge define el impuesto como "una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio que da lugar a relaciones jurídicas de derecho (3).

Como se puede apreciar, en estas tres definiciones nunca se toca el punto del fin del impuesto ó tributo; solo hacen mención a la obligación del sujeto pasivo de contribuir ya que el Estado en su potestad soberana así lo ha establecido.

Entrando ahora al concepto del impuesto en el campo legal, el Código Fiscal de 1967, en su artículo segundo define al impuesto diciendo: "son impuestos las prestaciones en dinero ó en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos".

Igualmente, el Código actual nos da una definición que reza: "Impuestos son las contribuciones establecidas en la Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las contribuciones de mejoras, aportaciones de Seguridad Social y de los derechos".

El vigente texto, no hace mención a las características de generalidad y obligatoriedad que citaba el Código de 1967. Al respecto, se piensa que como toda Ley es obligatoria y General, y por ende, al ser fijados o establecidos los impuestos por una ley, se entiende que llevan esas características. Igualmente, se encuentra cierta austeridad en los conceptos legales señalados, ya que en ningún

(2).- Jarach, D., El Hecho Imponible, P. 18.

(3).- Giuliani Fonrouge C.H. Derecho Financiero, Vol. I, n. 151

momento señalan el fin de los impuestos, que se antoja importante, ya que aunque la Constitución General de la República así lo establece en su artículo 31 fracción IV, es primordial que el sujeto pasivo de la relación tributaria tenga constantemente en mente la idea de que a fin de cuentas al cumplir con la obligación fiscal, el beneficiado será entre otros directa o indirectamente el mismo, y este hecho colaboraría a un mejor cumplimiento de esta obligación o al menos no obstaculizaría el tender hacia ese fin que en todo caso resultaría benéfico para el Estado. Lo único que logra el actual código, es disgregar la definición que da en su artículo 2º, ya que la finalidad del impuesto debería por su importancia, ir integrado en la misma definición, y no solo en el artículo 1º en donde solo impone la obligación del sujeto pasivo.

Así y sin pretender profundizar sobre el concepto mismo del ingreso del Estado denominado impuesto, se ha dado una idea clara de lo que éste es, y del porqué de su existencia.

Ahora se analizarán las características que deben contener los impuestos vistos desde un enfoque general, ya que su estudio con relación a la Ley del impuesto al Activo de las Empresas, será materia de un capítulo aparte.

Primeramente el impuesto es una "prestación" es decir, un deber o una carga. Doctrinalmente, la prestación es una aportación que hace el individuo al Estado porque está obligado a ello, sin finalidad utilitarista inmediata. Esto es que, gran parte de los ingresos que el Estado percibe no reflejan de manera perceptible e inmediata el fruto que produce la actividad del Estado mismo. Es por ello que se estima que el impuesto tiene la característica de la prestación, aunque cabe mencionar que no lo es de una manera absoluta, en virtud de que después de cierto tiempo, el sujeto pasivo que aportó, recibe directa o indirectamente un beneficio.

Como segunda característica, el impuesto puede ser cubierto en dinero o en especie. Posiblemente, ésta última manera de poder cumplir con la obligación fiscal, se debe a orígenes históri-

cos ya que, en la Edad Media y por consecuencia, en la época colonial de México, se usó el pago del impuesto en especie, debido principalmente a la falta de moneda y así cada Siervo, debía entregar determinada cantidad de los productos o conservas que poseía al Señor feudal. Hoy en día, es más usual que el pago se realice en moneda, sin embargo no está por demás el citar el artículo 5º de la Ley de Ingresos para los municipios del Estado de Michoacán para 1985 que establece: "Los Predios Ejidales causarán el impuesto predial en dinero o en especie, a elección de los contribuyentes, a razón del 5% de los productos naturales o de cultivo que se obtengan durante el año que se exploten ya sea individual o colectivamente de acuerdo con los artículos 106 y 107 de la Ley Federal de la Reforma Agraria. El porcentaje indicado se calculará sobre los precios rurales de la producción ejidal de que se trate". Aquí, se puede observar la doble opción en el cumplimiento de la obligación, pero se debe aceptar, que en la actualidad el impuesto se cubra en efectivo, es decir que sea de carácter pecuniario ya que resulta obvio que el Estado tiene más facilidad de utilización de dicho recurso dada la naturaleza monetaria de la economía moderna. Todo esto sin descartar, que legalmente, los impuestos puede ser cubiertos en dinero o en especie.

Como tercera característica se encuentra que su destino es cubrir los gastos públicos. Esta es una exigencia que le es aplicable a todos los tributos según la fracción IV del artículo 31 Constitucional. Así, por regla general, la finalidad de los impuestos deben ser los gastos públicos o generales del Estado, aunque por excepción pueden tener un fin especial o concreto como lo establece la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional. Al respecto, se puede citar la siguiente tesis jurisprudencial:

"GASTO PUBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL. La circunstancia o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la Ley que lo instituye y regula, no le quita, ni pueda cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación para percatarse de como todos y

cada uno de los renglones del presupuesto de la Nación tiene fines específicos como lo son, comúnmente, la construcción de Obras Hidráulica, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pago de sueldo etc.

El gasto público, doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre "gasto público", que el importe de lo recaudado, por la federación al través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos.

Sostener otro criterio, o apartarse en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional "gastos públicos de la Federación.". (4)

Al respecto, se concluye que el concepto de "Gasto Público" estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública concreta, específica o bien general, a través del gasto que realice el Estado por sí, o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto. Corroborando, y para culminar con esta tercera característica, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido la siguiente tesis jurisprudencial número 541:

"IMPUESTOS, DESTINO DE LOS, EN RELACION CON LOS OBLIGADOS A PAGARLOS. De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna,

(4).- Pág. 25, Sala Auxiliar, informe del C. Presidente de la S.C.J.N., año de 1969.

para la validez constitucional de un impuesto, se requiere la satisfacción de 3 requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo; y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnimoda para establecer exacciones, que, a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por esos tres requisitos.". (5)

De esta manera, se exalta la magna importancia que significa ésta característica en el ámbito impositivo.

Una cuarta característica es, la proporcionalidad que todo impuesto debe contener, como lo señala el ya citado artículo 31 fracción IV de nuestra Ley Suprema que establece: "Son obligaciones de los mexicanos... IV contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como del Estado y Municipio en que residan, de la manera PROPORCIONAL y equitativa que dispongan las leyes". Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación refiriéndose al precepto constitucional que nos ocupa expone:

"La proporcionalidad consiste, en esencia en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica debiendo fijarse los gravámenes de tal manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cuantitativa superior a los de medianos y reducidos recursos, lo que se logra a través de las tarifas progresivas.". (6)

(5).- Apéndice 1955 al S.J.F., tesis número 541.

(6).- Informa Presidente S.C.J.N. 1984., 2a. Parte. Pleno, P. 325.

Para Margain Manautou, "que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia". (7)

Más adelante, encontramos otra característica del impuesto que no es menos importante que las ya citadas. La Equidad. Para Flores Zavala, la proporcionalidad y la equidad versan en un solo concepto cuando asienta: "Creemos que no es posible separar las dos palabras, sino interpretar la expresión "proporcional y equitativa" como significando justicia; lo que el Constituyente pretendió expresar, fue que los impuestos sean justos". (8)

Por otro lado, Margain Manautou (9) sostiene que "atendiendo a la evolución que ha venido experimentando la legislación tributaria mexicana, bien puede sostenerse que son dos conceptos y no uno solo los que contienen las palabras "proporcional y equitativa". Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativa significa, que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación". Es pues evidente, que la corriente que sostenía que se trataba de un solo concepto fue superada ya que en esta última definición doctrinal, se ve clara la diferencia que existe entre Proporcionalidad y Equidad, aunque esto no quita que su relación sea íntima.

Como última característica de todo impuesto se tiene la "legalidad". Al efecto, la multitudada fracción IV del artículo 31 Constitucional señala que "son obligaciones de los mexicanos:

(7).- Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 1968.

(8).- Finanzas Públicas Mexicanas, Séptima Edición, Pág. 35.

(9).- Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 1968.

IV - contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". Esa fracción, en su última parte, se traduce en que el sujeto pasivo de la relación tributaria está obligado a cumplir sus obligaciones fiscales, siempre y cuando éstas se encuentren contenidos en la Ley, y por ende, debe ser general, pues toda ley supone la característica de generalidad; así pues los impuestos deben cumplir con la característica de legalidad, y como consecuencia directa la de generalidad, traduciéndose, ésta, según Rafael de Pina (10) en la "característica de la ley y de las demás normas jurídicas, que presenta su aplicabilidad a cuantas personas se encuentran en un supuesto determinado".

1.2. - Hecho generador del tributo.

El objeto del impuesto, es la situación jurídica o de hecho gravada por la ley fiscal, es decir, el supuesto jurídico previsto en la norma fiscal como generador de la obligación tributaria cuando el contribuyente se coloca dentro del mismo.

Es necesario, citar las 3 fuentes de donde puede emanar una obligación para entender mejor este punto:

a) La Ley por sí misma, sin conexión con ningún hecho jurídico. Estas obligaciones son llamadas "meramente legales". Estas obligaciones no existen en derecho tributario.

b) La voluntad de un sujeto, dirigida a producir, a su cargo el nacimiento de una obligación, esto es, a convertirse en obligado, y reconocida por la ley como tal fuente de obligación. Estas son las obligaciones voluntarias que tampoco se dan en el derecho tributario, ya que si relacionamos la explicación dada en renglones

(10). - Diccionario de derecho, Ed. Porrúa, 1985.

anteriores con el principio de legalidad que será analizado posteriormente, no hay congruencia y por ende viola dicho principio que es básico en todo Estado de Derecho.

c) La Ley, unida a la consumación de un hecho generador previsto por ella, y distinto de la voluntad de obligarse; éstas son las obligaciones "ex-lege". En el campo que nos ocupa, éstas obligaciones si se dan porque ambos elementos, es decir, que se de la realización de un hecho y que encaje en una ley previamente establecida es cuando se genera la obligación tributaria cumpliendo con las formalidades o requisitos que nuestra carta Magna establece, y a la que todas las demás leyes deben respetar. Al respecto, Hensel sostuvo "que la obligación tributaria es una obligación ex-lege, cuyo nacimiento requiere de dos elementos: uno, la existencia de una norma legal, que disponga un presupuesto abstracto, general, hipotético, que puede producirse en la vida real para que se cree una obligación tributaria a cargo de los particulares; dos, la realización en la vida real, de ese hecho jurídico contemplado por la Ley". (1)

Es pues un principio fundamental de la ciencia jurídica el que toda norma legal deba redactarse conteniendo la posibilidad de que un hecho determinado, al momento de realizarse, caiga o embone en el supuesto normativo preestablecido, de tal manera, que su aplicación dependa de la realización por parte de los sujetos pasivos de la propia hipótesis o supuesto.

Aplicando el punto que se trata, directamente en la Ley impositiva, se puede invocar el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación cuando establece que: "Las contribuciones se causan cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran". Es pues claro, el momento en que se da el hecho generador del tributo, sin embargo es necesario distinguirlo al de su determinación en cantidad líquida. En ocasiones, el sujeto pasivo se ubica en la hipótesis norma -

(1).- Derecho Financiero Mexicano. P. 548, Edít. Porrúa.

tiva, lo que genera la obligación, pero ésta se determina posteriormente mediante una serie de circunstancias que se dan una vez surgida la obligación fiscal para que tanto el fisco como el causante, puedan conocer su monto en cantidad líquida. En otras palabras, se dan múltiples ocasiones en que surge la obligación sin que esto signifique que el importe de la misma se cuantifique ipso facto.

Teniendo pues, bien en cuenta esta importante distinción, se concluye citando las palabras del Lic. Sergio Francisco De La Garza en relación con el hecho generador del impuesto: "Creemos que el sistema no presenta problemas en lo que se refiere a créditos fiscales que tienen la naturaleza de impuestos. Estos nacen en el momento mismo en que se realiza el hecho jurídico previsto por la Ley como su presupuesto, que en el caso de los impuestos es siempre un acto de un particular". (2)

1.3.- Relación tributaria.

Cuando los presupuestos establecidos en las leyes, se ven realizados, dan origen a una relación jurídica de la cual se desprende una o varias obligaciones que deben ser cumplidas. A estas relaciones jurídicas, que presentan un vínculo entre 2 personas, una de las cuales tiene el derecho de exigir que se cumpla la obligación, y otra que tiene el deber de cumplirla mediante el dar, hacer, no hacer o bien de tolerar, se las llama en lato sensu relaciones jurídicas fiscales, y en Stricto Sensu relaciones jurídicas tributarias.

Las primeras, son las que tienen como contenido el pago de una determinada prestación, pero en donde el acreedor siempre será el fisco, es decir, el mismo Estado con su carácter de perceptor. Las segundas son aquellas que tienen como contenido, el pago de tributos que son los impuestos, derechos, aportaciones de Seguridad Social y contribuciones de mejoras. Así pues, pueden darse relaciones

jurídicas que consisten en el pago de prestaciones que son fiscales, es decir que el acreedor es el Estado por medio de su organismo encargado, pero que no son tributarias pues no son impuesto, derechos, aportaciones de Seguro Social ni contribuciones de mejoras. Como ejemplo, se puede citar el pago de una multa o el pago de los gastos de ejecución.

Después de lo expuesto, es conveniente realizar una clasificación somera de las relaciones jurídicas que nos ocupan, y para tal efecto se tomará la clasificación del Maestro Sergio Francisco De La Garza (1) quien las clasifica en 3 rubros principales:

A. Las relaciones de naturaleza sustantiva.- Carácter común de todas estas relaciones es que tienen como contenido una obligación de dar, o sea, una prestación dineraria, aunque en forma más esporádica, pueden tener como contenido prestaciones en especie. Estas puede ser:

a) Relaciones tributarias que tienen como contenido el pago de un tributo.

b) Relaciones cuyo contenido es el reembolso de un tributo o de otra prestación fiscal indebidamente pagados.

c) Relaciones cuyo contenido es el pago de un interés moratorio.

d) Relaciones cuyo contenido es la Garantía de prestaciones tributarias o fiscales o bien, ambas.

e) Relaciones cuyo contenido es el pago de gastos de ejecución.

f) Relaciones que tienen como contenido el pago de una sanción pecuniaria o multa.

(1).- Derecho Financiero Mexicano, Edit. Porrúa 1988. Pág. 451 y 452.

B. Las relaciones formales.- El contenido de estas relaciones pueden ser:

a) Relaciones de un hacer.- Estas tienen como contenido una prestación de un hecho.

b) Relaciones de no hacer.- Hay deberes cuyo contenido es un no hacer, una abstención, es decir la no realización de una determinada conducta. Por ejemplo, no fabricar algún producto específico sin permiso.

c) Relaciones de tolerar o soportar.- Aquí el contenido del deber ser es un tolerar o un soportar una determinada conducta del sujeto activo de una relación tributaria. Ejemplificando se puede citar el tolerar una visita de inspección.

C. Relaciones jurídicas tributarias o fiscales que se establecen entre los administrados.- Al respecto sigue diciendo el autor de referencia, que las leyes tributarias pueden establecer obligaciones entre personas de derecho privado, bien, sujetos pasivos de relaciones tributarias, bien unas contribuyentes y otras carentes de ese carácter. Generalmente se refieren al regreso del tributo o a la traslación del mismo por el sujeto pasivo de la relación tributaria legal a personas extrañas a estas relaciones.

Podemos ofrecer como casos de esas relaciones las que se establecen entre los sujetos pasivos principales ligados por un vínculo de solidaridad sustantiva; las que se establecen entre los sujetos pasivos y los sustitutos, por las cuales los sujetos pasivos sustitutos retienen el tributo de los sujetos pasivos principales; las relaciones jurídicas que se establecen entre los sujetos pasivos principales y los sujetos pasivos con responsabilidad solidaria, cuando estas se han visto obligados a pagar la prestación fiscal; por último, pueden darse relaciones jurídicas tributarias entre un sujeto pasivo principal y un tercero a quien se traslada el impuesto cuando esa traslación está ordenada por la ley tributaria.

Después de lo expuesto, se puede afirmar que la relación tributaria es aquella que se da entre el Estado como acreedor y el sujeto pasivo, por deuda propia o el sujeto pasivo por deuda ajena, cuyo contenido es el pago de la prestación en dinero o en especie en que consiste el tributo, teniendo en cuenta que nace de la conjunción del hecho generador con el presupuesto o hipótesis establecidos por la ley.

Por ir tan ligado a la relación tributaria se estima lógico analizar aunque de una manera breve los sujetos que forman parte de esta relación impositiva.

Primeramente se analizará al Sujeto Activo, teniendo en cuenta que el fin principal de las contribuciones es hacer frente al gasto público, que como tal es el que realiza las entidades facultadas para ello, es decir, la Federación, El Estado y el Municipio además de otros entes públicos, por lo que se puede concluir de aquí que los sujetos activos, en principio, son la Federación, el Estado y el Municipio. De esta manera, ellos son lo que tienen la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación de la cual son acreedores, sin embargo, esta facultad no es discrecional como lo es en Derecho Privado, sino por el contrario, se presenta como una obligación de carácter irrenunciable, de donde se desprende que no sólo es una facultad, sino que además, y como ya se dijo, es una obligación la cual se deriva de 2 aspectos importantes:

- 1) La naturaleza de la deuda tributaria.
- 2) La naturaleza del sujeto activo.

En el primer punto, es de entenderse que la deuda tributaria tiene el carácter de interés público por la importancia que ésta significa ya que toda la legislación tributaria tiende a regular la obtención de los recursos que el Estado necesita para hacer frente a sus gastos.

El segundo punto, se fundamenta, como bien lo dice Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez (2) "en el principio de que la autoridad sólo puede hacer aquello que la ley le autoriza, por lo que, al no estar facultada para dejar de cobrar determinadas contribuciones, no puede renunciar a ese derecho, a costa de violar la ley".

Es necesario mencionar, que además de los sujetos activos anteriormente mencionados, existen otros que son denominados "Organismos Fiscales Autónomos", que tienen facultad para determinar las contribuciones como pueden ser Cuotas del INFONAVIT, Derechos de Caminos y Puentes Federales de Ingresos entre otros, y además hay otros Organismos de ésta índole que la ley los autoriza para realizar la facultad económica coactiva que se traduce en ejecutar sus propias resoluciones como el Instituto Mexicano del Seguro Social por ejemplo. Ahora bien, aquéllos Organismos Fiscales Autónomos que no tienen la facultad citada en renglones anteriores, la ejercen a través de las Oficinas Federales de Hacienda quienes se identifican como autoridades ejecutoras.

En conclusión, podemos decir que los Sujetos Activos de la relación jurídica que nos ocupa son la Federación, Estado, Municipio y los que tienen personalidad jurídica propia e independiente a la del Estado como lo son los Organismos Fiscales Autónomos.

Es conveniente precisar, que el presente estudio se refiere exclusivamente al fenómeno de las relaciones jurídicas por lo que no se tocará el aspecto económico de la traslación del impuesto con lo que un tercero ajeno, por situaciones de naturaleza económica ya no puede trasladar la carga tributaria y le incide precisamente a él. Se tratará ahora pues, el Sujeto Pasivo dentro del margen del deudor jurídico tributario, ya sea como sujeto de la contribución o como sujeto pagado de ella. El Código Fiscal de la Federación, en su artículo primero establece que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales res-

pectivas. De aquí se deduce que el Sujeto Pasivo debe ser una persona física o moral, cuando caen en el hecho generador que la ley prevé. Sin embargo, hay otro tipo de Sujeto Pasivo que es aquella persona que, sin haber realizado el mencionado hecho generador, por disposición de la ley, se encuentra obligada al pago de la obligación tributaria y a este sujeto pasivo se le llama Responsable Tributario. Al respecto, la ley de la materia no hace diferenciaciones del tipo de responsabilidad, simplemente la establece como responsabilidad solidaria. Así, podemos establecer que con base en lo dispuesto por el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación se pueden derivar 4 tipos de responsabilidades:

1) Responsabilidad Solidaria por retención o recaudación. Este es el caso de aquellas personas que deben retener la parte correspondiente a las contribuciones cuando hacen algún pago al que viene siendo el sujeto del impuesto, o bien cuando cobran ciertos servicios, al recibir el dinero deben recaudar del obligado directo la prestación correspondiente. Un ejemplo para el primer punto, es el caso de los patrones al pagar el sueldo y para el segundo punto, puede ser cuando una empresa extranjera da ciertos servicios a un sujeto nacional, al pagar ese servicio, el sujeto nacional debe retener el impuesto generado y pagar lo que resta a la empresa que prestó el servicio, pues de otra manera se convierte en responsable solidario.

2) Responsabilidad Solidaria por representación. Es el caso de que algunas personas por su función específica de representación, la ley les impone la obligación de realizar pagos provisionales por cuenta de los contribuyentes, como puede ser síndicos de sociedades en liquidación, representantes de contribuyentes no residentes en el país entre otros.

3) Responsabilidad Objetiva. Se origina cuando una persona adquiere un bien respecto del cual se adeudan contribuciones. Ahí, el nuevo adquirente deberá satisfacerlas.

4) **Responsabilidad Voluntaria.** Se da este supuesto cuando una persona manifiesta expresamente su voluntad de asumir la responsabilidad del pago del adeudo.

En otro orden de ideas, es conveniente asentar, que tanto el sujeto pasivo como el activo tienen ciertos derechos o facultades, y también, por otro lado deben satisfacer ciertas obligaciones. En los renglones posteriores, se analizarán sucintamente estos aspectos que como se dislumbra, van íntimamente ligados con los sujetos que forman parte de la relación tributaria.

Se pueden encuadrar dentro de 2 rubros principales, que son, primero, las derivadas de la propia obligación tributaria en sí, y segundo, las derivadas dentro del procedimiento de impugnación. Para efecto del estudio que se pretende, nos ubicaremos en el primer punto, es decir en aquellas obligaciones derivadas de la propia obligación tributaria, que va enfocado a la ley sustantiva.

Se analizará primero al sujeto pasivo:

OBLIGACIONES:

1) La primera obligación que tiene el contribuyente es la de pagar el tributo correspondiente. Se consagra en el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación y en el artículo 31, fracción IV Constitucional.

2) La segunda obligación es la forma de pago. El individuo debe pagar cumpliendo además las formalidades que para tal efecto establecen las leyes respectivas. Se consagra en el artículo 6 en su párrafo cuarto del Código Fiscal de la Federación. En caso de que no se cumplan a tiempo, se generarán recargos según lo estipula el artículo 21 del citado código. El pago es en efectivo y Moneda Nacional por regla general salvo algunas excepciones como el pago a efectuar-se en el extranjero u otra forma reconocida.

3) Es obligación del sujeto pasivo determinar el monto a pagar siendo esto una autoaplicación como lo establece el tercer párrafo del artículo 6 del Código de la Materia.

Las declaraciones se presentan en las Oficinas Federales de Hacienda salvo excepción. Así lo establece el artículo 31 de la ley que nos ocupa.

4) Otra obligación fundamental del Contribuyente es darse de alta en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público quien lleva un padrón de causantes y lo identifica según lo dispuesto por el artículo 27 que en su primer párrafo establece: Artículo 27. "Las personas morales, así como las personas físicas, que deban presentar declaraciones periódicas, deberán solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y en general sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el Reglamento de este Código". Cabe hacer mención que la ley le da especial atención al domicilio para efecto de la exigibilidad de las obligaciones fiscales ya que en el artículo 10 del Código Fiscal se establece que se considera como domicilio fiscal tanto para personas físicas como para personas morales.

5) Otra obligación, aunque a partir de ésta, pueden ser consideradas como accesorios por su naturaleza, es el llevar la contabilidad. Si no se llegase a cumplir con esta obligación puede haber clausura y hasta caer en la hipótesis normativa de la ley penal. Esta obligación se consagra en el artículo 28 del Código de la Materia. Dicha contabilidad se deberá llevar conforme a los principios aceptados en la materia y que se lleve con los libros correspondientes.

6) El hecho de guardar y mantener dentro del domicilio la contabilidad supone otra obligación. Así lo consagra el artículo 30 del Código Fiscal Federal interpretado conjuntamente con el artículo 67 que hace mención a la comprobación que puede llegar a realizar el fisco dentro de los 5 años siguientes a la presentación de

la declaración, o bien 10 años si existe incumplimiento por parte del contribuyente como lo establece la fracción III del citado artículo.

7) Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes por las actividades que se realicen, dichos comprobantes deberán reunir ciertos requisitos que para tal efecto establece el Reglamento correspondiente.

DERECHOS:

1) En un momento dado, cuando tengan saldo a su favor, se tiene el derecho de exigir que le devuelvan al causante cualquier saldo que exista a su favor por impuestos pagados de más. Así lo establece el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

2) Si, mediante el recurso de inconformidad, se otorga un derecho al contribuyente, éste tendrá facultad de exigirlo.

3) Igualmente, se tiene la facultad de que la compensación, (que es una manera de extinción del tributo, estudio de un capítulo posterior) opere a su favor, siempre y cuando exista saldo a favor y se derive de un mismo tributo. Si se deriva de diversos tributos, es necesario una autorización por parte del Fisco.

4) Como último derecho que se analizará, será el de acreditar estímulos fiscales como pueden ser los Certificados de Promoción Fiscal o Certificados de Devolución de impuestos. El plazo para acreditarlo será de 5 años a partir del último día en que venza el plazo para presentar la declaración del ejercicio en que nació el derecho a obtener el estímulo como lo consagra el artículo 25 del multicitado Código Fiscal de la Federación.

Ahora, se hará un pequeño análisis de las obligaciones y facultades de las autoridades fiscales o Sujeto Activo:

OBLIGACIONES:

1) El artículo 33 de la ley de la materia establece la obligación a las autoridades fiscales de dar asistencia gratuita en relación con la forma en que se deben presentar las declaraciones y en general, facilitar a los contribuyentes los trámites que deban cubrir para efecto del cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

2) Igualmente se tiene la obligación de resolver consultas particulares del contribuyente, y en caso de que no fuera resuelta, o bien, se estuviera impugnado contra una resolución, pudiera constituirse la Negativa Ficta por parte de la autoridad fiscal; ahora bien, esas consultas deben versar sobre situaciones reales y concretas como lo establece el artículo 34 de la ley que nos ocupa.

3) Deben también, acatar las resoluciones de carácter General que el Ejecutivo Federal pueda realizar como conceder estímulos fiscales, condonaciones, etc. Es así, como lo establece el artículo 39 del Código Fiscal.

FACULTADES:

1) Como primera facultad, se tiene la de Exigir la presentación de ciertos documentos al sujeto pasivo. Al efecto, el artículo 41 del Código Fiscal de la Federación establece: "Art. 41 Cuando las personas obligadas a presentar declaraciones dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público exigirá la presentación del documento respectivo ante las oficinas correspondientes".

2) Muy relacionado con la anterior, está la facultad de comprobación del cumplimiento de obligaciones fiscales. Las maneras más usadas para ejercer esta facultad son las Visitas Domiciliarias y los requerimientos, aunque existen otras como bien lo dispone el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación. Claro está, que las distintas maneras de ejercer esta facultad tienen sus requisitos y límites, como por ejemplo la Visita domiciliaria tiene ciertas formali-

dades establecidas por los artículos 38, 43 y 44 del Código Fiscal de la Federación, sin embargo, para no apartarnos del objetivo de este estudio, no se entrará a las formalidades de estos actos pues además de resultar muy abundante, no es propiamente, materia que se enfoque directamente al objetivo de esta tesis.

Son pues, estas facultades y obligaciones entre otras, las que en un principio deben cumplir o ejercer los sujetos de la relación tributaria.

1.4.- Efectos de los Impuestos.

Quando en el campo del derecho se produce un fenómeno que el legislador ha tomado para regularlo en la norma jurídica, ese fenómeno adquiere la característica de fenómeno jurídico. Es indudable, que como resultado del ejercicio de la materia tributaria, el fenómeno de la imposición produce ciertos efectos. En este tema, se analizará concisamente estos efectos:

1) La Repercusión. Esta, se puede traducir, en la autorización que establece la ley para trasladar la carga del impuesto de una persona a otra.

Esta carga, al momento de constituir una obligación para el sujeto, se vuelve una percusión, es decir, aquel impacto inicial que produce el tributo en un individuo que, conforme al derecho es el Sujeto Pasivo de la Obligación. Sin embargo, puede acontecer que éste sujeto pueda trasladar esa carga impositiva a otro individuo como de hecho sucede; esta traslación de la carga impositiva da lugar a la repercusión que como es natural, llegará un momento, en que el individuo ya no pueda seguir trasladando la carga a otro y por ende tenga que pagarla llamándose a este momento, la incidencia.

2) La Difusión. Esta se traduce en la distribución de la carga del impuesto entre un número determinado de personas. Cuando el tributo se aplica, se propaga entre diversas personas

que ven afectada su capacidad económica aunque ésta se produce bajo ciertas reglas, es decir, habrá una mayor difusión del impuesto entre los que operan con artículos de lujo, y menor entre aquellas que lo hacen con artículos de consumo necesario.

3) La Absorción. En un momento dado, al establecerse un impuesto, el sujeto no pretende trasladarlo, sino que lo absorbe, pero procura aumentar su producción o disminuir su capital y trabajo empleados. Esta absorción reduce la capacidad económica o bien las utilidades de nuestra actividad.

4) La Amortización. Este aspecto va ligado con los bienes inmuebles, ya que la carga tributaria al aumentar debe ser amortizada con las utilidades, las cuales se ven disminuidas y por ende, el valor de producción del bien raíz se reduce. Efecto contrario a éste viene a ser la CAPITALIZACION, es decir, cuando la carga tributaria por alguna razón se reduce, existe una capitalización que trae como consecuencia un aumento en el valor del bien, al ser representativo de una producción mayor.

5) La Evasión. Se traduce básicamente, en la conducta ilícita del contribuyente para omitir el pago de las contribuciones a las que la ley le obliga.

6) La Elusión. Es la conducta del sujeto, en que sin caer en una conducta ilícita, aprovecha las deficiencias de las normas tributarias para realizar conductas que por sus características especiales no caen en el supuesto de la norma jurídica y por ende, no se da el hecho generador.

Es importante mencionar, que los efectos que tienen mayor relevancia son aquellos que se encuentran regulados por el derecho.

1.5.- Doble tributación.

Ha sido un tema muy debatido, y ha llegado a ser impugnado en juicio, pues se piensa inconstitucional que se grave una bien, es decir, un objeto con doble tributo.

Es necesario, tener en cuenta, que la doble tributación tiene por fuerza que hacer referencia al ingreso, a la utilidad o rendimiento gravables, debido a que los mismos, al ser objeto de dos o más impactos tributarios, disminuyen en tal forma, que se le está obligando al Sujeto Pasivo a contribuir de manera exorbitante y ruinoso, y por ende de una manera no proporcional, lo que directamente da pie para sostener una flagrante violación al párrafo IV del artículo 31 Constitucional. Cuando establece que se contribuirá de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Ahora bien, ¿Cuándo estamos en presencia de una doble tributación?. Para responder a esta pregunta, es conveniente citar lo que afirma Margáin Manauou: "Estaremos en presencia de una doble imposición, cuando la misma entidad pública establece más de un impuesto sobre el mismo objeto"(1). Siguiendo esta definición, se puede concluir que existe Doble Tributación jurídicamente hablando, cuando se dan alguno de estos supuestos:

a) Cuando un mismo sujeto activo, establece más de un gravamen sobre el mismo objeto.

b) Cuando dos o más sujetos activos establecen 2 o más gravámenes cada uno de ellos sobre el mismo objeto.

De estos supuestos se pueden establecer 3 requisitos esenciales para que surja a la vida jurídica la doble imposición:

1- Que las imposiciones vengan de un mismo Sujeto Activo.

(1).- Introducción Al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Mex. 1968.

2- Que sea más de una imposición las establecidas.

3- Que graven un mismo objeto.

En ocasiones, se sostiene que no obstante que la imposición no derive de un mismo sujeto activo, pero que el objeto se vea gravado más de una vez, se está en presencia de una doble tributación. Al respecto se piensa que es un error, pues el hecho de que un objeto se vea gravado por 2 tributos a la vez y que devengan de 2 distintos sujetos activos, obedece a un problema de origen, traduciéndose éste en una raquítica legislación que defina de una manera más tajante sobre la competencia de los diversos sujetos Activos al gravar las distintas actividades y/o objetos. Es decir, falta un sistema competencial, constitucionalmente consagrado, que de manera precisa delimite por fuente y objeto los campos de Acción de las potestades tributarias de la federación, de las entidades y de los municipios.

De esta manera, y al no encontrar en la Constitución General de la República una explicación de lo que es la doble imposición, se debe remitir a otra fuente del derecho que sí lo explique o trate de explicar, y es así como en la doctrina encontramos, aunque no unánimemente, el sentido que se le debe dar a este fenómeno jurídico y como se constituye el mismo. Queda pues, asentado que para que exista la doble tributación o imposición, se deben reunir los 3 requisitos que se vieron anteriormente. Esto no implica que en un momento dado, no pueda alegarse la inconstitucionalidad cuando 2 sujetos activos gravan un mismo objeto, pues es factible que aunque no se constituya la doble tributación, esa carga resulte exorbitante y ruinosas para el contribuyente violando así el principio de proporcionalidad ya explicado en temas anteriores. Pero, en esa situación, no se puede sostener un desequilibrio que va en contra de la lógica impositiva en el aspecto de que un mismo sujeto activo, por más necesidad económica que tenga, se haga acreedor a 2 ingresos distintos provenientes de un mismo objeto gravado, dejando de esta manera, en un total estado de

discrepancia y descompensación a esa relación tributaria específica, lo cual si existe en la doble tributación.

Sin embargo, dentro de la hipótesis de la doble tributación hay una excepción relativa a su inconstitucionalidad y esta se traduce en el hecho de que el mismo sujeto activo, grava más de una vez un mismo objeto, pero la imposición, no obstante sea doble, sea mínima finalmente; ahí es difícil hablar de desproporcionalidad, sin embargo, es nuestro más alto tribunal el que decide mediante criterios no siempre acordes unos con otros, si se debe estimar constitucional o no un tributo. Así, y teniendo en cuenta que aunque no sea un mismo sujeto activo el que grave 2 veces un objeto, puede este estimarse inconstitucional se transcribirán 2 resoluciones de la Suprema Corte de Justicia que se antojan contradictorias:

1- "LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, ARTICULO 317, FRACCION II DE LA. No se causa impuesto sobre capitales cuando los ingresos gravables están a cargo de personas que radiquen fuera del Distrito Federal. El problema por resolver en esta alzada, consiste esencialmente en determinar si la parte actora está o no exenta del impuesto sobre Productos de Capitales, con motivo de los pagarés que otorgó a su favor Mission Orange de México, S.A., causándole interés a razón del 8% anual. Si el artículo 317, fracción II, de la ley indicada, exige únicamente la causación de un impuesto local igual al establecido en el Título Quinto de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, debe concluirse que en la especie opera dicha exención, pues se demostró que el artículo 100 de la Ley Fiscal en el Estado de Veracruz, establece el mismo tributo que exige el multicitado artículo 317, fracción II. Esta interpretación, resulta correcta si se atiende a que la intención del legislador fue que, aunque el acreedor tenga su residencia en el Distrito Federal, la exención respectiva se genera cuando los créditos de que se deriven los ingresos gravables

estén a cargo de personas que radiquen fuera del Distrito Federal, siempre que el pago se haga fuera del mismo Distrito, ya que será absurdo pretender cobrar un crédito que se cubrió fuera del Distrito Federal por el deudor que también radica fuera del mismo Distrito, pues la acción, en su caso, para el cobro del crédito fiscal respectivo, únicamente corresponde al Gobierno del Estado de Veracruz, a quien compete exigir o no el citado crédito fiscal". (Revisión fiscal 407/60, Geneve, S.A. fallado el 9 de agosto de 1962, por unanimidad de votos, en ausencia del señor Ministro Felipe Tena Ramírez. Poneente, el señor Ministro Octavio Mendoza González. Secretario Lic. Angel Suárez Torres."

En la resolución transcrita, la Corte determina la ilegalidad del cobro de dos Tributos o contribuciones por parte de 2 sujetos activos sobre el mismo objeto gravable. No argumenta sobre una posible violación al principio de Proporcionalidad o Equidad, pero sostiene la ilegalidad y por consiguiente la inconstitucionalidad.

2- "Al prevenir el artículo 31, fracción IV, del pacto Federal, que los mexicanos contribuyan a los gastos públicos en la forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes, lo que exige es la Justicia Impositiva, y si esta Justicia se logra a través de dos gravámenes y se demuestra que no se trata de acumular contribuciones de modo anárquico, sino que la creación del impuesto y la forma de su recaudación obedecen a razones técnicas dentro de la Organización Fiscal imperante en el país, la doble tributación se justifica" (Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación por su Presidente al terminar el año de 1966. Págs. 90 y 91)."

Como se puede apreciar, existe divergencia entre estas 2 transcripciones citadas y de ahí que se hable de la excepción hecha valer en renglones anteriores, pues es una posibilidad de justificar el porqué en ocasiones se estima inconstitucional y en otras no. Lo cierto, es que toda esta ambigüedad en criterios sobre este tema, dejan ver que el quid de este problema es la falta de un sistema competencial constitucionalmente consagrado que de manera precisa delimita el campo de acción de los sujetos Activos de la relación tributaria ya que la doble tributación es esencialmente antieconómica puesto que tiende a agotar los recursos disponibles para el ejercicio de la Potestad Tributaria. Más aún, el exceso de gravámenes solo ahuyenta el desarrollo de actividades productivas, las que invariablemente dejarán de realizarse si el cúmulo tributario es de tal magnitud, que no sea posible obtener un margen de utilidad razonable. En efecto, nuestro país necesita definitivamente realizar lo contrario a lo redactado en estos renglones para que crezca económicamente y por ende, en muchos, muchos otros aspectos.

1.6.- Extinción de los Impuestos.

Para el desarrollo del presente tema, se recogerán diversos aspectos derivados del derecho común, pues debe de entenderse que entre la obligación de derecho privado y la obligación de derecho Público no existen diferencias de estructura esenciales. Sin embargo, por la naturaleza misma que implica el Derecho Tributario, se citarán a continuación las 5 maneras de extinguir el tributo que no concuerda en su totalidad con lo que dispone el Título V del libro Cuarto del Código Civil vigente, pero guardan sin embargo una gran similitud:

1) El Pago.- Es la manera más general y comúnmente aceptada para proceder a la extinción de una determinada obligación. En estos términos, cuando se habla del pago de los tributos, se tiene que entender en una doble función a saber: una económica y otra jurídica. Ello obedece, a que cuando se paga un tributo, no solamente se está entregando al Fisco el importe pecuniario o en especie del mismo que viene a constituir la función económica, sino que también se

está cumpliendo con una norma jurídica que establece la obligación de contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad económica, que viene a constituir la función jurídica.

Esta forma de extinguir los tributos, reviste distintos tipos, que aunque de una manera breve, es conveniente analizarlos:

a) Pago Liso y Llano de lo debido. Se presenta esta situación, cuando el sujeto Pasivo cumple oportuna y adecuadamente con la obligación que le impone la norma jurídica tributaria. Es pues, la situación ideal dentro de la relación existente entre el Sujeto Activo y el Sujeto Pasivo.

b) Pago extemporáneo. Esta situación, encierra cierta peculiaridad, pues aún cuando estamos en presencia indiscutible de un pago, debe mencionarse, que para que se considere extinguida la obligación, debe cubrirse la cantidad adeudada más los recargos que se generen por la falta del cumplimiento oportuno y adecuado.

c) Pago de Anticipos. En este tipo de pago, el sujeto pasivo cubre al fisco una parte proporcional del mismo, a cuenta del impuesto que en definitiva le va a corresponder. Así, nos encontramos en la posibilidad de la extinción del tributo, porque de hecho lo es, aunque en lo que corresponde a la parte proporcional cubierta mediante la entrega de cada anticipo.

d) Pago bajo protesta. Este tipo de pago, se da básicamente, cuando el sujeto pasivo, no está de acuerdo con la carga a la que está obligado a cumplir. De esta manera, paga el tributo pero con Protesta, inconformidad que la hace notar en el recibo respectivo. Esto obedece a que el contribuyente, intentará los recursos o medios de defensa legales que procedan a fin de que en el caso de obtener una resolución favorable, nazca el derecho de solicitar su devolución.

e) Pago de lo indebido. Cuando el contribuyente le paga al sujeto Activo lo que no le adeuda, o una cantidad mayor de la adeudada, se abre la posibilidad de solicitar la devolución del pago de lo indebido como lo consagra el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación al establecer que "las autoridades fiscales, están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales". En esta situación, no se puede hablar propiamente de la extinción del tributo, porque el sujeto pasivo, lo que está haciendo en realidad es dar cumplimiento a obligaciones que legalmente no han existido a su cargo, o bien en exceso de las que debió haber cumplido.

2) La Condonación. Se traduce en aquella figura jurídico-tributaria por virtud de la cual las autoridades fiscales perdonan a los contribuyentes el cumplimiento total o parcial de sus obligaciones.

Estas condonaciones pueden ser criterio discrecional de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o bien por causas de fuerza mayor.

En el primer caso, el sujeto activo apreciará discrecionalmente los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción y las demás circunstancias del caso.

Teniendo en cuenta que la ley otorga facultad discrecional dentro de un límite mínimo y máximo a las autoridades fiscales, se antoja lógica la figura de la condonación de multas, ya que como el importe de éstas siempre se fija con base en el criterio del Sujeto Activo, se puede dar el caso de que otra autoridad aprecie de nueva cuenta las circunstancias que dieron origen a la infracción y considere que debe modificarse el monto de la multa o bien procederse a su total condonación.

En el segundo caso, es decir, cuando se da la condonación por causa de fuerza mayor, es conveniente citar lo que establece la fracción primera del artículo 39 del Código Fiscal de la

Federación: "Art. 39.- "El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá: 1.- Condonar o eximir total o parcialmente el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofe sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias."

En estos casos, lo que se pretende es ayudar a quienes se han visto afectados por algún trastorno o calamidad ajeno a su voluntad, con el propósito de impedir que se cierren fuentes generadoras de empleo, producción e impuestos.

3) La Compensación. Se traduce básicamente, en que cuando dos personas reúnen las características de deudor y acreedor recíprocamente, es una manera de extinguir dos deudas hasta el monto de la menor. Es así, que cuando el fisco y el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos, se comparan las cifras correspondientes y se extingue la obligación recíproca hasta la cantidad de la menor. Para que opere dicha compensación en el campo que nos ocupa, se establecen ciertos requisitos que los establece el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, lo que se estima no ser importante para el objetivo del presente estudio pero conveniente para tenerlo en cuenta, por lo que no se ahondará en ello.

4) La Prescripción. Para Rafael de Pina la prescripción (1) "es el medio de liberarse de obligaciones mediante el transcurso del tiempo y bajo las condiciones establecidas al efecto por la ley". Por consiguiente, en materia fiscal, la prescripción es un instrumento extintivo de obligaciones, pero lo es tanto para el contribuyente como para el Fisco, por el simple transcurso del tiempo y bajo los requisitos que la ley tributaria establece.

(1).- Diccionario de Derecho. Editorial Porrúa, 1985. Pág. 394.

Según lo establecido por el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación se pueden sustraer las siguientes características.

a) El tiempo que conforme a la ley, debe transcurrir es de 5 años. Igual plazo corresponde al fisco como al contribuyente.

b) La prescripción es susceptible de interrupirse, con cada gestión de cobro notificada al deudor o por el reconocimiento expreso o bien tácito de éste último respecto de la existencia del crédito.

c) La prescripción se puede hacer valer en una excepción procesal o en una solicitud administrativa. En la primera, cuando el fisco le impone el cobro de un crédito prescrito, el contribuyente, dentro del recurso administrativo precedente opondrá la excepción de Prescripción. Dentro de sus facultades, de igual manera lo puede hacer el fisco cuando el contribuyente pide la devolución de alguna cantidad que se vio afectada por prescripción. El segundo caso opera, cuando el contribuyente al darse cuenta de que prescribió un crédito fiscal a su cargo, solicita a la autoridad competente y en vía administrativa que emita la constancia oficial de prescripción, para que de esta manera, mantenga una certeza jurídica en relación a sus derechos y obligaciones tributarias.

De esta manera, queda establecido que la prescripción es otro medio de extinción de los tributos.

5) La Caducidad. Esta se define, como la pérdida de un derecho por su no ejercicio durante el tiempo que la ley marca. Así, la Caducidad se presenta, cuando el sujeto activo no ejerce sus derechos para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones durante un plazo de 5 años.

Resulta necesario mencionar, que la caducidad opera solo en relación con el fisco, y por ende, como ésta consiste esencialmente en la pérdida de un derecho por su no ejercicio durante el tiempo que la ley marca, el plazo para que se consuma se cuenta a partir precisamente de las fechas en que nacen los derechos del fisco de comprobación, imposición de sanciones, y determinación de contribuciones omitidas.

Por razones de orden lógico la caducidad, no puede estar sujeta ni a interrupción ni a suspensión, pues si se llega a ejercer un derecho durante ese lapso, simplemente no se llega a constituir esta figura jurídica. Es conveniente repetir que el plazo empieza a correr desde la fecha en que nace el derecho del fisco, por lo que si en tiempo ejerce su derecho, ya no puede volverse a computar el plazo pues su inicio único fue el descrito con anterioridad.

En materia de tributos, podemos concluir que la caducidad es la figura jurídico tributaria por virtud de la cual se extinguen las facultades de comprobación, determinación de contribuciones omitidas y sus accesorios, e imposición de sanciones que posee la autoridad fiscal por su no ejercicio durante el plazo legal de cinco años contados a partir del nacimiento de dichas facultades, el cual no puede ser interrumpido ni suspendido.

De esta manera, se ha dado un breve estudio de la teoría impositiva, lo que sin duda será importante para los temas que a continuación se analizan en este trabajo.

C A P I T U L O II

CLASIFICACION DE LOS INGRESOS DEL ESTADO

2.1.- Clasificación General.

Para abordar este tema, y toda vez que el objetivo de este trabajo es analizar los impuestos para establecer o no su constitucionalidad, se hará una clasificación general de los ingresos del Estado con enfoque deductivo, es decir, de lo general hacia lo particular, culminando con un estudio más amplio del tema particular que nos ocupa como lo es el relativo a los impuestos.

INGRESOS DEL ESTADO

1º INGRESOS FINANCIEROS.

- a) Empréstitos.
- b) Emisión de Moneda.
- c) Emisión de bonos de deuda pública.
- d) Moratorias y Renegociaciones.
- e) Revaluaciones.

2º INGRESOS MEDIANTE ADQUISICION DE LA PROPIEDAD POR PARTE DEL ESTADO.

- a) Expropiaciones.
- b) Decomisos.
- c) Nacionalizaciones.

3° INGRESOS TRIBUTARIOS

- a) Aportaciones de Seguridad Social.
- b) Derechos.
- c) Contribuciones Especiales.
- d) Contribuciones Accesorias.
- e) Productos.
*Impuestos.

1°. Los ingresos financieros se traducen en todos aquellos que provienen de las diversas fuentes de financiamiento a las que el Estado se ve obligado a recurrir como adición a los ingresos tributarios que recibe por conducto de los diversos sujetos pasivos para integrar el Presupuesto Nacional. Así pues, este tipo de ingresos se derivan de la explotación de los recursos con que cuenta el Estado, o de los financiamientos que por diferentes vías se procura para satisfacer sus funciones.

a) Empréstitos. Son aquéllos créditos o financiamientos otorgados a un gobierno por un estado extranjero, por Organismos Internacionales de crédito, ó por otras instituciones de crédito extranjeras o nacionales para la satisfacción de ciertas necesidades presupuestales. Estos ingresos representan para el estado que los recibe, un aliciente considerable en determinado momento, sin embargo tiene igualmente la obligación de restituirlos con los intereses pactados en su oportunidad. Todo esto como se estima lógico vienen a contribuir a la formación de la deuda externa de un país.

b) Emisión de Moneda. Al estado es al que le corresponde la función de emitir moneda a través de su banco central, emisión que debe efectuarse en proporción a las reservas del país estimadas generalmente en metales preciosos.

Hoy en día, la moneda es el instrumento cambiario más utilizado y común por lo que, con relación a ella, se puede deducir la posición financiera tanto interna como externa de un país. Es así, que cuando un país sufre una expansión económica trae como consecuencia la conveniencia de reflejar un aumento de las reser-

vas monetarias y por ello representa un ingreso financiero para el Estado ya que refleja factores de desarrollo General en proporción con el crecimiento de las reservas.

c) Emisión de Bonos de Deuda Pública. Son instrumentos negociables que el Estado pone a disposición del público inversionista en general, recibiendo a cambio un cierto precio y obligándose a reembolsar su importe más una prima o sobreprecio en un plazo determinado. De esta manera, el Estado recibe ingresos por este concepto llamándosele a la vez "de deuda Pública", debido a que la venta que el Estado hace al público adquirente, representa para el primero la obligación de cubrir el valor nominal de cada título más los intereses o sobreprimas a que se comprometió el Estado a dar, y todo esto viene a contribuir para formar la deuda pública de un país.

Es conveniente, citar la definición de este tipo de títulos que da el Sr. Rafael de Pina (1). "Es la actividad consistente en la puesta en circulación entre el público de acciones, obligaciones, billetes y otros similares con las características y condiciones que cada uno posee".

De esta manera, se puede apreciar que en esencia, son similares todos estos tipos de Emisión de Títulos, pero que en cuanto a la forma varían de uno a otro. Sin embargo todos vienen a formar, como ya se dejó dicho anteriormente la deuda pública de un país, pero no por ello dejan en primera instancia de ser un Ingreso de tipo Financiero para el Estado.

d) Moratorias y Renegociaciones. Se trata básicamente que en ocasiones otorgan ciertos beneficios para que los empréstitos contratados alcancen a generar rendimientos productivos que den facilidad para una más viable amortización y la obtención de un beneficio reflejado en el presupuesto.

La moratoria consiste, según el maestro Rafael de Pina (2) en el "Retraso culpable en el cumplimiento de una obligación que no quita la posibilidad de que se ejecute tardíamente". Es pues, un cambio en el tiempo en que la obligación debe ser cumplida, lo que no es aconsejable, pero en ocasiones puede traer ciertos beneficios dependiendo de las circunstancias específicas del caso concreto.

Por otro lado, las renegociaciones implican un replanteamiento total de la operación que se trate, no sólo en lo tocante a la suerte principal y a lo accesorio, sino también en las formalidades de la operación misma, tales como programas de inversión, vigilancia de la correcta aplicación de los fondos suministrados, etc.

Después de lo redactado anteriormente, se ve claramente, que aunque de una manera peculiar y en ciertas circunstancias, las moratorias y renegociaciones constituyen un ingreso para el Estado como lo asienta Adolfo Arriola Vizcalno cuando comenta que "si constituyen ingresos financieros del Estado en la medida en que los nuevos plazos y condiciones den paso a la obtención de rendimientos que absorban la deuda redocumentada y produzcan ganancias adicionales" (3).

e) Revaluaciones. Esta tiene su origen en un aumento substancial de las reservas disponibles como consecuencia de los excedentes obtenidos en operaciones diversas que traen el crecimiento del ahorro interno. Es precisamente lo contrario a las devaluaciones que en esencia es la pérdida del valor de la moneda base de un país.

Es así, como las revaluaciones monetarias constituyen un importante ingreso financiero del Estado.

(2).- Diccionario de Derecho. Ed. Porrúa. Pág. 408.

(3).- Derecho Fiscal. Ed. Thomson. Pág. 75.

2° a) Expropiaciones. Esta figura jurídica, se traduce básicamente en un procedimiento administrativo de derecho público en virtud del cual, el Estado, unilateralmente y en ejercicio de su soberanía procede legalmente en forma concreta en contra de un propietario o poseedor para la adquisición forzada o traspaso de un bien con causa de utilidad pública y mediante una indemnización justa. Los tratadistas sostienen, que para lo proporcional de la indemnización, se deben basar en los fines que el Estado tiene a su cargo apremiado por las urgentes e ineludibles necesidades sociales, por lo que la expropiación es a su vez tanto una potestad activa del Estado como una garantía del administrado.

Es así, como el procedimiento expropiatorio constituye un medio indirecto pero efectivo de allegarse ingresos financieros, ya que si el bien expropiado se destina a formar parte del acervo patrimonial de un organismo descentralizado, contribuirán a la generación de las respectivas utilidades, si se le emplea en la satisfacción de una necesidad colectiva, producirá los ingresos que se cobren por la prestación del servicio de que se trate, etc.

b) Decomisos. En sí, es la pérdida de los instrumentos y efectos del delito o infracción realizada. El decomiso aparece en nuestra legislación administrativa como una sanción o pena que priva a una persona de sus bienes muebles sin indemnización por la infracción de una ley administrativa (Código Aduanero, Código Sanitario) o bien, en los casos indicados en el Código Penal. Es pues, una medida de seguridad por la que una autoridad judicial incauta los instrumentos y efectos del delito. El Estado puede destruir los bienes decomisados, asignarlos a un servicio público o rematarlos a los particulares, y es entonces cuando se convierte en una fuente generadora de ingresos para el Estado.

c) Nacionalizaciones. Es aquél acto jurídico unilateral por virtud del cual se establece que en lo sucesivo, una determinada actividad económica queda reservada en forma exclusiva a la acción del Estado, expropiándose en consecuencia, todos los bienes y recursos propiedad de los particulares que venían desarrollando esa

actividad. Al respecto, se cita lo que Maurice Duverger (4) comenta en relación a este punto al decir que "se designa con el nombre de empresas nacionales a aquellas que perteneciendo en otro tiempo a particulares, han sido asumidas por el Estado".

3º A continuación, serán los Ingresos Tributarios la materia de nuestro estudio, realizando previamente una relación de enfoques que se les puede dar a este tipo de ingresos antes de proceder al análisis de cada uno de los que componen los Ingresos Tributarios en lo particular. En este orden de ideas, los tributos se pueden considerar:

Sobre Bienes y Servicios, los cuales están enfocados a gravar los bienes y mercancías que se expenden al público, así como los servicios que se le prestan. Como se ve, se trata de un impuesto al consumo, los cuales, en cierta medida son injustos desde el momento mismo en que gravan a los sujetos según el consumo y no en función de su riqueza personal, sin embargo, este tipo de impuestos reflejan para el Estado un impacto favorable en la balanza del Erario Público.

Sobre Ingresos y la Riqueza, los cuales se traducen en aquéllos que gravan los rendimientos o el patrimonio de los individuos y empresas siendo que se fijan en función de la riqueza poseída o acumulada por cada causante, así inciden sobre sus excedentes económicos, dando lugar a que el que más posea tribute en mayor medida.

Ahora, y después de dar un pequeño análisis a estos dos tipos de enfoques que se les puede dar a los tributos, se procederá al análisis de cada uno de los que forman parte de los Ingresos Tributarios del Estado.

(4).- Hacienda Pública, Bosch, Casa Editorial, Barcelona, Pág. 351.

3° a) Aportaciones de Seguridad Social.- Atendiendo a la fracción II del artículo 2° del Código Fiscal, "Aportaciones de Seguridad Social, son las contribuciones establecidas en la Ley, a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de Seguridad Social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionadas por el mismo Estado". Como se puede notar, las aportaciones de seguridad social tienen un objetivo diverso al de los tributos, sin embargo, por la calidad peculiar que la ley otorga a este tipo de ingreso se incluyen en el presente rubro. Pues aquí, quedan comprendidas las cuotas obrero-patronales, los recargos y los capitales constitutivos a favor del Instituto Mexicano del Seguro Social y a los cuales se les da el carácter de créditos fiscales, calidad peculiar que establece el artículo 267 de la Ley del Seguro Social y a lo que se hizo referencia renglones atrás. Al respecto, se puede citar la definición que da el maestro Gregorio Sánchez León (5), cuando asienta que las aportaciones de seguridad social "son contribuciones que establece la ley a cargo de entidades públicas, personas físicas y morales, en compensación por los servicios de Seguridad Social que reciben los sujetos beneficiados por aseguramiento, de parte de los organismos paraestatales que los otorgan".

b) Derechos.- Citando nuevamente el Código Fiscal Federal, en su artículo 2, fracción IV, establece que los "derechos son las contribuciones establecidas en la ley por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se prestan por organismos descentralizados.

También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado"

(5).- Derecho Fiscal Mexicano. Cárdenas Editor y Distribuidor. 1986.
Pág. 188.

De esta manera, el servicio debe ser prestado en funciones de Derecho Público y el bien cuyo uso o aprovechamiento se concede, debe ser del dominio público del Estado siendo éste último el que debe prestar o proporcionar el servicio, uso o aprovechamiento del bien.

Es conveniente mencionar, que las cuotas de los derechos serán iguales para quienes reciban servicios, gocen usos o aprovechamientos análogos, lo cual permite cumplir con los principios de Proporcionalidad y de Equidad de las contribuciones.

Un ejemplo de esta contribución, es el derecho que se paga por concepto de uso de autopistas y puentes federales, suministro de agua potable, etc.

c) Contribuciones especiales.- Se pueden definir, como aquellos tributos especiales establecidos en la Ley para todas aquellas personas que se benefician en forma especial por una función pública administrativa, la que a su vez proporciona un beneficio colectivo.

Al respecto, cabe mencionar que este ingreso tributario, no se encuentra regulado por el Código Fiscal de la Federación, habiendo sido recogido tan solo por algunas legislaciones locales.

Las contribuciones especiales, aunque con diversas denominaciones (impuesto especial; contribuciones de mejora; contribución especial, etc.) no son ajenas al Derecho Financiero Mexicano de orden no federal, y que se produce principalmente por la realización de obras públicas municipales que tienen el carácter de obras de planificación o bien, de obras de urbanización.

d) Contribuciones Accesorias.- Atendiendo nuevamente al Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2º se puede concluir de que constituyen las contribuciones accesorias todos aquellos ingresos tributarios, que, por exclusión, no sean clasificables como impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos o con-

tribuciones, por lo que en este rubro, destacan de manera especial las multas y recargos que se generen por diversos motivos administrativos fiscales.

e) Productos. Según lo que establece el artículo 3º del Código Fiscal de la Federación, "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 los bienes del dominio privado". De esto, podemos concluir que los productos no son otra cosa que los ingresos que el Estado obtiene como consecuencia de la explotación de sus bienes y recursos patrimoniales. Así es, como los Productos son ingresos que persive el Estado como lo establece el último párrafo del artículo tercero de la ley citada, y éstos provienen indistintamente de transacciones comerciales entre Estado y particulares o de actividades directamente realizados por el Estado sin intervención de los particulares.

2.2.- Clasificación de los Impuestos.

Impuestos. Se ha dejado hasta el final de la clasificación a los impuestos ya que se perfilan como la contribución tributaria más importante para el objetivo de este trabajo, por lo que su análisis metódico es primordial así como incluirlo en un tema aparte.

El mayor volumen de ingresos que obtiene el Estado, es por concepto de los ingresos denominados "impuestos".

Numerosos tratadistas han elaborado principios teóricos acerca de los impuestos, siendo de los más conocidos, los de Adam Smith formulados en el libro V de su obra "Riqueza de las Naciones" y que son respetados y observados por el legislador actual aún cuando datan de hace dos siglos.

Los referidos principios, que se desarrollan brevemente a continuación, han sido complementados con otros por la

doctrina y son: "de Justicia, de Certidumbre, de Comodidad y de Economía" (6).

a) Principio de Justicia.- Según el cual los ciudadanos de una nación deben contribuir al sostenimiento del Gobierno en una proporción que se acerque lo más posible a sus capacidades económicas. La omisión de esta máxima consiste en la igualdad o desigualdad de la imposición.

La doctrina actual considera que un impuesto es justo y equitativo cuando es general y uniforme.

Que el impuesto sea general significa que abarque a todas las personas cuya situación coincida con la que la ley considera como hecho generador del crédito fiscal. Por lo tanto, como excepción, solo deben eliminarse aquellas personas que carezcan de capacidad contributiva, es decir, cuando la persona percibe ingresos por debajo del mínimo de subsistencia.

El autor Bielsa sostiene, sin embargo, que nadie debe estar exento de tributar, sea cual fuere su ingreso, pues se violaría el principio de generalidad y apoya esta afirmación argumentando que no es posible determinar la cantidad mínima para vivir.

En contraposición, el autor Einaudi sostiene que los mínimos de subsistencia deben estar exentos para evitar mayor empobrecimiento de la clase baja, y aunque reconoce los problemas para determinar el mínimo de subsistencia es preferible señalar una cantidad mínima a no señalar ninguna.

Que el impuesto sea uniforme significa que todas las personas sean iguales frente al tributo. Según John Stuart Mill y

(6).- Adam Smith, Riqueza de las Naciones. Edit. Fondo de Cultura Económica, Pág. 726.

su teoría del sacrificio, el pago del impuesto deberá ser igual para todos los que se encuentran dentro de una misma situación; por lo que, si dos ingresos iguales tiene origen de distinta fuente o de distinto sacrificio, la cantidad a pagar de cada particular será distinta.

b) Principio de Certidumbre.- Este principio señala que todo impuesto debe poseer firmeza, es decir, precisar con claridad sujeto, objeto, tasa, cuota, fecha de pago y sanciones aplicables en sus principales elementos o características para evitar actos arbitrarios por parte de la administración pública.

Existen excepciones en nuestro país a este principio, ya que en la Ley de Ingresos se faculta al Poder Ejecutivo para crear, modificar o suprimir las cuotas de los derechos o tasas; así como las relativas a la administración, control, forma de pago y procedimientos, sin variar las relativas al sujeto, objeto, cuota o tarifa del gravamen.

c) Principio de Comodidad.- Al ser el pago de impuestos un sacrificio, el legislador debe hacer cómodo su entero, escogiendo fechas de pago que de acuerdo al tipo de gravamen serán propicias para el pago por parte del causante.

d) Principio de Economía.- Un impuesto justifica su existencia cuando además de económico es productivo y de gran rendimiento para su control y recaudación. Según Luigi Einaudi, cuando el costo de la recaudación excede del 2% del rendimiento total del impuesto, éste es incolectable. Adam Smith señala cuatro circunstancias que provoquen que el impuesto resulte antieconómico:

- Empleo de gran número de funcionarios, cuyos sueldos absorben la ganancia del impuesto.

- Impuestos opresivos a la industria.

- Confiscaciones y penalidades exageradas que suelen arruinar a los evasores.

Visitas frecuentes y molestas por parte de los recaudadores que causan incomodidades y temores.

Ya habiendo analizado estos principios, se procederá a realizar una clasificación doctrinal y legal del impuesto, en donde se abordará una serie de aspectos que son necesarios tener en cuenta para el estudio de los puntos que se tratarán posteriormente.

1.- Impuestos Directos e Indirectos.- El impuesto directo es aquel que no es repercutible y el indirecto el que sí lo es. La corriente moderna opina que no es exacto el término "no repercutible", pues todos los gravámenes pueden ser repercutidos por el causante, siendo correcto considerar al impuesto directo como el que grava los rendimientos y al indirecto al que grava el consumo.

2.- Impuestos Personales y Reales . Por lo que respecta a los impuestos personales, se toma en cuenta básicamente a la persona como sujeto pasivo del impuesto, de tal suerte que será impuesto personal o subjetivo cuando se encamine principalmente a las cualidades de las personas, gravando principalmente la actividad humana. Se refiere pues, al pagador del impuesto o contribuyente. Para ejemplificar, se puede citar el impuesto sobre la Renta al gravar el ingreso de las personas físicas.

Por otro lado, los impuestos reales son los que, ajenos a las personas, exclusivamente se preocupan por los activos o las cosas que gravan. Como ejemplo de este impuesto se tiene a la Ley del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, gravando la adquisición de inmuebles que consistan en el suelo y construcciones adheridas a él, así como los derechos relacionados con los mismos.

3.- Impuestos Específicos y Ad Valorem. Se llama impuesto específico a aquel que atiende al peso, medida, calidad o cantidad del bien gravado, mientras que el impuesto ad valorem es el que atiende al valor del producto.

Se considera que este último es más justo, pues debe pagar más impuesto quien adquiere un producto más caro.

4.- Impuestos Generales y Especiales. Se dice impuesto general al que grava diversas actividades o intercambios que son de la misma naturaleza. El especial por el contrario, es aquel que grava determinada actividad.

5.- Impuestos con Fines Fiscales y Extrafiscales. Los primeros son aquellos que son utilizados para proporcionar ingresos al Estado a efecto de cubrir los gastos públicos contenidos en el presupuesto de egresos, cumpliendo de esta manera, con la finalidad que deben tener los impuestos, misma que se consagra en la fracción IV del artículo 31 Constitucional.

Los impuestos con fines extrafiscales son aquellos que consisten en dirigir los recursos generados por el impuesto a una finalidad distinta que puede ser de carácter social, económico, etc.

6.- Impuestos Alcabalatorios.- Esta clase de impuestos son los llamados gravámenes a la circulación de mercancías de una entidad a otra. Generalmente, se establecen con el objeto de proteger el desenvolvimiento de industrias y consumo local de determinados productos. Su clasificación puede resumirse así:

- Impuestos al Tránsito.- Son gravámenes que afectan el simple paso de mercancías por el territorio de una entidad, viniendo de otra y cuyo destino es una tercera.

- Impuestos de Circulación.- Gravan la simple circulación de mercancía dentro de una misma entidad.

- Impuestos de Extracción.- También llamados de exportación, gravan la entrada de un producto a una entidad, provenientes de otras provincias o del extranjero.

- Impuestos Diferenciales.- Aquellos que gravan la entrada o salida de productos con tarifas distintas a las establecidas para los productos locales.

En el caso de México, la Constitución prohíbe el establecimiento de alcabalas o impuestos alcabalararios a los Estados y Municipios según lo establece el artículo 117 de nuestra Carta Magna.

Esta es pues, una clasificación doctrinal donde, sin pretender hacer un estudio tedioso y largo, se ha realizado teniendo en cuenta los tipos de impuestos más importantes y comentados. Ahora, es oportuno perfilarse hacia una clasificación legal del impuesto, por lo que se tratará en función a la "Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1989", publicado en el Diario Oficial de la Federación el sábado 31 de diciembre de 1988, donde sin duda alguna encontramos la fuente más certera pues constituye precisamente los elementos que deben conformar una clasificación de impuestos de índole estrictamente legal por lo que sin ahondar en cada uno de ellos, es suficiente mencionarlos.

Artículo 1º.- En el ejercicio fiscal de 1989, la Federación percibirá los ingresos provenientes de los conceptos que a continuación se enumeran:

I. IMPUESTOS

- a) Impuesto sobre la Renta.
- b) Impuesto al Activo de las Empresas.
- c) Impuesto al Valor Agregado.
- d) Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.
- e) Impuesto sobre las erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón.
- f) Impuesto sobre adquisición de Inmuebles.
- g) Impuesto sobre Tenencia o uso de Vehículos.
- h) Impuesto sobre automóviles nuevos.

- i) Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por Ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.
- j) Impuesto sobre adquisición de azúcar, cacao y otros bienes.
- k) Impuesto al Comercio Exterior.
 - A la importación.
 - A la exportación.

De esta manera, se ha abarcado una clasificación legal del impuesto siendo ésta como ya se comentó anteriormente, tomada de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1989.

Para culminar con este capítulo, se mencionarán los elementos del impuesto que van ligados con la determinación o cuantificación del mismo, ya que se considera importante para tener una visión completa de este tributo.

Básicamente se distinguen 3 elementos para la determinación del impuesto que a saber son:

a) Base.- Se traduce en aquella cifra sobre la que, hechas las deducciones, exenciones y demás cantidades autorizadas, debe servir para liquidar el impuesto que el contribuyente está obligado a pagar.

b) Cuota.- Es el porcentaje que será aplicado a la base para determinar finalmente, cual va a ser la cantidad a pagar. Según ciertas modalidades, también se le denomina a esta etapa tasa o tarifa.

c) Monto a pagar.- Es el resultado de la aplicación de los dos elementos anteriores, y por ende la cantidad líquida a que está obligado a pagar el sujeto pasivo de la relación tributaria.

2.3.- Enfoque dado al Impuesto al Activo de las Empresas.

Para abordar este punto, se remitirá a la exposición de motivos que realizó el titular del Poder Ejecutivo Federal en relación con la Ley que nos ocupa para que posteriormente se transcriba la dictaminación que hizo la Cámara de Diputados de la iniciativa de la Ley del Impuestos al activo de las empresas.

La exposición de motivos que mandó el Presidente de la República, incluye el establecimiento con vigencia propia de la Ley del Impuesto al Activo neto de las empresas, cuyo objetivo según lo propugnó el Ejecutivo Federal es complementar el Impuesto Sobre la Renta, esto es, que el pago del nuevo Impuesto sea acreditable al Impuesto Sobre la Renta, incorporando de esta manera un nuevo Impuesto Federal.

En esta exposición de motivos, se pretende que el Impuesto a tratar, sea un gravamen a cargo de las empresas residentes en México, o de establecimientos permanentes de Empresas Extranjeras a las cuales se les gravará con una tasa del 2% el valor anual del activo neto afecto a la realización de actividades empresariales.

Como se puede observar, los obligados de la Ley en cuestión, tendrán que pagar ese Impuesto aún cuando no hubieran obtenido ingresos en su ejercicio. Dicha contribución se causará por ejercicio efectuando dos pagos provisionales cuatrimestrales y un pago trimestral.

Ahora bien, para calcular dicho activo, se debe remitir al activo neto de las empresas del último ejercicio regular, el cual a su vez se debe actualizar por un factor calculado sobre la inflación temida en el periodo de los seis últimos meses del último ejercicio. De lo anterior, se deduce que la manera de calcular el pago del Impuesto, debe remitirse a una serie de aspectos alejados de la capacidad contributiva del causante como lo puede ser el hecho de calcular los pagos en relación con el activo neto obtenida en el anterior ejerci-

cio, activo que no necesariamente deba tenerse en el ejercicio del cual se esta haciendo el pago, lo cual no daría una relación cuerda entre capacidad contributiva del sujeto pasivo y la cantidad del pago del Impuesto.

Como se señaló en un principio, este Impuesto se pretende sea complementario del Impuesto Sobre la Renta como lo establece la exposición de motivos que, al respecto señala: "El Impuesto es complementario al Impuesto Sobre la Renta a las actividades empresariales, por lo que se propone establecer que una cantidad equivalente a este último Impuesto cubierto como pago provisional o como Impuesto del ejercicio, se pueda acreditar a los pagos provisionales o al Impuesto del ejercicio sobre los activos netos respectivamente". Como se puede observar, el enfoque dado al Impuesto al Activo de las Empresas es que sea complementario del Impuesto Sobre la Renta aunque el nuevo Impuesto rompa con el principio fundamental del citado Impuesto Sobre la Renta, ya que este Impuesto grava el ingreso neto que se obtiene después de realizar las deducciones autorizadas como lo establece su artículo primero en sus tres fracciones y por otro lado el Impuesto al Activo de las empresas deberá ser cubierto aún cuando no haya ingresos, inclusive cuando se tengan pérdidas, lo cual parece ser incoherente.

Asimismo, la ley del impuesto que se propone mediante la exposición de motivos que se estudia, considera que la base del Impuesto sea el valor del activo neto del ejercicio, obteniéndose de restar al valor anual del activo, el valor anual del pasivo descansando estos valores, en valores promedios mensuales que se obtienen de sacar un promedio del activo al inicio del mes y del activo tenido al final del mismo.

Más adelante, la exposición de motivos de la ley que nos ocupa, pretende convencer al particular del establecimiento de este Impuesto comentando que el mismo no implica una carga administrativa adicional para los contribuyentes ya que los elementos necesarios para determinar la base del impuesto, se obtienen básicamente de la

determinación que se tienen que hacer para calcular el Impuesto Sobre la Renta a su cargo.

Igualmente, en la exposición de motivos que nos ocupa, se habla de aquellos sujetos exentos del pago de este Impuesto. Al respecto se estima conveniente lo que se señaló: "En virtud de lo señalado y considerando que los elementos para determinar la base del nuevo impuesto se obtiene del cálculo de la base del Impuesto Sobre la Renta en el régimen general contenido en la Ley que regula dicho Impuesto, se excluye del cálculo de nuevo Impuesto a quienes paguen el Impuesto Sobre la Renta en bases especiales de tributación o en el régimen de contribuyentes menores, siempre que se trate de vendedores ambulantes, locatarios de mercados o no tengan trabajadores a su servicio, lo cual obedece a que si no están en dichos regímenes es porque no tienen capacidad administrativa suficiente.

Igualmente, se excluyen de este impuesto a las Instituciones de Crédito, sociedades de inversión y sociedades cooperativas, en virtud de que las primeras operan con ahorro captado del público y con depósitos efectuados por el mismo, por lo que difícilmente se podría medir con exactitud el activo neto afecto a sus actividades empresariales y porque, en el caso de las segundas, no son contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta".

De lo redactado anteriormente surge una pregunta ¿Es justificable la razón por la cual se exenta a ciertos sujetos del pago de este Impuesto? Se piensa que no lo es; sin embargo como el objetivo de este capítulo es dar un enfoque general del Impuestos que nos ocupa, no es momento oportuno de explicar ampliamente posibles defectos, omisiones y anomalías que pueda tener la Ley, ya que esto se tratará en el último capítulo de la presente tesis.

Después de este breve análisis, se ha pretendido explicar el enfoque que pretende darle el Ejecutivo Federal al Impuesto que se estudia, sin embargo, es igualmente conveniente tratar la dictaminación realizada por la Cámara de Diputados para ver cual fue la

actitud asumida por esta Cámara al analizar la Ley del Impuesto al Activo Neto de las Empresas y su exposición de motivos correspondiente.

En dicha dictaminación se señala que al incorporarse este Impuesto como un Impuesto Federal complementario del Impuesto Sobre la Renta, se pretende que a través de este Impuesto se generen ingresos adicionales importantes y se regularicen el cumplimiento de las obligaciones fiscales de las empresas. Es pues la motivación de esta ley el generar ingresos adicionales y el regularizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de las empresa, aunque ello está lejos de justificar el establecimiento de un nuevo Impuesto complementario, como se explica en el capítulo IV de este trabajo.

Por otra parte, en la dictaminación que nos ocupa, se analiza la estructura de la ley en cuanto al contenido por artículos. Así, el artículo primero consigna los sujetos del Impuesto; en el segundo se señala la base del Impuesto y la tasa aplicable que, como vimos en la exposición de motivos es de un 2%; así mismo se señalan que contra este Impuesto se podrá acreditar una cantidad equivalente al Impuesto Sobre la Renta pagado en el mismo ejercicio. También se citó la manera de pagar siendo éstos como lo recordamos, dos pagos provisionales cuatrimestrales y uno trimestral y las personas que no son sujetas del pago del Impuesto.

Al respecto, la Comisión encargada del análisis de la exposición de motivos que dio origen al establecimiento de la Ley que nos ocupa y su estructura jurídica, realizó algunos cambios que del creyó convenientes como es la modificación al nombre del Impuesto, siendo ahora "Impuesto al Activo de las Empresas". Este cambio se realizó debido a la confusión y posible pirimidación del Impuesto y la consecuente doble tributación. De esta manera se permite la deducción de las deudas contraídas con otros contribuyentes del Impuesto.

Aquí, nos podemos dar cuenta como un defecto de la Ley tiene consecuencias que engrandecen la injusticia impositiva creada por ese mismo defecto. Si las sociedades de inversión están exentas del pago injustificadamente y sin fundamento, no se podrá dedu-

de las deudas contraídas con ellas por no ser sujetas del pago del Impuesto, lo que perjudica al obligado.

Por otro lado, dicha comisión observó que resultaba más conveniente acreditar este Impuesto contra el determinado en el Impuesto Sobre la Renta, por lo que se propugnó por una modificación en la periodicidad de los pagos provisionales para hacerlos coincidir en mayor medida con los del Impuesto Sobre la Renta y facilitar así su acreditamiento. Así las cosas, se hará un pago trimestral y nueve pagos mensuales.

Siguiendo con el análisis que efectuó la Comisión correspondiente de la Cámara de Diputados en relación con la Ley que nos ocupa, también se creyó conveniente incluir en los sujetos obligados al pago de este Impuesto a aquellas personas que, sin ser empresas, otorgan a éstas el uso o goce temporal de bienes para ser utilizados en la actividad empresarial así como las asociaciones o sociedades civiles que lleven a cabo actividades mercantiles.

Más adelante, se comenta que con el objeto de darle mayor equidad al Impuesto se excluye de su pago el periodo preoperativo de las empresas, así como el ejercicio siguiente al de inicio de actividades.

Siendo estos aspectos unos de los más sobresalientes en el análisis de la Ley en cuestión, se puede sustraer una idea clara del enfoque que se le pretende dar a esta Ley en donde se trata en parte, de evadir pobremente su inconstitucionalidad.

Sin embargo, en la estenografía parlamentaria de diciembre 22 de 1988, el Diputado Noé Aguilar Tinnajero habló del porque no resulta válido este impuesto constitucionalmente hablando, no obstante los cambios que en la dictaminación se hicieran a esta Ley. Los puntos que toca este ciudadano diputado desvirtúa en cierta forma la supuesta constitucionalidad de que goza el artículo décimo de la Ley que Reforma, Adiciona y Deroga diversas disposiciones de carácter fiscal que se traduce en la Ley del Impuesto al activo de las empresas.

Primeramente, habló acerca de los parámetros sobre los cuales todo impuesto debe descansar y ello da lugar a la necesidad de una legislación profunda, responsable y fundamentada. El citado Diputado, comentó que la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas es un Impuesto patrimonial porque la tasa del 2% se aplicará sobre los activos netos y según los principios de contabilidad generalmente aceptados por el Instituto de Contadores Públicos, establece que la diferencia entre activo menos pasiva se le llama capital o bien patrimonio.

Lo anterior se incluyó en la estenografía parlamentaria debido a que los funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los diputados Priistas en Comisiones, negaron precisamente que se trate de este tipo de impuesto.

Igualmente, mencionó el porque este impuesto se aleja del espíritu de la Ley. Así lo manifiesta cuando asienta:

"Por otra parte, señores, debemos tomar en cuenta que al gravar a los contribuyentes con un solo impuesto, no estamos siendo congruentes con el espíritu de la Ley; porque la Ley establece la obligación de pagar impuestos a todos los ciudadanos, no solamente al grupo de contribuyentes que en justicia no debieran ser gravados con nuevos impuestos, porque lo que se va a lograr el imponer este impuesto, es que acabemos con la planta productiva de este país. Ese impuesto desalienta la inversión y provoca la recesión y por consecuencia el cierre de fuentes de empleo tan necesarias en este momento para México. Y volviendo a la legalidad, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en varias de sus interpretaciones ha establecido que para que un impuesto sea válido constitucionalmente hablando, deberá contener además de los requisitos establecidos en la fracción IV del 31, una serie de considerandos como son el sujeto, el objeto, la base y una tasa. Este impuesto no está cumpliendo con estos requisitos".

Creemos que lo mencionado es atinado, ya que realmente, el Impuesto al Activo de las Empresas no cumple con el requisito de Legalidad, Equidad ni Proporcionalidad Tributaria, ya que no se toma en cuenta la capacidad de pago del sujeto pasivo de la relación tributaria, ya que en algunas ocasiones las empresas obtienen pérdidas o bien, salen a la par, y no obstante ello están obligadas a pagar este 2%.

Por otro lado, el C. Diputado expuso su inconformidad en relación con los sujetos que están exentos del pago de este impuesto. Al respecto comentó:

Consideramos al impuesto confiscatorio porque no cumple el requisito de proporcionalidad y equidad porque no grava a todos por igual, ya que deja exentas de este pago a las siguientes ramas: A los contribuyentes que se dediquen al autotransporte, no obstante que los autotransportistas pagan el Impuesto Sobre la Renta que quieren, no obstante que esos transportistas están exentos del Impuesto al Valor Agregado, ahora también se les exceptúa con el pago del 2%.

Igualmente habló sobre las demás empresas que están exentas de este impuesto como lo son aquellas que componen el sistema financiero. Estas empresas poseen como es lógico grandes capitales en activos, entonces ¿Por qué exentas del 2%? el hecho de que negocien y operen con ahorro captado del público no es de ninguna manera pretexto o justificación válida para que estén exentas del pago de este impuesto, pues sus activos son perfectamente determinables para efecto del cumplimiento de esta obligación impositiva, como se sostiene en sentencia a que se hace referencia en el capítulo cuarto de este trabajo.

Las casas de bolsa también están exentas de este impuesto sin tener razón legal alguna, y al respecto solo es necesario citar un breve párrafo que mencionó el Diputado de referencia.

¿Por qué ahora se premia a personas como Eduardo Legorreta, como Chauvet, como Isidro Rodríguez y Compañía, por qué se les exenta de este pago del 2%?

Y finalmente culmina su exposición diciendo:

"Por otro lado debemos tener en cuenta que hay muchos estados de la República Mexicana que están pagando ya un impuesto especial; independientemente de todos los impuestos federales están pagando, por ejemplo, en el Estado de México el 1% sobre remuneraciones, adicional al que se paga federalmente, y en el Distrito Federal se está pagando el 2% sobre nómina que también viene a recargar el impuesto para los contribuyentes de esta zona.

Así pues, el decreto o el documento que estamos analizando es impugnabile en cuanto al precepto constitucional".

De lo redactado en estas líneas, se pueden entrever ciertos aspectos que dan pie para sostener la inconstitucionalidad de la ley en cuestión, básicamente por lo que toca a las garantías de Proporcionalidad, Equidad y Legalidad, sobre lo que versará principalmente el último capítulo de esta tesis.

Es así, como se ha pretendido externar un enfoque dado a esta ley por parte del Ejecutivo Federal, así como de la Cámara de Diputados incluyéndose un tercer punto de vista como lo fue el del C. Diputado Noé Aguilar Tinajero, puntos todos que nos serán útiles para abordar los siguientes capítulos.

C A P I T U L O I I I

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LOS IMPUESTOS

En este capítulo, se abordarán aquellos principios constitucionales que se estiman más importantes en relación con el objetivo que se persigue, para dar una visión más amplia de la constitucionalidad que debe guardar todo impuesto en la inteligencia, de que lo tocante a las garantías de Proporcionalidad, de Equidad y de Legalidad no se incluirán en este capítulo debido a que su análisis amplio y detallado será aplicado directamente sobre la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas y probar así su Inconstitucionalidad, lo cual será estudio del capítulo próximo.

3.1.- Principio de la Libertad de Trabajo o Profesión en Materia Fiscal.

El artículo 5º de nuestra constitución contiene un principio jurídico aplicable a los impuestos en relación con la libertad de profesión, actividad, comercio o industria. Al respecto, el citado artículo establece: "A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad solo podrá vedarse por determinación judicial, cuando se ataquen los derechos de tercero, o por resolución gubernativa dictada en los términos que marque la Ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución Judicial". Traduciendo este Precepto al campo que nos ocupa, con el cobro de un impuesto no puede impedirse a persona alguna que realice su trabajo o profesión. Este impedimento se puede dar principalmente por 2 causas, siendo la primera, que el impuesto sea tan excesivo u oneroso que no permita pagarlo con el ejercicio del trabajo, y la segunda, que la ley o bien la autoridad establezca numerosos requisitos para el desempeño del trabajo o profesión que hagan casi imposible el ejercicio del mismo.

3.2.- Principio del Derecho de Petición.

El artículo 8º de nuestra constitución establece el derecho de petición. Dicho principio reza así: "Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que éste se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política solo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República". En relación con el citado precepto, el artículo 35, fracción V, de la misma constitución establece: "Son prerrogativas del ciudadano: V. Ejercer en toda clase de negocios el derecho de petición". Por ende, el legislador fiscal debe respetar el derecho de petición; así, el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación lo regula en los siguientes términos: "Las autoridades fiscales solo están obligadas a contestar las consultas que, sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente; de su resolución favorable se derivan derechos para el particular, en los casos en que la consulta se haya referido a circunstancias reales y concretas y la resolución se haya emitido por escrito por la autoridad competente para ello". En materia fiscal, cuando no se señale un término en las leyes especiales para dar contestación a peticiones de los contribuyentes, el Código Fiscal en su artículo 37 establece un plazo genérico de cuatro meses para resolverlas, y en caso de que cumplido este término persista el silencio por parte de las autoridades se configura la "Negativa Ficta", en contra de la cual se pueden interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo.

Así, cuando se viola el Derecho de Petición y existe negativa ficta en materia fiscal, el particular afectado debe interponer la acción correspondiente y hasta una demanda de garantías dando lugar así al juicio de Amparo.

3.3.- Principio de Libertad de Asociación.

El artículo noveno de la Constitución Federal consagra el principio de Libertad de Asociación. De esta manera, la garantía consagrada por este artículo permite que los contribuyentes, a fin de realizar una actividad gravada fiscalmente, se constituyan en

cualquiera de los tipos de sociedades y asociaciones permitidas por nuestra legislación federal o local, de manera que no se pueda negar que no se realice determinada actividad gravada por medio de una sociedad o una asociación.

Igualmente, el fisco no puede modificar en forma alguna, los requisitos que establecen las leyes respectivas para la constitución de Sociedades o Asociaciones que se vean gravadas fiscalmente, pues ello podría ir en contra de la formación de Sociedades o Asociaciones conforme al Derecho Mercantil, Civil, etc.

Ahora bien, el Poder Legislativo al expedir leyes fiscales, tampoco puede modificar los requisitos para la formación de Sociedades o Asociaciones. Solo será posible, si lo hace previa o simultáneamente a las disposiciones de derecho común que regulan los requisitos jurídicos para formar las sociedades.

3.4.- Principio de no Aplicación de Leyes Fiscales Privativas.

Toda Ley debe tener la característica de generalidad, traduciéndose ésta, en el principio que representa la aplicabilidad de la Ley o cuantas personas se encuentren en un supuesto determinado. Llevado al campo que nos ocupa, los contribuyentes solo pueden ser juzgados por leyes fiscales generales, y por lo mismo no privativas lo que a su vez significa, que las diversas disposiciones subsistan en constantes aplicaciones en los supuestos previstos por las mismas. Así, se deben aplicar sin dirigirse ni contraerse a una persona física o moral en lo particular sino a todos los casos o situaciones idénticas a los que previene el supuesto legal.

3.5.- Principio de no ser Juzgado por Tribunales o Autoridades Fiscales especiales.

El artículo 13 constitucional consagra este principio cuando asienta: "Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales". De esta manera, se está prohibiendo

el establecimiento de Tribunales especiales judiciales y administrativos. Esta limitación abarca igualmente a las autoridades especiales en general. Así, los Tribunales legítimamente establecidos son sólo aquellos que tienen facultades de juzgar a determinadas personas o cosas en la materia tributaria. De esta manera se pueden sustraer 2 principios principalmente:

a) La autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso, pues en caso contrario nos encontraríamos ante una autoridad incompetente o especial.

b) Por su parte, los causantes solo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y exclusivamente pueden hacer valer ante la autoridad fiscal legítima, los derechos que esas mismas leyes les confieren.

3.6.- Principio de la Irretroactividad de la Ley Fiscal en perjuicio de persona alguna.

El artículo 14 Constitucional establece este principio cuando asienta: "A ninguna Ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna". Esta disposición, se traduce en la prohibición de que una ley fiscal tenga efectos sobre tiempo anterior para modificar o extinguir ciertas situaciones jurídicas sustentadas bajo la existencia de una ley anterior y que afecta derechos adquiridos por alguna (s) persona (s) a quienes no se les pueda privar de dichos derecho por motivo de la existencia de la nueva Ley. Para tener una noción más amplia en este tema, a continuación se citarán las conclusiones más importantes que sustenta Flores Zavala (1) sobre la Irretroac-

(1).- Elementos de Finanzas Públicas Mexicana, Pag. 150 y siguientes.

tividad de la Ley Fiscal sobre derechos adquiridos con anterioridad a la misma. Debido a la naturaleza que guarda el Derecho Tributario, existen ciertas peculiaridades que se estiman convenientes mencionar y que, precisamente se contienen en las siguientes conclusiones:

a) "Las leyes impositivas solo son aplicables a las situaciones que la misma ley señala, como hecho generador del crédito fiscal, que se realicen con posterioridad a su vigencia. Si una ley pretende aplicar el impuesto a una situación realizada con anterioridad, será una ley retroactiva".

b) "La Ley Tributaria puede gravar los efectos no producidas de un acto o contrato, aún cuando éste se haya realizado o celebrado antes de su expedición, si el hecho generador del crédito fiscal consistente en esos efectos. Es decir, si el hecho generador es la realización de determinados efectos de un acto o contrato, no podrá aplicarse el gravamen a los efectos ya producidos, de acuerdo con lo expuesto en el párrafo anterior, pero sí podrá aplicarse a los que se realicen con posterioridad".

c) "Las normas procesales para la determinación del crédito fiscal, para el ejercicio de la facultad económico coactiva o para la fase contenciosa, se deben aplicar desde luego a los procedimientos en trámite, pero respetando las actuaciones ya realizadas". Se debe decir que la anterior conclusión, fue acogida en el 2º párrafo del artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, por lo que respecta a la aplicación desde luego de las normas para la determinación de las contribuciones, ya que se aplican las normas vigentes en el momento en que la determinación se lleva a cabo y que pueden ser posteriores al nacimiento u origen del crédito fiscal".

Por lo que se refiere a las normas procesales que regulan el procedimiento contencioso administrativo, por tratarse del caso especial de la entrada en vigor de un nuevo Código Fiscal (1º de abril de 1983) que transformó substancialmente la reglamentación de la mayoría de las instituciones procesales, en el artículo 10º transitorio se determinó lo siguiente: "Los juicios contencioso-administrati-

vos que se hubieran interpuesto antes de la entrada en vigor de este código, se tramitarán y resolverán de conformidad con sus disposiciones".

d) "Las Leyes que modifican, aumentando o disminuyendo los términos establecidos por una ley anterior para el ejercicio de un derecho, deben ser aplicadas. La oportunidad o extemporaneidad del ejercicio del derecho, dependerá de lo que disponga la ley vigente cuando el derecho se ejercite". Se debe anotar, que como el nuevo Código Fiscal en vigor a partir del 1º de enero de 1983, en sus artículos 121 y 207, estableció un término mayor que el señalado en el Código anterior, como lo es el de 45 días en lugar del de 15 días, para promover recursos administrativos o juicio contencioso administrativo. Este aumento es aplicable retroactivamente en beneficio de los particulares, en los términos del artículo séptimo transitorio que dice: "Artículo Séptimo: La interposición de los recursos administrativos o del juicio contencioso administrativo a que se refiere este código, en contra de los actos que hubieran sido notificados con anterioridad al 1º de enero o 1º de abril de 1983, según el caso, podrán hacerse valer durante el plazo de 45 días contados a partir de la fecha en que surtió efectos la notificación, cuando no hubiese vencido el plazo para su interposición".

Por el contrario, y por razón de Justicia, cuando la nueva ley disminuye el término para impugnar una resolución en la fase contenciosa, y aquél esta corriendo, debe aplicarse el de la Ley anterior, porque se está contando con el término establecido por esta última.

e) "Existen casos en los que aparentemente se puede hablar de un derecho adquirido a una exención de impuestos, como cuando por concesión o por disposición legal se ha declarado exenta de una gravamen a determinada categoría de individuos. Pero el derecho adquirido sigue mencionando el autor de referencia es sólo aparente por las siguientes razones: en primer lugar, la exención es indebida porque es injusta y rompe el principio de generalidad de los impuestos, como cuando por concesión o por disposición legal se ha

declarado exenta de un gravamen a determinada categoría de individuos. Pero el derecho adquirido es solo aparente por las siguientes razones: en primer lugar, la exención es indebida porque es injusto y rompe el principio de generalidad de los impuestos, de manera que tiene un vicio de origen. En segundo lugar, admitir que al otorgar el ejecutivo o el legislador una exención existe un derecho adquirido a no pagar impuestos, significaría reconocer que el Estado puede comprometer el ejercicio de su soberanía, lo que no puede hacer. En tercer lugar, sería tanto como reconocer que el acto de un órgano del Estado, Ejecutivo o Legislativo, puede vedar o coartar el ejercicio de las funciones constitucionales que competen al legislativo, al impedirle establecer nuevos impuestos sobre determinada fuente. Cuarto daría lugar a que en determinado momento el Estado no pudiera cobrar impuesto alguno, si las legislaturas o ejecutivos anteriores habían concedido toda clase de exenciones. Por estas razones, en materia tributaria no puede hablarse de derechos adquiridos frente a la actividad impositiva del Estado; solo puede hablarse de hechos realizados. Este debe ser el límite de la actividad impositiva del Estado, porque gravar situaciones ya realizadas originaría una incertidumbre y desorganización económica que no compensarían los rendimientos que pudiera dar ese impuesto y, además, porque el Estado está siempre en la posibilidad de obtener recursos por medio de impuestos nuevos de elevación de cuotas, etc., sin necesidad de incurrir en la aplicación retroactiva de la ley, que solo revela falta de técnica financiera y desconocimiento de los preceptos constitucionales".

3.7.- Principio de fundamentación y motivación de los actos y resoluciones fiscales.

El artículo 16 constitucional establece una garantía de seguridad jurídica cuando prevé: "Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento". El citado precepto se traduce en que, las autoridades fiscales deben justificar sus resoluciones citando las disposiciones legales en que se apoyan para emitir las, además deben estar debidamente razonadas para lo cual expondrán los

motivos en que las basan. Por ende, se vulnera este principio cuando se omiten los requisitos formales exigidos en las leyes para una resolución, o se den vicios en el procedimiento que afecten las defensas del particular, de conformidad con lo previsto por el artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, en cuyo caso los contribuyentes pueden acudir al juicio contencioso administrativo.

3.8.- Principio de Inspección o Auditoría Fiscal.

El mismo artículo 16 Constitucional en su segundo párrafo, establece un principio de magna importancia para el derecho Fiscal. El citado artículo establece: "La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos". De esta manera, y tomando en cuenta los artículo reglamentarios en materia fiscal del artículo 16 constitucional, podemos sustraer los siguientes requisitos de las Visitas Domiciliarias:

- a) Debe constar por escrito.
- b) Se debe señalar la autoridad que lo emite.
- c) Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
- d) Debe igualmente, ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.

Estos requisitos tienen su fundamentación en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, pero además existen otros que dispone el artículo 43 de la misma ley:

- e) Indicar lugar o lugares donde se debe efectuar la visita.
- f) El nombre de la persona o personas que deben efectuar la visita las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita se notificará al visitado.

3.9.- Principio de No exención de Impuestos.

El artículo 28 Constitucional prohíbe la exención de impuestos en los siguientes términos: "En los Estados Unidos Mexicanos, quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes". La anterior prohibición está reglamentada por el artículo 13 de la Ley Orgánica del artículo 28 Constitucional en Materia de Monopolios, que dice: "Se considera que hay exención de impuestos cuando se releva total o parcialmente a una persona determinada, de pagar un impuesto aplicable al resto de los causantes en igualdad de circunstancias o se condonan en forma privativa los impuestos ya causados".

En esencia, esta prohibición protege la libre concurrencia económica, evitando que determinadas o específicas personas físicas o morales se coloquen en una posición ventajosa y privilegiada al no tener que pagar algún impuesto cuando el supuesto normativo obliga a personas que se encuentran en un mismo plano ante la ley.

Sin embargo, es necesario aclarar, que lo que la Constitución no prohíbe es que las exenciones generales, otorgadas en

ley permitan colocarse en el supuesto jurídico a todas aquellas personas que satisfagan los requisitos legales para que todo individuo que pretenda la exención pueda gozar de la misma sin distingos específicos.

Después de haber visto los principios Constitucionales de los Impuestos que, de alguna manera, se relacionan más con el objetivo de este trabajo, el capítulo que se verá a continuación incluirá como ya se comentó anteriormente, las garantías constitucionales que, por su naturaleza, vienen a demostrar las claras violaciones constitucionales en que incurre la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas.

CAPITULO IV

Como ya se explicó en capítulos anteriores, un tributo se establece con el fin de que el Estado se allegue de recursos para a su vez poder satisfacer ciertas necesidades colectivas. Sin embargo, este tributo debe estar respaldado de alguna manera para evitar así arbitrariedades y desequilibrios en el momento en el que el contribuyente pretende cumplir con su obligación fiscal. Así las cosas, todo tributo debe ubicarse dentro de ciertos márgenes, siendo éstos los establecidos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que en materia de impuestos se contempla en lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV cuyo precepto establece como obligación de todos los mexicanos con capacidad tributaria, el contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. De aquí, se dejan ver los requisitos primordiales que todo impuesto debe contener, siendo entre los más importantes la garantía de proporcionalidad, la garantía de Equidad y la de Legalidad, aspectos que se analizarán en este capítulo enfocándolo al impuesto que nos ocupa y probar así su inconstitucionalidad.

4.1.- Violación a la garantía de Equidad Tributaria.

La equidad tributaria, se puede traducir en la igualdad existente entre los contribuyentes y la ley fiscal.

La ley del Impuesto al Activo de las empresas no da un trato igual a los sujetos que se encuentran en un mismo plano ante la Ley, y por ende no cumple con el requisito de Equidad. El artículo 6° de la ley en cuestión, exenta del cumplimiento de esta obligación fiscal, a las empresas que componen el sistema financiero, a las sociedades de inversión, a las sociedades cooperativas, a los contribuyentes menores y a los de bases especiales de tributación. Ahora bien, ¿Por qué existe violación al principio de Equidad Impositiva?. Si nos damos cuenta, no existe razón legal que justifique el exceptuar del pago del impuesto, a las empresas citadas anteriormente. Se citará

como ejemplo, las empresas que se dedican al autotransporte, quienes se encuentran dentro del rubro de bases especiales de tributación. Este tipo de compañías tienen capacidad económica sólida y capaz para dar cumplimiento al pago del impuesto que nos ocupa y realizan actividades empresariales por lo que, como se ve, están en el mismo plano y en las mismas condiciones que otras empresas quienes si están obligadas al pago. De esta manera, se puede concluir que la ley en cuestión adolece de carencia de generalidad, lo que la hace falta de igualdad y, por lo tanto, inconstitucional.

Al efecto, es conveniente citar lo que sostuvo el Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación José Rivera Pérez Campos (1): "El elemento equidad, mira fundamentalmente a la generalidad de la obligación. En éstos términos, cuando la Ley no es general, ya por solo ello, es inequitativa.

Por otro lado, se debe tener en cuenta que el impuesto en cuestión, es complementario del Impuesto sobre la renta, como se mencionó en el Capítulo II, y por tal razón también debió gravar a los sujetos que causan el citado Impuesto Sobre la Renta, pues al excluirlos del gravamen que se tilda de inconstitucional, implica una tasa adicional para los demás contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta, lo que trae como consecuencia que se dé un trato desigual a los iguales.

De esta manera, se puede decir que los sujetos exceptuados por la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, se encuentran en el mismo plano en el sentido de que caen dentro del supuesto normativo, y no obstante ello, tienen un trato privilegiado violando desde ese momento la garantía constitucional de Equidad. Se mencionará tan solo las casas de bolsa, quienes corresponden al rubro de aquellas sociedades que componen el sistema financiero, las cuales

(1). - Revista de Investigación Fiscal. Marzo 1970. Pág. 78.

están exentas de este impuesto y cuya exención pretende ser justificada, por el hecho de que "operan con ahorro captado del Público", como textualmente se señala en la exposición de motivos incluida en el Capítulo II de este trabajo. Ahora la pregunta que se antoja inevitable es ¿Por qué están exentas del impuesto por el hecho de operar con dinero ajeno?. Esta interrogativa es difícil de aclarar justificadamente, ya que dichas empresas, obtienen utilidades que les son propias y más aún cuentan con activos fijos perfectamente determinables para el pago del impuesto en cuestión.

Lo anterior ha sido sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la siguiente tesis (2):

"IMPUESTO, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS... También este Tribunal en Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad; determinando que es norma de equidad la que se encuentran obligados a determinada situación, los que se hallen dentro de lo establecido por la Ley y que no se encuentran en esa misma obligación los que estén en situación jurídica diferente; o sea, tratar a los iguales de manera igual.

Por otro lado, el impuesto que se trata, también viola la garantía de Equidad tributaria en lo que respecta a la integración de la base gravable, en el sentido de que la misma se constituye en parte, por la totalidad de los activos financieros, como bien lo pueden ser créditos con bancos extranjeros y en moneda distinta a la nacional, en tanto que, para disminuir la base, única y exclusivamente se consideran las deudas constituidas en Moneda Nacional y además, con empresas residentes en Territorio Nacional excepto las contratadas con el sistema financiero ó con su intermediación.

(2). - Informe Suprema Corte Justicia de la Nación 1974. Pleno Págs. 321 y 322.

De esta manera, se puede concluir que la determinación de la base del impuesto, en los términos que se han señalado es totalmente inequitativa. Dicho criterio ha sido adoptado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el siguiente criterio (3):

"La equidad, es la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravados, deducciones permitidas, plazos de pago, etc. debiendo variar únicamente las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad. Ahora bien, los preceptos especificados no cumplen con los anteriores requisitos pues, por una parte, al permitir en un caso la deducción de un gasto y prohibirlo en otros, A PESAR DE SER LA MISMA NATURALEZA, propicia que contribuyentes que se encuentran en la misma situación jurídica frente a la Ley sean colocados en situación desigual, pues mientras los que pueden hacer la deducción verán disminuir su ingreso gravable, los que no pueden hacerla lo verán incrementado, atentándose contra la equidad en los tributos".

Para tratar de que quede claro este desequilibrio en la determinación de la base gravable, se ejemplificará de la siguiente manera: La empresa "X" obtiene un préstamo con una Sociedad Nacional de Crédito para que la empresa adquiera maquinaria o cualquier otro objeto que constituya un activo. En estas condiciones, según la ley en cuestión, la empresa deberá incluir su nuevo activo para determinar la base del impuesto, pero extrañamente, no podrá disminuirla con la deuda que contraja, por estar contratada con el

(3).- Informe del Presidente de la S.C.J.N. Año de 1984. Pág. 325.

sistema financiero. Es así, como mediante un ejemplo sencillo queda todavía más claro que este impuesto adolece de una falta de equidad al dar un trato diferente a situaciones iguales.

Por otro lado, el artículo 1° de la ley que nos ocupa establece que igualmente estarán obligados al pago del impuesto,

aquellas personas que otorguen el goce o uso temporal de bienes que se utilicen en la actividad empresarial. De lo redactado podemos sacar una interrogante algo interesante, ya que si dos personas físicas, son propietarias de un departamento de un edificio, y una de ellas lo renta a una empresa, y la otra lo renta, a casa habitación. En estas circunstancias, es claro que ambos sujetos son propietarios de un departamento y que dichos inmuebles se encuentran en una misma situación ante la Ley Fiscal, entonces ¿Por qué el primero está obligado al pago del impuesto con relación a su inmueble y el segundo no está obligado en relación al suyo?. Es evidente que la Ley da un trato desigual a personas que se encuentran en una misma situación y ello trae como consecuencia falta de igualdad y equidad.

Para reforzar la postura adoptada, se citará a continuación el criterio que sostuvo el Juez Primero de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal al resolver el cuaderno principal del juicio de amparo No. 63/89: "El principio de equidad, que se traduce en la igualdad tributaria de todos los sujetos que se encuentran frente al impuesto en la misma condición, con merecimiento de idéntico tratamiento en cuanto a hipótesis de causación, ingresos gravables, deducciones, plazos de pago, tasas, etc. El artículo 6° de la ley reclamada precisa: No pagarán el impuesto al Activo de las Empresas: I.- Las empresas que componen el sistema financiero. II.- Las sociedades de inversión y las sociedades cooperativas. III.- Los contribuyentes menores. IV.- Los contribuyentes de bases especiales de tributación. Ello es inequitativo, pues excluye la causación a ciertas personas que también realizan actividades empresariales y son capaces de contribuir en iguales condiciones que a quienes no exceptúa. Por ello se concluye que el artículo 6° en comento viola el prin-

cipio de equidad plasmado por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución y la garantía de legalidad que especifica su artículo 14".

Además del criterio transcrito, el citado Juez incluyó en el considerando las siguientes palabras: "No pasa inadvertido para el suscrito Juez que, en términos del artículo 28 constitucional están permitidas las exenciones de impuestos para la prestación del Servicios Público de Banca y Crédito, lo que puede determinar, en una interpretación armónica de este precepto con el artículo 31, fracción IV, en comento, una excepción al principio de equidad tributaria, sin embargo, lo cierto es que la fracción I del artículo 6° de la Ley del impuesto que se tilda de inconstitucional no solo excluye a los prestadores de ese servicio, sino con igual trato a otras personas que también integran el Sistema Financiero Mexicano".

Es así, como el Poder Judicial Federal hasta ahora ha adoptado un criterio real y que refleja la falta de técnica legal del impuesto que se trata.

Algo similar sostuvo el Juez Segundo de Distrito en Materia Administrativa en el Estado de Guanajuato al resolver el cuaderno principal del Juicio de Amparo 186/89: "Se colige que el denominador común de los sujetos pasivos del impuesto, es la actividad comercial y, además, que sean poseedores de activos ya sean fijos o financieros. Por otra parte, el artículo 6° de la citada ley que se reclama establece exenciones a diversos grupos. Ahora bien, resulta innegable que todos y cada uno de los grupos a los que se exenta del pago del impuesto, realizan en la medida de las leyes secundarias, actividades comerciales y empresariales, entendiéndose como tales, todas aquellas que persiguen beneficios económicos, al través de la prestación de bienes o servicios, en mayor o menor escala, con fines de lucro y, además, resulta innegable que también en mayor o menor proporción, poseen activos o podrían tenerlos para la realización de sus fines. No obsta para considerar lo contrario, el que las empresas del sistema financiero operen con captaciones monetarias del público ahorrador, pues acaso es solo parte del capital en movimiento de las institu-

ciones y éstas poseen, desde luego, activos fijos **PERFECTAMENTE DETERMINABLES** y con el cual respaldan sus propias funciones.

Menos motivos de exención se encuentran en los demás grupos que señala el artículo 6° de la Ley, pues si los mismos pudieren ser contribuyentes con activos de escasa cuantía, también su carga impositiva estaría disminuida en su propia menor cuantía. Al exonerar del pago de impuesto a personas cuya situación coincide o encaja con este hecho, imponiendo la carga solo a una parte de esas personas y sin que exista causa objetiva de la exención, es indudable que la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas contraviene el principio de equidad que otorga la fracción IV del artículo 31".

Como ha quedado demostrado y reforzado, la violación al principio de equidad por la ley en cuestión es clara e ineludible, pero no solo viola esa garantía, sino que la Ley va más allá.

4.2.- Violación a la Garantía de Proporcionalidad Tributaria.

La proporcionalidad en materia tributaria es un concepto complejo, en donde la doctrina aporta diversos conceptos, pero que en síntesis consisten en gravar al sujeto de conformidad con su capacidad para contribuir.

Para el maestro Adolfo Arrijo Vizcalno (1) el Principio de Proporcionalidad se traduce en la observancia, por parte de cualquier sistema tributario inspirado en ideales de Justicia, de estos tres postulados:

"a) El gravar cualitativamente mediante tasas porcentuales de tipo diferencial a quienes posean una mayor capacidad económica, a fin de que el impacto patrimonial que sufran sea más eleva-

(1).- Derecho Fiscal. Ed. Themis. 1982. Pág. 157.

do que el que tengan que soportar los ciudadanos de mediana o menor capacidad económica.

b) El distribuir por igual los cargos públicos entre todas las fuentes de riqueza gravables disponibles en una nación en un momento dado, con el objeto de que el peso de la contribución nacional no recaiga exclusivamente sobre una o varias de esas fuentes.

c) El establecer tasas tributarias que incidan sobre una porción razonable del ingreso, utilidad o rendimiento obtenidos por cada ciudadano, sin que tal incidencia implique, bajo ninguna circunstancia, la confiscación de la totalidad o de una parte sustancial del patrimonio o del producto legítimo del trabajo y esfuerzo del propio ciudadano".

Ahora, y sin perder de vista estos 3 principios, los impuestos al patrimonio, como lo es el impuesto al Activo de las empresas, la riqueza del contribuyente se calcula tomando el valor de los bienes de Capital del causante al final del ejercicio fiscal, y a ese resultado se le resta los pasivos y finalmente, a ese excedente es la riqueza sujeta al impuesto.

En el impuesto que se trata, se grava la totalidad de los activos, sin tomar en cuenta los pasivos del causante. Ello sin duda, esta lejos de reflejar la real riqueza y por ende la auténtica capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación tributaria.

Para acercarse a la real capacidad contributiva no debe perderse de vista ciertos aspectos que inciden directamente en el grado de riqueza de una persona para que, en relación a ella cumpla su obligación fiscal. Tales aspectos pueden ser:

a) Debe tomarse en consideración la situación jurídica actual de los activos, por ejemplo, si están embargados o secuestrados.

- b) Los pasivos que inciden directamente sobre los activos.
- c) Las deudas contraídas para adquirir activos.
- d) Tomar en cuenta la situación económica del contribuyente, si se encuentra en suspensión de pagos, periodo de huelga etc.

El impuesto al Activo de las Empresas no toma en cuenta estos importantes puntos que reflejan de una manera certera la real capacidad contributiva del causante por lo que se aleja totalmente del principio de proporcionalidad.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, decretó una ejecutoria (2) que declara inconstitucional un impuesto al patrimonio, pues éste se apartaba del valor real del inmueble, situación que encaja en el impuesto que se estudia. Dicha ejecutoria dice así:

"PREDIAL:- RESULTAN INCONSTITUCIONALES LAS FRACCIONES III Y IV DEL ARTICULO 22 DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL AL NO RESPETAR EL ARTICULO 31 FRACCION IV DE LA CONSTITUCION.-

Al establecer dichas fracciones que las autoridades fiscales tienen la facultad de señalar el valor mínimo del suelo y de modificar el valor catastral cuando éste resulte inferior a aquél, así como de determinar el valor de los inmuebles con base en la aplicación de valores unitarios, se viola el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, porque el valor determinado en esa forma no revela la capacidad contributiva, pues

(2).- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Julio 1988. Págs. 80 y 81.

to que se aparta del valor real del inmueble, contrariándose el principio de proporcionalidad; así como porque al establecerse la posibilidad de que el impuesto predial se determine conforme a valores apartados del valor real se da lugar a que quien tienen un inmueble de valor real elevado pague menos que el que tienen un inmueble de valor inferior, violándose el principio de equidad; finalmente se infringe el principio de legalidad al otorgarse esas facultades a la autoridad administrativa sin señalarle ninguna regla a la que debe sujetarse".

Como se puede observar, el Impuesto al Activo de las empresas viola el artículo 31, fracción IV de la Constitución General de la República al contravenir la garantía de proporcionalidad tributaria pues no grava al sujeto en función de su auténtica capacidad contributiva, ya que el tomar en cuenta únicamente a los activos, no implica que el causante tenga por ese sólo hecho capacidad tributaria.

Igualmente, esta ley ignora los pasivos como ya se mencionó, defecto grave pues éstos vienen a constituir en muchas ocasiones el origen de los activos, como puede ser compra de activos al extranjero a crédito o bien, préstamos bancarios para su adquisición.

Es natural pensar, que para establecer un negocio, se requiere invertir y utilizar valores distintos, tales como efectivo, maquinaria, mercancías etc., lo cual hace necesario allegarse de dinero pudiendo ser mediante préstamos que es lo más usual, y al obtenerlos, se incurre obviamente en deudas en favor de otras personas. En el Impuesto al Activo de las Empresas no se toma en cuenta, lo que son los pasivos, defecto suficiente para pensar que es un impuesto confiscatorio contraviniendo el artículo 22 constitucional pues este impuesto se aleja totalmente de la real capacidad contributiva de cada sujeto.

Algo similar podría ocurrir en el caso de que una empresa en determinado número de años no tenga utilidades o bien,

éstas sean mínimas, tendría que entrar en estado de disolución como consecuencia de este nuevo impuesto, ya que el artículo 229, fracción V de la Ley General de Sociedades Mercantiles establece que las sociedades se disuelven por la pérdida de las dos terceras partes del capital social.

Como nos podemos dar cuenta, este impuesto puede en un momento dado acabar con la planta productiva del país trayendo como consecuencia la pérdida de empleo, lo que a su vez ocasionaría una crisis socio-económica sumamente grave, y más en la época difícil que esta viviendo nuestro país.

A todo lo anteriormente expuesto, cabe incluir el criterio que ha adoptado la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la siguiente tesis jurisprudencial (3):

"IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.- Es del caso insistir en que el impuesto es un fenómeno histórico del actual Estado constitucional quien lo decreta mediante un acto legislativo en ejercicio de su soberanía, siendo propio de su naturaleza la transmisión de valores económicos, en servicio de los intereses sociales que le toca cumplir. El estado, de consiguiente, es el único titular de la soberanía fiscal, acreedor por autonomía, del impuesto, al través del pago de una prestación incondicionada.

Todo impuesto afecta directa o indirectamente, la capacidad contributiva personal o real del deudor fiscal. Más para que el impuesto no sea un acto indebido, ni esté sujeto, por supuesto, a arbitrariedades, es indispensable que sea proporcional y equitativo, con lo cual queda limitada la soberanía del poder legislativo de un Estado en la imposición de cargas fiscales.

La fuente de toda imposición es el

conjunto de bienes que constituyen el patrimonio del contribuyente y de los provenientes de productos de rendimientos del Capital, del trabajo o de la unión de relación de uno y de otro. El límite constitucional a la facultad del legislador, para decretar un impuesto a fin de que éste sea proporcional y equitativo, es no acabar, jamás destruir, la fuente de la imposición fiscal, porque ello equivaldría a aniquilarse a sí mismo, junto con el sistema económico de un país, que debe estar percatado que la peor política financiera que puede adoptarse contra la sociedad moderna, es la existencia de un estado con escasos recursos económicos para la satisfacción de sus gastos públicos, estimados dentro de estos los sociales, y para su cabal desarrollo económico.

Corresponde apreciar ya, en cuanto a la función económica que cumple el impuesto en el seno de una sociedad, que si mayor, es el potencial económico del contribuyente, mayor tendrá que ser el impuesto, aunque invariablemente, en proporción a una capacidad contributiva personal o real, pues la teoría del interés público en bien de la misma sociedad y esa capacidad contributiva, son las dos bases fundamentales para fijar el impuesto que encuentra, en el escalonamiento de la cuota tributaria una proporción cuyos resultados deberán repercutir en la necesidad de una redistribución de la renta nacional; en el quehacer de procurar el desarrollo económico y constante del país; en la estabilidad de su moneda y en el empleo de sus miembros, única forma de lograr, para éstos un mejor equilibrio social y un bienestar económico.

Amparo en revisión 8051/57.
 Amparo en revisión 3444/57.
 Amparo en revisión 2536/58.
 Amparo en revisión 40/57.
 Amparo en revisión 668/57.
 Amparo en revisión 3160/57.
 Amparo en revisión 5397/59.
 Amparo en revisión 7584/57.

Igualmente, en el campo doctrinal, el criterio adoptado por los tratadistas en relación con este tipo de impuestos es negativo, como lo podemos observar con el maestro Sergio Francisco de la Garza (4) cuando asienta: "Los impuestos generales sobre el capital significan una amputación general y simultánea de todos los capitales privados y no pueden establecerse más que en circunstancias extraordinarias, tales como el estado de guerra o de calamidad Pública".

Por ende, debe entenderse que la proporcionalidad tributaria se logra mediante el establecimiento de tarifas progresivas, de tal manera que contribuyan en mayor proporción quienes más tengan.

La H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido tal criterio, como se puede observar en la siguiente tesis jurisprudencial (5):

"IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LAS TARIFAS PROGRESIVAS.-

El ideal de justicia que debe cumplir la legislación fiscal, es acercarse, lo más que pueda a la capacidad contributiva personal del deudor del impuesto...

Amparo en revisión 0051/57.

Amparo en revisión 3444/57.

Amparo en revisión 2536/56.

Amparo en revisión 40/57.

Amparo en revisión 7584/57.

En otro orden de ideas, se dice que el Impuesto al Activo de las Empresas es complementario del Impuesto Sobre la Renta, según la Exposición de Motivos que el Ejecutivo envió al Congreso de la Unión y que se incluyó en el capítulo segundo de este trabajo.

(4).- Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa 1979.

(5).- Informe Sala Auxiliar 1969. Pág. 51.

Esta supuesta "complementación" no puede constituir tal, ya que para ello, debería contener tarifas progresivas como ocurre en el Impuesto Sobre la Renta, ya que tales tarifas gravan al sujeto pasivo de la relación tributaria de acuerdo a su capacidad contributiva y ello ha sido sostenido por nuestra H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, lo cual, traduciéndose a contrario Sensu, las tasas únicas como lo es la del Impuesto que nos ocupa, se alejan de dicha capacidad contributiva y por ende propician la injusticia tributaria.

El artículo primero de la Ley en cuestión, establece que también serán sujetos de este gravamen, aquéllos que otorguen el uso o goce temporal de bienes que se destinen para actividades mercantiles. No obstante el hecho de otorgar el uso o goce temporal de bienes de capital no necesariamente implica capacidad contributiva, no obstante lo cual para fines de este impuesto, tal hecho por si solo origina la causación del mismo sobre el valor de tales bienes.

Igualmente, este Impuesto, se aleja de la capacidad contributiva del causante en materia de pagos provisionales, pues el artículo 7º de la Ley del Impuesto que se trata, establece que se efectuarán pagos provisionales en base al impuesto que se causó en el ejercicio anterior. Ello se traduce en que se pagará el impuesto tomando en cuenta los activos de otro año, lo cual puede implicar que el contribuyente pague con relación a activos que ya no son suyos, lo cual refleja que se pagará el impuesto de bienes que pueden ya no ser del causante y esto no es en función de la capacidad actual del sujeto, sino de activos que tuvo en el pasado. Por otro lado, un contribuyente que adquiera activos considerables en un año, no pagará el impuesto en relación a lo que tiene, sino a lo que tuvo el año anterior que pudo ser menor que lo que actualmente posea. Todo ello, se aleja de la real capacidad contributiva del sujeto lo que lo hace injusto.

Ese mismo artículo séptimo, establece que para determinar el importe del pago provisional se deberá actualizar el impuesto del año anterior, lo cual indica que el contribuyente pagará un mayor impuesto sobre la inflación sin que ello por si mismo hubiere aumentado su capacidad contributiva.

Todo esto, puede llevar al absurdo de que un sujeto pague el impuesto sobre bienes que no le pertenecen, pero no solo eso, sino que tendrá que actualizar el valor de bienes que no son suyos y pagar así un mayor impuesto.

En otro orden de ideas, el establecimiento del Impuesto al Activo de las Empresas, implica una superposición tributaria con otros impuestos, como el impuesto predial por ejemplo, ya que habrá fuentes que serán gravadas en más de una ocasión, lo que se traduce en doble tributación la cual en ocasiones atenta contra las garantías de proporcionalidad y equidad como en este caso, cuando el mismo sujeto activo grava con dos tributos el mismo objeto. En un momento dado, los activos de un sujeto consistentes en vehículos están gravados por el Impuesto al Activo de las Empresas, así como por el Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos. Como se puede apreciar, ambos tributos son federales y están gravando un mismo objeto.

Después de lo redactado, puede apreciarse una clara violación a la garantía de proporcionalidad tributaria, luego entonces la ley en cuestión es inconstitucional.

4.3.- Violación a la Garantía de Legalidad Tributaria.

Para que un impuesto cumpla con la garantía de legalidad, es necesario que en la ley se establezca claramente los elementos que lo integran, tales como sujeto, base y objeto, para que nunca quede al arbitrio de la autoridad la magnitud de la obligación impositiva. Al respecto, el maestro Adolfo Arriola Vizcaino (1) comenta: "En tales condiciones, nuestra Ley Suprema viene a confirmar el postulado básico del Derecho Fiscal relativo a que toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y la regule". En el caso a tratar, la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas adolece de ciertos aspectos que a continuación se mencionan:

(1).- Derecho Fiscal, Ed. Themis, 1982, Pág. 194.

Primeramente, para efecto de la determinación de la base del impuesto, el artículo 2, fracción I establece que se sumarán los promedios de los activos financieros. Sin embargo, el artículo 4º establece sin claridad lo que se entiende por activos financieros ya que textualmente dice: "Se considerarán activos FINANCIEROS entre otros los siguientes"...

De esta manera, es claro que la ley no establece con precisión que debe considerarse por activos financieros, y consecuentemente podría quedar al arbitrio de las autoridades establecer cuales son esos "otros" activos financieros, y ello rompe con la garantía de seguridad jurídica.

Por lo otro lado, el artículo 2º, fracción IV de la ley en cuestión establece que para establecer el valor de los inventarios de materias primas, productos semiterminados o terminados, el contribuyente los deberá valorar conforme al método que tenga implantado. Al respecto, cabe señalar, que como se derogó a partir del 1º de enero de 1989 el sistema tradicional de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no es posible que continúe la obligación legal de valorar inventarios, ya que se carece de elementos legales para ello. Ahora bien, una posible respuesta a esto, sería que el contribuyente valore inventarios conforme a otro método que no sea el tradicional, pero para que ello fuere posible, ese método debe estar en ley, ya que si se obliga al sujeto pasivo a valorar inventarios conforme a métodos que no están en ley, es obvio que se viola la garantía de legalidad tributaria según se explicó ésta al principio de este tema.

En otro orden de ideas, surge una pregunta con respecto de los pagos provisionales que deban hacerse, ya que la Ley no establece las bases para determinar el pago provisional cuando el ejercicio Fiscal no corresponda con el año calendario. El Artículo 3º transitorio de la Ley así lo establece por lo que si el ejercicio Fiscal no concuerda con el año de calendario, ¿Cómo se determinará el monto del pago provisional?, esto viene a originar un estado de inseguridad jurídica ya que aunque no hay bases para determinar el cumplimiento de esta obligación se está en la obligación de hacerlo.

En apoyo a lo anterior, se puede citar la siguiente tesis jurisprudencial (2):

"... examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y su evolución racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino que fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma clara para contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante.

Esto por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual, ningún órgano del Estado, puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no

tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles".

La anterior tesis jurisprudencial establece ciertos principios que la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas omite en su contenido y consecuentemente viola la garantía de legalidad tributaria. Más aún, existe también incertidumbre para determinar la base del impuesto en cuanto a terrenos, dado que éstos no tienen saldo por deducir, mismo que los artículos 2º fracción III y 3º de la Ley intentan establecer sin ningún fundamento. Dichos artículos, determinan que tratándose de terrenos debe actualizarse el saldo pendiente de deducir del monto original de la inversión con base a lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, pero dicha Ley no permite la deducción a través de la amortización en cuanto a terrenos se refiere. Esto provoca, que al no tener elementos para el cálculo preciso de la base del gravamen, éste quedará a la arbitrariedad de la autoridad fiscal, lo que atenta contra la certidumbre jurídica.

También se puede citar una tesis jurisprudencial algo similar a la anteriormente redactada para complementar lo expuesto en renglones atrás.

"IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE DEBEN SALVO GUARDAR LOS.- Al disponer el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que disponen las leyes" no solo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero esté establecido por Ley, segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y

época de pago estén consignados de manera expresa en la Ley, para que así, no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el pago de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la federación, del Estado o Municipio en que resida. Es decir, el principio de legalidad significa que la Ley que establece el tributo debe definir cuales son los elementos y supuestos de la obligación tributaria; esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto, la base, y la cantidad de la prestación, por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. En resumen, el principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del Derecho Penal, "nullum tributum sine lege".

Amparo en revisión 331/76
Unanimidad de 15 votos.
Amparo en revisión 5332/75.
Unanimidad de 15 votos.
Amparo en revisión 5484/75.
Unanimidad de 15 votos.
Amparo en revisión 5888/75.
Unanimidad de 15 votos.
Amparo en revisión 1008/76.
Unanimidad de 15 votos.

La Ley que nos ocupa, igualmente viola el artículo 14 Constitucional, ya que su artículo 3º Transitorio establece:

"Los contribuyentes cuyo ejercicio fiscal coincida con el año de calendario, harán sus pagos provisionales por el ejercicio iniciado en 1959, en los términos del artículo 7º de esta Ley,

considerando en vez del impuesto determinado en el ejercicio inmediato anterior el que le hubiere correspondido en los términos de esta misma Ley, para el ejercicio de 1988".

Esto se traduce, en que se establece una obligación al contribuyente a pagar impuestos en base a activos que se tuvieron antes de la aparición de la Ley y ello indica que se trasladan los efectos a una época anterior a la vigencia de la Ley en cuestión, lo que trae como consecuencia una flagrante violación al artículo 14 Constitucional que establece:

"A ninguna Ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna".

Por otro lado, se da también una nueva violación al artículo 14 Constitucional pues el Impuesto al Activo de las Empresas obliga al sujeto pasivo de la relación tributaria a enterar impuestos aunque reporte pérdidas para efectos del Impuesto Sobre la Renta, de manera tal, que el derecho adquirido con anterioridad de no pagar el Impuesto Sobre la Renta en caso de obtener pérdidas se nulifica por esta nueva disposición y por ende por el establecimiento de este impuesto lo que trae como consecuencia que ese derecho adquirido con anterioridad a la vigencia de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas se haga nugatorio al tenerse que pagar el Impuesto antes mencionado, violando así lo establecido por el artículo 14 Constitucional en el sentido de que prohíbe que la nueva Ley afecte situaciones jurídicas a las que ya se tiene derecho.

Para finalizar, también existe violación al artículo 16 Constitucional, el cual establece que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento. A continuación se verá si este impuesto está debidamente fundado y motivado como lo establece el artículo 16 a que se hizo referencia renglones atrás.

En el dictamen de la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión se establecieron ciertos puntos que se incluyen en el capítulo 2 de este trabajo, pero que bien vale la pena recordar especialmente en lo que toca a los renglones que a continuación se transcriben:

"En la iniciativa que se dictamina, se observa el establecimiento de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, que se incorpora como un impuesto federal complementario del Impuesto Sobre la Renta, toda vez que se pretende que a través de este impuesto se generen ingresos adicionales importantes y se regularice el cumplimiento de las obligaciones Fiscales de las empresas, porque más de la mitad de ellas presentan declaraciones sin pago de impuesto. Con el establecimiento de este gravamen, las sociedades mercantiles tendrán que pagar un monto mínimo ya que el impuesto sobre la Renta será acreditable contra este impuesto".

Por otro lado, la II. Comisión de Hacienda de la Cámara de Senadores del Congreso de la Unión estableció.

"Respecto de la propuesta relativa al establecimiento de la Ley del Impuesto al Activo Neto de las Empresas, que lo plantea como un impuesto federal, complementario del impuesto Sobre la Renta, con el fin de que se generen ingresos adicionales y se regularice el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de las empresas"

De lo anteriormente redactado, se deduce que la motivación consiste en regularizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y también se señala el evitar las declaraciones presentadas sin pago de impuesto.

Ahora bien, si se llegan a presentar declaraciones en ceros es porque el sujeto del Impuesto Sobre la Renta no tuvo ingresos y como consecuencia de ello la misma Ley le impone la obligación de presentar declaración. Como se ve, todo esto no representa de ninguna manera irregularidad, ya que se está actuando dentro de los márgenes legales establecidos; luego entonces no existe irregularidad que haya que normalizar o subsanar y por ende ello de ninguna manera justifica el establecimiento de un impuesto complementario, lo que no satisface lo establecido por el artículo 16 Constitucional.

Más aún, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 42 otorga ciertas facultades a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a fin de comprobar que las contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales.

De lo anteriormente redactado, se concluye que la autoridad fiscal posee diversas facultades para la vigilancia o inspección del cumplimiento oportuno y debido de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, luego entonces no se puede justificar el establecimiento de un impuesto complementario con el objetivo de regularizar la situación fiscal de contribuyentes irregulares.

Es conveniente citar la siguiente tesis jurisprudencial (3) que refuerza la postura que se adoptó renglones atrás:

"FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD LEGISLATIVA.- Por fundamentación y motivación de un acto legislativo, se debe entender la circunstancia de que el Congreso que expide la Ley, constitucionalmente esté facultado para ello, ya que estos requisitos, en tratándose de

(3).- Tesis Jurisprudencial No. 36. Apéndice 1917-1985. Primera Parte, Pleno. Pág. 73.

actos legislativos, se satisfacen cuando aquel actúa dentro de los límites de las atribuciones que la Constitución correspondiente le confiere (fundamentación), y cuando las leyes que emite se refieren a relaciones sociales que reclaman ser jurídicamente reguladas (motivación); sin que esto implique que todas y cada una de las disposiciones que integran estos ordenamientos deben ser necesariamente materia de una motivación específica".

Después del presente estudio, se pueden detectar ciertas deficiencias en la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas que, consecuentemente la convierten en una Ley fuera de los márgenes legales establecidos lo cual a su vez, da pie para afirmar su inconstitucionalidad.

CONCLUSIONES

Del estudio realizado sobre la legitimidad o ilegitimidad constitucional del Impuesto al Activo de las Empresas se dislumbran las siguientes conclusiones:

1° La Ley del Impuesto al activo de las Empresas es violatoria de la garantía de Proporcionalidad Tributaria contenida en el multicitado artículo 31 en su fracción IV, ya que no grava al sujeto en relación a su real capacidad contributiva.

2° Si tenemos en cuenta que en los impuestos al patrimonio, como lo es el impuesto que nos ocupa, la riqueza debe calcularse tomando el valor de los bienes de capital del causante al final del año fiscal y la cantidad que de ese valor exceda de la suma de su pasivo de capitales viene a ser la riqueza sujeta al impuesto.

3° En el impuesto que se analizó, se pretende determinar la capacidad contributiva del sujeto tomando en cuenta únicamente los activos que posea, lo cual está lejos de reflejar la real y auténtica capacidad contributiva del contribuyente.

4° Dicha ley es igualmente violatoria de la Garantía de Equidad impositiva. Si partimos de la acertada base de que la equidad tributaria se traduce en la igualdad ante la ley, en lo relativo al sujeto, objeto y base gravable, en la inteligencia de que lo que varía es la carga tributaria que viene a ser el importe a pagar el cual depende de la capacidad contributiva del sujeto, se concluye que la ley en cuestión no cumple con estos requisitos ya que dicha ley exceptúa de pago a personas que se encuentran en igualdad de condiciones que otras personas, que sí deben cumplir con el pago.

5° Más aún, si el Impuesto al Activo de las Empresas es complementario del Impuesto Sobre la Renta, también debió gravar a los sujetos que causan dicho impuesto, pues al excluirlos está creando una tasa adicional para los demás sujetos pasivos del Impuesto Sobre la Renta. Ello origina un trato desigual a los iguales.

6° Por otro lado, se debe concluir que el hecho de exentar del pago del impuesto a las Empresas que componen el sistema financiero por operar con ahorro captado del público es injustificado, ya que, por citar a alguna empresa de este tipo como lo es los Bancos, de acuerdo a las disposiciones que regula la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares de Crédito en su artículo 54, así como por las normas dictadas por la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros, dichas empresas están obligadas a publicar sus balances, en donde se puede determinar su activo, su pasivo y si existen pérdidas o ganancias, lo que trae como consecuencia que es perfectamente determinable el activo de este tipo de empresas para efecto del pago del impuesto.

Igualmente, la Ley General de Instituciones de Seguros en su artículo 99 establece dicha obligación a las Aseguradoras.

De lo anterior, solo se puede concluir que el Impuesto al Activo de las Empresas es inequitativo y por ende inconstitucional.

7° La ley en cuestión escapa igualmente de los márgenes establecidos por la garantía de legalidad tributaria al establecer que, para determinar la base del impuesto, el artículo 2°, fracción I señala que se sumarán los promedios de los activos financieros. Ahora bien, hay que remitirse al artículo 4° para saber que se entiende por activos financieros. Dicho artículo señala "Se consideran activos financieros, entre otros los siguientes:"

Lo anterior significa que no hay precisión al señalar que deberá considerarse como activos financieros para efecto de este impuesto y, consecuentemente, al no existir certeza en el concepto, se rompe con la garantía de legalidad tributaria. Más aún, no existe disposición legal alguna que defina el concepto de Activo Financiero. Es pues claro, que al ser violatoria de dicha garantía, es por ende inconstitucional.

8° La ley del Impuesto al Activo de las empresas viola el artículo 14 constitucional ya que obliga al contribuyente a pagar el impuesto en base a los activos que se tuvieron antes de las iniciación de la vigencia de la Ley, por lo que el contribuyente deberá pagar el impuesto no obstante reportar pérdidas para efectos del Impuesto Sobre la Renta, de tal manera que ese derecho adquirió con anterioridad a la

vigencia de la ley que tratamos, quedará sin efectos con motivo del establecimiento de este impuesto. El artículo 14 constitucional prohíbe que la nueva ley afecte situaciones jurídicas a las que ya se tiene derecho.

9° Del estudio realizado, tal parece que la motivación de la Ley que se trata, estriba en el hecho de regularizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de las empresas. Ello no justifica el establecimiento de un impuesto complementario, ya que para regularizar las situaciones fiscales de una empresa, se tienen facultades de verificación y comprobación contenidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación. Más aún aquellas contribuyentes que si estén regulares en sus obligaciones fiscales se verán afectadas teniendo que pagar más debido al establecimiento de este impuesto lo que distorsiona con la motivación que dio origen a dicho tributo.

10° La obligación de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipio en que se resida, de manera proporcional y equitativa resulta ser una obligación razonable, justa, necesaria y noble, siempre que los ingresos que se establezcan tengan un fin y una estructura digna para que el contribuyente cumpla con dicha obligación, cooperando así con el pueblo, con el fisco y con México.

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

- 1.- ACOSTA ROMERO, Miguel.
Teoría General del Derecho Administrativo.
Primera Edición . U.N.A.M. 1973.
- 2.- ARRIJOA VIZCAINO, Adolfo.
Derecho Fiscal.
Editorial Themis. Primera Edición, México, D.F. 1982.
- 3.- BLUMENSTEIN, Ernst.
Sistema Di Diritto Delle Imposte.
Giuffrè, 1954.
- 4.- DE LA GARZA, Francisco.
Derecho Financiero Mexicano.
Editorial Porrúa. México, D.F. 1988.
- 5.- DE PINA, Rafael.
Diccionario de Derecho.
Editorial Porrúa. México, D.F. 1987.

- 6.- DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto.
Principios de Derecho Tributario.
Editorial Pac. Segunda Edición. México, D.F. 1986.
- 7.- FLORES ZAVALA, Ernesto.
Las Finanzas Públicas Mexicanas.
Séptima Edición, 1965.
- 8.- FRAGA, Gavino.
Derecho Administrativo.
Editorial Porrúa, México, D.F. 1980.
- 9.- J.B. GRAINO.
Análisis Comparativo entre la Contabilidad Financiera y
las disposiciones fiscales en materia de Impuesto Sobre
la Renta. México, D.F. 1988. Instituto Mexicano de
Contadores Públicos, A.C.
- 10.- V. CASTRO, Juventino
Garantías y Amparo.
Editorial Porrúa. México, D.F. 1987.
- 11.- MARGAIN MANAUTOU, Emilio.
Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.
Editorial Universitaria Potosina.
Quinta Edición S.L.P. México, 1979.

- 12.- RODRIGUEZ LOBATO, Raúl.
Derecho Fiscal.
Colección de Textos Jurídicos Universitarios.
México, D.F. 1983.

- 13.- ROJAS SORIANO, Raúl.
Guía para realizar Investigaciones Sociales.
Octava Edición. U.N.A.M. México, D.F. 1987.

- 14.- SANCHEZ LEON, Gregorio.
Derecho Fiscal Mexicano.
Cárdenas Editor y Distribuidor.
Séptima Edición. México, D.F. 1986.

- 15.- WITKER, Jorge.
Cómo elaborar una tesis de grado en Derecho.
México. Editorial Pac. 1986.

- 16.- JURISPRUDENCIA 1917-1988, apéndice al Semanario
Judicial de la Federación.
México. S.C.J. 1988.

- 17.- REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.
(Diversos ejemplares).

LEGISLACION CONSULTADA

- 1.- **Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.**
- 2.- **Código Fiscal de la Federación.**
- 3.- **Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga diversas disposiciones fiscales. Específicamente el Capítulo V, artículo décimo que establece el Impuesto al Activo de las Empresas.**
- 4.- **Ley del Impuesto Sobre la Renta.**
- 5.- **Reglamento del Código Fiscal de la Federación.**
- 6.- **Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos.**
- 7.- **Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares de Crédito.**

8.- Ley General de Instituciones de Seguros.

9.- Ley del Seguro Social.

10.- Ley General de Sociedades Mercantiles.