



3835  
SECRETARIA  
DE EDUCACION  
PUBLICA

**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO**

**ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES  
"ARAGON"**

**EFICACIA DE LA APLICACION DEL  
IMPUESTO AL ACTIVO COMO MEDIO  
RECAUDATORIO DE INGRESOS  
EN MEXICO**

**T E S I S**  
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE  
LICENCIADO EN DERECHO  
P R E S E N T A  
BLANCA CORTES MEDEL

**FALLA DE ORIGEN**

SAN JUAN DE ARAGON, EDO. DE MEXICO

1995



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.

*A mis padres  
por el amor y apoyo que me han brindado*

*Josefina y Guillermo*

*A mis hermanos  
con quienes he compartido bellos momentos*

*Rocío y Guillermo*

*A mi jurado  
por el gran interés y disposición  
para la revisión de mi tesis*

*Lic. Yulic Barrientos Solís*  
**PRESIDENTE**

*Lic. Juan Jesús Juárez Rojas*  
**VOCAL**

*Lic. Octavio Tellez Salinas*  
**SECRETARIO**

*Lic. Ma. Felicitas Barragán y Esquivel*  
**PRIMER SUPLENTE**

*Lic. Ignacio Castellanos González*  
**SEGUNDO SUPLENTE**

*A mi asesor y sínodo  
por aceptar la difícil labor de dirigir una tesis,  
por su paciencia y disposición brindada hacia mi persona*

*Lic. Juan Jesús Juárez Rojas*

*A todos mis amigos  
que me estimularon en esta tarea*

*Gracias por su Amistad*

**EFICACIA DE LA APLICACION DEL IMPUESTO AL ACTIVO  
COMO MEDIO RECAUDATORIO DE INGRESOS  
EN MEXICO**

**PAG.**

**INTRODUCCION**

<b>CAPITULO PRIMERO.- ASPECTOS GENERALES</b>	<b>1</b>
1.1 CONCEPTO DE DERECHO FISCAL	1
1.2 FUENTES FORMALES	3
1.3 LAS CONTRIBUCIONES EN LA CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS	11
1.4 INTERPRETACION DE LAS NORMAS JURIDICAS FISCALES	17
<b>CAPITULO SEGUNDO.- LA RECAUDACION DE INGRESOS</b>	<b>21</b>
2.1 CONTRIBUCIONES	21
2.2 OTRAS CONTRIBUCIONES QUE NO SE ENCUENTRAN COMPRENDIDAS EN LAS ANTERIORES	26
2.3 PRODUCTOS	27
2.4 APROVECHAMIENTOS	28
2.5 INGRESOS DERIVADOS DE FINANCIAMIENTOS	29
2.6 OTROS INGRESOS	30



	<b>PAG.</b>
<b>CAPITULO TERCERO.- EL IMPUESTO</b>	<b>32</b>
3.1 CONCEPTO	32
3.2 CLASIFICACION	35
3.3 ELEMENTOS	37
3.4 IMPUESTOS VIGENTES EN MEXICO	50
<b>CAPITULO CUARTO.- EFICACIA DE LA APLICACION DEL IMPUESTO AL ACTIVO</b>	<b>57</b>
4.1 CONTENIDO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO	57
4.2 ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	67
4.3 EFECTIVIDAD EN EL PAGO DEL IMPUESTO	69
<b>CONCLUSIONES</b>	<b>80</b>
<b>BIBLIOGRAFIA</b>	<b>84</b>

## INTRODUCCION

En nuestro sistema fiscal el impuesto es la contribución más importante y fuente principal de ingresos que tiene el Estado.

Dentro de la normatividad sobre la materia encontramos que las autoridades fiscales otorgan a los contribuyentes la facultad de autodeterminar las contribuciones a su cargo, excepto en los casos que fijen dichas disposiciones, situación que es aprovechada por algunos contribuyentes que amparados en las constantes fluctuaciones económicas no declaraban utilidades en varios ejercicios fiscales, pero que sin embargo, aún cuando declaraban pérdidas continuaban operando, lo que hace suponer que sí generan las utilidades suficientes que les permiten obtener una rentabilidad adecuada sobre sus inversiones.

Ahora bien, considerando que esta situación se presenta dentro de un marco legal, se decide la creación de un nuevo gravamen federal que complementa al ya existente **impuesto sobre la renta**, cuyo objetivo es gravar las actividades empresariales, de tal forma que las empresas que no determinen utilidad fiscal, pero que sí cuentan con activos, contribuyan también al gasto público.

Es bajo estas circunstancias que a partir de 1989 entra en vigor la llamada **Ley del Impuesto al Activo**.

Pero como en todo nuevo gravamen, surge confusión y temor entre los particulares que sienten amenazada su economía y se plantean una serie de cuestionamientos sobre su aplicación.

Toda esta problemática nos permite elaborar una investigación documental a fin de demostrar que el impuesto al activo resulta para el Estado un medio eficaz de recaudar ingresos, para ello nos basamos en fundamentos jurídicos que justifican su existencia, incluyendo las fuentes formales y los principios constitucionales indispensables que debe reunir toda norma legal; resaltaremos la importancia de una correcta interpretación de las disposiciones, que se reflejarán en un mejor cumplimiento de las obligaciones fiscales; la temporalidad de las normas fiscales como característica indispensable; los elementos básicos, sujeto, objeto, base y tasa o tarifa que el impuesto debe contener; comprobaremos que su eficacia puede estar basada en la existencia de contribuyentes no sujetos al pago del impuesto al activo y que la creación de este nuevo gravamen no implica una carga administrativa adicional y no incrementa la carga impositiva de los contribuyentes.

Por lo antes expuesto y con el propósito de alcanzar nuestro objetivo desarrollamos un esquema que lleve una secuencia lógica que permita enlazar cada uno de los elementos necesarios para demostrar nuestra hipótesis; para tal efecto consideramos pertinente tratar en el primer capítulo aspectos generales básicos para entender las normas fiscales como jerarquía, interpretación y fundamentos legales; en el segundo capítulo se explicarán los medios que utiliza el Estado para proveerse de recursos y así satisfacer las necesidades públicas; en el tercer capítulo se estudiará en forma detallada el más importante medio recaudatorio que es el impuesto; finalmente, en el cuarto capítulo con la información recabada se podrá analizar la eficacia de la aplicación del impuesto al activo.

## **CAPITULO PRIMERO ASPECTOS GENERALES**

- 1.1 CONCEPTO DE DERECHO FISCAL**
- 1.2 FUENTES FORMALES**
- 1.3 LAS CONTRIBUCIONES EN LA CONSTITUCION POLITICA  
DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS**
- 1.4 INTERPRETACION DE LAS NORMAS JURIDICAS FISCALES**

## **CAPITULO PRIMERO ASPECTOS GENERALES**

### **1.1 CONCEPTO DE DERECHO FISCAL**

Con el propósito de encuadrar nuestro tema de estudio, comencaremos por precisar el concepto de derecho fiscal, ubicándolo en el amplio campo del derecho.

El derecho en su acepción más amplia, es el conjunto de reglas que rigen las relaciones sociales. Esta concepción se desprende al considerar que el hombre se encuentra provisto de voluntad propia y libre para ejercer sus facultades naturales, misma que al agruparse se ve restringida por el respeto a la de los demás miembros del grupo, es por eso que surge la necesidad de crear reglas que puedan garantizar el desarrollo de la actividad de cada miembro que conforma el grupo social.

Existen dos grandes divisiones del derecho, que son: el derecho público y el derecho privado.

Es a través del derecho público que se regulan primordialmente las relaciones del Estado con los particulares.

relaciones en las que el Estado asume su papel de autoridad basada en la responsabilidad que tiene encomendada para lograr los fines para los que fue creado; además de regular la forma en que ha de organizarse, la estructura que habrá de adoptarse, la manera en que funcionará y la actividad que se desarrollará para llevar a cabo el cumplimiento de estos fines.

El derecho privado, en cambio, se encarga de regular las relaciones de los particulares entre sí, incluyendo las relaciones en las que el Estado toma parte como particular y no actúa como autoridad, situación que no significa que pierda su carácter de ente público.

Por lo que se refiere al derecho fiscal, pretendemos adoptar un concepto que resulte claro, preciso y completo; de tal forma que tomaremos como punto de partida la definición emitida por el Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación en sesión del 19 de noviembre de 1940 en que se establece "El derecho fiscal como rama del derecho administrativo y a su vez del derecho público, ha venido evolucionando en forma tal, que actualmente puede considerarse como una verdadera rama autónoma del derecho, con características especiales". (1)

#### **a) Conjunto de disposiciones fiscales.**

Existen derechos y obligaciones en virtud de una ley que los establece, según señala la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política vigente "Son obligaciones de los mexicanos: ... IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

---

(1) Citada por Sánchez León, Gregorio; Derecho Fiscal Mexicano; México, D.F.: Cárdenas Editor y Distribuidor, 1983; p. 33.

**b) Rama de derecho público.**

Se debe considerar que el derecho fiscal pertenece al derecho público ya que el objeto de la actividad fiscal es el de procurar los medios necesarios para que el Estado esté en posibilidad de satisfacer un fin público.

**c) Regula las relaciones entre los contribuyentes y el fisco.**

Las disposiciones fiscales están encaminadas a regular un tipo específico de la relación en la cual intervienen sólo dos sujetos: un sujeto activo, representado por el Estado, y un sujeto pasivo, representado por el contribuyente.

Conforme a lo antes expuesto podemos decir que el derecho fiscal es el conjunto de normas jurídicas que regulan las relaciones entre los contribuyentes y el fisco (Estado), así como la actividad financiera que se habrá de observar para la obtención de recursos.

## **1.2 FUENTES FORMALES**

Las fuentes en el ordenamiento jurídico se clasifican en: formales, reales e históricas.

Las fuentes formales son los procesos de creación de las normas jurídicas, y en materia fiscal adquieren gran importancia pues su aplicación es directa.

En el derecho fiscal las fuentes formales son: la ley, el decreto-ley, el decreto-delegado, el reglamento, la circular, la jurisprudencia y los tratados internacionales.

### 1.2.1 La Ley.

La Constitución Política Mexicana es la base de nuestro sistema jurídico y punto de partida de todas las disposiciones jurídicas que habrán de normar las relaciones de los particulares entre sí y de los particulares y el Estado.

Observamos claramente como en el artículo 31 fracción IV se establece que sólo mediante ley se puede imponer la obligación de contribuir a los gastos públicos, y es ésta la fuente más importante, siendo necesario que se sigan los correspondientes pasos hasta llegar a su aplicación; dichos pasos son los siguientes:

#### - Iniciativa.

Con fundamento en los artículos 71 y 72 inciso h), de la Constitución, la facultad de iniciar las leyes o decretos compete al Presidente de la República, a los Diputados y Senadores, al Congreso de la Unión y a las Legislaturas de los Estados; sin embargo, tratándose de los Diputados y Senadores, se limita la creación de las leyes fiscales a la Cámara de Diputados en virtud de que la Cámara de Senadores al funcionar como Cámara de Origen sólo presentaría sus iniciativas ante ella misma.

#### - Discusión.

Es en la Cámara de Senadores llamada Cámara Revisora, donde se discutirá el proyecto de ley enviado por la Cámara de Origen, según lo indica el artículo 72 de la Constitución.



- **Aprobación.**

Una vez discutido el mencionado proyecto, la Cámara Revisora lo aprobará, o bien, realizará las observaciones respectivas; en caso de aprobarlo lo remitirá al Poder Ejecutivo, representado por el Presidente de la República.

- **Publicación.**

Es este el acto jurídico a través del cual el proyecto de ley es aprobado por el Presidente de la República y dado a conocer a la comunidad, mediante su publicación en el órgano oficial denominado Diario Oficial de la Federación.

- **Vigencia.**

Existen dos sistemas que se refieren a la entrada en vigor de las disposiciones legales: el sistema sucesivo en el cual la ley entra gradualmente en vigor en todo el territorio a medida que transcurre el tiempo, y el sistema simultáneo o instantáneo en el cual la ley comienza su vigencia al mismo tiempo en todo el territorio (2). Las disposiciones fiscales adoptan este último sistema al indicar en el artículo 7 del Código Fiscal de la Federación que las leyes fiscales, sus reglamentos, así como las disposiciones administrativas de carácter general, iniciarán su vigencia en toda la República al día siguiente de que sean publicadas en el Diario Oficial de la Federación, excepto cuando se establezca expresamente en las mismas una fecha posterior.

---

(2) Véase artículo 3o. del Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común, y para toda la República en Materia Federal.

### 1.2.2 Decreto-Ley.

El decreto es una orden o instrucción que se encuentra limitada a situaciones particulares; en el aspecto fiscal la ley está referida a aspectos generales y el decreto a aspectos particulares.

De acuerdo a lo establecido en la Constitución, la facultad de crear leyes es propia del Poder Legislativo, pero también señala algunas excepciones en que la ley tendrá su origen en el Poder Ejecutivo, lo que se ha denominado decreto-ley.

Como ejemplo podemos citar el artículo 131, párrafo segundo, de la Constitución que establece la facultad que tiene el Ejecutivo, cuando lo estime urgente, para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación; crear otras; restringir y prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, todo esto con el propósito de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de alguno otro que beneficie al país.

Ahora bien, como esta facultad es otorgada por el Congreso de la Unión, se impone al Ejecutivo la obligación de dar cuenta al Congreso del uso que de la misma hubiere hecho.

### 1.2.3 Decreto-Delegado.

El decreto-delegado también es una facultad del Ejecutivo otorgada por el Congreso de la Unión para legislar, teniendo estos decretos una vigencia transitoria.

#### 1.2.4 El Reglamento.

Sainz de Bujanda afirma "El reglamento es toda disposición jurídica de carácter general dictada por la Administración Pública con valor subordinado a la ley".<sup>(3)</sup>

Es por medio del reglamento que se trata de facilitar la comprensión y aplicación de la ley, explicando el contenido de la norma fiscal con el fin de ayudar al cumplimiento de sus obligaciones; por otra parte, estando el reglamento subordinado a la ley, no puede su contenido exceder al de la propia ley y por lo tanto el reglamento no podrá ampliar o restringir la existencia y los efectos de la misma.

Conforme al artículo 89, fracción I de la Constitución, compete al Ejecutivo la promulgación y ejecución de las leyes que expida el Congreso de la Unión, proporcionando los elementos administrativos necesarios para su exacto cumplimiento.

No obstante lo señalado, la misma Constitución obliga al Presidente a presentar el reglamento ante el Secretario de Estado o Jefe de Departamento Administrativo encargado del ramo a que corresponda la materia del reglamento, requisito sin el cual el reglamento no tendrá validez.<sup>(4)</sup>

#### 1.2.5 La Circular.

La Suprema Corte de Justicia sostiene "Las circulares son comunicaciones o avisos expedidos por los superiores jerárquicos en la esfera administrativa, dando

(3) Lecciones de Derecho Financiero; Madrid, España: Edit. Universidad Complutense, 1979; p. 24.

(4) Véase artículo 92 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece el refrendo.

instrucciones a los inferiores sobre el régimen interior de las oficinas, o sobre su funcionamiento en relación con el público, o para aclarar a los inferiores la inteligencia de disposiciones legales ya existentes; pero no para establecer derechos o imponer restricciones a ellas". (5)

Para Armando Pórras y López las circulares son actos administrativos que pueden ser de dos clases: (6)

- Las emitidas por jefes de alta jerarquía para ser cumplidas por empleados de menor jerarquía dentro de la esfera administrativa interna, y
- Las emitidas por jefes de alta jerarquía para ser cumplidas por los habitantes de la colectividad.

Respecto a este segundo tipo de circulares, según se desprende de la lectura del artículo 35 del Código Fiscal de la Federación, en materia fiscal podrán ser emitidas por los funcionarios fiscales facultados debidamente a fin de que las diversas dependencias conozcan los criterios a seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, situación que no crea obligaciones para los particulares y sí en cambio, producen derechos, siempre que sean publicados en el Diario Oficial de la Federación.

En la práctica hemos observado que las circulares no sólo se limitan a señalar la forma de aplicar las disposiciones fiscales, sino que de manera indirecta pueden llegar a afectar la esfera jurídica de los contribuyentes aumentando obligaciones, por ejemplo el caso de los comprobantes

(5) Suprema Corte de Justicia, VII Época, Vol. XXXII, p. 471.

(6) Cfr.; Derecho Fiscal, 2a. ed., México, D.F.; Edit. Textos Universitarios, 1970; p. 37.

fiscales que deben reunir determinados requisitos conforme a lo establecido en el Código Fiscal de la Federación y que, sin embargo, mediante esta resolución se incrementa el número de los mismos.

No obstante, en la mayoría de los casos estas disposiciones facilitan a los contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

#### **1.2.6 La Jurisprudencia.**

De acuerdo a lo indicado por la doctrina en materia de amparo y conforme indica Humberto Delgadillo, la jurisprudencia es la interpretación de las normas jurídicas efectuada por la Suprema Corte de Justicia y por los Tribunales Colegiados de Circuito de manera repetida y en igual forma, logrando precisar su alcance y contenido a fin de solucionar los problemas que se presenten.

En materia fiscal la jurisprudencia encuentra su fundamento en el artículo 13 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, el cual establece el procedimiento a seguir para su creación.

#### **1.2.7 Los Tratados Internacionales.**

Otra fuente del derecho son los tratados internacionales.

Estos son reconocidos por la Constitución como ley suprema, siempre que no vayan en contra de lo establecido por ella misma, sean celebrados por el Presidente de la República y aprobados por la Cámara de Senadores según indica el artículo 133 constitucional.

La creación de un tratado internacional tiene como finalidad dar solución a la problemática que en materia de tributación se presenta como resultado de las relaciones existentes entre dos o más países; para ello se hace necesario analizar varios aspectos: la múltiple imposición internacional, la evasión de impuestos como consecuencia de operaciones y negociaciones que realizan los particulares vinculados económicamente, y la necesidad de promover las inversiones que ayuden al crecimiento económico de los países participantes del tratado, principalmente para aquellos que están en desarrollo, así como para promover el comercio internacional.

Otros puntos que se consideran en la celebración de un tratado son: con qué países existe el interés para celebrar un tratado, la frecuencia de las relaciones comerciales que se realizan, ventajas y desventajas del mismo, y normas jurídicas aplicables en los posibles países miembros.

Actualmente la inversión privada extranjera se incrementa cada día en la mayor parte de los países latinoamericanos en desarrollo, lo cual trae como resultado que se preste más atención al problema de la tributación internacional.

México como país en desarrollo, que también trata de mejorar su posición económica, busca regular la aplicación simultánea de los impuestos, y en 1993 celebra junto con los Estados Unidos de América del Norte y Canadá el Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN), mismo que comienza su vigencia a partir del 1° de enero de 1994, y cuyos objetivos son eliminar obstáculos comerciales y facilitar la circulación fronteriza de bienes y de servicios entre los territorios de los países participantes, promover la competencia leal en las zonas

de libre comercio, aumentar las oportunidades de inversión, proteger de manera adecuada y efectiva los derechos de propiedad intelectual y crear procedimientos que permitan la aplicación y cumplimiento del tratado, para su administración conjunta y para dar solución a las controversias que se presenten.

Otros tratados internacionales en los que México forma parte son: el Tratado de Libre Comercio celebrado con la República de Colombia y la República de Venezuela el 13 de junio de 1994 (publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de enero de 1995), y el Tratado de Libre Comercio celebrado con Bolivia el 10 de diciembre de 1994 (publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de enero de 1995).

### **1.3 LAS CONTRIBUCIONES EN LA CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS**

#### **1.3.1 Concepto de Contribución.**

En nuestro sistema jurídico fiscal, el Estado percibe ingresos a través de las contribuciones y sus accesorios, los aprovechamientos, los productos, los que deriven de financiamientos y otros más.

En este punto trataremos sólo lo referente al concepto de contribución, ya que en el Capítulo Segundo de esta investigación estudiaremos cada uno de estos ingresos.

En el ámbito del derecho fiscal mexicano no encontramos un concepto acerca de qué debemos entender por contribución; sin embargo, de las disposiciones legales vigentes

podemos derivar algunos elementos que nos ayuden a entender el término de contribución.

Uno de los preceptos legales y el más importante es el contenido en el ya citado artículo 31 fracción IV constitucional que fija como obligación de los mexicanos el contribuir a los gastos públicos así de la Federación, del Distrito Federal, o del Estado o Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Otro precepto, no menos importante, lo encontramos en el artículo 10. del Código Fiscal de la Federación en el que se impone a las personas físicas y morales la obligación de contribuir a los gastos públicos de acuerdo a lo establecido en las leyes fiscales que al efecto se emitan.

De acuerdo a estas disposiciones podemos enunciar los siguientes elementos:

- Es una obligación. En virtud de que existe un vínculo jurídico entre el Estado y los particulares.
- A cargo de personas físicas y morales. Toda vez que sólo las personas pueden ser sujetos de derechos y obligaciones.
- Aportación. Esta puede llevarse a cabo a través de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.
- Proporcional y equitativa. En forma tal que la aportación sea exigida de acuerdo a la capacidad económica y sin distinción de las personas que se coloquen en el supuesto que establezca la ley.



- Sufragar los gastos públicos. El objeto básico es que la contribución se destine a cubrir los gastos públicos que tiene a cargo el Estado como una de sus funciones; ya sean gastos de la Federación, del Distrito Federal, del Estado o Municipios.

- Existencia de una ley que la prevea. Es decir, que sólo mediante ley podrá exigirse la contribución.

Con los anteriores elementos entendemos por contribución: la aportación a cargo de las personas que sólo puede ser impuesta por el Estado y estar destinada a sufragar los gastos públicos, de manera proporcional y equitativa y exigible únicamente cuando exista una ley válidamente aprobada.

### 1.3.2 Principios Constitucionales.

Como ya mencionamos anteriormente, el derecho fiscal mexicano encuentra su principal fundamento en la Constitución Política, de ahí que debamos hablar de **principios constitucionales** que exigen no sólo que las disposiciones fiscales estén expresamente determinadas en una ley, sino que también estén fundadas en la norma suprema que es la Constitución.

Recordemos que el fundamento constitucional para la imposición de contribuciones está contenido en el artículo 31 fracción IV, del cual se desprenden los siguientes principios.

#### - Principio de Generalidad.

El principio de generalidad significa que la norma fiscal se aplica, sin excepción, a todas las personas que se encuentren en la situación que la misma establece.

Explica Sainz de Bujanda que la generalidad no consiste en que todas las personas deban pagar tributos, sino que deben hacerlo todos los que tengan la necesaria capacidad contributiva y, por consiguiente, sólo se puede excluir a quienes carezcan de dicha capacidad, concluyendo que lo que prohíbe es la existencia de privilegios fiscales. (7)

Por otra parte, conviene señalar que si bien en tal precepto constitucional se hace referencia a la obligación que tienen los mexicanos de contribuir a los gastos públicos, con ello no significa que los extranjeros queden excluidos de cumplir con esta obligación, ésta falla de la técnica jurídica se trata de corregir con la redacción de otras disposiciones fiscales, como por ejemplo el artículo 10. del Código Fiscal ya mencionado anteriormente, o como más claramente lo observamos en el artículo 10. en sus fracciones II y III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a través de la cual se obliga a las personas físicas y morales residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en México y obtengan ingresos atribuibles a dicho establecimiento; así como a los residentes en el extranjero que perciban ingresos que provengan de fuentes de riqueza situadas en el país, a pagar el mencionado impuesto.

Como puede observarse, en ambas disposiciones se pone de manifiesto que la obligación es a cargo de los mexicanos y de los extranjeros.

- **Principio de Obligatoriedad.**

Continuando con el mismo artículo constitucional, encontramos que la obligación no es un simple deber a cargo de los sujetos pasivos de la relación tributaria sino que pone en

---

(7) Cfr.; Sainz de Bujanda, ob. cit., p. 24.

evidencia que el Estado como sujeto activo tiene la facultad de exigir a los particulares el cumplimiento de dicha obligación, empleando para este fin todos los medios necesarios y así llevar a cabo uno de los actos públicos que es la prestación de servicios públicos y obras de beneficio colectivo, tal como lo indica Adolfo Arrijo Vizcaino.<sup>(8)</sup>

- **Principio de Vinculación con el Gasto Público.**

Es requisito indispensable que los impuestos se destinen al pago de los gastos públicos; entendiéndose por tales a los destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos.

Con base en lo anterior, podemos deducir que este principio establece una importante obligación a cargo del Estado, toda vez que es condición de validez constitucional que los ingresos tributarios tengan como finalidad el pago de los gastos públicos, es decir, que las contribuciones que se recauden deben ser destinadas a cubrir los servicios públicos que el Estado presta.

- **Principio de Proporcionalidad y Equidad.**

En vista de que el principio en cuestión encierra gran importancia y considerando que los especialistas en la materia difieren en opinar si ambos conceptos deben considerarse con un contenido coincidente o contrario y excluyente; nos inclinamos por la posición que otorga a dichos conceptos un significado diferente por las razones que a continuación mencionaremos.

---

(8) Cfr.: Principios Constitucionales en Materia Fiscal; Revista Jurídica, Vol. 1, No. 13, México, D.F., 1981, p. 235.

La Suprema Corte de Justicia ha establecido que 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 cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos, lo que se logra a través de las tarifas progresivas. (9)

Conforme a lo anterior se tienen tres elementos primordiales que integran el principio de proporcionalidad:

1. Capacidad económica de los sujetos pasivos, a fin de que cada uno de ellos contribuya en forma cualitativa en función de su capacidad.

2. Aportación justa y adecuada de los ingresos, utilidades o rendimientos percibidos por cada contribuyente como factor determinante para fijar la base gravable.

3. Distribución de las cargas tributarias entre todas las fuentes de riqueza disponible y existentes, con el objeto de que no sean sólo una o dos de ellas las que soporten en su totalidad dichas cargas.

En cuanto al principio de equidad, la Suprema Corte de Justicia ha dicho que éste radica en la igualdad ante la Ley Tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, deben recibir un tratamiento idéntico, o sea que 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

---

(9) Cfr.; Garza, Francisco Sergio de la, Derecho Financiero Mexicano; 15a. ed., México, D.F.: Edit. Porrúa, S. A., 1988; p. 277.

permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo variar las tarifas aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente.

Siguiendo este criterio, por equidad debemos entender la aplicación justa de la ley a casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias, de manera que, la equidad atiende a la igualdad regulando todos los elementos integrantes del crédito fiscal.

- **Principio de Legalidad.**

También el artículo 31 constitucional en su parte final de la fracción IV nos indica que las contribuciones deberán cubrirse conforme lo dispongan las leyes.

Esta última frase confirma que toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y la regule, pues sólo la ley permite que el sujeto pasivo conozca hasta donde llega su obligación de contribuir al gasto público y los derechos que puede hacer valer ante posibles abusos por parte del Estado, así como establecer las facultades de las autoridades para exigir de los contribuyentes la entrega de prestaciones.

#### **1.4 INTERPRETACION DE LAS NORMAS JURIDICAS FISCALES**

Interpretar es tratar de explicar en forma clara y precisa un precepto.

Por consiguiente, el objeto de interpretar la norma fiscal es averiguar el sentido que encierra tal precepto.

Tratando de alcanzar este objetivo es conveniente que el intérprete considere los siguientes puntos:

**1.4.1 Examinar los Métodos Interpretativos, entre los cuales se encuentran.**

- **Método que identifica la voluntad de la ley con la voluntad del legislador.**

Supone que la ley debe satisfacer todas las exigencias que se presentan en la vida práctica, por lo que la interpretación se encuentra constituida por el espíritu que la inspiró al momento de su nacimiento de tal forma que el intérprete puede extraer todas sus consecuencias lógicas.

- **Método de la libre investigación del derecho.**

Este método se sustenta en que el derecho se encuentra en constante evolución haciendo imposible que la norma escrita se acople a dicha evolución, la función del intérprete consiste en concebir en qué forma surge la conciencia jurídica, a través del estudio de las relaciones de la vida y las corrientes que la dominan a fin de obtener el derecho, elaborarlo y aplicarlo al caso concreto.

- **Método Histórico-Evolutivo.**

Según ésta doctrina, la ley se separa del legislador una vez que es formulada y adquiere vida propia, autónoma, en cuanto la voluntad del Estado ha sido plasmada en el precepto legal, de tal forma que su evolución puede dar al precepto legal un valor nuevo y distinto del que tenía al momento de ser formulado.

- **Método Exegético.**

Se basa preponderantemente en el sentido literal o gramatical de las palabras; por lo que la importancia de la norma radica en el texto expreso de la ley, concluyendo que en materia fiscal no hay impuesto sin ley que lo establezca.

**1.4.2 Tener en cuenta los Medios o Instrumentos Utilizados en la Labor de Explicación.**

- **Gramatical o Literal.**

Consiste en buscar el significado de las palabras a través de las cuales se manifiesta el pensamiento legislativo y no por el figurado de las palabras.

- **Declaratoria o Estricta.**

Aclara o precisa el sentido o alcance de la norma, sin restringirlo o extenderlo.

- **Restringitiva.**

Atribuye a la norma un contenido más reducido del que parece tener en principio la expresión adoptada, excluyendo de esta forma ciertos supuestos.

- **Extensión.**

Considera un alcance más amplio al interpretar la norma, comprendiendo en un precepto varios supuestos.

#### 1.4.3 Fuentes de que Deriva la Interpretación.

##### - Auténtica.

Es la interpretación que hace el propio legislador. De acuerdo al artículo 72 inciso f) de la Constitución, en la interpretación de la ley deberán observarse los mismos trámites establecidos para su formación.

##### - Doctrinal.

Es aquella que realizan los tratadistas y los jurisconsultos en cuestiones judiciales.

##### - Judicial.

Es la que deriva de la aplicación de las normas jurídicas al caso concreto realizada por los órganos a los que se atribuye la función jurisdiccional.

##### - Sistemática.

A través de ésta interpretación se pretende encontrar el sentido de la ley relacionando sus disposiciones con otras.

Los especialistas en la materia difieren al clasificar y mencionar los métodos y medios utilizados para interpretar la norma jurídica fiscal, razón por la cual hemos adoptado la establecida por Vanoni (10), adicionando aquellas en las cuales coinciden algunos de ellos.

---

(10) Cfr., Naturaleza e Interpretación de las Leyes Tributarias, Madrid, España: Edit. Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, 1961, p.p. 217-241 y 335-358.



## **CAPITULO SEGUNDO LA RECAUDACION DE INGRESOS**

- 2.1      CONTRIBUCIONES**
- 2.2      OTRAS CONTRIBUCIONES QUE NO SE ENCUENTRAN  
          COMPRENDIDAS EN LAS ANTERIORES**
- 2.3      PRODUCTOS**
- 2.4      APROVECHAMIENTOS**
- 2.5      INGRESOS DERIVADOS DE FINANCIAMIENTOS**
- 2.6      OTROS INGRESOS**

## **CAPITULO SEGUNDO LA RECAUDACION DE INGRESOS**

### **2.1 CONTRIBUCIONES**

El Estado como órgano representativo de los intereses de la sociedad, realiza diversas actividades para la ejecución de sus finalidades, entre las que se encuentra la actividad financiera. Ahora bien, para desarrollar esta actividad, el Estado debe procurarse los medios necesarios para cubrir los gastos públicos destinados a satisfacer las necesidades de la colectividad, gastos que serán cubiertos con recursos de índole patrimonial ya sean de derecho público o de derecho privado.

Al respecto Lerdo de Tejada señala que los recursos del Estado son las entradas que percibe, principalmente en dinero, para cubrir las exigencias administrativas o de índole económico social (11); es por eso que en este punto hablaremos de los ingresos que percibe el Estado.

Existen numerosas clasificaciones acerca de como agrupar los distintos ingresos que obtiene el Estado, sin

---

(11) Apuntes de Derecho Fiscal; México, D.F.: Edit. Instituto Tecnológico de México, 1975; p. 21.

embargo, sólo mencionaremos a la que distingue los ingresos en tributarios y no tributarios, y en ordinarios y extraordinarios, ya que consideramos que explican en forma más clara los ingresos.

Los ingresos tributarios son aquellos ingresos que derivan del poder impositivo que tiene el Estado de exigir a los particulares el cumplimiento de la obligación de contribuir a los gastos públicos, esto en base al ya citado artículo 31, fracción IV constitucional. En este tipo de ingresos están comprendidos los impuestos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos.

Los ingresos no tributarios son aquellos que se derivan de la explotación de los recursos con que cuenta el Estado, o de los financiamientos que por diferentes vías se procura a fin de complementar su presupuesto. Dentro de estos ingresos encontramos los aprovechamientos, los productos y en general aquellos que obtenga el Estado por la administración de su riqueza o a través de financiamientos.

Por otra parte, los ingresos ordinarios distinguen a aquellos que son percibidos en forma regular por el Estado en cada ejercicio fiscal y que tienen como característica ser establecidos dentro de un presupuesto; mientras que los ingresos extraordinarios sólo son percibidos por situaciones imprevistas como en caso de guerra, epidemias, terremotos, etcétera. (12)

Una vez establecido lo anterior, podemos hablar de la Ley de Ingresos de la Federación a través de la cual el Estado es autorizado para recaudar los ingresos provenientes de los conceptos que en la misma se enumeran.

---

(12) Cfr.: Lerdo de Tejada, Ob. cit., p. 21.

Esta ley es emitida en forma anual por el Poder Legislativo de acuerdo a las facultades que tiene conferidas por medio de los artículos 65, 73 fracción VII y 74 fracción IV, constitucionales, en ella se contemplan ingresos tributarios, no tributarios y ordinarios, ya que como mencionamos los ingresos extraordinarios sólo pueden ser impuestos por situaciones imprevistas.

Entre los ingresos que la referida ley establece se encuentran las contribuciones que de acuerdo al artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribución de mejoras y derechos, de los cuales hablaremos en seguida.

#### **2.1.1 Impuestos.**

Respecto a los impuestos, este tema será desarrollado en el siguiente capítulo, por lo que no haremos referencia alguna.

#### **2.1.2 Aportaciones de seguridad social.**

La fracción segunda del artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación señala que son aportaciones de seguridad social las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Del concepto anterior se desprende que estas contribuciones deben ser pagadas por aquellas personas que con motivo de una relación laboral, están obligadas a proporcionar a

otras, prestaciones o servicios de seguridad social, además de cumplir con lo establecido en el artículo 123 constitucional, cumpliendo la obligación a través del Estado, quien sustituye a la persona directamente obligada; o bien, por aquellas personas que en forma específica reciben el servicio de seguridad social. Dentro de este concepto quedan comprendidas las cuotas obrero patronales, los recargos y los capitales constituidos a favor del Instituto Mexicano del Seguro Social, los que tienen el carácter de créditos fiscales, según se indica en el artículo 267 de la Ley del Seguro Social.

#### **2.1.3 Contribución de mejoras.**

En la fracción III del artículo 2o. del Código antes referido se indica que contribución de mejoras son aquellas contribuciones establecidas en ley a cargo de personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

Este tipo de contribuciones deben ser pagadas por aquellos contribuyentes que son propietarios o poseedores de bienes inmuebles que al ser beneficiados por la realización de alguna obra pública obtienen una ventaja económica al incrementarse el valor de sus inmuebles con motivo de la obra.

#### **2.1.4 Derechos.**

Continuando con la misma disposición del Código en la fracción IV se indica que son derechos aquellas contribuciones establecidas en ley que percibe el Estado por otorgar el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que también presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por

organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos, las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

En esta clase de contribuciones se presentan tres supuestos por los que el Estado puede obtener el ingreso:

- Recibir una contraprestación al conceder el uso o aprovechamiento de sus bienes de dominio público de la Nación, como sería el caso de los museos, parques o carreteras de cuota, en que la persona que asiste o utiliza el servicio otorga a cambio una suma de dinero,

- Percibir el ingreso por la prestación de sus servicios de derecho público como la expedición de autorizaciones relacionadas con servicios migratorios, expedición de pasaportes y documentos de identidad y viaje, servicios consulares y servicios aduaneros, o bien,

- Obtener la contribución a través de organismos públicos descentralizados que presten servicios exclusivos del Estado, como ejemplo de estos organismos podemos citar a: Telecomunicaciones de México, al Servicio Postal Mexicano y a Ferrocarriles Nacionales de México.

Respecto a este tipo de contribución es importante señalar que a diferencia de las otras contribuciones, el pago se realiza en forma previa a la prestación del servicio, ya que de no efectuarse en estos términos el servicio no será proporcionado; cuando en algunos casos, el pago pueda efectuarse posteriormente a dicha prestación, o se trate de servicios que

sean de utilización obligatoria, según lo establezca la Ley Federal de Derechos, si este no se efectúa la prestación del servicio será suspendida.

## **2.2 OTRAS CONTRIBUCIONES QUE NO SE ENCUENTRAN COMPRENDIDAS EN LAS ANTERIORES**

Como ya mencionamos en el punto 2.1, a través de la Ley de Ingresos de la Federación se fijan los ingresos que el Estado percibirá por determinado año de calendario; entre los cuales encontramos cierto tipo de contribuciones que no son de las contempladas en el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación, como la misma ley lo señala.

Al respecto observamos que esta clase de contribuciones no es estudiada por la doctrina, y de las disposiciones fiscales sólo la Ley de Ingresos en el artículo 1o., fracción V nos proporciona las características de las contribuciones en cuestión:

- No son impuestos, aportaciones de seguridad social, contribución de mejoras, ni derechos.

- La situación jurídica o de hecho que la originó, ocurrió en ejercicios fiscales anteriores a aquél en que entra en vigor la ley que la contempla.

- La recaudación de este ingreso se encuentra pendiente de liquidación o de pago.

### 2.3 PRODUCTOS

En el último párrafo del artículo 3o. del Código Fiscal de la Federación se establece que los productos son las contraprestaciones que percibe el Estado por los servicios que presta en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio público.

Dentro del concepto se encuentran dos supuestos:

- El Estado percibe ingresos por los servicios que presta en sus funciones de derecho privado.

En este caso, el Estado no actúa como sujeto activo de la relación tributaria y el ingreso que obtiene no es resultado de la aplicación de una ley fiscal, actúa como simple particular y por tanto sus relaciones con los demás particulares se regirán por las normas de derecho privado.

- El Estado percibe ingresos al otorgar el uso o aprovechamiento de sus bienes de dominio privado, o bien por enajenarlos.

En esta parte, el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio privado es otorgado por la Secretaría de Estado a la cual están afectos los bienes, ella será la encargada de concesionar, permitir o autorizar tal uso o aprovechamiento.

En esta relación con los particulares, el cumplimiento o rescisión de la concesión la llevará a cabo la Secretaría de Estado que corresponda, sin que deba intervenir el fisco.



Cabe señalar que conforme a lo indicado en el artículo 11 de la Ley de Ingresos de la Federación, los productos obtenidos deberán destinarse a las dependencias que enajenen los bienes, otorguen el uso o goce o presten los servicios, a fin de que estén en posibilidad de cubrir sus gastos de operación, conservación, mantenimiento e inversión.

#### **2.4 APROVECHAMIENTOS**

El artículo 3o. del Código Fiscal de la Federación nos da el concepto de aprovechamientos, al señalar que son aquellos ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

De acuerdo a la redacción del concepto, la única característica que distingue a los aprovechamientos de los demás ingresos que obtiene el Estado por sus funciones de derecho público es que éste es distinto a los impuestos, aportaciones de seguridad social, contribución de mejoras y derechos; también quedan excluidos los ingresos que derivan de financiamientos y los que obtengan los organismos descentralizados y empresas de participación estatal.

Es necesario aclarar que aún cuando no se hace mención de los productos, estos también quedan fuera del término de aprovechamientos, ya que son recaudados por el Estado al ejercer sus funciones de derecho privado y no por funciones de derecho público.

La Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1995 hace un listado de los conceptos que se consideran aprovechamientos, entre los cuales podemos citar: multas, participaciones en los ingresos derivados de la aplicación de leyes locales sobre donaciones, participaciones señaladas por la Ley Federal de Juegos y Sorteos, regalías provenientes de fondos y explotaciones mineras, participaciones por la explotación de obras del dominio público señaladas por la Ley Federal de Derechos de Autor y recuperaciones de capital.

Es conveniente mencionar que corresponde al Ejecutivo Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, fijar o modificar los aprovechamientos que se cobrarán, mismos que deberán ser destinados a cubrir los gastos de operación, conservación, mantenimiento e inversión de cada uno de los establecimientos de la entidad en que se genera el ingreso, tal como lo indican los artículos 9 y 10 de la referida Ley de Ingresos.

## **2.5 INGRESOS DERIVADOS DE FINANCIAMIENTOS**

Otra forma por la cual el Estado se allega recursos, es a través de financiamientos.

Al respecto el artículo 20. de la Ley de Ingresos de la Federación nos indica que el Ejecutivo Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es el único autorizado para contratar, ejercer y autorizar créditos y empréstitos, así como la emisión de valores y otras formas de ejercicio del crédito público.

## 2.6 OTROS INGRESOS

Como hemos venido indicando en la Ley de Ingresos de la Federación se contempla el monto de ingresos que por determinado ejercicio fiscal percibirá el Estado, así como los conceptos por los cuales se prevé su obtención, mismos que ya han sido mencionados.

En la última de las fracciones del artículo 10. de la Ley en cuestión se señala a aquellos contribuyentes que no se ubican en las fracciones anteriores, pero que sin embargo representan un ingreso para el Estado.

Del contenido de este capítulo concluimos que la recaudación que habrá de percibir el Estado en un ejercicio fiscal (año de calendario enero-diciembre), se integra por cada uno de los ingresos que establece la Ley de Ingresos de la Federación aprobada para ese año.

Es importante señalar que las distintas clasificaciones que se hacen para distinguir los ingresos, únicamente son doctrinales, pues como podemos observar de acuerdo al contenido de la referida ley, la legislación fiscal mexicana no hace clasificación alguna de dichos ingresos, ya que sólo los enuncia y fija las cantidades que por cada uno de ellos habrá de recaudarse. Los únicos ingresos que se clasifican son las contribuciones, tal como anotamos a lo largo del capítulo, esta clasificación la encontramos en el Código Fiscal de la Federación.

Respecto a la clasificación de ingresos extraordinarios, estos no se encuentran contemplados en el sistema impositivo mexicano, ya que como hemos mencionado, la

creación de las leyes fiscales corresponde al Poder Legislativo y son de vigencia anual; por tal motivo, una vez determinados los ingresos que cubrirán el gasto público y considerando que los ingresos extraordinarios son aquellos que percibe el Estado en situaciones imprevistas, no podrán imponerse nuevos impuestos, pues además, en dichas situaciones la economía de la colectividad se ve afectada y por consiguiente con menos posibilidad de cumplir con una mayor aportación a los gastos extraordinarios que se le presentan al Estado.

## **CAPITULO TERCERO EL IMPUESTO**

- 3.1 CONCEPTO**
- 3.2 CLASIFICACION**
- 3.3 ELEMENTOS**
- 3.4 IMPUESTOS VIGENTES EN MEXICO**

## CAPITULO TERCERO EL IMPUESTO

### 3.1 CONCEPTO

Al entrar al análisis de nuestro tema de tesis, iniciamos con el estudio de los rasgos más importantes que permiten diferenciar al impuesto de las demás contribuciones.

La mayoría de los estudiosos de la materia coinciden en señalar al impuesto como la contribución más importante, ya que representa la principal fuente de ingresos que percibe el Estado.

Considerando lo antes mencionado, procederemos a enunciar algunos de los muchos conceptos que se han elaborado para tratar de explicar en forma amplia y clara qué se entiende por impuesto.

Rosas Figueroa define el impuesto como "La aportación compulsiva que los particulares hacen al poder público, sin especificación concreta de las contraprestaciones que deberán recibir". (13)

---

(13) Teoría General de las Finanzas Públicas; México, D.F.: Edit. UNAM, 1962, p. 79.

Héctor Villegas afirma que "El impuesto es el tributo exigido por el Estado a quienes se hayan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado".<sup>(14)</sup>

Por último, en el artículo 20. fracción I del Código Fiscal de la Federación señala que son impuestos las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV del mismo artículo.

### 3.1.1 Características.

Partiendo del concepto de impuesto que indica el Código y considerando las definiciones aportadas por los tratadistas, a continuación señalaremos las características que permiten diferenciar al impuesto de las demás contribuciones.

- Es una contribución.

Esto es, que se trata de una aportación impuesta por el Estado a las personas, destinada a sufragar los gastos públicos y exigible sólo si existe una ley.

Ahora bien, si recordamos las observaciones que respecto a la contribución se hicieron en el Capítulo Primero, podemos afirmar que en el término contribución se incluyen elementos contenidos en definiciones distintas a la establecida por el Código Fiscal de la Federación.

---

(14) Curso de Finanzas y Derecho Financiero. Tomo I; Buenos Aires, Argentina: Edit. Depalma, 1980; p. 78.

- Establecida en ley.

Siendo el impuesto una contribución, no puede apartarse de los principios constitucionales que rigen a esta última, es por eso que se reafirma la existencia de un mandato de ley, el cual debe haber agotado el proceso legislativo correspondiente.

- A cargo de personas físicas y morales.

En esta forma se indica quienes son los sujetos obligados al pago del impuesto, clasificándolos en personas físicas y morales.

- Que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la ley.

Como complemento a la característica antes señalada, la persona física o moral estará obligada al pago del impuesto sólo si se coloca dentro de la norma jurídica correspondiente, es decir, cuando realice el hecho generador contenido en la norma legal.

- Distinta de las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

El artículo 2o. del Código Fiscal finaliza señalando que los impuestos son contribuciones distintas a las aportaciones de seguridad social, contribución de mejoras y derechos.

Considerando la definición que de esta contribución establece el referido Código, podemos concluir que cuando la contribución no tenga por objeto que la persona se



beneficie o sea relevada por el Estado en la prestación de servicios de seguridad social; se beneficie de manera directa por obras públicas; o bien, disfrute del uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación o reciba los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, se estará ante la contribución denominada impuesto.

### 3.2 CLASIFICACION

Los especialistas en materia fiscal coinciden en señalar como punto importante en el estudio de los impuestos su clasificación, la cual se basa en una diversidad de criterios; sin embargo, independientemente del criterio que para la clasificación haya sido adoptado por cada autor, haremos mención de las más importantes y sobresalientes, entre las que se encuentran:

#### 3.2.1 Impuestos Directos e Indirectos. <sup>(15)</sup>

- Directos.

Son aquellos en que la carga impositiva recae directamente sobre la persona obligada por la ley a satisfacerlo.

- Indirectos.

Son aquellos en que la carga impositiva se transfiere o es posible de transferirse.

---

(15) Cfr.; Mazz, Addy; Curso de Derecho Financiero y Finanzas; Montevideo, Uruguay; Edit. Fundación de Cultura Universitaria, 1979; p. 63.

### 3.2.2 Impuestos Personales o Reales. (16)

#### - Personales.

Son todos aquellos que gravan los ingresos, utilidades, ganancias o rendimientos obtenidos por personas físicas o morales, como consecuencia del desarrollo de los diversos tipos de actividades productivas (industria, comercio, agricultura, ganadería, pesca, ejercicio de profesiones liberales, etcétera) a las que se encuentran dedicados, e independientemente o al margen de su vinculación jurídica con cosas, bienes o derechos reales.

#### - Reales.

Son aquellos que están destinados a gravar valores económicos que tienen su origen en la relación jurídica que se establece entre una persona física o moral y una cosa o bien.

### 3.2.3 Impuestos Específicos y Ad-Valorem. (17)

#### - Específicos.

Son aquellos cuyas cuotas, tasas o tarifas, atienden para su correspondiente determinación en cantidad líquida, al peso, volumen, cantidad y dimensiones, en general, del objeto gravado.

#### - Ad-Valorem.

Son aquellos cuyas cuotas, tasas o tarifas, atienden al valor o precio del propio objeto gravado.

(16) Cfr.; Arrijoja Viscaíno, Adolfo; Derecho Fiscal; México, D.F.; Edit. Themis, 1986; p. 302.

(17) Cfr.; Arrijoja Viscaíno, Adolfo; Ob. cit., p. 303.

### 3.2.4 Impuestos Generales y Especiales. (18)

#### - General.

Es aquél que grava actividades distintas, pero que tienen de común que son de la misma naturaleza.

#### - Especial.

Es el que grava determinada actividad.

## 3.3 ELEMENTOS

En las contribuciones encontramos cuatro elementos indispensables para su existencia que son: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa. Conforme a este orden, a continuación haremos mención a cada uno de ellos.

### 3.3.1 El Sujeto.

Como primer elemento encontramos el sujeto, en virtud de que si existe una relación jurídica ésta sólo puede darse entre personas.

Aún cuando no existe un concepto preciso acerca de lo que debemos entender por sujeto, conforme al Código Civil para el Distrito Federal, en Materia Común, y para toda la República en Materia Federal, encontramos que el sujeto puede ser una persona física o una persona moral, según se desprende del contenido de sus artículos 22 a 25.

---

(18) Margain Manautou, Emilio; Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano; Edit. Porrúa, S.A., 1989; p. 91.

### 3.3.1.1 Sujeto activo.

En toda relación jurídica existen dos clases de sujetos: un acreedor y un deudor; y en la relación jurídica tributaria han sido nombrados sujeto activo y sujeto pasivo.

El sujeto activo, explica Flores Zavala, es aquél que tiene el derecho de exigir el pago de tributos, aunque éste derecho no siempre se tiene con la misma amplitud. (19)

Por su parte Mazz Addy conviene en señalar que el sujeto activo es el acreedor del tributo, el único que puede reclamar su pago, es decir, es el ente público acreedor del tributo. (20)

Con base en estos dos criterios y en el artículo 31 fracción IV constitucional, en el Estado Mexicano la figura del sujeto activo está representada por: La Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios.

Cabe señalar que de acuerdo a lo establecido en el artículo 115 fracción IV constitucional, sólo la Federación y los Estados tienen plena libertad jurídica para establecer los impuestos necesarios para cubrir los gastos públicos, a diferencia de los Municipios que sólo tienen la facultad de administrar libremente su hacienda, la cual se integra por las contribuciones que expresamente les señalen las Legislaturas de los Estados.

---

(19) Cfr.; Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas: Edit. Porrúa, S.A., 1978; p. 53.

(20) Cfr.; Mazz Addy, ob. cit., p. 221.

### 3.3.1.2 Sujeto pasivo.

El otro sujeto que interviene en la relación jurídica tributaria es el sujeto pasivo.

Al respecto Humberto Delgadillo identifica al sujeto pasivo como la persona que debe cumplir la obligación fiscal por haber realizado el supuesto jurídico establecido por la norma. (21)

En forma sencilla Flores Zavala define al sujeto pasivo como la persona que la ley señala obligada a pagar el impuesto. (22)

En nuestra legislación tributaria encontramos el fundamento legal de la existencia del sujeto pasivo en el artículo 2o., fracción I del Código Fiscal de la Federación que señala como sujetos obligados al pago del impuesto a las personas físicas y morales que se coloquen en la situación jurídica o de hecho prevista por la ley.

Como podemos observar, el Estado abarca un sinnúmero de sujetos pasivos a través de los cuales se puede allegar los recursos necesarios para cubrir sus gastos públicos.

Con objeto de precisar aún más quienes son sujetos pasivos, a continuación enunciamos algunos:

- Las personas físicas.

---

(21) Cfr., Principios de Derecho Tributario: Edit. PAC, S.A. DE C.V., 1986; p. 107.

(22) Cfr., Flores Zavala, Ernesto; Ob. cit.; p. 54.

- La Federación, los Estados y los Municipios, cuando actúan en su carácter de derecho privado.
- Las sociedades mercantiles.
- Las asociaciones o sociedades civiles.
- Las Naciones extranjeras, cuando en ellas se grave al Estado Mexicano.

### 3.3.1.3 Responsable solidario.

La doctrina no sólo reconoce como sujeto pasivo a la persona que está obligada a pagar el impuesto por sí mismo. Tal es el caso del responsable solidario, que adquiere responsabilidad junto con el contribuyente. Es por eso que a continuación haremos mención a la responsabilidad solidaria, en especial a aquella a la cual se incorpora nuestra Legislación y que consideramos como la más acertada.

Tal como indica Mazz Addy, las leyes fiscales por razones de seguridad y comodidad, han colocado al lado del sujeto pasivo a una persona distinta (responsable) obligándola al pago de la contribución, así como al cumplimiento de las demás obligaciones fiscales, aún cuando ésta persona no haya realizado el hecho generador que obliga al pago del impuesto. (23)

Este tercero, adquiere una responsabilidad solidaria, de tal forma que el Estado puede reclamar en forma indistinta al contribuyente o al tercero, el cumplimiento de la obligación fiscal.

---

(23) Cfr.; Mazz Addy; Ob. cit.; p. 233.

En el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación se emplea el término de responsabilidad solidaria al señalar que son responsables solidarios con los contribuyentes, entre otros:

- Los retenedores y recaudadores, hasta por el monto de la contribución que deben retener o recaudar.
- Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.
- Los representantes de los residentes en el extranjero, hasta por el monto de las contribuciones que deban pagar sus representados.
- Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela por las contribuciones a cargo de su representado.
- Los legatarios y donatarios por las obligaciones fiscales en relación a los bienes legados o donados hasta por el monto de su valor.
- Quienes asuman voluntariamente la responsabilidad solidaria.
- Los socios o accionistas por las obligaciones fiscales de la sociedad.

El artículo termina señalando que la responsabilidad solidaria se extiende a los accesorios de las contribuciones, a excepción de las multas, sin que este hecho signifique que los responsables solidarios puedan ser sancionados por actos u omisiones propios.

### 3.3.1.4 Unidades Económicas Sin Personalidad Jurídica.

Dentro del derecho tributario existen sujetos colectivos a los cuales se les atribuye capacidad para ser sujetos pasivos del impuesto, aún cuando carezcan de capacidad jurídica según el derecho privado.

Al respecto Pérez de Ayala establece que se puede hablar de sujetos de derecho tributario no personalizado cuando se cubran los siguientes requisitos:<sup>(24)</sup>

- Se trate de una unidad económica o de un patrimonio separado.
- Se encuentre regulado en el derecho común, en tal forma que se les pueda atribuir cierta autonomía patrimonial y un mecanismo de formación y manifestación de voluntad, de manera que puedan ser calificados como sujetos no personalizados de derecho común.
- Sea una unidad económica o un patrimonio separado que no estén dotados de personalidad jurídica.
- Exista un precepto legal que le otorgue a esa unidad o patrimonio separado la calidad de sujeto pasivo de la relación tributaria.

La legislación fiscal mexicana reconocía la figura de las unidades económicas en el Código Fiscal de 1967 al equiparar, a través de su artículo 13, como sujetos pasivos a cualquier agrupación que constituya una unidad económica diversa

---

(24) Curso de Derecho Tributario: Editoriales De Derecho Reunidas, S. A., 1975; p. 297.



a la de sus miembros; en el mismo artículo se aclara que el régimen fiscal aplicable a estas agrupaciones será el mismo que se aplica a las personas morales.

Actualmente, no encontramos en las disposiciones fiscales alguna referencia específica en la cual se mencione a este tipo de sujetos; sin embargo, continúa reconociéndose la existencia de los mismos a través de la regulación de ciertas figuras, que como podemos observar pueden estar constituidas por dos o más personas, ya sean físicas o morales, que se unen para realizar un fin común, pero actuando con sus propios medios, de esta forma cada individuo es considerado como sujeto pasivo y no así la agrupación, como son la asociación en participación, el fideicomiso, la sociedad conyugal y la copropiedad.

### 3.3.2 El objeto.

Otro de los elementos que integra el impuesto es el objeto.

Héctor Villegas lo define como "La prestación que debe cumplir el sujeto pasivo". (25)

Flores Zavala considera objeto del impuesto "La situación que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal" y agrega "Es frecuente que se considere objeto del impuesto la cosa o acto a que está ligado el impuesto y que determina el deber real de satisfacerlo". (26)

Algunos autores denominan al objeto como hecho generador o hecho imponible, tal como lo hace Mazz Addy al indicar que es un evento por el cual se genera y cobra vida el tributo.

(25) Cfr.; Villegas, Héctor; Ob. cit., p. 234.

(26) Cfr.; Flores Zavala, Ernesto; Ob. cit., p. 108.

Más claro en su exposición resulta ser Gerald Ataliba al definir al hecho generador partiendo del concepto de que la norma jurídica contiene una hipótesis y una orden, cuando la hipótesis se realice la orden nacerá, además de que la hipótesis presenta dos aspectos: el subjetivo que determina al titular del comportamiento y el objetivo que determina las circunstancias de tiempo y modo, lugar y cantidad en que la norma incide. (27)

Coinciden varios autores en señalar que generalmente el objeto es el que da nombre al impuesto; sin embargo, el nombre del impuesto en ocasiones no permite identificar al objeto.

Ahora bien, conforme a lo antes expuesto podemos decir que el objeto se encuentra integrado de ciertos elementos, que son:

- Elemento objetivo.

Considerado también como aspecto material, consiste en la descripción objetiva del hecho concreto que el destinatario legal tributario realiza o la situación en que se haya o a cuyo respecto se produce; este elemento siempre presupone un verbo: hacer, dar, entregar, recibir, ser, estar o permanecer.

- Elemento subjetivo.

Este elemento hace referencia a los sujetos de la relación tributaria, ya que la relación entre sujeto activo y pasivo se realiza a través del hecho generador.

---

(27) Cfr., Cit. pos. Mazz Addy, p. 121.

Es por medio del elemento subjetivo que se busca en el hecho generador la identificación del sujeto pasivo.

La atribución del hecho a un sujeto determina los distintos tipos de sujeto pasivo: contribuyente y responsable solidario.

- Elemento espacial.

Indica el lugar en que el sujeto pasivo realiza el hecho o el lugar en el cual la ley tiene por realizado el mismo.

- Elemento temporal.

Determina el exacto momento en que se configura, o el legislador estima que debe tenerse por configurada la descripción del comportamiento objetivo contenido por el hecho imponible.

Es fundamental que la ley fije un preciso momento para la debida aplicación de la ley tributaria.

Desde el aspecto temporal, los hechos generadores pueden ser:

Instantáneos.

Si ocurren en determinados momentos de tiempo, dando lugar a una obligación tributaria autónoma cada vez que se producen; es decir, se agotan en cierto periodo de tiempo y no tienden a reproducirse.

Periódicos.

Cuando sus ciclos de formación se completan en determinado periodo de tiempo y consisten en un conjunto de

hechos o circunstancias globalmente considerados; tienden a repetirse aunque el lapso entre los periodos sea muy breve.

Para concluir con la importancia que el objeto representa, a continuación se listan algunas consideraciones:

- Determina el momento de nacimiento de la obligación tributaria.
- Identifica al sujeto pasivo.
- Explica los conceptos de incidencia, no coincidencia y exención.
- Clasifica los impuestos.
- Determina los casos de evasión fiscal.
- Define la competencia impositiva y determina los supuestos de múltiple imposición.

### 3.3.3 La base.

Existen dos tipos de base que es preciso distinguir:

- Base imponible.

Al respecto Sergio Francisco de la Garza nos explica "Jurídicamente la base imponible es un atributo del aspecto material del presupuesto, medida de algún modo: peso, volumen, altura, valor, longitud, precio, perímetro, capacidad,

profundidad, superficie, grueso o cualquier otro atributo de tamaño o magnitud mensurables del propio aspecto material del presupuesto". (28)

Nos indica también que esta base imponible se encuentra constituida por una suma de dinero o por un bien valorable en términos monetarios.

- Base gravable.

Para Jiménez González la base gravable "no es otra cosa que el valor asignado a la materia imponible, y del que se ha de partir para aplicar la tarifa y determinar el quantum del impuesto" y añade "sólo ella permitirá definir cuál es el tipo impositivo que le corresponde dentro de la tarifa". (29)

De lo anterior resulta que la base gravable es el monto o valor que se ve afectado por un elemento que los disminuye y sobre el cual en forma real se aplicará la tasa o la tarifa para determinar el impuesto a cargo del sujeto.

Elemento que afecta la base imponible para convertirla en base gravable:

Las deducciones.

Tienen como finalidad tomar en consideración la situación particular del contribuyente, disminuyendo la base imponible en una suma determinada, obteniendo de esta forma la base gravable.

---

(28) Derecho Financiero Mexicano; 15a. ed., México, D.F.: Edit. Porrúa, S. A., 1988; p. 431.

(29) Lecciones de Derecho Tributario; 2a. ed., Guadalajara, México: Edit. ECASA, 1985; p. 68.

### 3.3.4 Tasa o tarifa.

#### - La tasa.

Una de las formas en que se calcula el impuesto es mediante la aplicación de una tasa, esta consiste en el establecimiento de un porcentaje específico sobre el importe global del hecho generador de la obligación fiscal.

La tasa se encuentra expresada de forma invariable en porcentaje y se aplica a unidades monetarias que representan la base gravable.

#### - La tarifa.

Otra forma en que se determina el impuesto es aplicando una tarifa, la cual tiene por objeto establecer tasas diferenciales cuyo impacto económico se va acrecentando en la medida en que el monto del hecho generador es mayor; decreciendo por el contrario, cuando dicho monto resulta menor.

La tarifa resulta ser la estructuración escalonada de diversos tipos impositivos que corresponden, cada uno de ellos, a los diversos rangos en que se ubica la base gravable.

- Elementos que afectan el resultado del impuesto:

Las reducciones y los aumentos.

En algunas ocasiones encontramos que una vez conocida la base gravable y aplicando la respectiva tasa o tarifa, según proceda, el resultado obtenido no representa el

impuesto que debe cubrir el contribuyente, pues este resultado puede ser sujeto a reducciones o incrementos que es necesario aplicar.

#### El subsidio.

En el Impuesto Sobre la Renta las personas físicas que perciben ingresos por salarios, honorarios (excepto los ingresos por derechos de autor que sí tienen derecho al acreditamiento del impuesto de los ocho salarios mínimos), arrendamiento, enajenación (sólo en el cálculo anual) y actividades empresariales de régimen simplificado que deben aplicar tarifa para el cálculo de su impuesto, podrán restar del impuesto que resulte a su cargo el monto de subsidio que se determine de acuerdo a sus ingresos.

#### El crédito fiscal.

A partir del 1° de enero de 1994, en la Ley del Impuesto sobre la Renta se sustituye el mecanismo de acreditamiento del 10% de salario mínimo general del área geográfica del contribuyente que pueden efectuar las personas físicas, por el de crédito fiscal que consiste en una tabla de créditos fiscales expresados en montos, dependiendo del ingreso de la persona, estos decrecen conforme aumenta el ingreso hasta un monto mínimo equivalente al 10% de salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, se elimina la división de áreas geográficas para estos efectos quedando únicamente la del área "A", lo cual beneficia a los contribuyentes de las áreas geográficas "B" y "C", cuyos salarios mínimos son inferiores.

Este crédito favorece principalmente a los asalariados, ya que al disminuir del impuesto que les corresponda

el acreditamiento del 10% de salario mínimo podría no resultar impuesto a cargo, sin encambio, con la aplicación del crédito el monto que exceda después de restarlo del impuesto que se obtuvo, la diferencia será entregada al trabajador en efectivo, sin que por esta circunstancia signifique que esa diferencia se le considere un ingreso acumulable.

Sin duda alguna la tasa y la tarifa constituyen el medio más común para determinar el impuesto; sin embargo, consideramos oportuno hacer una pequeña mención acerca de la cantidad fija, la cual determina el impuesto sin necesidad de realizar procedimiento alguno.

### 3.4 IMPUESTOS VIGENTES EN MEXICO

A continuación daremos una descripción general de las características de algunos impuestos previstos en la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1995. Para ello se indicarán los elementos que conforman el impuesto.

#### 3.4.1 Impuesto sobre la Renta.

El Impuesto Sobre la Renta, entre los impuestos federales, representa la mayor recaudación de ingresos que obtiene el Estado, además de ser considerado como el sistema más adecuado de tributación.

Conforme a la redacción del artículo 10. de la Ley de la materia se señalan como sujetos de este impuesto a las personas físicas y morales residentes en México, los mexicanos residentes en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en el país por los ingresos atribuibles a los mismos, y los residentes en el extranjero por los ingresos procedentes de



fuentes de riqueza situadas en el país, aún cuando no tengan establecimiento permanente o base fija, o cuando teniéndolos los ingresos no provengan de los mismos.

El objeto que grava son las utilidades que perciban las personas físicas o morales.

La base está determinada por el monto de ingresos, disminuida, en su caso, por las deducciones que establezca la ley.

Las personas morales en el cálculo de sus pagos provisionales y del ejercicio aplican la tasa del 34%; no así las personas físicas que en su mayoría calculan su impuesto aplicando una tarifa y en algunos casos, como en ingresos por actividades empresariales, adquisición de bienes, intereses y obtención de premios y dividendos, el impuesto se calcula mediante la aplicación de una tasa.

#### 3.4.2 Impuesto al Activo.

Respecto a lo relacionado con este impuesto, lo trataremos en el siguiente capítulo.

#### 3.4.3 Impuesto al Valor Agregado.

En el Impuesto al Valor Agregado aparecen como sujetos pasivos las personas físicas y morales que realicen actos o actividades, dentro del territorio nacional, indicados en la ley de la materia.

El objeto de este impuesto es gravar los actos o actividades siguientes: enajenación de bienes, prestación de

servicios independientes, otorgar el uso o goce temporal de bienes, e importación de bienes o servicios.

La base sobre la cual se calcula el impuesto es el valor que representa el acto o actividad realizado.

En este impuesto a diferencia del impuesto sobre la renta, para calcular la contribución se aplicará al valor del acto o actividad una tasa que será de 0%, 6% ó 10%, de acuerdo al acto o actividad que se realice.

#### 3.4.4 Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

En el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios son sujetos obligados al pago, las personas físicas y morales que realicen los actos o actividades que en la respectiva ley se detallan.

El objeto del impuesto es gravar los actos o actividades relacionadas con la enajenación en territorio nacional o con la importación de cerveza y bebidas refrescantes, bebidas alcohólicas, aguardiente, tabacos labrados, cigarros, gasolina, diesel y gas natural, entre otros, así como las relacionadas con la prestación de servicios de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución, que con motivo de la enajenación de bienes antes señalados, se hubiera llevado a cabo.

Se establece como base gravable sobre la que se determina el impuesto, el valor que representen los actos o actividades antes mencionadas.

La tasa aplicable en este impuesto es variada y está fijada según el acto o la actividad que se realice. Estas tasas van de un 0% a 139.3%.

#### **3.4.5 Impuesto por la Prestación de Servicios Telefónicos.**

A partir de 1990, con la finalidad de proporcionar a la industria telefónica un régimen fiscal más flexible, que a su vez no represente una disminución de ingresos para el Estado, se crea el Impuesto por la Prestación de Servicios Telefónicos.

En este impuesto los sujetos pasivos son los concesionarios de los servicios telefónicos, que pueden ser personas físicas o morales.

El objeto en el citado impuesto es la prestación de servicios telefónicos.

La base que se considera para determinar el impuesto es el total de ingresos provenientes de la prestación del servicio, ya sea local o de larga distancia.

Finalmente para obtener el impuesto a cargo se aplicará la tasa del 29% a los ingresos mencionados en el párrafo anterior.

#### **3.4.6 Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles.**

El Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles tiene como sujeto pasivo a las personas físicas y morales que adquieran inmuebles.

El objeto del impuesto es gravar la adquisición de inmuebles, ya se trate del suelo o del suelo y las construcciones que se encuentren adheridas a él, teniendo como requisito que los mismos estén ubicados en territorio nacional, así como los derechos que correspondan a los mismos y que señala la ley de la materia.

La base gravable está determinada por el precio de adquisición del inmueble que se hubiera pactado o bien por el valor de avalúo de dicho inmueble referido a la fecha de adquisición.

La tasa para calcular el impuesto será del 2% aplicable al valor del inmueble.

#### 3.4.7 Impuesto sobre Tenencia y Uso de Vehículos.

Los sujetos pasivos de este impuesto son las personas físicas y morales, tenedoras o usuarias de vehículos, como son: automóviles (que incluyen omnibuses, camiones y tractores no agrícolas tipo quinta rueda, minibuses y microbuses), motocicletas, aeronaves (aviones y helicópteros) y embarcaciones (veleros, esquí acuático motorizado, motocicleta acuática y tabla de oleaje con motor).

El objeto de este impuesto es gravar la tenencia o el uso de los vehículos que en la ley de la materia se especifican, para tales efectos la ley presume que el propietario es el tenedor o usuario del vehículo.

La base sobre la cual se determina el impuesto será; en el caso de automóviles el valor total del vehículo, es

decir, el precio de enajenación al consumidor, si estos son vehículos último modelo. Cuando se trate de vehículos que sean de modelos anteriores, la base se determinará multiplicando el precio promedio de enajenación del año modelo al que corresponda, por el factor que anualmente publique el Congreso de la Unión. En este último caso, si los vehículos son anteriores en más de 10 años a 1995, la base se disminuirá en un 10% por cada uno de los primeros 10 años de antigüedad.

Para las aeronaves será la que resulte de sumar el peso de la misma más el peso de la carga máxima de despegue a nivel del mar expresado en toneladas.

En el caso de embarcaciones se considerará la longitud de eslora en metros o la aplicación de un factor, según se trate de veleros, esquí acuático motorizado, motocicletas acuáticas, tablas de oleaje u otras embarcaciones, respectivamente; tratándose de motocicletas la base se determinará considerando la cilindrada en centímetro cúbicos.

Este impuesto, a diferencia de los demás, se obtiene aplicando, para los automóviles una tabla que contiene las tasas de 2.6%, 6.25% y 10.4%, según se trate de determinar el impuesto de vehículos clasificados con categorías "A", "B" o "C", respectivamente; y cuando el impuesto se calcule para otro tipo de vehículo mediante la aplicación de un factor que será establecido por el Congreso de la Unión.

### **3.4.8 Impuesto Sobre Automóviles Nuevos.**

Los sujetos obligados al pago de este impuesto son las personas físicas y morales que enajenen automóviles nuevos de producción nacional o importen automóviles al país en forma definitiva.

Resulta entonces que el objeto de este impuesto es gravar la enajenación de automóviles nuevos que sean de producción nacional, debiendo entenderse por automóvil nuevo el que se enajena por primera vez del fabricante o distribuidor al consumidor, así como la importación definitiva de automóviles al país que sean del año modelo en que se lleve a cabo la importación o de 10 años anteriores.

La base gravable está determinada por el precio de enajenación del automóvil al consumidor que fije el fabricante o distribuidor, sin que este disminuido por descuentos, rebajas o bonificaciones, ni por el impuesto al valor agregado que cause la enajenación; si el automóvil es de importación, el precio incluirá el impuesto general de importación, así como otros gravámenes que se causen por este motivo.

Cuando el automóvil sea importado por persona distinta al fabricante o distribuidor, la base será el valor que se considere para efectos del impuesto general de importación, el cual se adicionará con la cantidad pagada por este último impuesto y con otros gravámenes que se causen por la importación, excepto el impuesto al valor agregado; aún cuando no se deba pagar el impuesto de importación.

El impuesto se calculará aplicando al valor del automóvil, ya sea una tarifa que contiene tasas que van en aumento de acuerdo a dicho valor, o bien, la tasa del 5 %, según el automóvil de que se trate.

## **CAPITULO CUARTO EFICACIA DE LA APLICACION DEL IMPUESTO AL ACTIVO**

- 4.1      CONTENIDO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO**
- 4.2      ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**
- 4.3      EFECTIVIDAD EN EL PAGO DEL IMPUESTO**

## **CAPITULO CUARTO EFICACIA DE LA APLICACION DEL IMPUESTO AL ACTIVO**

### **4.1 CONTENIDO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO**

La creación de una contribución que viniera a complementar al ya existente impuesto sobre la renta, trae como consecuencia desorientación entre los contribuyentes que resultan sujetos del nuevo gravamen, ya que en sólo diez artículos se quiso normar todo lo relacionado con el mismo.

Posteriormente, y una vez que se puso en marcha la aplicación de la Ley del Impuesto al Activo, se hicieron una serie de modificaciones que se reflejaron de manera práctica y más equitativa entre los contribuyentes sujetos al pago del impuesto.

Con el fin de proporcionar un elemento más en nuestro tema de estudio, ha continuación haremos una breve referencia al contenido de la Ley en cuestión.



#### 4.1.1 Sujetos.

La Ley del Impuesto al Activo divide en dos clases a los sujetos pasivos: obligados y no obligados al pago del impuesto.

##### 4.1.1.1 Sujetos obligados.

Los sujetos pasivos de este impuesto que se encuentran obligados al pago del mismo, son aquellos contribuyentes que en forma específica se señalan en los artículos 10. y 60. penúltimo párrafo de la Ley de referencia y que ha continuación se mencionan:

- Las personas morales y las personas físicas residentes en México, que realicen actividades empresariales respecto de su activo, cualquiera que sea su ubicación.
- Las personas morales y las personas físicas residentes en el extranjero, que realicen actividades empresariales con establecimiento permanente en México, por el activo atribuible a dicho establecimiento.
- Las personas físicas que otorguen el uso o goce temporal de bienes que utilicen cualquiera de los contribuyentes que realizan actividades empresariales, únicamente por esos bienes.
- Los residentes en el extranjero que mantengan en territorio nacional inventarios para ser transformados por algún contribuyente de este impuesto.
- Las sociedades que se encuentren en liquidación, si ésta dura más de dos años.

- Las sociedades que se fusionen o transformen.
- Los contribuyentes que traspasen negociaciones.
- Las sociedades que inicien operaciones con motivo de escisión.
- Quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta y las empresas que componen el sistema financiero que mantengan inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados, o bien, otorguen el uso o goce temporal de bienes a personas físicas o morales antes mencionadas.

#### 4.1.1.2 Sujetos no obligados.

Con el fin de dar mayor validez y reconocer la igualdad entre los sujetos pasivos que aún siendo contribuyentes del impuesto al activo no están obligados a su pago, se especifica en el artículo 6o. qué contribuyentes no están obligados al pago, y son los siguientes:

- Las personas que no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta.
- Las empresas que componen el sistema financiero.
- Las personas físicas que realicen actividades empresariales al menudeo en puestos fijos y semifijos en la vía pública o como vendedores ambulantes, que optaron por pagar el impuesto sobre la renta en una cantidad de 10% del monto total de las adquisiciones que efectúen.

- Las personas que otorguen el uso o goce temporal de bienes cuyos contratos de arrendamiento fueron prorrogados en forma indefinida por disposición legal, únicamente por dichos bienes.
- Las personas físicas residentes en México que no realicen actividades empresariales y otorguen el uso o goce temporal de bienes a cualquiera de las personas a que se refieren los dos primeros supuestos, únicamente por dichos bienes.
- Quienes utilicen bienes destinados a actividades deportivas, cuando la utilización sea sin fines de lucro o beneficie sólo a sus miembros.
- Quienes se dediquen a la enseñanza y cuenten con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley Federal de Educación, sólo por aquellos bienes que empleen en dicha actividad.

#### 4.1.2 Objeto.

En lo referente al objeto del impuesto, se van a considerar todos los activos que tenga el contribuyente, independientemente de su ubicación, tal como lo indica el artículo 10. de la citada ley.

El activo de una empresa se encuentra reflejado en el llamado Estado de Posición Financiera o Balance General, documento contable a través del cual se conoce la situación financiera de un negocio a una fecha determinada y que muestra en forma clara y detallada, el valor que posee cada una de las propiedades y derechos que forman parte del activo y las deudas y obligaciones del mismo, así como el importe del capital; de lo que resulta que el activo se encuentra integrado por los

recursos, bienes, derechos y valores propiedad de la persona física o moral que forman su estructura económica necesarias para desarrollar el fin establecido por las mismas.

De conformidad con el artículo 2o. párrafo segundo de la Ley de la materia, el activo que se deberá considerar para determinar el impuesto se integra por los siguientes:

#### 4.1.2.1 Activos financieros.

Dentro de los activos financieros que señala la Ley del Impuesto al Activo en su artículo 4o., encontramos entre otros:

- Inversiones en títulos de crédito, excepto las acciones emitidas por personas morales residentes en México y las emitidas por sociedades de inversión de renta fija.
- Cuentas y documentos por cobrar. No son cuentas por cobrar las cuentas a cargo de socios o accionistas residentes en el extranjero, ya sean personas físicas o sociedades, los saldos a favor de contribuciones, los pagos provisionales, ni los estímulos fiscales por aplicar.
- Intereses devengados a favor, no cobrados.

#### 4.1.2.2 Activos fijos, gastos y cargos diferidos.

- Activos fijos.

La Ley del Impuesto al Activo nos indica que activos fijos van a considerarse en el cálculo del impuesto; sin embargo, ya que el procedimiento para determinar el promedio de

cada bien es en base a la deducción de la inversión que establece el impuesto sobre la renta, será en este impuesto donde encontremos que el activo fijo está representado por todos los bienes tangibles que utilice el contribuyente para realizar sus actividades y que se demeritan por el uso en servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo; su adquisición o fabricación deberá tener como finalidad la utilización de dichos bienes en el desarrollo de la actividad del contribuyente, y no la de enajenarlos dentro del curso normal de sus operaciones. (30)

- **Gastos y cargos diferidos.**

La misma situación se presenta con los gastos y cargos diferidos, de tal forma que los gastos diferidos son aquellos activos intangibles representados por bienes o derechos que permiten reducir los costos de operación o mejorar la calidad o aceptación del producto, por un periodo limitado que siempre deberá ser menor a la duración de la actividad que realice el contribuyente; mientras que los cargos diferidos son aquellos activos que teniendo los mismos requisitos señalados para los gastos diferidos, su beneficio se ve reflejado durante un periodo ilimitado que va a depender del tiempo que dure la actividad de la persona moral. (31)

**4.1.2.3 Terrenos.**

Los terrenos son parte principal en la mayoría de las empresas, ya que en este tipo de inversiones no se demerita el valor sino que adquieren plusvalía.

---

(30) Véase artículo 42 segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

(31) Véase artículo 42 tercero y cuarto párrafos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

#### 4.1.2.4 Inventarios.

Por lo que concierne a los inventarios, se deberá considerar dentro de los mismos, las materias primas y los productos semiterminados o terminados que utilice el contribuyente dentro de su actividad empresarial.

#### 4.1.3 La Base.

La base se integra por el valor del activo en el ejercicio, el cual resulta de sumar los promedios de los activos financieros, activos fijos, gastos y cargos diferidos, terrenos e inventarios como a continuación se explica.

##### - Promedio de activos financieros. (32)

Se obtiene sumando el promedio de los activos financieros, de cada uno de los meses por el cual se calcula el impuesto del ejercicio y dividiendo el resultado entre el mismo número de meses.

Este promedio mensual se determinará conforme a lo siguiente.

Cuando lo efectúen contribuyentes en general, se sumará el saldo inicial y el saldo final del activo del mes y el resultado se dividirá entre dos.

Cuando se efectúen operaciones contratadas con el sistema financiero o con su intermediación, se sumarán los saldos diarios del mes y el resultado se dividirá entre el número de días que comprenda el mes por el cual se efectúa el cálculo.

---

(32) Véanse artículos 2o. fracción II y 3o. de la Ley del Impuesto al Activo.

Tratándose de activos financieros que estén integrados por acciones, el promedio no se calculará por cada mes del ejercicio, sino considerando el costo comprobado de adquisición de las acciones, que se actualizará por el periodo comprendido desde el mes de adquisición hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el cual se determina el impuesto.

- Promedio de activos fijos, gastos y cargos diferidos. (33)

El promedio de estos conceptos se determinará por cada bien para lo cual se actualizará el saldo pendiente de deducir en el impuesto sobre la renta al inicio del ejercicio, o bien, el monto original de la inversión si el bien es adquirido durante el ejercicio por el que se calcula el impuesto o se trata de bienes no deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, al resultado que se obtenga se le restará una cantidad igual a la mitad de la deducción anual de la inversión en el ejercicio, calculada conforme al procedimiento establecido en el impuesto sobre la renta.

La ley del Impuesto al Activo señala un procedimiento distinto para el caso de que los bienes se utilicen en el primero o último ejercicio de actividades del contribuyente y de aquellos activos fijos a los que se aplicó la deducción inmediata a que hace referencia la Ley del Impuesto al Activo.

- Inversiones en terrenos. (34)

El valor de estos activos se calculará actualizando el monto original de la inversión de cada terreno y

(33) Véase artículo 20. fracción II de la Ley del Impuesto al Activo.

(34) Véase artículo 20. fracción III de la Ley del Impuesto al Activo.

dividiendo el resultado entre doce, la cantidad que se obtenga se multiplicará por el número de meses en que el terreno sea propiedad del contribuyente durante el ejercicio por el cual se está determinando el impuesto.

**- Inventarios de materias primas, productos semiterminados o terminados.**

El promedio del ejercicio de los inventarios se valorarán al inicio y al cierre del ejercicio, conforme al método de valuación que tengan implantado, si el contribuyente desea cambiar el método de valuación que viene aplicando, deberá cumplir con las reglas que para este caso establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Los inventarios valuados se sumarán y el resultado se dividirá entre dos.

Los inventarios que no se actualicen conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados, podrán ser actualizados aplicando alguna de las siguientes opciones.

Valuar el inventario final de acuerdo al precio de la última compra que se hubiera realizado en el ejercicio por el que se calcula el impuesto, o

Valuar el inventario final considerando el precio que correspondería al inventario si se hubiera adquirido o producido bienes iguales a los de su inventario, en la fecha de terminación de su ejercicio.

**4.1.4 Deducciones.**

Para determinar la base gravable se permite al contribuyente la deducción del valor promedio de las deudas.



Los pasivos que podrán deducirse son:

- Las deudas contratadas con empresas residentes en México de residentes en el extranjero o con empresas con establecimiento permanente ubicado en México de residentes en el extranjero; cuando sean deudas no negociables.
- Las deudas no negociables; en este caso para poder deducirlas el contribuyente no deberá haber sido notificado de la cesión del crédito, de dichas deudas, a favor de una empresa de factoraje financiero, o habiendo sido notificado, pague la deuda a dicha empresa o a otra persona no contribuyente del impuesto al activo.
- Las deudas contratadas con personas físicas que realicen actividades empresariales o personas morales que sean contribuyentes de este impuesto.
- Tratándose de personas físicas podrán deducir una cantidad equivalente a quince veces el salario mínimo del área geográfica del contribuyente, elevado al año. En ningún caso la diferencia que resulte de restar dicho salario al activo, deberá dar un saldo a favor.

#### 4.1.5 La tasa.

A la base gravable determinada conforme al procedimiento descrito, se le aplicará la tasa del 1.8% y el resultado será el impuesto del ejercicio.

Al impuesto del ejercicio se le restará una cantidad igual a la que se obtenga de sumar el monto de los pagos provisionales efectuados durante el ejercicio, el resultado será el impuesto del ejercicio a cargo del contribuyente.

#### 4.2 ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Aún cuando la figura del "acreditamiento" es mencionada en diversas disposiciones fiscales, es en la Ley del Impuesto al Valor Agregado donde se recoge el concepto de acreditamiento, según se explica en el artículo 4o. de dicho impuesto al mencionar que "acreditar" es restar al impuesto acreditable la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en la ley, la tasa que corresponda según la actividad de que se trate. También indica que se entiende por impuesto acreditable y señala que es el monto equivalente a la cantidad que de impuesto al valor agregado le hubiera sido trasladado al contribuyente, así como el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios en el mes o en el ejercicio al que corresponda el cálculo del impuesto.

Podemos decir entonces, que el acreditamiento consiste en restar del impuesto a cargo que nos corresponda, una cantidad igual a la que hubiéramos efectuado en pagos provisionales anteriores, cuando así lo permita la ley.

Por lo que respecta al impuesto al activo, se presentan dos situaciones.

- Quienes realizan actividades empresariales.

Las personas morales y las personas físicas que tributan en el régimen simplificado, así como las personas físicas con actividades empresariales, una vez determinado el monto del impuesto del activo en el ejercicio, restarán del mismo una cantidad igual a la que se hubiera efectuado en el impuesto

sobre la renta por el ejercicio, el resultado será el impuesto al activo que paguen por este concepto.

Se perderá el derecho a efectuar el acreditamiento sino se realiza pudiéndolo hacer en determinado ejercicio.

El acreditamiento también podrá efectuarse en los pagos provisionales y en este caso sino se puede acreditar el total del impuesto sobre la renta pagado, la diferencia podrá acreditarse en los siguientes pagos provisionales de activo o contra la que deba pagar en el ejercicio por este mismo impuesto.

No son transmisibles los derechos de acreditamiento, excepto en el caso de escisión de sociedades en que el monto acreditable se dividirá entre la sociedad escidente y la o las escindidas, en la misma proporción en que se divida el activo.

- Quienes otorgan el uso o goce temporal de bienes.

Las personas que otorguen el uso o goce temporal de bienes determinarán el impuesto sobre la renta acreditable, para ello calcularán el impuesto del total de los ingresos obtenidos en el impuesto sobre la renta al cual le restarán el impuesto sobre la renta de los mismos ingresos sin incluir los proveniente por concepto de uso o goce temporal de bienes.

Las personas físicas y las residentes en el extranjero, condóminos o fideicomisarios, que obtengan ingresos por otorgar en administración a un tercero un bien que se destine al hospedaje efectuarán el acreditamiento en forma inversa a la anteriormente descrita, es decir, al impuesto sobre la renta que deban pagar restarán el impuesto al activo que les corresponde.

El administrador será el encargado de realizar las operaciones correspondientes y efectuar la retención que en su caso proceda.

#### **4.3 EFECTIVIDAD EN EL PAGO DEL IMPUESTO**

Para el estudio de este punto lo hemos dividido en dos partes: efectividad en la recaudación de ingresos y terminación de las obligaciones fiscales.

##### **4.3.1 Efectividad en la recaudación de ingresos.**

La efectividad es una prueba de la eficacia que logra alcanzar el Estado a través de la administración tributaria y el objetivo de esta administración resulta ser el servicio y el bienestar de la comunidad que le da origen.

Actualmente la demanda de servicios es superior a la capacidad que tiene el Estado para recaudar los fondos necesarios que cubran el creciente aumento de los costos de operación y de las inversiones públicas.

Se presentan, sin embargo, tres alternativas para la resolución de este problema.

- Administrar efectivamente los recursos de que dispone el Estado. Esta opción resulta eficaz pero a largo plazo.
- Reducir los servicios. Este punto es menos factible de llevar a cabo, debido al constante crecimiento de la población.

- Incrementar los impuestos. Esta situación origina entre los contribuyentes un claro rechazo, ya que sienten afectada su economía.

No obstante de que las alternativas señaladas son, sin duda alguna, el medio a través del cual el Estado incrementaría sus ingresos, existen otros medios que logran no incrementar los ingresos ya previstos por la Ley de Ingresos, sino recaudarlos efectivamente, ya que hemos observado que la participación de los contribuyentes resulta muy escasa o nula al realizar una evasión fiscal como sistema de autodefensa contra algo que no comprenden y en el cual tampoco han participado.

Existen múltiples actividades por las cuales el Estado puede mejorar la recaudación de contribuciones, entre ellas podemos mencionar las siguientes.

- Sistemas de cómputo.

Esto es, que se auxilian de los medios mecánicos para poder operar con precisión y rapidez toda la gran masa de documentación y datos que derivan de ello. Computadoras que además de tener gran capacidad sean flexibles de acuerdo a las necesidades, de tal forma que permitan, por medio de la tecnología de base de datos, el teleprocesamiento, los generadores automáticos de sistemas y de sistemas de captura. Identificar en forma plena e inequívoca a cada uno de los contribuyentes que deben cumplir con alguna o algunas de las obligaciones fiscales que establecen las disposiciones fiscales respectivas. Determinar la situación fiscal actualizada de dichos contribuyentes, como sería: declaraciones presentadas, registros o avisos que deba efectuar, liquidaciones que le hayan practicado, recargos y multas que deba pagar, intereses o

créditos a su favor, pagos normales, anticipos, retenciones y multas pagadas que haya efectuado.

- Procurar mayor equidad en el pago.

Esto es debido a que los contribuyentes no declaran sus ingresos o sólo lo hacen en forma parcial.

- Asistencia y asesoría técnica a los contribuyentes.

Situación que se logra mejorando la calidad y nivel del servicio al público. Considerando, además, que la complejidad de las disposiciones fiscales requiere del servidor público profesional, la capacidad y experiencia necesaria a fin de proporcionar al contribuyente la solución a sus dudas y problemas.

- Auditorías.

Procurando que la selección del contribuyente auditado se realice sobre una base justa e imparcial.

- Incremento de recursos físicos y humanos.

Proveer en forma adicional los recursos físicos y humanos en el momento adecuado a fin de mantener el ritmo del incremento en el número de contribuyentes e información de los mismos.

- Diseño de información.

Estudiar los medios y tiempo con que se dará a conocer todo lo relacionado con las disposiciones fiscales.

Finalmente siendo nuestro tema de estudio la eficacia del Impuesto al Activo como medio recaudatorio de impuestos, consideramos conveniente hacer hincapié en el punto referente a la creación de impuestos.

Como ya hemos mencionado, el medio común de recaudar los fondos necesarios para cubrir los gastos públicos consiste en la imposición de contribuciones.

Para lograr una recaudación eficaz por este medio, se hace necesario que las disposiciones fiscales sean simples, claras, justas y equitativas, y que además garanticen el cumplimiento de la ley; sin embargo, la interpretación de algunos impuestos se ha tornado compleja, de tal forma que aún cuando los contribuyentes asuman una mayor participación en la carga fiscal, los cambios en las leyes den como resultado mayor apoyo por parte del Estado, dando solución al aumento e inesperado número de consultas.

Entre los impuestos de más reciente creación se encuentran el impuesto por servicios telefónicos y el impuesto al activo, este último como podemos observar en el punto 4.1, refleja un procedimiento a seguir complicado para los contribuyentes sujetos a ese gravamen, en especial para las personas de menores recursos económicos que no cuentan con asesores jurídicos y contables.

#### 4.3.2 Terminación de la obligación fiscal.

La obligación fiscal se termina si el contribuyente cubre el crédito fiscal que se originó, o si la ley los exime o autoriza la extinción de dicho crédito.

No existe, en la legislación fiscal mexicana, un artículo que en forma específica indique los medios o procedimientos por virtud de los cuales la obligación fiscal deja de ser exigible, es decir, deje de existir.

Sin embargo, estos medios o procedimientos se encuentran dispersos en todo el ordenamiento fiscal, en especial, en el Código Fiscal de la Federación cuya aplicación es supletoria.

Entre las formas de terminación de las obligaciones fiscales tenemos las siguientes:

- Prescripción.

El Código Civil para el Distrito Federal, en Materia Común, y para toda la República en Materia Federal define a la prescripción en su artículo 1135 al señalar que es un medio para adquirir bienes o librarse de obligaciones, por el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones que establezca la propia ley.

En la legislación fiscal mexicana se contempla esta figura jurídica en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación al indicar que el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años

Por la definición advertimos que tanto en la materia civil como en la fiscal, por el simple transcurso del tiempo y el cumplimiento de los requisitos que marca la ley, la prescripción extingue dos tipos de obligaciones:



- . La que tienen los contribuyentes de pagar los créditos fiscales a su cargo, y
- . La que tiene el fisco de devolver las cantidades que hubieran pagado indebidamente los contribuyentes o las que procedan conforme a la ley.

El inicio de la prescripción comienza a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción de los recursos administrativos como expresamente indica el citado artículo 146.

Por lo tanto, para que opere la prescripción es necesario que transcurra un plazo de cinco años contados a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido por la autoridad fiscal.

Una vez que ha empezado a correr el término de la prescripción, esta puede verse afectada por dos situaciones como son:

- . Interrupción. Lo cual dejaría sin efecto todo el tiempo que hubiere transcurrido, debido a la actuación de la autoridad al realizar cuestiones de cobro que notifique o haga saber al deudor la existencia de la deuda, o bien, por el reconocimiento de la existencia del crédito por parte del contribuyente. (35)

---

(35) Margain Manautou, Emilio; Introducción al Estudio del Derecho Tributario; 9a. ed.; México, D.F.: Porrúa, S.A., 1989, p. 309.

Suspensión. Esta situación sólo detiene la cuenta del término para que se extinga la obligación, y se reanuda cuando desaparezca la causa que la originó. (36)

- Caducidad.

Cuando las autoridades pierden la facultad que tienen para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar créditos fiscales e imponer sanciones nos encontramos ante la figura jurídica de la caducidad.

Conforme a lo establecido en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, sobresalen como puntos importantes y características de la caducidad, los siguientes.

- . Extingue las facultades de las autoridades fiscales, para comprobar el cumplimiento de obligaciones fiscales, determinar el monto de contribuciones omitidas, así como sus accesorios, e imponer las sanciones que procedan por infracciones a las disposiciones fiscales.
- . Establece el plazo para que opere la caducidad que será de cinco y diez años, según la disposición legal que dejó de cumplirse.
- . Admite la posibilidad de que pueda ser cumplida sólo cuando las autoridades se encuentren revisando los dictámenes de contadores públicos, practicando visitas domiciliarias o cuando el contribuyente interponga algún recurso administrativo o juicio.

---

(36) Garza, Francisco Sergio de la, Derecho Financiero Mexicano; 15a. ed., México, D.F.: Edit. Porrúa, S. A., 1988; p. 631.

Por último, los términos para que opere la caducidad no son aplicables cuando las autoridades fiscales se encuentren investigando hechos constitutivos de delitos en materia fiscal.

- Condonación.

A través de la condonación se trata de hacer más justa la aplicación de las disposiciones fiscales, otorgando facultades a determinadas autoridades competentes en materia fiscal con el fin de aminorar los efectos que dichas disposiciones establecen; es por eso que en el Código Fiscal se incluye la figura de la condonación.

Encontramos entonces dos formas de condonación, las que se encuentran reguladas por el Código Fiscal y son:

Quando se trata del pago de contribuciones y sus accesorios. Al respecto el artículo 39 fracción I, enmarca el supuesto en que procede la condonación señalando las siguientes características: ser otorgada por el Ejecutivo Federal; establecerse con carácter general; referirse a un lugar o región del país, a una rama de actividad, o bien, en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Quando se refiere a multas. En este supuesto el artículo 74 del mencionado Código fija las siguientes características: ser otorgada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; proceder a petición del interesado, es decir, mediante solicitud; la multa cuya condonación se solicita deberá haber

quedado firme (no existir medio de defensa contra ella) y no deberá haber ningún acto administrativo conexo que sea impugnabile.

- Compensación.

Una definición clara de lo que significa la compensación la encontramos en el artículo 2185 del Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común, y para toda la República en Materia Federal al señalar que la compensación tiene lugar cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores en forma recíproca y por su propio derecho.

En materia fiscal, el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación hace referencia a la compensación al mencionar que los contribuyentes que estén obligados a pagar mediante declaración pueden optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra aquellas por las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios.

De acuerdo a la definición que en materia civil se da acerca de la compensación y la referencia que a la misma se hace en el Código Fiscal, podemos concluir que en esta última la compensación tiene lugar cuando el contribuyente es deudor de determinados impuestos ante el fisco, pero éste a su vez se encuentra obligado a devolverle a ese mismo contribuyente una cantidad pagada indebidamente.

Como podemos observar, la compensación procederá si las cantidades a compensar derivan de una misma contribución;

sin embargo, podrá efectuarse la compensación de cantidades que no deriven de una misma contribución cuando cumplan los requisitos que para tal efecto dé a conocer la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general.

Otro requisito para efectuar la compensación es el que no se haya solicitado devolución o haya prescrito la obligación por parte del Fisco para devolver la cantidad que se pretende compensar.

No obstante, aún cuando el contribuyente haya solicitado la devolución, la autoridad fiscal podrá realizar la compensación de oficio cuando el contribuyente esté obligado a pagar una contribución por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que dicha contribución haya sido objeto de una sentencia ejecutoriada o sean firmes por cualquier otra causa.

- El pago.

El pago significa cumplimiento de una obligación.

La mayoría de los tratadistas coinciden al considerar al pago la forma más común de extinguir la obligación fiscal, en virtud de que a través de él se está dando cumplimiento a la obligación que tienen los sujetos pasivos de contribuir al gasto público en proporción a su capacidad económica.

El Código Fiscal admite como forma de pago: el efectivo, que se realizará en moneda nacional, cuando se realice en el extranjero se podrá efectuar en la moneda del país debiendo considerar el tipo de cambio en que se haya adquirido la moneda

extranjera y no habiendo adquisición, se tomará como valor el tipo de cambio que el Banco de México publique en el Diario Oficial de la Federación el día anterior a aquél en que se cause la contribución.

Otro medio de pago son los cheques certificados, los giros postales y telegráficos o bancarios. (37)

Característica importante del pago de contribuciones es el que se efectúen dentro del plazo fijado por la ley o en la fecha que señalan las disposiciones fiscales respectivas. Si no existe disposición expresa el pago deberá efectuarse mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas.

---

(37) Véase artículo 20 del Código Fiscal de la Federación.

**ESTA TESIS NO DEBE  
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

## CONCLUSIONES

## CONCLUSIONES

Al término de la presente investigación obtuvimos las siguientes.

**PRIMERA.-** Dentro del sistema jurídico fiscal mexicano el Impuesto al Activo, como fuente formal que es, forma parte del mecanismo de que dispone el Estado para obtener de manera efectiva los ingresos que le permitan satisfacer las necesidades de la colectividad.

**SEGUNDA.-** El objetivo de la Ley del Impuesto al Activo es obtener una mayor recaudación de ingresos mediante una eficaz aplicación de las disposiciones contenidas en la Ley de la materia, objetivo que se alcanza a través de una correcta interpretación de la norma fiscal que facilite al contribuyente su comprensión y aplicación, de tal manera que le permitan cumplir en forma adecuada y oportuna con sus obligaciones fiscales, de ahí que resulte importante conocer los métodos interpretativos, los medios o instrumentos utilizados en la labor de explicación y las fuentes de que deriva la interpretación.

**TERCERA.-** El Impuesto al Activo es un ingreso que se encuentra previsto en la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1995, situación que ratifica la facultad del Estado para exigir el cumplimiento de la obligación que tienen los mexicanos de contribuir al gasto público, toda vez que en materia fiscal no es suficiente que un ingreso se encuentre regulado por una Ley válidamente aprobada, sino que



además debe ser mencionado en la referida Ley de Ingresos que contempla los ingresos que habrá de percibir el Estado.

**CUARTA.-** El Impuesto al Activo es una contribución impuesta por el Estado a cargo de personas físicas y morales que realicen la situación jurídica contenida en la norma legal que lo regula, la cual está legalmente constituida al haber agotado el proceso legislativo para su creación; distinta de cualquier otra contribución pues su objeto no es hacer que la persona se beneficie o sea relevada por el Estado en servicios de seguridad social, se beneficie en forma directa por obras públicas, disfrute del uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación, o reciba los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público.

**QUINTA.-** La Ley del Impuesto al Activo excluye a determinadas personas, pues su objeto es gravar el activo de quienes realicen actividades empresariales y de aquellos que otorguen el uso o goce temporal de bienes para la realización de esas actividades, de tal manera que no queden comprendidos quienes no tienen capacidad administrativa suficiente y aquellos cuyo valor de activo es difícil determinar.

**SEXTA.-** Facilita el cumplimiento de sus disposiciones al reconocer que existen sectores de contribuyentes con capacidad económica limitada, permitiendo que las personas físicas disminuyan su base gravable hasta por una cantidad equivalente a 15 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, y otorgando facilidades administrativas a quienes tributen en régimen simplificado con el fin de fomentar la reinversión y capitalización de las empresas.

**SEPTIMA.-** La creación del Impuesto al Activo no constituye una carga administrativa adicional, ya que tiene como característica principal el ser complementario del impuesto sobre la renta, y por consiguiente, los conceptos que se manejan para su determinación, así como la contabilidad que deben de llevar, son los mismos que se utilizan en este último impuesto, lo cual quiere decir que los contribuyentes no deberán utilizar elementos nuevos en el control de sus operaciones.

**OCTAVA.-** No representa un incremento en la carga impositiva de los contribuyente cumplidos, ya que si el impuesto sobre la renta que deben pagar es superior al del activo, se nulifica el efecto del impuesto al activo; por el contrario si el contribuyente no declara correctamente el impuesto sobre la renta que le corresponde, tendrá que cubrirlo en forma de impuesto al activo.

**NOVENA.-** El Impuesto al Activo, como alternativa ejercida por el Estado para allegarse los recursos necesarios y satisfacer las necesidades de la comunidad, logra que los sujetos al pago de éste, asuman una mayor participación en la carga fiscal, al permitir el acreditamiento del impuesto sobre la renta que se hubiere pagado, dando como resultado que estos contribuyentes paguen cuando menos un monto igual al que resulte del nuevo impuesto.

**DECIMA.-** La figura jurídica del acreditamiento representa el elemento que da al Impuesto al Activo la característica de complementario, ya que el contribuyente deberá calcular tanto el impuesto al activo como el impuesto sobre la renta, restando del primero la cantidad obtenida en el segundo, este procedimiento pone de manifiesto la eficacia que tiene el

nuevo gravamen debido a que el contribuyente que no obtenga impuesto sobre la renta a pagar cubrirá el total de impuesto al activo que haya determinado, con lo cual el Estado continúa percibiendo los ingresos que requiere para cubrir el gasto público.

**DECIMA PRIMERA.-** La aplicación del Impuesto al Activo para obtener su eficacia requiere del apoyo de otras actividades orientadas a la obtención de ingresos, como la utilización de procedimientos electrónicos, de la asistencia técnica y de la asesoría que las autoridades fiscales puedan proporcionar a los contribuyentes.



## BIBLIOGRAFIA

- Arrijoja Vizcaíno, Adolfo.  
Derecho Fiscal  
México, D.F.: Edit. Themis, 1986; 405 p.p.
- Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto.  
Principios de Derecho Tributario.  
México, D.F.: Edit. PAC. S. A. DE C. V., 1986; 209 p.p.
- Flores Zavala, Ernesto.  
Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas  
México, D.F.: Edit. Porrúa, S. A., 1978; 457 p.p.
- Garza, Francisco Sergio de la.  
Derecho Financiero Mexicano  
México, D.F.: Edit. Porrúa, S. A., 1988; 1025 p.p.
- Jiménez González, Antonio.  
Lecciones de Derecho Tributario  
Guadalajara, México: Edit. ECASA, 1985; 485 p.p.
- Lerdo de Tejada G., Francisco.  
Apuntes de Derecho Fiscal  
México, D.F.: Edit. Instituto Tecnológico de México, 1975;  
162 p.p.
- Margain Manautou, Emilio.  
Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano  
México, D.F.: Edit. Porrúa, S. A., 1988; 1025 p.p.
- Mazz, Addy.  
Curso de Derecho Financiero y Finanzas  
Montevideo, Uruguay: Edit. Fundación de Cultura  
Universitaria, 1979; 348 p.p.
- Pérez de Ayala, José Luis.  
Curso de Derecho Tributario  
Madrid, España: Editoriales de Derecho Reunidas, S.A., 1975,  
420 p.p.

- Pórras y López, Armando.  
Derecho Fiscal  
México, D.F.: Edit. Textos Universitarios, 1970; 336 p.p.
- Rosas Figueroa, Aniceto.  
Teoría General de las Finanzas Públicas  
México, D.F.: Edit. UNAM, 1962; 456 p.p.
- Sainz de Bujanda, Fernando.  
Lecciones de Derecho Financiero  
Madrid, España: Edit. Universidad Complutense, 1979; 510 p.p.
- Sánchez León, Gregorio.  
Derecho Fiscal Mexicano  
México, D.F.: Cárdenas Editor y Distribuidor, 1983; 483 p.p.
- Vanoni, Ezsio.  
Naturaleza e Interpretación de las Leyes Tributarias  
Madrid, España: Edit. Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, 1961; 358 p.p.
- Villegas, Héctor B.  
Curso de Finanzas y Derecho Financiero  
Buenos Aires, Argentina: Edit. Depalma, 1980; 408 p.p.

## LEGISLACION

- Código Civil para el Distrito Federal, en Materia Común y para toda la República en Materia Federal, 61a. ed., México, D.F., Edit. Porrúa, S.A., 1994.
- Código Fiscal de la Federación, Legislación Fiscal 1995, Tomo I, Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 104a ed., México, D.F., Edit. Porrúa, S.A., 1995.
- Ley Federal de Derechos 1995, Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- Ley del Impuesto al Activo, Legislación Fiscal 1995, Tomo I, Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- Ley del Impuesto sobre la Renta, Legislación Fiscal 1995, Tomo I, Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, Legislación Fiscal 1995, Tomo II, Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, Legislación Fiscal 1995, Tomo II, Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- Ley del Impuesto sobre Tenencia y Uso de Vehículos, Legislación Fiscal 1995, Tomo II, Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- Ley del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, Legislación Fiscal 1995, Tomo II, Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- Ley del Impuesto por la Prestación de Servicios Telefónicos, Legislación Fiscal 1995, Tomo II, Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

- Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1995, Legislación Fiscal 1995, Tomo II, Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación. DOFISCAL EDITORES. 16a. ed., México, D.F., 1994.
- Ley del Seguro Social, México, D.F., Edit. Porrúa, S.A., 1994.

#### REVISTAS

1. Arrijoa Vizcaino, Adolfo. "Principios Constitucionales en Materia Fiscal", en Revista Jurídica, Vol.1, N° 13, México, D.F., 1981, 235 p.p.