



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
" A R A G O N "

52
2EJ

" EL IMPUESTO AL ACTIVO
EN LAS PERSONAS MORALES "

FALLA DE ORIGEN

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADA EN DERECHO
P R E S E N T A :
JUDITH CALVA PAREDES.

ASESOR: LIC. MANUEL MORALES MUÑOZ



SAN JUAN DE ARAGON ESTADO DE MEXICO 1996.



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

**Gracias a Dios y a mis padres por darme
la vida.**

**A mi mamá Catalina Paredes por darme
el apoyo, amor y confianza para ver la
vida positiva y llegar a una de mis metas.**

**A mi papá Gregorio Calva por el
cariño, apoyo y confianza brindados
para salir adelante en mi vida y mi
profesión.**

A mis hermanos Eustaquio, Lucía y Felipe, por su cariño y confianza en mí.

A Oscar, por el amor que me brinda y por la comprensión, confianza y apoyo que han logrado cambiar mi vida, dando como resultado mucho deseo de superación en todos los aspectos de mi vida y llegar a concluir parte de mi meta y mis ilusiones.

A Carmen, Rafa, Hilda y Mary por ser unos amigos super y apoyarme en todo, motivándome a llegar hasta aquí.

**Al Lic. Manuel Morales Muñoz, por
su confianza y apoyo para dirigirme
con tacto y sabiduría en el camino a la
superación.**

**Y a todos mis amigos por su amistad,
confianza y apoyo.**

ÍNDICE

El impuesto al activo en las personas morales.

1.1.7.2. Vigencia Ordinaria de la Ley Tributaria.....	44
1.2. Iniciativa de Ley del Impuesto al Activo.....	45
2. EXPOSICIÓN DE MOTIVOS.....	48
2.1. Dictamen para Primera Lectura.....	50
2.2. Dictamen para Segunda Lectura.....	52
2.3. Debate.....	52
CAPITULO 3. ELEMENTOS DEL IMPUESTO.	
1. SUJETOS.....	57
1.1. Sujeto Activo.....	57
1.2. Sujeto Pasivo.....	58
1.2.1. Sujetos Obligados al Pago del Impuesto al Activo.....	64
1.2.2. Exentos del Pago del Impuesto al Activo.....	65
1.2.2.1. Por Sujeto.....	65
1.2.2.2. Por Periodo.....	66
2. OBJETO.....	68
3. BASE.....	69
4. TARIFA Y TASA.....	71
4.1. Tarifa.....	71
4.2. tasa.....	72
CAPITULO 4. APLICACIÓN DEL IMPUESTO AL ACTIVO.	
1. VALOR PROMEDIO.....	74
1.1. Activos Financieros.....	76
1.1.1. Determinación del Promedio Mensual de Activos Financieros.....	77
1.1.2. Determinación del Promedio Anual de los Activos Financieros.....	78
1.2. Activos Fijos, Gastos y Cargos Diferidos.....	80
1.2.1. Determinación del Promedio Anual.....	81
1.3. Terrenos.....	86
1.4. Inventarios.....	88
1.5. Deudas.....	91
2. PAGOS PROVISIONALES.....	93
3. IMPUESTO DEL EJERCICIO Y DECLARACIÓN ANUAL.....	95
4. ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CONTRA EL IMPUESTO AL ACTIVO.....	96
CONCLUSIONES.....	102
BIBLIOGRAFÍA.....	110

INTRODUCCIÓN

INTRODUCCIÓN

Ante la problemática existente en México, se han creado formas de recaudar ingresos para el gasto público, una de ellas ha sido los impuestos, de entre los cuales surge el impuesto al activo de reciente creación, ahora bien, de ello se desprende nuestro análisis del mismo y en consecuencia el presente trabajo.

El interés por realizar un estudio profundo del impuesto al activo, es sin lugar a dudas la problemática existente para su cálculo y aplicación, ya que en un principio se buscó que el mencionado impuesto fuera un complemento al impuesto sobre la renta, sin embargo, y muy por el contrario en la vida real se ha convertido en una pesada carga fiscal para las empresas toda vez que debido a su complejidad las mismas empresas optan por pagar los dos impuestos a la vez y no sólo el mayor de ellos.

Por otra parte, consideramos que se trata de un impuesto que no respeta los Principios Constitucionales de Equidad y Proporcionalidad que deben de guardar todos los impuestos dentro del derecho fiscal mexicano, lo anterior a causa de que dicho impuesto es aplicable a contribuyentes del régimen general de ley y a actividades empresariales, sin tomar en cuenta si son de pequeña, mediana o gran capacidad administrativa, esto es, que no atiende a la capacidad económica del contribuyente.

En relación con la anterior discrepancia, el presente trabajo pretende demostrar que efectivamente se trata de un impuesto inconstitucional y que por el contrario lesiona

El impuesto al activo en las personas morales.

gravemente la economía de un país que enfrenta una crisis económica grave por lo que su aplicación no tiene razón de ser: en virtud de que la obligación primordial del Estado es la procuración del bien común dentro de la sociedad a la que gobierna, sin que por ello afecte directamente la economía de esa misma sociedad.

Por toda la problemática existente se busco analizar el Impuesto al Activo desde su origen, así tenemos que para ello se dividió en cuatro capítulos, en donde el primer capítulo señala el origen de los impuestos en forma general desde el primer indicio de recaudación de tributos, su evolución en cada época hasta llegar a nuestro México Moderno, asimismo, se hace referencia a los Principios rectores del Derecho y muy en especial al Derecho tributario, principios sin los cuales las leyes serían injustas, inequitativas y desproporcionales, como es el caso del Impuesto al Activo.

En el capítulo segundo observamos ya en forma particular el origen del Impuesto al Activo desde su iniciativa presentada al Congreso, sus dictámenes y sus debates, en donde la oposición hacía clara referencia de que se trataba de un Impuesto Inconstitucional que alteraba y perjudicaba el patrimonio de las empresas hasta su publicación haciendo caso omiso de esas anotaciones.

Respecto al capítulo tercero, ya profundamente se señalan los elementos integrantes del Impuesto al activo en donde a falta de alguno no existiría dicho impuesto, pues para ser constitucional y existir como tal debe reunir los cuatro elementos básicos: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa. El sujeto tanto activo siendo el Estado como órgano recaudador y el

El impuesto al activo en las personas morales.

pasivo que es el contribuyente, aquella persona física o moral que se sitúa en la situación jurídica o de hecho.

El objeto que es el de gravar todos los activos utilizados en la actividad del contribuyente.

La base sobre la cual se va a aplicar la cantidad o tarifa para pagar el impuesto.

Y la tarifa o tasa que es la cantidad o el porcentaje a aplicar para pagar dicho impuesto.

Por último, el capítulo cuarto en donde ya en forma particular se observa la mecánica utilizada para determinar la Base del Impuesto al Activo desmembrando cada uno de los conceptos y analizándolos minuciosamente pudiendo observar con mayor claridez la complejidad existente para la determinación del Impuesto en comento, problemática tal que los contribuyentes sufren al tratar de realizar su cálculo y que en consecuencia se llega a una inconstitucionalidad marcada al no cumplir los principios de los impuestos tanto doctrinarios, como constitucionales.

Al terminar el desarrollo del presente trabajo se podrán observar algunos aspectos sobresalientes sobre la inconstitucionalidad del Impuesto al Activo.

CAPITULO I.
ORIGEN DE LOS IMPUESTOS

I. ORIGEN DE LOS IMPUESTOS.

Con el propósito de ubicar el origen de los impuestos, es necesario dar una explicación de lo que son las contribuciones ya que en la actualidad los impuestos son sólo especie de contribuciones, pero en la antigüedad ambos eran lo mismo y se les identificaba como tributos.

“La contribución es un ingreso fiscal ordinario del Estado que tiene por objeto cubrir sus gastos públicos”¹. Es la manera más importante de recabar ingresos para cubrir el gasto público y para ello se clasifican en diferentes especies, entre las cuales se encuentran los impuestos

Antes de llegar a una definición de impuesto, es preciso establecer que en la antigüedad a todos los ingresos que obtenían los Estados se denominaban **TRIBUTOS**, que históricamente significa lo que un Estado paga a otro forzosamente, o un vasallo a su señor para indicar sumisión.

Según Blumenstein: “Tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial exige de sujetos económicos sometidos a la misma”².

En la actualidad los **TRIBUTOS**, además de ser medios para recabar ingresos

¹ Diccionario Jurídico Mexicano. Edit. Porrúa. México. 1990. p. 727.

² Blumenstein. Ernesto. Sistema Di Diritto Della Imposite. Edit. Argentina. 1981. p. 89.

El impuesto al activo en las personas morales.

publicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y proceso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional.

Respecto a los **IMPUESTOS** son "la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos (casi siempre en dinero), a favor del Estado y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en forma autoritaria y unilateral por un sujeto activo de la obligación tributaria"¹.

Resumiendo lo anterior, **CONTRIBUCIÓN**, de acuerdo al artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se refiere a toda aportación que el particular tiene el deber de entregar al Estado para sufragar los gastos públicos, ya sea de la Federación, Estados o Municipios.

De acuerdo al artículo 2º del Código Fiscal de la Federación "Impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma", distintas de las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y de los derechos.

Ese pago lo realizan al Estado como sujeto activo de la relación tributaria.

Ahora bien, hecha la observación anterior se puede analizar el origen de los impuestos.

¹ Porras y López, Luis. Derecho Fiscal Mexicano. 4ª Edición. 1977. Edin. Porrúa. S. A. p. 29.

1.1. PUEBLOS DE LA ANTIGÜEDAD.

En las diferentes civilizaciones antiguas ya existían formas de recabar ingresos los cuales tenían diferentes destinos, ya fueran para la guerra, para el gobernante, etc., y servían como un medio de organización de las mismas.

1.1.1. EGIPTO.

En las primeras civilizaciones de Egipto ya existían tributos para el faraón, en donde surge la forma más antigua de tributar que es el "trabajo personal", un ejemplo de ello, es la construcción de la pirámide del Rey Keops, la cual según la historia data de 2500 años antes de Cristo y necesitaron más de 200,000 brazos humanos para transportar los bloques de piedra utilizados en su construcción.

Este pueblo legó al mundo la forma de control de declaraciones de impuestos sobre frutos y animales; para ello operaban con recibos de cobro de los tributos que "... consistían en piezas de cerámica que servían como comprobantes de pago..."⁴, de ciertos tributos, lo cual se ha podido conocer a través de los trabajos de antropología verificados en las famosas construcciones de este pueblo.

⁴ Sánchez Peña, José. Nociones de Derecho Fiscal. 4ª Edición. Editorial PAC. México. 1990. p. 26 y 27.

1.1.2. CHINA.

El pueblo chino, que destacó por sus grandes y notables personalidades de la filosofía; entre ellos Confucio, quien se desempeñó como inspector de la Hacienda Dschau en el año 531 a. C.

Otro filósofo es Lao tse, quien hacía referencia a la situación tributaria al afirmar que "un pueblo no puede dirigirse bien cuando es agobiado por los excesivos cargos"⁴.

1.1.3. INCAS DEL PERÚ (CONTINENTE AMERICANO).

Aquí es donde se conocen los primeros asesores fiscales quienes eran llamados; los Quipos-Camayos, cuyo nombre lo tomaban del Quipo que significa nudo, su función era orientar a los que debían pagar tributos y para ello se ayudaban por una varas en las que pendían cuerdas con nudos de varios colores que representaban los tributos que pagaban.

1.2. ROMA.

El pueblo romano desarrolla diversas disposiciones en el campo tributario, principalmente en la época de sus emperadores, por ello, a continuación se hará referencia a los movimientos tributarios en los poderes imperiales.

⁴ Ibidem, p. 29.

1.2.1. IMPERIO DE AUGUSTO.

En la época que tuvo Augusto a su cargo el destino de Roma estableció el impuesto del uno por ciento sobre los negocios globales; en esta época el desempleo era un problema permanente y aumentó cuando las familias campesinas invadieron la ciudad debido a que no contaban con los métodos agrícolas necesarios para la productividad. Por lo anterior, el gobierno para mantener cierta apariencia de orden creó una administración pública con una multitud de agentes, incluso recaudadores de impuestos sobre cosechas, esclavos, propiedades, carreteras, etc., en donde entregaban monedas al recaudador además había policías, inspectores de construcción y funcionarios de sanidad.

1.2.2. IMPERIO DE MARCO AURELIO.

Antes de Marco Aurelio, el emperador era Tito, y él fue quién decretó el cobro de impuestos por el uso de urinarios públicos.

Después, cuando Marco Aurelio tuvo el poder, las arcas imperiales fueron vaciadas por sus campañas militares; había devaluado la moneda romana y enajenó parte del tesoro imperial para conseguir nuevos ingresos.

La época de guerras llevó consigo dificultades económicas y políticas que ningún emperador podía resolver. Los crecientes impuestos que la guerra precisaba vaciaron la tesorería de las ciudades provinciales y también la de los ciudadanos; incluso miembros de

El impuesto al activo en las personas morales.

clases altas tuvieron que renunciar a su rango porque las cargas fiscales eran mayores y en consecuencia tuvieron que renunciar a su cargo y retirarse a clases sociales inferiores pues allí eran menores dichos cargos. Ello originó que a impuestos más elevados menores ingresos.

1.2.3. IMPERIO DE DIOCLESIANO.

Cuando Dioclesiano tomó el cetro en el año 284 las guerras civiles terminaron.

Las medidas que tomó para terminar con el problema monetario del Imperio fueron burocráticas, pues mientras los precios continuaban subiendo promulgó un edicto fijando precios máximos para géneros y salarios por todo el Imperio, decretando la pena de muerte para los infractores. Sin embargo, su edicto falló ya que nada aparecía en el mercado por miedo a que fueran sancionados, originando que los precios subieran más, por lo que Dioclesiano tuvo que liberar los precios.

1.3. EDAD MEDIA.

Durante esta época, el que establecía condiciones para sus siervos era el señor feudal, marcó ciertas condiciones para sus siervos, quienes debían tenerles respeto y agradecimiento, por lo cual la cuestión tributaria se volvió anárquica, arbitraria e injusta, ya que los siervos tenían que cumplir con dos obligaciones:

- Relativas a la prestación de servicios personales.

- Relativas a prestaciones económicas.

Las obligaciones personales:

Eran prestaciones que tenían que cumplir mediante su trabajo personal, entre ellas se encontraba la prestación del servicio militar en favor del señor feudal que consistía en acompañarlo a la guerra por el tiempo y lugar que el señor feudal designara, pero posteriormente se restringió a 40 días de servicio y el siervo sólo tenía deber de acompañarlo hasta los límites de determinada región alejada.

Dentro de estas obligaciones surge la de cultivar las tierras propiedad del feudo.

También, una obligación más es la de permanecer de guardia en el castillo del señor feudal y la de alojar en su casa a los visitantes que debía hospedar; sin embargo, este deber fue limitado al precisarse el número de visitantes que estaba obligado a recibir, la atención que debía darles y el número de veces en un año.

Una obligación más era dar "consejos al señor en los negocios concurriendo a las audiencias que para tal efecto eran convocadas"⁶⁶. Para ello tenían que estar presentes y orientar a su señor en lo que mejor le conviniera.

Eran obligaciones pesadas para los siervos, pero, cuando estos no querían cumplir con ellas debían pagar por ello una tasa de rescate.

⁶⁶ Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. 24ª Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1989.

El impuesto al activo en las personas morales.

Las obligaciones económicas

Como su nombre lo establece eran cantidades que pagaban a sus señores, y habia cuatro casos especiales:

- Pagar el rescate del señor feudal - Era cuando no querian cumplir con sus obligaciones personales y preferian pagar cierta cantidad a su señor feudal.

- Para equiparlo cuando marchaba a las guerras cruzadas - En lugar de acompañarlo por todo el tiempo y lugares que recorrian por las cruzadas era mejor pagar en dinero esa obligación.

- Cuando se casaba su hija ó se armaba caballero su hijo.

- Cuando habia cambio de siervo por muerte debia pagarse al señor un rescate o indemnización.

- Cuando la hija del siervo tenia que casarse con la persona designada por el señor y de no hacerlo pagaba un rescate elevado.

- Cuando el siervo vendía su feudo, debia obtener aprobacion de su señor y pagar un impuesto de tres años de renta.

Dentro de otras prestaciones generales, es de mencionarse el hecho de que los labriegos estaban obligados a cocer pan en el horno del señor, a moler su trigo en el molino señorial y a pisar uvas en su lagar, debiendo pagar por cada una de estas actividades un derecho en especie que recibia el nombre de "banalidades".

Asi tambien, exigian derechos por cortar la leña en los bosques, por pastar el ganado

El impuesto al activo en las personas morales.

y por pescar en las aguas señoriales.

Otros tributos conocidos en esta época son los siguientes:

- Impuesto por la barba.- En Rusia, en época de Pedro el Grande se decretó este impuesto.
- Impuesto por títulos de nobleza - En España con Felipe III se gravó el uso de títulos de nobleza.
- Impuesto de justicia.- Cuando los siervos solicitaban justicia tenían que pagar por tal servicio.
- Impuesto por peaje.- Consistía en pagar por transitar por los peligrosos y escasos caminos.
- Impuesto de pontazgo.- Se pagaba por pasar por los pocos puentes que existían en ese entonces.

Entre los principales pagos que debían realizar los siervos tenemos los siguientes:

A. **CAPITACIÓN:** De Caput = Cabeza, era un censo que se pagaba por cabeza cada año.

B. **FORMARRIAGE O SERVIDUMBRE MATRIMONIAL.** Era una cantidad que se debía pagar por el siervo o sierva que se casaba con persona extraña al feudo, normalmente era muy elevada.

C. **MANO MUERTA:** Era el derecho del señor para apropiarse de la herencia cuando los siervos morían sin tener hijos, en estos casos los colaterales no podían heredar, pero si el señor autorizaba a que los hicieran, debían pagar un crecido rescate, a lo que llamaban "Derecho de Relieve".

D DIEZMO: El siervo debía pagar la décima parte de sus productos al señor feudal. Entre los demás miembros del feudo los pagos más comunes que realizaban, eran:

- Censo.- era una renta en metálico que los aldeanos tenían que pagar en proporción a su predio.

- El pecho o talla - era una carga impuesta una o varias veces al año a cada familia.

- Tasas de rescate.- eran cantidades que se pagaban a cambio de la supresión de determinadas prestaciones de servicios personales.

1.4. MÉXICO

Al hablar de la historia de los impuestos es imposible dejar fuera al pueblo mexicano ya que remontandonos a sus orígenes podemos apreciar que fue un pueblo guerrero por excelencia haciendo uso de la ley del más fuerte, es decir, el vencedor se imponía al vencido, el pueblo Azteca con sus soberanos exigían parte de los productos codiciados en esos tiempos como eran: cigarros, águilas, un determinado número de mancebos a los cuales por motivos religiosos se les sacrificaba, arrancándoles el corazón.

1.4.1. ÉPOCA PRECORTESIANA O PRECOLOMBINA

Durante la época precortesiana, existían grandes formas de pagar tributo, pues la razón consistía en que ninguno debía quedar exento del pago, así tenemos que en la Gran

El impuesto al activo en las personas morales.

Tenochtitlán se pagaba entre otros: con plumajes, aves, animales, vestimentas, oro, piedras, objetos de mar, etcétera

Los tributos generalmente eran el producto de la guerra, es por esto que el pueblo azteca estableció un sistema de recaudación a través de los "Calpixqui" quienes eran identificados en la gran Tenochtitlán por portar en una de las manos respectivamente una vara y un abanico. La deshonestidad de los Calpixqui era castigada con la muerte.

De los tributos que existían entre los Aztecas tenemos:

A. Los impuestos que se cargaban a los pueblos sometidos por los aztecas:

- En especie o mercancía
- Tributos en servicios especiales.

B. Los tributos interiores que debían pagar los propios mexicanos:

- El que pagaban a sus señores naturales.
- El tributo religioso.
- El de tiempo de guerra.

En relación a los primeros impuestos de los aztecas, los pueblos sometidos tenían que pagar tributos en especie entregando parte de los frutos que daba su tierra cuando labraban, o bien, respecto al servicio personal tenían obligación de labrar las tierras que les señalaba el vencedor, de llevar cargas, prestar hogar a los guerreros del pueblo, entre otros.

El impuesto al activo en las personas morales.

Los tributos que debían pagar los propios aztecas era el de las primicias de los frutos del campo, dar bebida, carbón, leña, copal y vestido a los ministros pues al pertenecer a un culto religioso tenían que ayudar a sus templos para tener contentos a sus dioses.

Cuando estaban en tiempos de guerra tenían pueblos sometidos que tenían obligación de seguirlos a la guerra, de labrar sus tierras para mantener al ejército, llevar las armas y equipaje de los guerreros.

Quiénes incumplían con sus obligaciones eran vendidos como esclavos.

El pueblo azteca marcó la pauta para lo que en nuestros días se conoce y se puede diferenciar en impuestos ordinarios y extraordinarios.

1.4.2 EPOCA COLONIAL

Con la llegada de los conquistadores españoles la forma de recaudar respecto a los aztecas sufrió algunas modificaciones, como por ejemplo: además de recaudar en especie, surgió una modalidad, el dinero.

En la nueva España, los beneficios que recibía la Corona de la colonización del Nuevo Mundo no consistían en dividendos que como socia de las empresas descubiertas le tocarían sino que llegaron por una serie de canales fiscales distintos, como los siguientes:

1. Las minas. pertenecían a la Corona, independientemente de la Concesión

El impuesto al activo en las personas morales.

de mercedes sobre el suelo mismo, y solo podían ser explotadas mediante autorización que fijaba en cada caso el producto minero que debía entregarse al erario

II. Además, hubo ciertos productos que solo podían explotarse por la Corona misma (monopolios) como naipes, azogue, pólvora, canela, etc. También la lotería estatal dejaba ganancias a la Corona.

III. De los tesoros encontrados una mitad era para el Rey y la otra para el descubridor. También bienes mostrencos.

IV. La Corona tenía la propiedad de las tierras, aguas, monte y pastos de las Indias, concediendo su propiedad luego mediante merced a ciudades, comunidades de indios o particulares; al comienzo gratuitamente, pero después en forma onerosa.

V. También la venta de ciertos oficios públicos aportaba dinero a la Corona; tales oficios vendibles podían ser embargados y rematados.

VI. Su posición dentro del regío patronato hacía posible a la Corona cobrar los diezmos, y aunque tenía que sostener al culto le quedaba un margen disponible.

También se menciona en este apartado a la "limosna de la Santa Bula de Cruzada" que era un impuesto que existía desde la Edad Media pero que se amplió para la propagación de la fe. Se menciona que propiamente no se trataba de un impuesto sino de un derecho ya que el sujeto que lo pagaba recibía una contraprestación.

VII. En el siglo XVI, la Corona estableció las tasas adecuadas para cada región y para cada pueblo así como las condiciones de pago, y la forma de liquidar el tributo, esto es, que fuera en dinero o en especie.

VIII. Impuestos relacionados con el comercio exterior e interior son: almojarifazgo o derecho de importación, impuesto de caldos sobre vinos procedentes de

El impuesto al activo en las personas morales.

España. impuesto al pulque; la alcabala un impuesto sobre ingresos mercantiles, entre otros.

IX. Por los actos jurídicos que debían constar en documento sellado (Antecedente del Impuesto al Timbre).

X. El impuesto que tenían que pagar los funcionarios civiles que podían consistir en la mitad de un sueldo anual en el momento de su nombramiento.

XI. La Corona estableció un derecho, llamado "lanzas" que consistía en una cantidad que se debía pagar para la concesión de títulos de conde o marqueses.

XII. Los donativos que solicitaba la Corona en casos de emergencia.

XIII. El cobro que realizaba la Corona de los beneficios obtenidos por descubridores.

XIV. La confiscación de bienes como castigo por ciertos delitos.

XV. La creación de la Caja de Consolidación, fue otra de las formas en que el fisco se allegaba fondos. Esta medida obligó a la iglesia a la enajenación de sus inversiones destinadas al financiamiento de obras pías (capellanías, etc.).

En la literatura de aquella época se decía que la distribución de los ingresos fiscales debía ser en tres ramos.

1. A la "masa común" de Real Hacienda, de la cual la Nueva España primero pagaría sus propios gastos y luego los gastos de ciertas regiones.

2. Los ramos destinados a España, cuyo producto debía enviarse a Madrid, sin que pudiera tomarse dinero del mismo para gastos administrativos y militares.

3. Los "ramos ajenos", administrados por la Real Hacienda, pero que su producto estaba destinado a un fin específico

1.4.3 MEXICO INDEPENDIENTE.

Debido a la Guerra de Independencia ya en los primeros años de la vida independiente de nuestro país, éste se encontraba en gran desorientación desde todos los puntos de vista: sobre todo en finanzas, ya que ese movimiento dejó al país con una disminución en sus fuentes de riqueza; empobrecimiento del erario. Por todo ello, la hacienda no pudo recuperarse rápidamente, porque a cada guerra eran gastos mayores que los gobernantes hacían y que en ocasiones tomaban dinero del erario, además de que existía una anarquía generalizada, repercutía en la disminución de las rentas públicas.

1.4.4 MÉXICO CONTEMPORÁNEO Y MODERNO

Los tributos han existido en México desde la época precortesiana y prehispánica, y así conforme pasa el tiempo se van modificando.

En el México Moderno siguen existiendo los impuestos pues desde el surgimiento de nuestra Carta Magna quedó plasmada la obligación de contribuir al gasto público.

Desde la Constitución Política de la Monarquía Española, promulgada en Cádiz el 19 de marzo de 1812, establecía que todos estaban obligados a contribuir en proporción de sus haberes al gasto del Estado.

El impuesto al activo en las personas morales.

De ahí conforme se fueron dando los cambios en México fueron surgiendo acuerdos, escritos, decretos, etc., como lo son los Sentimientos de la Nación, El Acta de la Independencia de México, Las Leyes Constitucionales de la República Mexicana, Constitución de 1857 hasta llegar a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917, en donde existía la obligación de contribuir al gasto público, obligación que a la fecha existe en el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución vigente

Pese a todos los obstáculos reseñados, el Gobierno Mexicano ha tratado de conservar y mejorar las rentas hasta donde sea posible y en lugar de multiplicar las contribuciones hacerlas rendir ampliando la base y aumentando el número de contribuyentes pero no de la cuota.

2. PRINCIPIOS DOCTRINARIOS DE LOS IMPUESTOS.

Como se sabe, "el derecho fiscal se integra por un conjunto de normas jurídicas y principios de derecho público que regulan la actividad del Estado como fisco; entendiéndose por este último al órgano estatal encargado de la determinación, recaudación y administración de los ingresos tributarios"⁷

El motivo por el cual la relación tributaria se rige por normas jurídicas o principios, es el de impedir abusos, arbitrariedades y discriminaciones por parte del poder público ya que este al amparo del derecho que tiene de exigir aportaciones económicas a los ciudadanos conforme al artículo 31 fracción IV de la Constitución puede hacerlos objeto de cargas o gravámenes excesivos que disminuyan su patrimonio o su ingreso pretextando que

⁷ Arriola Vizcaino, Adolfo. Derecho Fiscal. 6ª edición. Editorial Themis. México. 1990. p. 189.

son indispensables para sufragar el gasto público

Por lo anterior, siempre un conjunto de normas jurídicas que reglamenten la materia fiscal debe impedir que se lleven a cabo actos arbitrarios de las autoridades, por ello, algunos especialistas han creado principios o máximas fundamentales en base a la equidad y la justicia, que deben actuar como bases rectoras de todo el orden jurídico tributario

El legislador para crear normas jurídicas se tiene que cimentar en esas máximas.

Ante todo, se debe conocer primeramente lo que es un Principio y son recomendaciones que los doctrinarios hacen a los legisladores para que las contribuciones no sean arbitrarias tomando en consideración la equidad y la justicia.

Dichas máximas deben actuar como bases rectoras de todo el orden jurídico tributario, ello significa, que para que el contenido del derecho fiscal imperante en un país se considere correcto y adecuado, sus normas legales que lo integran deben estar fundadas en esos Principios, que vienen a ser el soporte de toda la estructura jurídica y que de no contar con ellos se llegaría al abuso y la arbitrariedad y conduciría a una Dictadura.

Algunas de estas máximas se encuentran en las ideas de Adam Smith, economista inglés del siglo XVIII, en su obra "Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones", a quien siguieron otros estudiosos de la materia como se verá más adelante

2.1. PRINCIPIOS DE ADAM SMITH.

Los principios teóricos más importantes son los de este autor, los cuales a pesar de haber sido escritos hace más de dos siglos siguen considerándose por el legislador al elaborar una norma tributaria, pues de lo contrario podría hacer una ley inequitativa o arbitraria

Su principales máximas son:

- Principio de la Proporcionalidad.
- Principio de Certidumbre o Certeza.
- Principio de Comodidad.
- Principio de Economía.

2.1.1. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.

Basicamente todo ciudadano debe contribuir al sostenimiento del Estado o de una Nación en una proporción lo más cercana a su capacidad económica.

Segun Adam Smith, se debe entender como proporción el que un sistema tributario no solo exija cuantitativamente a quien gana más mayor impuesto que al que gana menos, sino que también sea cualitativo, es decir, que al imponer una contribución se consideren varios aspectos, por ejemplo, cuando se impone sobre una tasa, el impuesto solo es cuantitativo pues quien gana mas paga más, como es el caso en el sistema tributario

El impuesto al activo en las personas morales.

mexicano del Impuesto al Activo, en el cual, al ser una tasa fija esta afecta tanto a empresas de pequeña, mediana y gran capacidad, caso contrario, un ejemplo de proporcionalidad es el Impuesto sobre la Renta ya que al ser sobre una tarifa es tanto cuantitativo como cualitativo pues se paga en proporción a los ingresos.

Por lo tanto la observancia o inobservancia de este principio conlleva a la igualdad o desigualdad de la imposición. Habrá igualdad cuando a los contribuyentes se les grave, como se menciona anteriormente, con una tarifa basada en cantidades y porcentajes diferentes como en el Impuesto sobre la Renta, y habrá desigualdad cuando sea una tasa fija como en el Impuesto al Activo.

Al respecto, en México no se cumple del todo dicho principio, ya que las cargas tributarias no caen totalmente en toda las fuentes de riqueza, pues generalmente sólo grava a la industria, comercio y prestación de servicios dejando con muchas exenciones a la agricultura, ganadería, pesca, etc., lo que provoca que se causen mayores gravámenes a las empresas tanto de pequeña como mediana capacidad, encontrándose así la desproporcionalidad.

Resumiendo lo anterior, al crear un impuesto se debe considerar el principio en estudio, observando que sea cualitativo y cuantitativo a través de una tarifa porcentual al ingreso, progresiva, distribuir la carga tributaria a todas las fuentes de riqueza por igual, y que sean en razón al ingreso, utilidad o rendimiento del contribuyente.

2.1.2 PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE O CERTEZA.

Consiste en que todo impuesto debe poseer fijeza en sus elementos esenciales, para evitar actos arbitrarios por parte de la autoridad encargada de la recaudación de los impuestos, las que llegan a fijar las cuotas impositivas, fechas de pago, etc.. Por ello la ley fiscal está obligada a señalar con seguridad esos elementos esenciales, los cuales son: sujetos, objeto, tasa o tarifa, base gravable, fecha de pago, sanciones aplicables.

SUJETO: "Para cumplir con este principio la ley debe identificar con toda precisión a la persona física o moral, destinataria o causante de cada tributo"⁸. No todos los impuestos son dirigidos a todas las personas, como el Impuesto al Activo que sólo va dirigido a personas con actividad empresarial

OBJETO: Es deber de la ley hacendaria definir con la mayor exactitud posible en todos los casos, cual es el hecho generador del tributo o contribución y cuando se da ese supuesto, en que momento se origina.

TASA, TARIFA O CUOTA: Resulta importante que la norma juridico-tributaria especifique claramente en que forma se va a efectuar el cálculo y determinación de cada tributo, señalando para ello la tasa porcentual, la fórmula para el mismo, etc

BASE GRAVABLE: La ley debe señalar en forma clara, precisa y objetiva cual es el ingreso, rendimiento, o utilidad gravable a la que se aplicará la tasa, cuota o tarifa para fijar

⁸ Ibidem p 199

El impuesto al activo en las personas morales.

en cantidades líquidas el monto de la prestación fiscal o el impuesto a satisfacer por la ley para el gasto público

Fecha de pago. La norma fiscal debe señalar los plazos y fechas en los que los contribuyentes están obligados a enterar los impuestos que hayan causado, así como las opciones que los mismos tengan.

Sanciones aplicables. El poder sancionador del fisco generalmente se da a través de multas y del cobro de recargos y gastos de ejecución, los cuales deben estar regulados por la legislación aplicable en lo relativo a la tipificación de cada infracción sancionable, para así poder señalar tanto montos mínimos como máximos de las multas.

Cuando la ley cumple con todos estos requisitos, es una ley clara y precisa que no provoca arbitrariedad en la imposición de tributos.

Un problema existente en nuestro sistema tributario, estriba en que las leyes no son claras, pues están redactadas con muchos tecnicismos que complican la aplicación correcta de las normas jurídicas, todo ello a pesar de lo dispuesto por el artículo 33 del Código Fiscal de la Federación que establece que las autoridades fiscales están obligadas a explicar las disposiciones en un lenguaje claro, sencillo y llano para que cualquier ciudadano las comprenda; sin embargo, en la práctica, muchas de las veces no se cumple con ese precepto, en virtud de que las leyes a pesar de que se aplican a toda la población del país se elaboran con gran complejidad que ni los mismos doctos en la materia lo entienden.

Una solución, sería que los legisladores elaborarán las leyes con lenguaje claro, sencillo y entendible para que así se cumplan mejor las disposiciones logrando mayor recaudación gracias a que la población comprendería y aplicaría con exactitud esas normas.

2.1.3. PRINCIPIO DE COMODIDAD

Todo impuesto debe recaudarse en la época y forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente, es decir, escogerse las fechas o periodos que en atención a la naturaleza del gravamen, sean más propicias y ventajosas para que el causante realice el pago

En nuestra legislación si se considera este principio para que el contribuyente realice su pago logrando una recaudación mayor.

Además no sólo se debe considerar la forma y fecha de pago, sino también el lugar, que en la actualidad en nuestro sistema ya no es un problema pues se facultó a los bancos para que ellos recibieran los pagos mediante las declaraciones y no como antes que debían pagarse en las extintas Oficinas Federales de Hacienda, lugares de difícil acceso y con gran afluencia de gente, además de incómodos

En cuanto a la FORMA, es indispensable que el llenado y formulación de declaraciones sean en forma clara y sencilla porque no todas las personas tienen una

El impuesto al activo en las personas morales.

educación elevada para poder elaborar cálculos y llenar formatos por la complejidad de los mismos. En tal caso es urgente que se busque la forma de simplificar esos datos, ya que por lo mismo muchos contribuyentes no presentan sus declaraciones de impuestos porque no saben hacer esos cálculos y llenado de declaraciones, como sucede con los llamados contribuyentes menores, quienes no tienen para pagar ayuda de un especialista en la materia.

2.1.4 PRINCIPIO DE ECONOMÍA.

Consiste en que el rendimiento del impuesto debe ser el mayor posible y para ello, su recaudación no debe ser onerosa, que la diferencia entre la suma que se recaude y la que realmente entra en arcas de la Nación tiene que ser la menor posible, como menciona Stuart Mills no debe ser mayor al 2%, aunque ese porcentaje varía dependiendo de la riqueza o del ingreso que obtenga el particular.

El costo de la recaudación fiscal debe ser planeado minuciosamente para que no sea inútil el tratar de recabar impuestos, de lo contrario no tendría caso implantar un impuesto o tributo dado.

Es necesario que dentro de este principio se señalen algunas causas que hacen antieconómico un tributo, entre ellas son:

- 1° Cuando el cobro del impuesto requiera de un número excesivo de funcionarios, provocaría que se consumiera la mayor parte del producto de los ingresos.
- 2° Cuando un particular se separa de un empleo más productivo, para dedicarse a

otro menos productivo, provocando con ello una reducción en los ingresos de la Nación

3' Cuando existen frecuentes visitas y fiscalizaciones de los recaudadores a los contribuyentes provocándoles una alta incomodidad entonces el contribuyente quisiera librarse de esos actos incómodos.

3. PRINCIPIOS JURÍDICOS DE LOS IMPUESTOS.

Tanto las contribuciones como el propio Derecho fiscal se rigen bajo el principio de constitucionalidad basado en nuestra Carta Magna, que es la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en donde la relación jurídico-tributaria no sólo se rige por lo que la ley aplicable le establezca, sino porque además este fundamentada y motivada, en consecuencia, los principios que en materia tributaria aparecen en dicha ley representan una guía suprema de todo orden, pues si no se cumplen tal como aparecen se llegaría a una inconstitucionalidad afectando a los particulares.

Desde tiempos remotos se ha procurado estructurar el sistema tributario y en nuestro sistema fiscal mexicano se ha querido observar los principios de justicia, equidad y proporcionalidad, pensando no solo en el bien del Estado, sino también en la protección de los derechos del ciudadano.

Los principios constitucionales han sido explicados por algunos tratadistas como lo es Andres Serra Rojas que los llama Principios Jurídicos y Económicos de los Impuestos y Ernesto Flores Zavala que los clasifica en

El impuesto al activo en las personas morales.

a) Constitucionales.- que son aquellas normas que están establecidas en la Constitución y a la que debe sujetarse toda la actividad tributaria del Estado.

b) Ordinarios.- son aquellas normas que están establecidas en las leyes ordinarias que se refieren a la actividad tributaria del Estado.

Tratadistas. de quienes extraeremos algunos datos para explicar estas máximas y complementarlas al artículo 31 fracción IV de la Constitución.

3.1 PRINCIPIO DE GENERALIDAD

Desde la Constitución de 1857 en el artículo 31 fracción II se establecía:

“Artículo 31. Es obligación de todo mexicano:

II. contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipios en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”

Asimismo, en el texto de nuestra actual Constitución, ese precepto sigue vigente, pero pasando a ser la fracción cuarta.

Para ser una consecuencia del régimen de legalidad tributaria debe estar previsto en una ley, para tal efecto el artículo 73 de la Constitución en su fracción VII señala al Congreso la facultad para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto. El Congreso tiene entre sus facultades la de revisar las leyes impositivas haciendo las reformas

El impuesto al activo en las personas morales.

que considere necesarias, todos los habitantes de Mexico señalados en las leyes fiscales y de acuerdo con su capacidad están obligados al pago de los impuestos

Por tanto, la ley sera general cuando se aplique, sin excepción a todas las personas que se coloquen dentro de la hipótesis normativa, sean personas físicas o morales que realicen el hecho generador de la contribución.

Las leyes deben ser de carácter general y abstracto, además de constante, no deben desaparecer una vez que se ha aplicado a un caso previsto, sino que debe prevalecer, ya que si carece de estos puntos iría en contra del artículo 13 Constitucional, el que señala que nadie puede ser juzgado por leyes privativas que sean concretas, particulares y personales.

3.2 PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD

De acuerdo al Artículo 31 fracción IV de la Constitución el contribuir a los gastos públicos de la Federación, Entidades Federativas y los Municipios, constituye una obligación de carácter público, en relación con lo anterior, toda persona que se ubique dentro del hecho generador, esta obligada a contribuir al gasto público dentro del plazo señalado por la ley, y el fisco en cualquier momento está facultado para exigirlos y hacerlos efectivos mediante los medios necesarios para ello

3.3 PRINCIPIO DE RELACION CON EL GASTO PUBLICO

El impuesto al activo en las personas morales.

Se refiere en particular a que "el impuesto tiene por finalidad atender a los gastos públicos y realiza una importante función económica"⁹, de donde se deduce que entre impuesto y gasto público hay una relación que es fundamental, sin la cual el impuesto pierde su carácter y justificación.

Para la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por gasto público no debe entenderse todos los que pueda hacerse el Estado, sino aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos.

De lo anterior se concluye que el gasto público son las erogaciones que el Estado debe hacer con motivo del cumplimiento de sus fines, en concreto la ejecución de las leyes y el mantenimiento de los servicios públicos. El gasto público es obligatorio cuando las autoridades administrativas no pueden sustraerse a él, el gasto público facultativo queda sujeto a la voluntad discrecional del órgano administrativo competente, pero uno y otro quedan sujetos al presupuesto contenido en la ley de ingresos y egresos expedida anualmente por el Congreso de la Unión.

3.4 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DEL IMPUESTO

Según el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución, señala entre las obligaciones de los mexicanos, "la de contribuir con los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios, de una manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes" La

⁹ Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. p. 43.

El impuesto al activo en las personas morales.

manera, es el modo y forma como se ejecuta una cosa y ellos están contenidos en una ley fiscal

Los juristas antiguos decían que la equidad se refiere a la esencia y no a la forma de las cosas. De acuerdo con el principio constitucional, es facultad del legislador imprimir a la ley fiscal ese sentido de proporcionalidad y equidad que reclama la doctrina tributaria.

El criterio de proporcionalidad del impuesto ha sido un tema ampliamente discutido y se han emitido distintos pareceres, proporcional es lo perteneciente a la proporción o que la incluya en sí, es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo, o entre cosas relacionadas entre sí.

El criterio liberal de proporcionalidad se enfrenta actualmente a los problemas de una justa distribución de la riqueza pública.

Como el Estado no tiene los suficientes recursos propios para mantener su organización, se requiere que todos los integrantes de la sociedad o comunidad, y en la medida de nuestros propios recursos contribuyamos al sostenimiento de una Institución a la que se le han asignado tan elevados fines.

La equidad es una igualdad de ánimo, un sentimiento que nos obliga a actuar de acuerdo con el deber de conciencia, más que por los mandatos de justicia o la ley, en la equidad debe de haber un sentido de moderación, de relación y de armonía entre una cosa y

El impuesto al activo en las personas morales.

aquello que le es propio y se adapta a su naturaleza íntima.

No es suficiente la proporcionalidad de un impuesto sino que también la equidad para que la justicia y la razón no hagan más onerosa una carga

Dicho en otras palabras, este principio establece que los gravámenes se fijen en las leyes de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, la que debe ser gravada de acuerdo a tarifas progresivas y no conforme a tasas como en el Impuesto al Activo, en donde no es proporcional ni equitativo.

En cuanto a la equidad significa que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, es decir que todos los sujetos pasivos de un tributo sean igual ante la ley, es decir, que como ya se dijo sea mediante tarifas progresivas y según el volumen de los ingresos, rendimientos o utilidades gravadas.

Sin embargo, en nuestra legislación no se cumple del todo, pues tenemos al Impuesto al Activo, que tiene por objeto gravar el activo de las sociedades mercantiles que tengan el carácter de contribuyente del Impuesto sobre la Renta, para ser equitativos debería aplicarse para todos aquellos que tengan carácter de sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta, sin embargo, no es así, ya que dicha ley en su artículo 6º señala a algunos sujetos que no pagarán el Impuesto al Activo como son entre ellos las personas que componen el Sistema Financiero, por ejemplo, los Bancos, las Aseguradoras, las Casas de Bolsa, etc.

El impuesto al activo en las personas morales.

Resumiendo, la proporcionalidad significa que las leyes tributarias deben establecerse sobre cuotas o tarifas progresivas que graven a los sujetos de acuerdo a su capacidad económica.

Y la equidad es que las leyes tributarias deban otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo impuesto en todos los aspectos de la relación jurídico-fiscal

Así tenemos, que al respecto no siempre se cumple con este principio que es muy importante para la recaudación correcta de los impuestos y se evite la evasión fiscal.

3.5 PRINCIPIO DE LEGALIDAD

El artículo en estudio en su última parte establece que se debe contribuir en forma equitativa y proporcional que dispongan las leyes.

El impuesto es un acto de soberanía gobernado por disposiciones de derecho público. El Estado se creó para atender finalidades sociales que no puedan ser satisfechas por los particulares

El Estado actúa como autoridad revestida de un poder soberano y coactivo que ejerce sobre una comunidad social, que tiene intereses y necesidades comunes, y asume la obligación de atenderlas

El impuesto aparece como el mas importante de los créditos públicos, como un factor necesario para el mantenimiento de la vida social, económica y política. La facultad descansa en la Ley Constitucional y constituye la mas importante limitación.

“La autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar en función alguna dentro del ambito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable”¹⁰

La recaudacion de los impuestos por el Estado debe fundamentarse en una Ley Suprema y de ahí surgir leyes primarias y secundarias.

Así tenemos que en nuestro sistema juridico-fiscal, en primer término tenemos a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la Ley de Ingresos de la Federación, el Código Fiscal Federal, el Reglamento del Código Fiscal, entre otras.

Sin un precepto legal, el Estado no puede tener facultad alguna para poder exigir las contribuciones de los sujetos pasivos de la relación tributaria. Pudes recordemos que el Estado puede hacer aquello que la ley le autoriza, a diferencia de los particulares que pueden hacer todo aquello que no está prohibido

¹⁰ Artoja Vizcaino, Adolfo Op. Cit. p. 249

3.6. PRINCIPIO DE LIMITACION.

Los gastos del Estado son crecientes, apremiados por el incontenible desarrollo demográfico que trae aparejado nuevas y más complejas necesidades sociales, que es necesario atender.

La capacidad económica de los pueblos no es ilimitada, sino todo lo contrario, por lo que los entes públicos no pueden llevar la acción fiscal hasta convertirla en un elemento expropiatorio, ya que esto conduciría a la destrucción económica, por lo menos en nuestro Estado Federal.

3.7. PRINCIPIO DE CERTEZA.

Respecto a los impositos, se refiere a la aplicación que debe ser estricta en sus terminos y sin que se aplique por analogia, es decir que se debe cumplir con varios aspectos, como es que se señalen con exactitud tanto los elementos de las cargas, como sus fechas de pago y lugar de los mismos, para que no se torne equivocadamente la forma de los impuestos

Ademas de que los impuestos deben recabarse en moneda nacional, ya que el impuesto se obtiene sin implicar una contraprestación por parte del Estado.

Todos los Principios Constitucionales anteriores representan para el ciudadano una

El impuesto al activo en las personas morales.

garantía de defensa contra posibles arbitrariedades por parte del legislador, ya que cualquier contrariedad a las mismas se puede convertir en Inconstitucional y por tanto carecer de validez legal, en cuyo caso los particulares pueden hacer uso de cualquier medio de defensa legal, sobre todo la más importante, el Juicio de Amparo, figura que tutela los derechos de los particulares ante actos arbitrarios del Estado, que en ocasiones disminuyen gravemente el patrimonio del contribuyente, como se verá más adelante en el caso del Impuesto al Activo

El impuesto al activo en las personas morales.

CAPITULO 2.
ORIGEN DEL IMPUESTO AL ACTIVO

I. LA INICIATIVA DE LEY.

Para poder determinar el origen del Impuesto al Activo, es necesario conocer los pasos que se siguieron para su creación, por lo que es indispensable hacer referencia al Proceso Legislativo

1.1. PROCESO LEGISLATIVO

Es el conjunto de actos emanados del Estado a través de los órganos constitucionalmente facultados para crear y promulgar determinadas normas jurídicas de carácter general, impersonal y obligatorias a las que específicamente se les denomina leyes.

Dicho proceso consta de siete etapas, a saber:

1. Iniciación
2. Discusión
3. Aprobación
4. Sanción
5. Promulgación.
6. Publicación
7. Iniciación de la Vigencia.

1.1.1. INICIATIVA DE LEY

Es el primer paso a seguir en el proceso y creación de una ley

“Es el acto por el cual determinados órganos del estado someten a la consideración del Congreso de la Unión un proyecto de Ley”¹¹

En relación con esta etapa debemos mencionar que de acuerdo al artículo 71 Constitucional son tres los órganos que tienen competencia para iniciar o sea para presentar proyectos de Ley, estos órganos son:

1. El Titular del Poder Ejecutivo.
2. Los integrantes del poder Legislativo Federal (Diputados y Senadores)
3. Cualquier Legislatura Estatal.

Las iniciativas presentadas por cualquiera de los órganos señalados en las fracciones I y III del referido artículo pasarán a Comisión. Las que presenten los Diputados o los Senadores, se sujetarán a lo que designe el Reglamento de Debates de su respectiva Cámara.

Cabe señalar que de acuerdo al artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las contribuciones destinadas a cubrir el gasto público deben estar obligatoriamente establecidas en la Ley de Ingresos de la Federación, aunque al respecto podemos mencionar dos excepciones, las cuales están contempladas en el artículo 49 y reguladas en los artículos 29 y 131 del mismo ordenamiento, en las cuales el Ejecutivo puede legislar cuando el país se encuentre en grave peligro o conflicto con autorización del

¹¹ García Maynez, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. 40ª edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1989. p. 54

El impuesto al activo en las personas morales.

Congreso de la Unión, así como cuando se trate de regular el Comercio Exterior, la economía del País, la estabilidad de la Producción Nacional en beneficio del País, en donde el Ejecutivo puede aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación o importación, pero, previamente facultado por el Congreso y siempre siguiendo el Principio de Legalidad, Proporcionalidad y Equidad establecidos por la Carta Magna y destinados al gasto público.

1.1.2 DISCUSIÓN DE LA LEY.

Es el acto por el que las Cámaras deliberan para ser aprobadas o no las iniciativas presentadas

De acuerdo al Proceso Legislativo, al referirse a tributos, se observan características especiales. El artículo 72, inciso H, Constitucional, establece que todo proyecto de ley o decreto que verse sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, deberá discutirse primero en la Cámara de Diputados, que se denominará Cámara de Origen y la que lo hace en segundo término es la Cámara Revisora que será la Cámara de Senadores

Lo anterior demuestra la característica especial que tiene la Ley Tributaria desde su origen, esto se justifica porque la imposición fiscal va a afectar directamente la esfera económica y jurídica de los gobernados, por lo que resulta lógico, que deba conocer primero aquella que es el órgano representativo del pueblo.

1.1.3. APROBACIÓN DE LA LEY.

Es cuando las Cámaras aceptan un proyecto de Ley ya sea total o parcialmente

Si la Cámara de Origen aprueba el proyecto sobre contribuciones, este pasará a la Cámara Revisora; aprobado por dicha Cámara se remitirá al Ejecutivo para que, si no tuviere observaciones que hacer, lo publique de inmediato para que entre en vigor, todo lo anterior conforme al artículo 72 inciso A de la Constitución

Se deberá aprobar el proyecto de ley, según el sistema de mayoría simple o el sistema de mayoría especial.

Un proyecto de ley será aprobado, por el primer sistema cuando la mitad más uno del quorum de cada una de las Cámaras da su aprobación. Quórum es el número mínimo de miembros que es necesario estén presentes para que pueda sesionar válidamente la Cámara de Diputados y de Senadores.

Y se considera aprobado por el segundo sistema cuando dos terceras partes de los miembros presentes de cada una de las Cámaras da su aprobación; conforme lo establece el artículo 72 inciso C Constitucional

1.1.4. SANCIÓN.

Por sanción debemos entender, a la aceptación de una iniciativa por el Ejecutivo. La sanción debe ser posterior a la aprobación por parte de las Cámaras y puede ser explícita o expresa, e implícita o tácita.

El Presidente en ejercicio de sus facultades puede negar su sanción a un proyecto ya admitido por el Congreso, a esa facultad se le conoce como Derecho de Veto.

Esto es, que el proyecto va a pasar al Presidente el cual, si está de acuerdo la va a promulgar. Si el Proyecto de Ley enviado ha sido aprobado por el sistema de mayoría simple, el Ejecutivo puede no estar de acuerdo con el contenido del proyecto, entonces, se dice que "veta la Ley", va a realizar objeciones y regresará el proyecto a la Cámara de Origen, para que se tomen o no en cuenta las objeciones hechas al proyecto, hará lo propio la Cámara Revisora, posteriormente aprobado por las dos terceras partes de los integrantes de ambas Cámaras, el proyecto por segunda ocasión se remitirá de nuevo al Ejecutivo, el cual no podrá vetar por segunda ocasión y tendrá que promulgarla.

El titular del Ejecutivo tiene un término de 10 días hábiles contados a partir del día en que recibió el proyecto para dar su determinación, de lo contrario se entenderá como aprobado en forma tácita.

1.1.5 PROMULGACIÓN

Es el acto personalísimo formal y solemne por el cual el Presidente de la República afirma por la fórmula consagrada, que la Ley ha sido reglamentariamente votada por las Cámaras y ordena que se aplique por las autoridades administrativas y judiciales imponiéndose a todos su observancia.

1.1.6 PUBLICACION

Es el acto material a través del cual se va a dar a conocer la Ley y de ello se encarga la Secretaría de Gobernación.

Una vez promulgado el proyecto de Ley, el Presidente a través de la Secretaría de Gobernación, ordenará su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

El artículo 92 de la Constitución establece que todos los reglamentos, decretos y ordenes del Presidente, deberán estar firmados por el Secretario de Estado o Jefe del departamento administrativo que se trate, y sin este requisito no serán obedecidos.

El artículo en análisis es casi reproducido en su totalidad por el artículo 13 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y en su párrafo segundo además de ser una galimatías, es anticonstitucional.

Sin embargo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de su Sala Administrativa resolvió erróneamente que es inconstitucional toda ley impositiva que no ha sido refrendada por el Secretario de Hacienda. Ya que marcaba que aparte del referendo del Secretario de Estado, el refrendo del Secretario de Hacienda y Crédito Público era necesario, esta disposición fue determinada por los códigos de 1938 y 1966.

Mediante la adición hecha al artículo 13 en su segundo párrafo de la Ley mencionada, "Tratándose de los decretos promulgatorios de leyes se requiere el refrendo del titular de la Secretaría de Gobernación". Este artículo no es contrario al 92 Constitucional, pues la materia de dichos decretos está constituida únicamente por la orden del Presidente para que se publique la Ley o decreto, aprobado por el Congreso, se requiere la firma del Secretario de Gobernación, toda vez que el acto emana refrendado así, sin ir en contra del artículo 92 de la Constitución.

La Jurisprudencia de Marras en consecuencia de un Poder Judicial lacayunamente obsequioso con el Presidente en Turno.

Lo preceptuado en el artículo citado, doctrinariamente denominado REFRENDO MINISTERIAL, solo es aplicable a los reglamentos, decretos y órdenes del Presidente derivados de su FACULTAD REGLAMENTARIA, contenida en el artículo 89 fracción I de la Constitución y no es aplicable a decretos promulgatorios de leyes o decretos expedidos por el Congreso de la Unión, órgano este último, depositario de la Soberanía Popular a que

se refiere el artículo 29 Constitucional, cuando cada uno de sus integrantes es elegido por el pueblo. Pretender que un simple colaborador del Presidente, que eso son los Secretarios del Despacho, que no de Estado, pueda impedir la vigencia de una Ley, es ir en contra de la propia Constitución y violentar el Estado de Derecho. Pues bastaría una orden del Presidente a su colaborador directo, para que no retendría la Ley, con lo que estaríamos frente a un segundo Derecho de Veto, absurdamente ejercido por un simple Secretario del Despacho

Si ya es una causa grave de despido IPSO FACTO el que un subordinado no obedezca a su jefe, más grave aún si ese subordinado pretende desobedecer a su jefe y al jefe de su jefe, que en el caso concreto es la Soberanía popular depositada y ejercida por el Congreso de la Unión.

1.1.7. INICIACIÓN DE LA VIGENCIA.

1.1.7.1. Vigencia Constitucional de la Ley Tributaria.

Antes de que la Ley entre en Vigencia se encuentra en periodo de VACATIO LEGIS, que está constituido por el tiempo entre la fecha de publicación y la fecha en que entra en vigor la ley y tiene como finalidad que en dicho lapso se de a conocer en la forma mas amplia y completa posible

El artículo 74 fracción IV Constitucional, establece que la Cámara de Diputados tiene la facultad exclusiva de examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de

Egresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal, discutiendo primero las contribuciones que los cubrirán, de esto se deriva que la Ley tributaria tenga vigencia anual.

1.1.7.2. Vigencia ordinaria de la Ley Tributaria.

El artículo 7 del Código Fiscal de la Federación establece: Las leyes fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general, entrarán en vigor en toda la República al día siguiente de su publicación, en el Diario Oficial de la Federación, salvo aquellas en las que se establezca una fecha posterior

Existen dos sistemas a los cuales un proyecto de ley puede entrar en vigor:

A. El sistema simultáneo - Va referido al ámbito federal y entra en vigor al mismo tiempo en todos los lugares de la República en virtud de que así lo determina el proyecto de la propia Ley

B. El sistema sucesivo.- Es aquel en el que la Ley no señala fecha en que cobrará vigencia, entonces se aplica la regla que a continuación se señala: surtirá efectos a los tres días de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, en el lugar donde se publique éste y un día más por cada 40 kilómetros de distancia o fracción que exceda de la mitad, todo esto conforme lo estipula el artículo 3 del Código Civil para el Distrito Federal.

La vigencia de una ley de contenido fiscal, siempre será a través del sistema llamado de vigencia inmediata, contenido en el artículo 7 del Código Fiscal de la Federación a cuyo tenor se estará si la ley no precisa cuando entra en vigor.

Sin embargo, las leyes fiscales no son conocidas por todos al mismo tiempo ya que existen lugares en los que el Diario Oficial de la Federación llega varios días después de la publicación de la norma. Por lo que sería recomendable que su vigencia se sujete a las siguientes modalidades:

1. La nueva contribución habrá de cubrirse desde la fecha en que llegue el Diario Oficial a la localidad aplicándose desde que legalmente entró en vigor, sin imposición de recargos o sanciones.

2. Las nuevas o mayores imposiciones, incumplidas por desconocimiento de la ley, no deberán sancionarse.

3. Las nuevas exenciones otorgadas deberán aplicarse a partir de la vigencia de la ley, sin que opere como gasto consentido lo cubierto con anterioridad a la llegada del Diario Oficial.

1.2. INICIATIVA DE LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

Una de las muchas leyes fiscales que en México existen es la Ley del Impuesto al Activo de las empresas de 1988, la que transcurrió por todas y cada una de las etapas del Proceso Legislativo de la siguiente manera:

El Ejecutivo Federal sometió a consideración del Congreso de la Unión la Nueva Ley del Impuesto al Activo Neto de las Empresas el 15 de Diciembre de 1988 con un

contenido de 10 artículos y 3 transitorios los cuales presentamos a continuación a manera de resumen:

ARTICULO PRIMERO - Establece como sujetos del impuesto a las Sociedades Mercantiles y a las Personas Físicas con actividad empresarial residentes en México por el activo que tengan cualquiera que sea su ubicación, así como a los residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país por el activo atribuible a ese establecimiento.

ARTICULO SEGUNDO - El contribuyente determinará el impuesto por ejercicio fiscal aplicando la tasa del 2% pudiendo acreditar una cantidad igual al Impuesto Sobre la Renta que haya pagado en el mismo ejercicio o en los tres siguientes

ARTICULO TERCERO - El contribuyente efectuará dos pagos cuatrimestrales y uno trimestral a cuenta del ejercicio, el día 17 de los meses quinto, noveno y doceavo del ejercicio

El factor de actualización será el que resulta de dividir el periodo comprendido entre el séptimo mes del mismo ejercicio y el primer mes del ejercicio siguiente.

ARTÍCULO CUARTO - No pagarán dicho impuesto:

Las instituciones de crédito, las Sociedades de Inversión y las Sociedades Cooperativas.

El impuesto al activo en las personas morales.

Quienes opten por pagar el impuesto Sobre la Renta:

- a) En el régimen de bases especiales de tributación.
- b) En el régimen de contribuyentes menores.

No se pagara el impuesto por los ejercicios de inicio de actividades y el de liquidación.

ARTICULO QUINTO - Regula la mecánica para determinar el valor del activo en el ejercicio, que será la diferencia entre el valor del activo y el pasivo.

ARTICULO SEXTO.- Señala qué se va a consolidar como activos, entre los que menciona a los activos fijos, gastos y cargos diferidos, terrenos, efectivo en caja, inventarios, inversiones, inversiones en títulos de crédito, cuentas y documentos por cobrar, los intereses devengados a favor no cobrados.

ARTICULO SÉPTIMO - Señala qué se considera pasivo, como son las deudas en moneda nacional excepto las contraídas con el sistema financiero, los intereses devengados a cargo no pagados.

ARTICULO OCTAVO - Señala a las empresas integradoras, como van a determinar su impuesto, el cual se debe determinar en forma consolidada, sumando a su impuesto del ejercicio el impuesto a cargo de las sociedades que se incluyeron en la consolidación

ARTICULO NOVENO - Se deberá presentar declaración determinando el impuesto del ejercicio dentro de los tres o cuatro meses siguientes al cierre del ejercicio según sea persona física o moral.

ARTICULO DÉCIMO - Determina el establecimiento permanente y los conceptos señalados en el artículo en los términos en que la ley del Impuesto sobre la Renta lo señale.

2. EXPOSICIÓN DE MOTIVOS.

Toda Ley al ser creada, modificada o ampliada tiene una razón de ser, es consecuencia de una serie de necesidades para las cuales el legislador expone los motivos o las causas por las cuales surge dicha ley o modificación a la misma.

Así se tiene que la Ley del Impuesto al Activo surge a raíz de las necesidades económicas que tiene el gobierno de México y que el legislador plasma dentro de la iniciativa de ley en los siguientes términos:

Aunque actualmente se denomina simplemente Ley del Impuesto al Activo, en un principio surgió como Ley del Impuesto al Activo Neto de las Empresas, la cual busco en ese momento incorporar un nuevo impuesto complementario al Impuesto sobre la Renta.

El impuesto al activo en las personas morales.

Dicho impuesto se estableció como gravamen a cargo de las empresas residentes en México o de establecimientos permanentes de empresas extranjeras a una tasa del 2% al valor del activo neto.

La contribución se causaría por ejercicios con obligación de realizar dos pagos cuatrimestrales y uno trimestral calculados sobre el activo del último ejercicio regular, actualizado por el factor determinado por la inflación surgida del periodo de los últimos seis meses de ese mismo ejercicio a fin de que los pagos provisionales sean aproximados al impuesto del ejercicio para evitar contradicciones a favor o en contra del contribuyente.

Uno de los puntos sobresalientes de la exposición de motivos es que se señala que el citado impuesto es complementario del Impuesto sobre la Renta, por lo que propone establecer una cantidad igual al Impuesto sobre la Renta para que se acredite a la del Impuesto al Activo, ya sea en el ejercicio o en los pagos provisionales, incluso pudiendo hacerlo en los tres ejercicios siguientes y con ello no se vea incrementada la carga impositiva si se pagarán los dos impuestos.

Esta ley propone que la base del impuesto sea el valor neto del ejercicio, el cual se va a conformar por la diferencia que se obtenga de restar al valor anual del activo, el valor del pasivo los cuales se determinarían en valores promedio mensuales.

El impuesto al activo en las personas morales.

El impuesto en estudio no implicará una carga adicional para los contribuyentes ya que los elementos necesarios para la determinación del mismo se obtiene de la mecánica que se sigue para obtener el Impuesto sobre la Renta.

Por otra parte, respecto a este gravamen se considera que los elementos para la base del impuesto son retomados de los del Impuesto sobre la Renta, se excluyen del cálculo de dicho impuesto a quienes paguen el Impuesto sobre la Renta en bases especiales de tributación o en régimen de contribuyentes menores (vendedores ambulantes, locatarios de mercados, etc.) en virtud de que estos contribuyentes no tienen la capacidad económica suficiente, también se excluyen a las instituciones de crédito, sociedades de inversión y sociedades cooperativas, en razón de que las primeras operan con ahorros captados del público y en consecuencia no se podría medir el activo neto afecto a su actividad empresarial; y en cuanto a las sociedades de inversión y cooperativas por no ser contribuyentes del Impuesto sobre la Renta.

2.1 DICTAMEN PARA PRIMERA LECTURA.

Una vez presentada la iniciativa, ésta pasó a dictamen para primera lectura el 21 de Diciembre de 1988 observándose lo siguiente:

Al establecer la Ley del Impuesto al Activo Neto de las Empresas como un impuesto nuevo, complementario al Impuesto sobre la Renta se pretende que se regularice el cumplimiento de las obligaciones fiscales ya que las empresas al obtener pérdida pretenden

declarar sin pago y al establecer este impuesto sobre sus activos tendran que pagar al menos un minimo de impuesto.

La Comisión al leer la iniciativa y analizarla estableció algunos cambios:

1. Modificar el nombre de la ley por el de Ley del Impuesto al Activo.
2. Eliminar dentro de los activos las acciones de otras empresas.
3. Se modifica la periodicidad de los pagos provisionales estableciéndose un pago trimestral y nueve mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio.
4. Se incluyen como sujetos a las personas que otorguen el uso ó goce temporal de bienes a otras personas que los utilicen en actividades empresariales.
5. Se determina de forma más precisa la base del impuesto estableciendo qué se consideran activos y qué pasivos.
6. Se exentan de pago a los ejercicios preoperativos y el siguiente al inicio de actividades, para mayor equidad.

Es necesario subrayar que también dentro de las modificaciones, como ya se mencionó se señalan con más precisión a los sujetos de dicho impuesto, el cálculo del mismo, el factor de actualización, los conceptos que se consideran como activo, las deudas y la determinación de los pagos provisionales, y sobre todo el acreditamiento sobre el Impuestos sobre la Renta.

La Comisión de Hacienda aprobó esas modificaciones y pasó a la segunda lectura.

2.2 DICTAMEN PARA SEGUNDA LECTURA.

La segunda lectura al dictamen se llevó a cabo el día 22 de Diciembre de 1988, una vez sometida a discusión y análisis por la Comisión de Hacienda y Crédito Público, pasando a la Asamblea, la cual determinó lo siguiente:

Al proponer el cobro de un impuesto complementario al Impuesto sobre la Renta se trata de que no haya evasión de impuesto y que las empresas paguen un mínimo de impuestos, acepta las modificaciones hechas a la iniciativa de la ley y pasa la iniciativa al debate.

2.3. DEBATE.

Después del dictamen de la segunda lectura, se dio paso al debate correspondiente insertando los votos en el Diario de debates estableciéndose 257 votos a favor y 87 en contra.

Respecto a los votos en contra, la explicación dada por los oradores para la no publicación del nuevo impuesto patrimonial, ya que va a gravar el patrimonio de las empresas, pues según los principios de contabilidad generalmente aceptados, establecen que la diferencia entre activos y pasivos es el capital o bien patrimonio, y aunque los funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, señalaron que aún cuando aceptaban que el

El impuesto al activo en las personas morales.

calculo para el pago se hacia sobre dicho resultado, eso no significaba que fuera el capital de la empresa.

Además, al gravar a un solo grupo de contribuyentes que cuenten con bienes afectos a la realización de su actividad se va a acabar con la planta productiva de país, en virtud de que desalienta la inversión y en consecuencia el cierre de fuentes de empleo.

Incluso si se consideran los principios sobre legalidad, no se cumple totalmente con el mismo, toda vez, que no se considera la capacidad de pago del contribuyente, por que la mayoría de las veces aún cuando las empresas tengan pérdidas tendrán que pagar el 2% del Impuesto por los activos que tengan.

Además no es proporcional, ni equitativo, por que deja fuera a varios grupos de contribuyentes que, aún cuando obtienen ganancias altas, no lo pagan, como lo son las sociedades de inversión.

Por lo anterior solicitaron que se devolviera a Comisiones y presentarlo posteriormente.

Ahora bien, respecto a los votos a favor, se estableció que el mencionado impuesto no es en ningún momento patrimonial, si no complementario al del Impuesto sobre la Renta y se evita el pagar doblemente ya que por ello se da la deducción y el acreditamiento correspondiente.

A pesar de las observaciones hechas, en el debate por los votos en contra, la Ley del Impuesto al Activo fue publicada el 31 de Diciembre de 1988, bajo el nombre de Ley del Impuesto al Activo de las Empresas

Esta ley se publicó con las observaciones hechas a la iniciativa en la primera lectura quedando con diez artículos y cinco transitorios.

Es importante resaltar que de la fecha de su publicación al presente, las inquietudes de los legisladores que votaron en contra se han manifestado en su totalidad haciendo de este impuesto una losa tributaria que ha evitado el desarrollo de las empresas, sobre todo en los actuales momentos en los que carecen de recursos para poder desarrollarse en su actividad, sacrificando en algunas ocasiones a sus empleados y en otras a las mismas empresas que han tenido que cerrar sus puertas.

Una vez explicados los motivos que tuvo el legislador para crear la Ley del Impuesto al Activo, es necesario establecer qué implica dicho impuesto.

Tomando la idea de varios autores que definen al Activo como:

“Cualquier objeto físico (tangible) que posea o derecho (intangibles) en propiedad que tenga valor en dinero. Un artículo o fuente de riqueza, expresado en función de su costo

depreciado o, con menos frecuencia, algún otro valor o costo que beneficie a un periodo futuro"¹²

"Activo es el total de los bienes materiales, créditos, bienes y derechos de una persona, de una sociedad, de una corporación, de una asociación, de una sucesión o de una empresa cualquiera"¹³

"Activo es la suma de cosas, bienes y derechos que forma el patrimonio de una persona física o moral con deducción del haber pasivo a deudas que afectan al mismo"¹⁴

En conclusión, Activo son todos los bienes y valores tangibles y reales de que dispone una persona física o moral para realizar sus actividades a cuyo objetivo fue creado.

Y de acuerdo a la Ley del Impuesto sobre la Renta que es supletoria a la ley del Impuesto al Activo en su artículo 42 establece que: Activo es el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo, y se utilicen para el desarrollo de su actividad.

¹² Louis Kuhler, Eric. Diccionario para Contadores Públicos. 2ª edición. Editorial Hispano Americana. Mexico 1979 p. 12

¹³ Mancera Hermanos y Colaboradores. Terminología del Contador. 1ª edición. Editorial Banca y Comercio Mexico 1979. p. 10

¹⁴ De Pina Vara. Rafael. Diccionario de Derecho. 16ª edición. Editorial Porrúa. S.A. Mexico 198 p. 31

El impuesto al activo en las personas morales.

CAPITULO 3.
ELEMENTOS DEL IMPUESTO

I. SUJETOS

1.1 SUJETO ACTIVO.

Es la persona de derecho público facultada por la ley para establecer, exigir y recaudar todas las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público, la cual siempre estará representada por el Estado.

Con lo anterior se deduce que el Estado es siempre el sujeto activo, quien ejerce su poder de imposición a través del proceso legislativo correspondiente.

Dentro de la organización del Estado Mexicano, los sujetos activos son: La federación, las entidades locales y los municipios, en razón a que tienen el derecho de exigir el pago de impuestos; pero este derecho no tiene en todos ellos la misma amplitud; por ejemplo, la federación y las entidades locales pueden establecer los impuestos que consideren necesarios para cubrir sus presupuestos; en cambio, el municipio no puede fijar por sí los impuestos municipales sino que son fijados por las legislaturas de los Estados, y el municipio solo tiene la facultad de recaudarlos; en este sentido, la fracción IV, del artículo 115 de la Constitución señala: "Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor".

El impuesto al activo en las personas morales.

El sujeto activo de la relación tributaria es el ente público titular de un derecho legalmente establecido, o la persona legalmente obligada por disposiciones de orden público a cubrir determinadas prestaciones.

"De esta forma tenemos que las obligaciones del sujeto activo son de dos clases: la principal y secundaria.

La principal, consiste en la percepción o cobro de la prestación tributaria.

Las obligaciones secundarias son las que tienen por objeto determinar el crédito fiscal para ser posible su percepción, o controlar el cumplimiento de la obligación tributaria, para evitar posibles evasiones. Estas obligaciones pueden dividirse en dos grupos:

a) Obligaciones de hacer. Como pueden ser, la de determinar la existencia del crédito fiscal, practicar visitas de inspección, etc.

b) Obligaciones de no hacer. Como son, "abstenerse de ciertos trámites cuando no se compruebe el pago de un impuesto, no expedir nuevos talonarios de facturas, etc."¹⁵

1.2. SUJETO PASIVO.

El particular siempre será el sujeto pasivo de la obligación tributaria

¹⁵ Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. p. 158.

Son sujetos pasivos todos aquellos que de una forma u otra tienen la obligación de pagar una prestación en favor del fisco, de acuerdo con las leyes tributarias.

El artículo 13 del Código Fiscal de 30 de diciembre de 1966 establecía: "Sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera que de acuerdo con las leyes fiscales, está obligada al pago de una prestación determinada al fisco federal".

El sujeto pasivo principal, por adeudo propio, también llamado "causante" o "contribuyente", en muchas de nuestras leyes tributarias se define como "el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imponibles que de acuerdo con la ley resultan atribuibles a dichos sujetos por el que las realiza".¹⁶

En congruencia a lo anterior el artículo 2º del Código fiscal de la federación vigente define el impuesto como la contribución que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma que sean distintas de las aportaciones de Seguridad Social, a las contribuciones de mejoras y a los derechos.

Entre las obligaciones que tienen a su cargo el sujeto pasivo del impuesto se distinguen a dos clases: la principal y las secundarias.

Obligación principal. la cual consiste en el pago del impuesto.

Obligaciones secundarias: pueden ser de tres clases:

¹⁶ *Ibidem*. p. 88.

El impuesto al activo en las personas morales.

A) De hacer; por ejemplo, presentar avisos de iniciación de operaciones, declaraciones, llevar libros de determinada clase.

B) De no hacer; por ejemplo, no cruzar la línea divisoria internacional, no proporcionar datos falsos, no alterar o destruir cordones, envoltura o sellos oficiales.

C) De tolerar; por ejemplo, permitir la práctica de las visitas de inspección de los libros, locales, documentos, bodega, etcétera.

Hay ocasiones en las que el sujeto pasivo no tiene la obligación principal, pero si las secundarias, esto sucede cuando reuniéndose todas las circunstancias que hacen coincidir la situación de un individuo con la prevista en la Ley, falta sólo la realización del hecho generador del crédito fiscal, y tiene por objeto controlar al sujeto para el caso de que, existiendo la obligación de pago, no trate de evadirla. Por ejemplo, la Ley del Impuesto sobre la Renta determina que los causantes pagarán el Impuesto sobre la base de la utilidad percibida en un año; pero si un causante en un ejercicio sufre pérdidas no estará obligado al pago del impuesto, pero tendrá la obligación de presentar su declaración anual como cualquier otro causante, o independientemente si está obligado al pago del Impuesto al Activo.

El carácter de sujeto pasivo de la relación tributaria puede caer en cierto tipo de individuos como:

El impuesto al activo en las personas morales.

A) PERSONA FISICA.- entendiendо a todo sujeto o ente capaz de tener derechos y obligaciones quienes estan obligados a contribuir sin perjuicio que en determinadas circunstancias pueda ser exluida de ciertas obligaciones, como se verá más adelante.

B) PERSONA MORAL.- son ciertos agrupamientos de individuos que constituyen seres colectivos y que persiguen finalidades comunes, mismas que son sujetos de derecho y que dentro del derecho fiscal están obligadas a contribuir a los gastos públicos conforme a las disposiciones establecidas en la ley de la materia.

C) LOS TERCEROS.- los terceros son aquellos sujetos que aún sin la obligación de pagar créditos fiscales, tienen la obligación de hacer o de permitir coadyuvando con la autoridad fiscal en la determinación del crédito fiscal. Los tereeros afectados por estas obligaciones pueden ser:

1. Los particulares que pueden estar obligados a permitir visitas domiciliarias de inspección, a no alterar sellos oficiales y a presentar declaraciones.

2. Los notarios, jueces y encargados del Registro Público y en general los encargados de llevar la fe pública, que pueden estar obligados a permitir visitas de inspección, a hacer cotizaciones de escrituras, a no autorizarlas mientras no esté pagado el impuesto correspondiente, etcétera.

3. Los funcionarios y empleados públicos de la Federación, de los Estados o Municipios o encargados de los servicios públicos u órganos de las mismas ciudades que pueden estar obligados a no dar curso a las peticiones cuando no se haya pagado el impuesto correspondiente, a permitir visitas de inspección, a cancelar las estampillas que se les exhiban, etcétera.

4. Los responsables solidarios, el responsable solidario es el tercero que por disposición de la Ley, si no cumple con las obligaciones a su cargo se convierte en responsable solidario del deudor principal, es decir, debe pagar en lugar del sujeto pasivo.

La responsabilidad solidaria implica considerar a una persona, diversa del sujeto pasivo principal de la obligación, como responsable del pago del tributo en función del impuesto o cargo que desempeña. Al establecer la obligación solidaria el legislador tomó en consideración el desempeño de la actividad del responsable solidario, como es el caso de los notarios que al dar fe de la celebración de diversos actos que dan lugar al nacimiento de obligaciones fiscales, adquieren responsabilidad en el pago de los impuestos correspondientes, así como también suele suceder cuando los albaceas y ejecutores testamentarios, quedan obligados solidariamente con los herederos o legatarios, por lo que respecta los actos jurídicos de la masa hereditaria, y que originan obligaciones fiscales a su cargo.

El artículo 26 del Código Fiscal de la Federación señala que personas, en un momento determinado se convierten en responsables solidarios; entre los que se puede mencionar a los retenedores y a las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones, los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, los representantes de personas no residentes en el país, en cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, etcétera.

El impuesto al activo en las personas morales.

La regla general es que esta responsabilidad la establece la ley para los terceros a quienes se impuso ciertas obligaciones secundarias con las que no cumplieran.

Las características de esta responsabilidad fiscal es que la ley establece cuando un tercero falta al cumplimiento de alguna de sus obligaciones, así como de que no habrá derecho de repetición si paga el responsable solidario, porque no lo establece la Ley.

En resumen, el responsable solidario es aquella persona distinta del sujeto pasivo principal, que tiene la obligación de pagar las prestaciones fiscales cuando éste no lo haya hecho, ya que el responsable es el representante legal o voluntario del sujeto pasivo, por razones de cargo público o de aquellas relaciones con el hecho imponible que no exige al sujeto la comprobación del pago fiscal.

D) EL VERDADERO PAGADOR DEL IMPUESTO, es aquel que en virtud de los diversos fenómenos a que están sometidos los impuestos, paga en realidad el gravamen porque será su economía la que resulte afectada con el pago del impuesto, como sucede con los impuestos indirectos, por ejemplo, el impuesto sobre la producción del alcohol es a cargo del fabricante de este producto. él es el sujeto pasivo, porque él es el obligado frente al fisco, pero quien en realidad paga es el consumidor porque en el precio a que se le venda el alcohol estará incluido el importe del impuesto.

De lo anterior, se desprenden las siguientes consideraciones:

El impuesto al activo en las personas morales.

1º. La relación tributaria que existe entre el sujeto activo y el sujeto pasivo del impuesto, debe ser regulada por la ley tributaria correspondiente

2º. No hay relación tributaria entre el sujeto activo y el pagador del impuesto.

3º. Pueden existir relaciones de carácter privado entre el sujeto del impuesto y el pagador del mismo. (compra-venta)

4º. Puede darse el caso de que la Ley tributaria regule las relaciones entre el sujeto del impuesto y el pagador, reconociendo por ejemplo expresamente el derecho del sujeto para trasladar el impuesto al pagador. (IVA)

I 2.1. SUJETOS OBLIGADOS AL PAGO DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

Respecto al impuesto al Activo, conforme a la ley en su artículo 1º establece quienes están obligados al pago de dicho impuesto:

A. Las personas físicas que realicen actividades empresariales, residentes en México, por el activo que tengan, cualquiera que sea su ubicación.

B. Las personas morales, residentes en México, por el activo que tengan, cualquiera que sea su ubicación.

C. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país por el activo atribuido a dicho establecimiento

D. Las personas distintas a las señaladas anteriormente que otorguen el uso o goce temporal de bienes que se utilicen en la actividad de otro contribuyente de los ya mencionados anteriormente, por esos bienes exclusivamente.

E. Los residentes en el extranjero, por los inventarios que tengan en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados por algún contribuyente del Impuesto al Activo. Por transformación se debe entender cualquier modificación, cambio o alteración que sufra el bien por mínimo que sea, tanto en estructura como en esencia, forma, figura.

1.2.2. EXENTOS DEL PAGO DEL IMPUESTO AL ACTIVO

1.2.2.1. POR SUJETO

El artículo 6º de la Ley del Impuesto al Activo, señala qué contribuyentes no están afectos al pago del impuesto, y son los siguientes:

- A. Quienes no sean contribuyentes del Impuesto sobre la Renta.
- B. Las empresas que componen el sistema financiero.
- C. Las personas físicas que realicen actividades empresariales al menudeo en puestos fijos y semifijos en la vía pública o como vendedores ambulantes, cuando hayan optado por pagar el Impuesto sobre la Renta de conformidad con lo dispuesto por el artículo 137 y 137-C del Reglamento del Impuesto sobre la Renta, es decir, que el impuesto sea recaudado por quienes les enajenen las mercancías.
- D. Quienes otorguen el uso o goce temporal de bienes cuyos contratos de arrendamiento fueron prorrogados en forma indefinida por disposición legal (rentas congeladas), únicamente por dichos bienes.
- E. Las personas físicas residentes en México que no realicen actividades empresariales y otorguen el uso o goce temporal de bienes que se utilicen para

El impuesto al activo en las personas morales.

casa-habitación, para personas que no sean contribuyentes del Impuesto sobre la Renta o para las que componen el sistema financiero, únicamente por esos bienes.

F. Quiénes utilicen bienes destinados sólo a actividades deportivas, cuando dicha utilización sea sin fines de lucro o únicamente por sus socios o miembros, así como quienes se dediquen a la enseñanza y cuenten con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudio en términos de la Ley Federal de Educación, únicamente por los bienes empleados en las actividades señaladas.

Cabe señalar que aún cuando estén exentas las personas que 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 por algún contribuyente del Impuesto al Activo o que otorguen el uso o goce temporal de bienes que se utilicen en la actividad de un contribuyente, a los que hace mención el artículo 1º de la Ley del Impuesto al Activo a excepción de las que están autorizadas para recibir donativos deducibles para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que dichos donativos deducibles no sean onerosos ni remunerativos y estén registrados en la contabilidad, pagarán el impuesto por dichos bienes.

1.2.2.2. POR PERIODO.

De conformidad con el artículo 6º párrafo 3º de la Ley del Impuesto al Activo en función del periodo también se encuentran exentos de pago del Impuesto al Activo pero sólo por cierto lapso de tiempo de la siguiente manera:

El impuesto al activo en las personas morales.

A. Por el periodo preoperativo

B. Por ejercicio de inicio de actividades y por los dos siguientes (reforma 28 de diciembre de 1994)

C. Por el ejercicio de liquidación, salvo cuando este dure más de dos años.

El artículo 16 del Reglamento del Impuesto al Activo señala que: "se considera ejercicio de inicio de actividades, aquél en el que el contribuyente comience a presentar o deba comenzar a presentar las declaraciones de pago provisional del Impuesto, incluso cuando se presenten sin el pago de dicho impuesto.

No se considerará ejercicio de inicio de actividades, cuando la obligación de comenzar a presentar las declaraciones sea consecuencia del cambio de régimen fiscal dispuesto imperativamente por la ley.

No se considerará ejercicio de inicio de actividades el que se derive de la fusión, transformación de sociedades o traspaso de negociaciones.

Tampoco considerará la exención a los contribuyentes que inician actividades con motivo de la escisión de sociedades.

2. OBJETO

“Es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal”¹⁷

Es decir, debemos entenderlo como lo que la ley señala como gravable, o sea, como lo que la Ley Tributaria grava y no debemos confundirlo con la finalidad del tributo que es el fin que se busca con la imposición que es la de recaudar el impuesto para cubrir el gasto público

El objeto del impuesto estriba en las circunstancias en virtud de las cuales una persona se ve obligada a pagar un determinado tributo, es decir, es la “realidad económica sujeta a imposición”, puede ser la percepción de utilidades o de una herencia, o de intereses, o la elaboración de determinados productos, la realización de un acto o la elaboración de un contrato, etcétera. Sin embargo, es frecuente, considerar como objeto del impuesto la cosa o el acto a que está ligado el impuesto que determina el deber real de satisfacerlo.

En general, en toda obligación, el objeto consiste en un dar, en un hacer, o en un no hacer, por lo tanto el acto o el hecho que le dio origen no es el objeto de dicha obligación.

Es decir, que el objeto es la prestación del tributo, más no la circunstancia de hecho de la obligación. La prestación que debe pagar el sujeto pasivo de la obligación tributaria sustantiva es generalmente una cantidad en dinero o también en especie, cuando así lo determinen las leyes fiscales.

¹⁷ *Ibidem* p 205

El impuesto al activo en las personas morales.

A este respecto la ley del Impuesto al Activo establece que por objeto del impuesto, se van a considerar todos los activos del contribuyente que estén gravados, independientemente de su ubicación; de acuerdo a lo señalado en el artículo 1º de la ley mencionada y así tenemos que el objeto es:

- Persona física y moral con actividad empresarial por el activo que tengan.
- Residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país por el activo atribuible a ese establecimiento.
- Personas que otorguen el uso y goce temporal de bienes que se utilicen en la actividad del otro contribuyente únicamente pagarán el activo por esos bienes
- Residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país sólo por los inventarios que mantengan en el mismo para ser transformados.

3. BASE.

Es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo Monto de la renta percibida, valor de los bienes afectos a la actividad, etc.

La base imponible o base gravables es la cantidad neta en relación con la cual se aplican las tasas del impuesto. El concepto de base imponible es generico, por lo que se utiliza para varios gravámenes. Si dividimos la forma de imponer y recabar los impuestos en

El impuesto al activo en las personas morales.

tres grandes categorías: al ingreso, al consumo y a la riqueza, encontramos que la base es la cuantía real que sirve para determinar la tasa correspondiente del impuesto.

Tanto la base imponible como su forma de cálculo están determinadas por la ley para cada gravamen. Así tenemos que la Ley del Impuesto al Activo considera que la base del mismo sea el valor del activo neto del ejercicio, concepto que se forma de restar al valor anual del activo el valor anual del pasivo.

El artículo 2º de la Ley mencionada establece la determinación del Activo, que se calculará sumando lo siguiente:

Promedio de activos financieros.

+ promedio de activos fijos, gastos y cargos diferidos.

+ promedio de terrenos

+ promedio de inventarios

= valor del activo en el ejercicio

- promedio de deudas

= base gravable.

Al obtener la base gravable se le aplicará la tasa correspondiente del 2º a y 1 8º a a partir de 1995, ya de acuerdo a las reformas del 28 de diciembre de 1994 la tasa disminuyó un 10º a a partir del 1º de enero de 1995.

4. TARIFA Y TASA.

Son las listas de unidades y de cuotas correspondientes para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría

Se definen como las Tablas, unidades o catálogos de precios derechos o impuestos que se deben pagar por algún servicio o actividad que se realice.

Sin embargo, tasa o tarifa, a pesar de ser unidades de recaudación, de ser la cantidad aplicable a la base para determinar el impuesto son dos conceptos distintos.

4.1 TARIFA.

Son cantidades progresivas que se aplican conforme a cierto procedimiento en donde de acuerdo a la base es el límite a utilizar, entre más se gana más se paga.

Tal es el caso del Impuesto sobre la Renta en donde el cálculo aplicable se determina de acuerdo a diferentes rangos en donde todo depende del ingreso del contribuyente, delimitándolo así los artículos 80 y 141 respectivamente de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Sin embargo, aunque la cuota va aumentando o los rangos, llega determinado momento en que se detienen para no absorber el 100% de la riqueza.

4.2. TASA.

Es la cantidad exacta que se fija en porcentaje por el poder público, sobre determinada cantidad o base gravable, sin importar el monto de esta última.

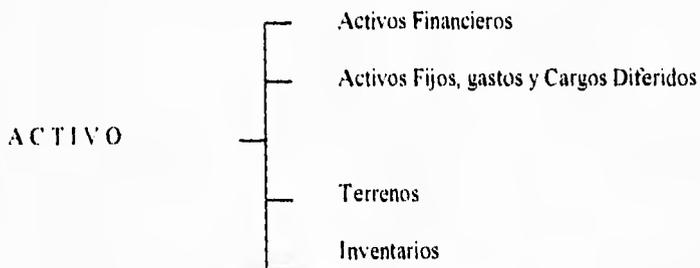
Así se tiene, que respecto al impuesto en estudio, la ley en su artículo 2º establece que se va a aplicar el 2% a la base del impuesto (1.8% para 1995).

Cabe aclarar que desde la creación de la ley en 1989 era aplicable la tasa de 2 por ciento, pero en la reformas del 28 de diciembre de 1994 con vigencia a partir de enero primero de 1995, la tasa del 2 por ciento disminuyó a 1.8 por ciento, debiendo entender que de acuerdo al criterio aplicable por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dicha tasa se va a aplicar a quienes se inscriban en el registro federal de contribuyentes a partir de 1995, y los que estaban inscritos con anterioridad aplicarán el precepto vigente hasta diciembre de 1994

CAPITULO 4.
APLICACION
DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

I. VALOR PROMEDIO.

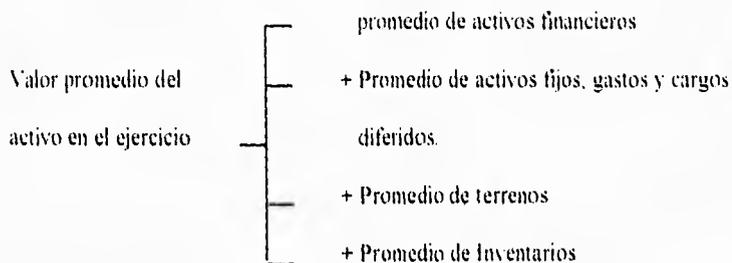
Para poder determinar el valor promedio de los activos, es indispensable hacer una clasificación de los mismos, que como ya se mencionó en párrafos anteriores: "es el conjunto de recursos, bienes, derechos y valores que posee una persona o entidad empresarial, que forman su estructura económica y que son necesarios para desarrollar el fin establecido por las mismas. Por lo tanto la clasificación del activo fiscalmente es:



Una vez hecha la clasificación, se procederá a analizar cada uno de los conceptos que integran el activo.

El valor del activo de conformidad con el primer párrafo del artículo 2º de la Ley del Impuesto al Activo, se determinará sumando los promedios de los activos financieros, activos fijos, gastos y cargos diferidos, terrenos e inventarios; cabe señalar que dicho valor se determina por ejercicios.

El valor del activo en el ejercicio se obtiene de la siguiente manera



Una vez determinado el valor del activo en el ejercicio se pueden restar las deudas en el mismo. En las personas físicas se les da un beneficio de acreditar quince veces el salario mínimo elevado al año del área del contribuyente, sin embargo, para las personas morales no se les otorga ese beneficio, no se sabe el motivo por el cual no se les otorga, porque ni en la iniciativa, ni en ningún lado se establece la causa, desde ahí, viene a ser un tanto inequitativo, porque ya no es aplicable para todos por igual.

Por lo tanto, aún cuando nuestro tema de investigación se refiere al Impuesto al Activo en las personas morales, no es por demás hacer esta observación porque así se observa con más claridad porque es considerado un impuesto inconstitucional.

1.1. ACTIVOS FINANCIEROS.

Aunque la Ley del Impuesto al Activo no los define ni tampoco la del Impuesto sobre la Renta, se deben entender que son bienes monetarios que están expresados a valor de pesos corrientes a la fecha de que se trate.

Se consideran activos financieros los siguientes:

1. Inversiones en títulos de crédito a excepción de acciones emitidas por personas morales residentes en México.
2. Acciones emitidas por sociedades de Inversión de renta fija.
3. Cuentas y documentos por cobrar. No se considerarán las que sean a cargo de socios o accionistas residentes en el extranjero, ya sean personas físicas o sociedades. Los pagos provisionales, los saldos a favor de contribuciones y los estímulos fiscales por aplicar no son cuentas por cobrar.
4. Intereses devengados a favor, no cobrados.

Los activos denominados en moneda extranjera se valorarán al tipo de cambio del primer día de cada mes. Cuando no sea aplicable el tipo de cambio controlado promedio, se estará al tipo promedio para enajenación con el cual inicien operaciones en el mercado las instituciones de crédito.

1.1.1 DETERMINACIÓN DEL PROMEDIO MENSUAL DE ACTIVOS FINANCIEROS.

Para determinar el promedio de los activos financieros se debe hacerlo primeramente de manera mensual, además de que para ello se divide en dos formas:

1. CONTRATADOS CON EL SISTEMA FINANCIERO O CON SU INTERMEDIACIÓN.

El promedio mensual de los activos financieros o con su intermediación, se obtiene sumando los saldos diarios del mes y dividiendo el resultado entre el número de días que comprenda dicho mes:

$$\begin{aligned} & \text{Suma de saldos diarios del mes} \\ & \div \text{ número de días del mes} \\ & = \text{ promedio mensual de activos financieros} \\ & \text{contratados con el sistema financiero.} \end{aligned}$$

2. CON OTROS. NO CONTRATADOS CON EL SISTEMA FINANCIERO O CON SU INTERMEDIACIÓN

El promedio mensual de los activos financieros contratados con otros que no sean el sistema financiero o de su intermediación se determina sumando los saldos de esos activos al inicio y al final del mes, dividiendo el resultado entre dos.

El impuesto al activo en las personas morales.

$$\begin{aligned} & \text{Saldo inicial del mes} \\ + & \text{ saldo final del mes} \\ \div & \text{ dos} \\ = & \text{ promedio anual de activos financieros} \\ & \text{ no contratados con el sistema financiero} \\ & \text{ o con su intermediación.} \end{aligned}$$

El costo de adquisición de las acciones que formen parte de los activos financieros se actualizará desde el mes de adquisición y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el cual se determina el impuesto; el costo comprobado de las acciones de adquisición se multiplicará por el factor de actualización, dando como resultado el promedio mensual de las mismas.

Obtenidos los promedios de los saldos, tanto los contratados con el sistema financiero, como los no contratados con el sistema financiero, adicionando en su caso el promedio mensual de las acciones dará como resultado el promedio de los activos financieros

1.1.2 DETERMINACION DEL PROMEDIO ANUAL DE LOS ACTIVOS FINANCIEROS.

Se va a obtener de la suma de los promedios mensuales de los activos financieros de cada uno de los meses del ejercicio, dividido entre el número de meses del mismo ejercicio.

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

El impuesto al activo en las personas morales.

Suma de promedios mensuales del ejercicio
÷ número de meses que comprende el ejercicio
= promedio anual de activos financieros

Respecto a las cuentas y documentos por cobrar en contratos de obra inmueble, el artículo 4º del Reglamento del Impuesto al Activo, indica que se podrá considerar para la determinación del valor promedio respectivo, la fecha en que sean acumulables en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

De acuerdo al artículo 13 del reglamento citado, se deberán considerar como activos financieros, las inversiones y depósitos en instituciones del sistema financiero.

Cuando las personas físicas o morales que realicen actividades empresariales, para efectos del Impuesto sobre la Renta deduzcan en un ejercicio el importe de un crédito incobrable, podrán deducir del valor del activo del mismo ejercicio, el valor promedio de dicho crédito incobrable. Para ello el contribuyente para determinar el valor promedio de dicho activo tomará el periodo comprendido desde el mes que dicho crédito fue incluido en la base del cálculo del impuesto hasta el mes inmediato anterior a aquel en el que el mismo se cancele por incobrable.

Se han estado mencionando operaciones realizadas con el sistema financiero, pero debe entenderse que compone el sistema financiero, y de acuerdo a la ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 7-B establece que se compone de las instituciones de crédito.

arrendadoras financieras, sociedades de ahorro y préstamo, uniones de crédito, empresas de factoraje financiero, casa de bolsa y casas de cambio, sociedades financieras de objeto limitado, sean residente en México o en el extranjero

1.2. **ACTIVOS FIJOS, GASTOS Y CARGOS DIFERIDOS**

Al igual que los activos financieros, la Ley del Impuesto al Activo no da ninguna definición, por tanto se debe considerar lo que establece la ley del Impuesto sobre la Renta, que de acuerdo a la misma Ley del Impuesto al Activo es la que se va a utilizar en forma supletoria, y considerar los conceptos que establece para efectos de la Ley en cuestión.

La ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 42 establece que:

ACTIVO FIJO.- Es el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo.

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

GASTOS DIFERIDOS.- Son los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación o mejorar la calidad o aceptación de un

producto, por un periodo limitado, inferior a la duración de la actividad de la persona moral, por ejemplo, gastos de instalación.

CARGOS DIFERIDOS - Son aquellos que reúnen las características de los gastos diferidos, pero cuyo beneficio es por un periodo ilimitado que dependerá de la duración de la actividad de la persona moral. Un ejemplo, son los intereses pagados por anticipado.

1.2.1. DETERMINACIÓN DEL PROMEDIO ANUAL.

Para poder obtener dicho promedio, se deberán clasificar en dos tipos de bienes.

1. BIENES DE ACTIVO FIJO, GASTOS Y CARGOS DIFERIDOS CUYA DEDUCCIÓN ESTÉ SUJETA A LO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 41 AL 47 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (DEDUCCIÓN NORMAL).

Se calculará el promedio de cada bien, actualizando su saldo pendiente de deducir en el impuesto sobre la renta al inicio del ejercicio o el monto original de la inversión en el caso de bienes adquiridos en el mismo y de aquellos no deducibles para efectos de dicho impuesto, aún cuando para estos efectos de dicho impuesto no se consideren activos fijos. El saldo actualizado se disminuirá con la mitad de la deducción anual de las inversiones en el ejercicio, determinada conforme a los artículos 41 y 47 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El impuesto al activo en las personas morales.

En el caso del primer y último ejercicio en el que se utilice el bien, el valor promedio del mismo se determinara dividiendo el resultado por el número de meses en el que el bien se haya utilizado en dichos ejercicios.

Para un mejor entendimiento, esquemáticamente es:

$$\begin{array}{r} \text{INPC del ultimo mes de la primera mitad del} \\ \text{ejercicio por el que el bien se utilizó} \\ \div \\ \text{INPC del mes de adquisición} \\ = \\ \text{FACTOR DE ACTUALIZACIÓN} \end{array}$$

SALDO POR DEDUCIR:

$$\begin{array}{r} \text{Número de años de utilización del bien desde su} \\ \text{adquisición hasta el ejercicio en que se calcula} \\ \mathbf{X} \\ \text{por porciento de depreciación} \\ = \\ \text{depreciación acumulada} \\ \\ \text{Monto original de la inversión} \\ \mathbf{X} \\ \text{depreciación acumulada} \\ \hline = \\ \text{saldo por deducir} \end{array}$$

MITAD DE DEDUCCIÓN DE ACTIVOS EN EL EJERCICIO:

$$\begin{aligned} & \text{Monto original de la inversión} \\ X & \text{ por ciento de depreciación} \\ \hline & = \text{depreciación del ejercicio} \\ X & \text{ 50 por ciento} \\ \hline & = \text{mitad de depreciación del ejercicio} \\ X & \text{ factor de actualización} \\ \hline & = \text{mitad de la depreciación actualizada a} \\ & \text{disminuir en el valor de activos fijos.} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \text{Saldo por deducir para ISR} \\ X & \text{ factor de actualización} \\ \hline & = \text{saldo actualizado} \\ - & \text{mitad de deducción de inversiones en el ejercicio} \\ \hline & = \text{diferencia} \\ + & \text{número de meses del ejercicio} \\ \hline & = \text{cociente} \\ X & \text{número de meses en el que se utilizó} \\ & \text{el bien durante el ejercicio} \\ \hline & = \text{PROMEDIO DE ACTIVOS FIJOS,} \\ & \text{GASTOS Y CARGOS DIFERIDOS} \end{aligned}$$

2 BIENES DE ACTIVO FIJO POR LOS QUE SE HAYA OPTADO POR APLICAR LA DEDUCCIÓN INMEDIATA.

En el caso de haber aplicado la deducción inmediata de las inversiones se considerará como saldo por deducir, el que hubiera correspondido de no haber optado por dicha deducción, en cuyo caso se aplicarán los porcentos máximos de deducción autorizados en los artículo 43, 44 y 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de acuerdo con el tipo de bien de que se trate.

En el artículo 8 del Reglamento del Impuesto al Activo, establece que los contribuyentes que con anterioridad a la entrada en vigor del mismo reglamento, hubieran deducido la inversión de sus activos fijos, gastos y cargos diferidos en cada ejercicio, podrán determinar el saldo por deducir de los mismos, sólo para los efectos del impuesto en estudio considerando en vez de los porcentos que tomaron sobre dichos bienes, el porciento que para los mismos establecen como máximo los artículo 43, 44 y 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Es necesario señalar que esta opción no se aplicará en caso de deducción inmediata

Cuando un bien inmueble se utilice parcialmente en la realización en las actividades empresariales, los contribuyentes determinarán en forma proporcional el monto original de la inversión del terreno y el saldo por deducir de las construcciones base del impuesto.

El impuesto al activo en las personas morales.

Para determinar dicha proporción, se calculará dividiendo la suma de los metros cuadrados de construcción que tenga el local donde se realicen las actividades empresariales y de los metros cuadrados del terreno sin construcciones dedicados a las mismas actividades, entre la suma total de metros cuadrados de construcción que tenga el inmueble con el total de metros cuadrados del terreno sin construcciones, de acuerdo con el artículo 7 del reglamento del Impuesto al Activo.

Respecto a la deducción de las inversiones de deducción inmediata para el cálculo del activo, la Ley en ningún momento permite la deducción de la mitad de la depreciación normal de ejercicio.

El bien no se actualizará cuando se adquiera en el segundo semestre del ejercicio.

El cálculo para activos fijos de deducción inmediata es:

$$\begin{array}{r} \text{Monto original de la Inversión} \\ - \quad \% \text{ de depreciación del bien autorizado} \\ \text{en los artículos 43, 44 y 45 de la} \\ \text{Ley del Impuesto Sobre la Renta} \\ \hline = \text{ monto original de la inversión por deducir} \end{array}$$

$$\begin{aligned} & \text{monto original de la inversión por deducir} \\ X & \text{ Factor de actualización} \\ & \text{-----} \\ = & \text{ monto original de la inversión por deducir actualizado} \\ + & \text{ 12 meses del ejercicio} \\ & \text{-----} \\ = & \text{ cociente} \\ X & \text{ numero de meses en que fue de su propiedad} \\ & \text{-----} \\ = & \text{ PROMEDIO DE CADA BIEN DE ACTIVO FIJO} \end{aligned}$$

1.3 TERRENOS.

Para efectos de poder determinar el promedio de terrenos se considerará:

El monto original de la inversión de cada terreno se actualizará desde el mes en que se adquirió o se valuó catastralmente en el caso de fincas rústicas, hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determina el impuesto. Una vez obtenido el valor actualizado del terreno, se dividirá entre 12 y el cociente se multiplicará por el número de meses en que el terreno haya sido propiedad del contribuyente en dicho ejercicio

El impuesto al activo en las personas morales.

$$\begin{aligned} & \text{Monto original de la inversión de cada terreno} \\ \times & \text{ factor de actualización} \\ \hline = & \text{ monto original de la inversión actualizado} \\ \div & \text{ número de meses del ejercicio} \\ \hline = & \text{ cociente} \\ \times & \text{ número de meses de utilización del bien en el ejercicio} \\ \hline = & \text{ VALOR PROMEDIO DEL TERRENO} \\ \\ & \text{INPC de la primera mitad del ejercicio} \\ \div & \text{INPC del mes de adquisición o de su valor catastral} \\ \hline = & \text{FACTOR DE ACTUALIZACIÓN.} \end{aligned}$$

Cabe señalar que si una persona moral se dedica a arrendar inmuebles, ésta se considerará como actividad empresarial; sin embargo, tratándose de personas físicas que otorguen el uso o goce temporal de inmuebles que se utilicen por otro contribuyente del impuesto, para determinar el monto original de los mismos, aplicarán lo señalado en el artículo 5 del Reglamento del Impuesto al Activo, en donde le da diferentes beneficios para determinar el monto original de la inversión, por ejemplo.

El impuesto al activo en las personas morales.

Determinará por separado el monto original de la inversión del terreno y de las construcciones, considerando el valor declarado en la escritura notarial en la que conste la adquisición, o considerarán las proporciones que aparezcan en los valores catastrales que correspondan a la fecha de adquisición.

En el caso de que no puedan determinarse las proporciones señaladas en el párrafo anterior, se considerará que del monto original de la inversión del bien de que se trate, el 80% corresponde a las construcciones y el 20% al terreno.

1.4 INVENTARIOS

El valor promedio de inventarios de materias primas, productos semiterminados o terminados que el contribuyente utilice en la actividad empresarial que desarrolle y tenga al inicio del ejercicio, valuando conforme al método que tenga implantado se sumarán y el resultado se dividirá entre dos.

Se debe entender por materia primas aquellos elementos materiales necesarios para producir un artículo, producto semiterminado o terminado, es decir, es el resultado de un proceso de fabricación o elaboración ya sea acabado o no.

Los inventarios deberán valuarse conforme al método que se tenga establecido en la contabilidad y que corresponda con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

El impuesto al activo en las personas morales.

Cuando se opte por cambiar el método de valuación, deberá cumplirse con las reglas que para tal efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

$$\begin{array}{r} \text{Inventario inicial del ejercicio de materias primas,} \\ \text{productos terminados o semiterminados} \\ + \text{ inventario final del ejercicio de materia primas,} \\ \text{productos terminados o semiterminados} \\ + \text{ dos} \\ \hline = \text{ promedio de inventarios} \end{array}$$

Cuando los inventarios no se actualicen conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados, estos se deberán actualizar de acuerdo con alguna de las siguientes opciones:

1) Valuando el inventario final conforme al precio de última compra efectuada en el ejercicio por el que se determine el impuesto.

2) Valuando el inventario final conforme al valor de reposición, que será el precio en que incurriría el contribuyente al adquirir o producir artículos iguales a los que integran su inventario en la fecha de terminación del ejercicio de que se trate.

El impuesto al activo en las personas morales.

El valor del inventario al inicio del ejercicio, sera el que correspondió al inventario final del ejercicio inmediato anterior.

Los residentes en el extranjero que mantengan en territorio nacional activos fijos e inventarios por un periodo menor a un año calcularán el impuesto correspondiente al activo fijo, considerando el resultado de dividir el valor que se consigne en el pedimento a que se refiere la Legislación Aduanera, disminuido con la mitad de la deducción por inversiones que le hubiera correspondido por el periodo que permanecieron en territorio nacional, de haber sido contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta dividido entre 365 y multiplicando por el numero de días que permanecieron en territorio nacional.

Respecto al calculo del valor de los inventarios, los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior considerarán el valor consignado a la entrada del país de dichos activos, adicionando el valor consignado cuando se retornen al extranjero y dividiendo el resultado entre dos. Este último resultado se dividirá entre 365 y el cociente se multiplicará por el número de días que permanecieron en territorio nacional. Los valores a que se refiere este párrafo seran los consignados en los pedimentos a que se refiere la Legislación Aduanera.

Los contribuyentes que opten por deducir los vegetales conforme enajenen los productos fabricados con ellos, en lugar de deducir las compras de dichos vegetales, podran considerar en sustitucion de los inventarios de los vegetales que utilizan como materia prima que tengan al inicio y al cierre del ejercicio, el valor de los inventarios utilizados en el

El impuesto al activo en las personas morales.

proceso productivo en el ejercicio dividido entre la mitad del número de meses que comprenda el mismo

Los contribuyentes que ejerzan la opción prevista en el párrafo anterior, deberán dejar de aplicarla, cuando en el Impuesto Sobre la Renta dejen de deducir el importe de los vegetales conforme enajenen los productos fabricados con ellos, y en su lugar deduzcan las compras de dichos vegetales en los términos del artículo 22 fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que es directa y no por la vía de la depreciación.

1.5 DEUDAS

Para que los contribuyentes estén en posibilidad de determinar el promedio de sus deudas a que hace referencia el artículo 5º de la Ley del Impuesto al Activo, deberá observar lo siguiente:

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

También podrán deducirse las deudas negociables, en tanto no se le notifiquen al contribuyente la cesión del crédito correspondiente a dichas deudas a favor de una empresa de factoraje financiero, y aún cuando no habiéndose notificado la cesión, el pago de la deuda se efectúe a dicha empresa o a cualquiera otra persona no contribuyente de este impuesto.

El impuesto al activo en las personas morales.

También son deducibles las deudas contratadas con personas morales o físicas que realicen actividades empresariales siempre que sean contribuyentes del impuesto al activo

No son deducibles las deudas contratadas con el sistema financiero o con su intermediación.

Para determinar el promedio de las deudas, se sumarán los promedios correspondientes al ejercicio y el resultado se dividirá entre el número de meses que comprende el mismo. Los promedios mensuales de los pasivos, se determinarán sumando sus saldos al inicio y al final del mes y dividiendo el resultado entre dos.

$$\begin{aligned} & \text{saldo inicial del mes} \\ + & \text{saldo final del mes} \\ + & \text{dos} \\ = & \text{promedio mensual de los pasivos.} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \text{suma de los promedios mensuales del pasivo en el ejercicio} \\ + & \text{número de meses que comprende el ejercicio} \\ \hline = & \text{valor promedio anual de deudas.} \end{aligned}$$

2. PAGOS PROVISIONALES.

Tanto las personas morales como las físicas efectuarán pagos provisionales a cuenta del impuesto del ejercicio a más tardar el día 17 del mes posterior a aquel a que corresponda el pago.

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

$$\begin{aligned} & \text{Impuesto al activo del ejercicio anterior} \\ & \times \text{ factor de actualización} \\ & \hline = & \text{ impuesto al activo del ejercicio actualizado} \\ & \div \text{ número de meses del año} \\ & \hline = & \text{ impuesto al activo mensual actualizado} \\ & \cdot 10^{\text{o}} \text{ de reducción para 1995} \\ & \hline = & \text{ pago provisional mensual para 1995.} \end{aligned}$$

El impuesto al activo en las personas morales.

Para actualizar el impuesto del ejercicio inmediato anterior se deberá considerar el periodo comprendido desde el último mes del penúltimo ejercicio inmediato anterior, hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquel por el cual se calcule el impuesto.

Los contribuyentes que de conformidad con la Ley del Impuesto Sobre la Renta, estén obligados a efectuar los pagos provisionales en forma trimestral, podrán efectuar los pagos provisionales del Impuesto al Activo por el mismo periodo y en las mismas fechas de pago que las establecidas para el Impuesto sobre la renta.

Con respecto al pago provisional correspondiente a los meses comprendidos entre la fecha de terminación del ejercicio y el mes en que se presente la declaración del mismo ejercicio, el contribuyente deberá efectuar sus pagos provisionales en la misma cantidad que se hubiera determinado para los pagos provisionales del ejercicio inmediato anterior

En el primer ejercicio en el que los contribuyentes deban efectuar pagos provisionales, los calcularán considerando el impuesto que les correspondería, si hubieran estado obligados al pago.

Para determinar los pagos provisionales de 1995, los contribuyentes podrán disminuir en un 10% el impuesto que les correspondió en el ejercicio inmediato anterior, a efecto de evitar enterar pagos provisionales a la tasa del 2% vigente hasta 1994, cuando el impuesto del ejercicio de 1995 se determinará a la tasa del 1.8% ya que el cálculo de los pagos provisionales parte de la base del impuesto calculado en el ejercicio inmediato

anterior, dicha disminución está contenida en el artículo 6 fracción III de Disposiciones de vigencia anual para el año 1995.

Dicha disposición reguló también los pagos provisionales mensuales de enero y febrero de 1995, los cuales se basan todavía en el impuesto causado en 1993 ya que la declaración anual para las personas morales es presentada hasta marzo de 1995 y la de las personas físicas en el periodo de febrero a abril del mismo año, dándoles la posibilidad de reducir también en un 10% sus pagos provisionales.

3. IMPUESTO DEL EJERCICIO Y DECLARACIÓN ANUAL

Para determinar el impuesto del ejercicio, se deben calcular los valores del activo como ya se señaló anteriormente y se determinará el valor del activo en el ejercicio menos deudas, que será la base del impuesto al cual se le aplicará la tasa del 2% hasta 1994 y a partir de 1995 el 1.8%, el resultado que se obtenga será el impuesto del ejercicio al cual se le podrá acreditar una cantidad equivalente al Impuesto Sobre la Renta, que les correspondió en el mismo ejercicio, el impuesto que resulte después del acreditamiento será el impuesto a pagar disminuido con los pagos provisionales efectuados en el mismo ejercicio y deberá enterarse conjuntamente con la declaración del Impuesto Sobre la Renta, dentro de los tres meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio.

Los residentes en el extranjero que no tengan establecimiento permanente en el país y que sean contribuyentes del Impuesto al Activo, que mantengan activos en el país por un periodo menor a un año, quedan relevados de efectuar pagos provisionales y únicamente deberán presentar declaración de este impuesto a más tardar el mes siguiente a aquel en que retornen los bienes al extranjero. Contra esos pagos se podrán acreditar las retenciones del Impuesto sobre la Renta que le hubieran efectuado en el mismo periodo

4. ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CONTRA EL IMPUESTO AL ACTIVO.

Los contribuyentes podrán acreditar contra el Impuesto al Activo del ejercicio una cantidad equivalente al Impuesto sobre la Renta que les correspondió en el mismo, en los términos de los títulos II o II-A o del capítulo VI del título IV, de la ley del Impuesto sobre la Renta.

Adicionalmente, los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto del ejercicio, la diferencia que resulte en cada uno de los tres ejercicios inmediatos anteriores hasta por el monto que no se hubiera acreditado con anterioridad. Esta diferencia será la que resulte de disminuir al Impuesto sobre la Renta causado, el Impuesto al Activo causado, siempre que este último sea menor y ambos sean del mismo ejercicio. Para estos efectos el Impuesto sobre la Renta causado en cada uno de los tres ejercicios anteriores deberá disminuirse con las cantidades que hayan dado lugar a la devolución del Impuesto al Activo conforme al

El impuesto al activo en las personas morales.

cuarto párrafo del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo, los contribuyentes podrán efectuar el acreditamiento incluso contra los pagos provisionales del Impuesto al Activo, el impuesto que resulte después de los acreditamientos será el impuesto a pagar.

A continuación se muestra en ejemplo de lo anteriormente expuesto:

Ejemplo

	1992	1993	1994
I.S.R. causado	N\$6,000.00	N\$ 8,000.00	N\$ 10,000.00
menos	-	-	-
I.A. devuelto	0.00	0.00	N\$ 1,000.00
igual	= _____	= _____	= _____
I.S.R. comparable	N\$ 6,000.00	N\$ 8,000.00	N\$ 9,000.00
I.A. causado	N\$ 4,000.00	N\$8,500.00	N\$ 7,500.00
igual	= _____	= _____	= _____
Exceso del I.S.R.	N\$ 2,000.00	0.00	N\$ 1,500.00
por	x	x	x
Factor de actualización			
INPC-jun-95/INPC-jun-92	* 1.5172		
INPC-jun-95/INPC-jun-93		* 1.3328	
INPC-jun-95/INPC-jun-94			* 1.2507
igual	= _____	= _____	= _____
Exceso de I.S.R. actualizado	N\$ 3,034.40	N\$ 0.00	N\$ 1,876.05

El impuesto al activo en las personas morales.

I.A. de 1995		N\$ 7,000.00
menos:		
Exceso de I.S.R. actualizado de 1992	N\$ 3,034.40	
Exceso de I.S.R. actualizado de 1993	N\$ 0.00	
Exceso de I.S.R. actualizado de 1994	N\$ 1,876.05	N\$ 4,910.45
igual	=	
I.A. a cargo		N\$ 2,089.55

Cuando en el ejercicio se determine Impuesto sobre la Renta por acreditar en una cantidad que exceda al Impuesto al Activo del ejercicio, los contribuyentes podrán solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que se hubieran pagado en el Impuesto al Activo, en los diez ejercicios inmediatos anteriores, siempre que dichas cantidades no se hubieran devuelto con anterioridad. La mencionada devolución en ningún caso podrá ser mayor a la diferencia entre ambos impuestos.

El Impuesto sobre la Renta por acreditar será el efectivamente pagado

El impuesto al activo en las personas morales.

La diferencia que resulte por acreditamiento del Impuesto sobre la Renta en exceso de los últimos tres ejercicios inmediatos anteriores, así como el Impuesto al Activo efectivamente pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores, se actualizarán por el periodo comprendido desde el sexto mes del ejercicio al que corresponda el pago del Impuesto Sobre la Renta o el Impuesto al Activo respectivamente, hasta el sexto mes del ejercicio por el que se efectúe el acreditamiento o del ejercicio en el cual el Impuesto sobre la Renta exceda al Impuesto al Activo

Los contribuyentes del Impuesto al Activo no podrán solicitar la devolución del Impuesto sobre la Renta pagado en exceso en los siguientes casos:

A) Cuando en el mismo ejercicio, el Impuesto al Activo sea igual o superior a dicho impuesto. En este caso el Impuesto sobre la Renta pagado por el que se podría solicitar la devolución por resultar en exceso, se considerará como pago del Impuesto al Activo del mismo ejercicio, hasta por el monto que resulte a su cargo. Los contribuyentes podrán solicitar la devolución de la diferencia que no consideren como pago del Impuesto al Activo del mismo ejercicio.

B) Cuando su acreditamiento de lugar a la devolución del Impuesto al Activo en los términos del cuarto párrafo del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo, en este caso el Impuesto Sobre la Renta pagado en exceso cuya devolución no proceda en los términos de este párrafo, se considerará como Impuesto al Activo

Cuando el contribuyente no efectúe el acreditamiento o solicite la devolución de un ejercicio, pudiendolo haber hecho, perderá el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores.

Los contribuyentes podrán acreditar contra los pagos provisionales que tengan que efectuar del Impuesto al Activo, los pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta, cuando en la declaración de pago provisional el contribuyente no pueda acreditar la totalidad del Impuesto sobre la Renta efectivamente pagado, el remanente lo podrá acreditar contra los siguientes pagos provisionales.

Los derechos al acreditamiento y a la devolución son personales del contribuyente y no podrá ser transmitido a otra persona ni como consecuencia de fusión. En el caso de escisión estos derechos se podrán dividir entre la sociedad escidente y las escindidas, en la proporción en que se divida el valor del activo de la escidente en el ejercicio en que se efectúe la escisión, determinando este después de haber efectuado la disminución de las deudas.

Como se puede observar, la mecánica para el cálculo del presente impuesto es demasiado complicada, de tal forma que en la misma autoridad encargada de su recaudación no existe una uniformidad de criterio para su correcta aplicación.

Debido a la gran complejidad y a la carga impositiva que representa para los contribuyentes, estos han utilizado los medios legales de defensa que la Constitución otorga, como es el caso del Juicio de Amparo en contra de dicho impuesto y en el presente la misma

El impuesto al activo en las personas morales.

Suprema Corte de Justicia de la Nación ha tenido que reconocer la ilegalidad de tal gravamen, otorgando el amparo y protección de la justicia federal a los contribuyentes del Impuesto al Activo que han invocado su protección haciendo valer el derecho que les confiere la misma Constitución otorgándoles el beneficio de no pagarlo.

Por todos estos problemas existentes del Impuesto al Activo desde su origen hasta su aplicación, tiende a desaparecer y mas lo observamos con la publicación de la Alianza Para la Recuperación Económica publicada en el Diario Oficial el 1º de Noviembre de 1995 en donde exime del pago por el ejercicio de 1996 a los contribuyentes que en 1995 no rebasen sus ingresos de \$ 7,000,000 de nuevos pesos, dando con ello la posibilidad de que dicho impuesto desaparezca en un tiempo no muy lejano, en virtud de que las mismas autoridades han ido reconociendo poco a poco su error al implantar la aplicación de este impuesto

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

PRIMERA. Para poder elaborar cualquier análisis de un impuesto es importante establecer desde un principio el fin que éste persigue, sin que este fin se aparte de los objetivos que deben tener los impuestos dentro de una sociedad democráticamente organizada por lo que recordar cual es el papel que juegan estas contribuciones no está por demás. dentro del contenido del presente trabajo dejamos establecido que el origen de que el Estado imponga a los gobernados la obligación de pagar impuestos, es por la necesidad única de satisfacer el gasto público, con el cual a su vez el Estado deberá cumplir con la obligación de satisfacer el bien común de la sociedad a la cual gobierna.

Por otra parte, el Estado en nuestra sociedad aparte de determinar qué tipo de impuestos debiera de cubrir, establece las directrices de la economía nacional por lo que su política no puede estar separada de estos dos aspectos pues es evidente que ambos se relacionan entre sí, el Estado no puede asfixiar a sus gobernados con imposiciones que van más allá de la capacidad de la economía que dirige.

En el estudio que nos ocupa se ha establecido de forma por demás clara que el Impuesto al Activo más allá de ser una contribución sana para la economía de una sociedad como la nuestra, se ha convertido en un verdadero lastre en la capacidad económica de las empresas mexicanas, pues obstaculiza su desarrollo, sobre todo en momentos tan caóticos como los presentes

Con lo anterior queremos demostrar que el Impuesto al Activo, es inoperante para la forma de desarrollo que establece el Estado mexicano, por lo que su desaparición es no sólo necesaria sino exigible, para lograr un saneamiento de la economía nacional.

SEGUNDA: El Impuesto al Activo fue creado según sus propios legisladores como un impuesto complementario al Impuesto sobre la Renta con lo que defendían un pago mínimo por parte de las empresas, pero es momento de recordar que conforme a nuestra Carta Magna el pago de los impuestos por parte de los integrantes de nuestra sociedad será en forma proporcional a sus ingresos, entonces por qué establecer un pago mínimo de impuestos, no será que el propio Estado no es capaz de administrar sus propios ingresos y necesita de la creación de impuestos para allegarse recursos que no sabe como utilizar.

Los impuestos como forma de ingreso del Estado son la única fuente de efectivo para este órgano, recordemos las diversas formas que establece el artículo segundo del Código Fiscal de la Federación, por lo que la creación de nuevos impuestos no está del todo justificada.

Por otra parte el Impuesto al Activo no cumple con el fin para el cual fue creado, pues la forma en que fue diseñado para su aplicación y determinación al momento de llevarlo a la práctica se convierte en un verdadero laberinto fiscal en el cual en varias ocasiones ni la propia autoridad encargada de su recaudación logra una uniformidad de criterio para las diferentes mecánicas que la misma Ley del Impuesto al Activo establece a los contribuyentes.

para lograr la tan nombrada viabilidad y supletoriedad del Impuesto al Activo en relación con el Impuesto sobre la Renta.

TERCERA Dentro del surgimiento del Impuesto al Activo nos encontramos que en los debates para su aprobación no podía ser más acalorados, pues los legisladores opositores a este impuesto ya preveían desde ese entonces las dificultades a las que se enfrentarían los contribuyentes de ese impuesto, y a decir verdad no se equivocaron ya que es en el presente por el que atraviesa la economía de nuestro país la que acentúa de manera determinante los problemas de la aplicación de este impuesto.

Tomando como base que para que un impuesto sea cumplido por parte del sujeto pasivo de la relación tributaria, este debe de encuadrarse dentro de la situación de hecho que la ley marca para el cumplimiento de esa obligación, es prioritario establecer que en el caso que nos ocupa el contribuyente se encuentra determinado como tal, no por una sola Ley, si no por dos que según se argumentó en su momento un impuesto deriva del otro, lo cual no se ajusta a la realidad, toda vez que al existir dos leyes para dos impuestos es por que se trata de dos impuestos diferentes bajo un mismo supuesto, siendo lo anterior del todo inconstitucional al gravarse una misma situación o hecho dos veces.

CUARTA Otro aspecto que nos determina la improcedencia del Impuesto al Activo y que se desprende del presente trabajo, es en cuanto al principio de equidad que todo impuesto debe contener para su justa aplicación

El impuesto al activo en las personas morales.

Por lo que se refiere al Impuesto al Activo dentro de la Ley que lo regula se establecen determinadas condiciones para su causación, de tal forma que para las personas físicas y morales se otorgan tres años de gracia para su pago (periodo de inicio de operaciones y los dos siguientes) mientras que a las personas físicas que arrienden un local para el desarrollo de las actividades empresariales del arrendatario, deberán pagar dicho impuesto desde que se dé esta situación de hecho, por lo que el mencionado principio no se cumple.

Otro ejemplo de lo anterior se muestra de forma clara con las personas morales que al obtener pérdida dentro del ejercicio, esto es que sus gastos fueron más elevados que sus ingresos situación muy frecuente en nuestra economía, deberán de pagar el Impuesto al Activo, no importando si con esto sufre un grave detrimento en el patrimonio empresarial o la virtual quiebra de la empresa y con ello el desajuste económico que se origina con el cierre de empresas.

Pero, tal vez el caso más alarmante dentro de la inequidad de la aplicación de este impuesto se presente con la situación que plantea el artículo 26 del Reglamento del Impuesto al Activo el cual plantea la posibilidad de causar este impuesto aún cuando no se tengan actividades por las cuales se nos pueda determinar un ingreso toda vez que si el contribuyente se encuentra suspendido de su actividad empresarial y concede en usufructo o comodato a título gratuito sus bienes o bien estos son en más del 60% terrenos estará obligado al pago del Impuesto al Activo, de esta forma podemos ver en forma clara la alevosía de la autoridad con la imposición de este impuesto, en virtud de que si el

El impuesto al activo en las personas morales.

contribuyente no esta obteniendo ingresos no existe la posibilidad de que cause el Impuesto sobre la Renta, mucho menos su impuesto complementario como lo es el Impuesto al Activo, lo anterior sin detenernos a tocar lo que respecta a la jerarquia de leyes, toda vez que un reglamento no puede ir más allá de la Ley y en este caso el Reglamento está determinando la forma de causación del impuesto, situación que le compete a la Ley, también recordemos que el Reglamento por su forma en que se origina (decreto) solo puede aclarar situaciones no expresadas con precisión en la Ley, mas no regular la forma en que se ha de aplicar el impuesto.

De lo anterior podemos establecer que no existe tal efecto complementario del Impuesto sobre la Renta y si una actitud dolosa por parte de la autoridad.

QUINTA: El Impuesto al Activo fue creado como complemento al Impuesto sobre la Renta, tomando como parámetro las pérdidas que reportaban las empresas sin tomar en consideración la situación económica por la que atravesaban, sin embargo, como se puede observar en el desarrollo del presente trabajo la mecánica establecida para lograr el mencionado complemento del Impuesto Sobre la Renta resulta por demás complicado y en demasia confuso para su aplicación.

Por otra parte, el mencionado Impuesto al Activo está dirigido a gravar no el activo de las empresas sino el patrimonio de las mismas, toda vez, que si no se tiene Impuesto sobre la Renta causado se tendra que pagar el Impuesto al Activo, aun cuando la empresa

El impuesto al activo en las personas morales.

resulte con pérdida, lo que implica una descapitalización de la misma al tener que tomar de su capital la liquidez suficiente para cubrir este impuesto

Otro punto que es importante resaltar es el respectivo a la desigualdad en la aplicación del Impuesto al Activo respecto a las personas físicas, las cuales tienen derecho a un acreditamiento de 15 veces el salario mínimo general para disminuir así la base del mencionado impuesto, lo que en la mayoría de las ocasiones evita el pago de este gravamen, convirtiéndolo en inequitativo en su aplicación por no dar una igualdad a los contribuyentes sujetos al mismo

SENTA. El motivo que origina el presente trabajo fue el demostrar que el Impuesto al Activo es ante todo un impuesto que lesiona en forma por demás grave a la economía de las empresas, pues las obliga a pagar un gravamen a pesar de no tener una utilidad que compartir con el Estado, lográndose de esta manera una descapitalización y aumentando las pérdidas que originan el cierre de las empresas y a su vez el cierre de fuentes de empleo.

En nuestros días y para demostrar que nuestra teoría no es equivocada, ésta se ha confirmado, el 1º de noviembre de 1995 y ante la terrible rescisión que vive el país el jefe del ejecutivo y Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos Doctor Ernesto Zedillo Ponce de León en concertación con los sectores económicos del país, decreta una Alianza para el Desarrollo Económico del país, en donde coloca como medida emergente y por consecuencia indispensable la exención del Impuesto al Activo de las empresas, con el único objetivo de reanimar la economía de las mismas; reconociendo de esta forma la

ineficacia de este impuesto y el freno que representa en una economía represiva como la que se atraviesa en estos momentos, ya que sólo se toman medidas cosméticas pero no de fondo para lograr una completa reactivación de la economía, al referirnos a medidas cosméticas queremos decir que si bien es cierto la exención del impuesto al activo es benéfica, no lo es más que su pronta e inmediata desaparición, lo cual traería beneficio de manera constante y a largo plazo y no sólo momentáneos.

De esta forma, con la publicación en Diario Oficial de la Federación del Decreto de la Alianza para el Desarrollo económico la teoría aquí expuesta ha quedado demostrada y que mejor que esta tenga la rúbrica del Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos

De lo anterior, podemos concluir que la desaparición del Impuesto al activo no sólo es inminente, si no que se vuelve una necesidad ante la situación económica por la que atraviesa el país

BIBLIOGRAFIA

BIBLIOGRAFIA

- ANDREOZZI, Manuel. Derecho Tributario Argentino. Ed. Argentina, Buenos Aires.
1951. 298 p
- ARRIOJA VIZCAINO, Manuel. Derecho Fiscal. 4ª Ed. Editorial Themis. México 1988
473 p.
- BARRON MORALES, Alejandro. Estudio Práctico del Impuesto al Activo. 5ª Ed.
Editorial ISEF. México. 1995. 312 p
- DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. 2ª Ed.
Editorial PAC. México. 1986. 209 p.
- FERNANDEZ Y CUEVAS, Mauricio. Derecho Constitucional Tributario. Editorial
Dofiscal. México. 1983. 154 p.
- FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. 2ª Ed.
Porrúa, Mexico. 1983. 429 p.
- FRANCO DIAZ, Eduardo M. Diccionario de Contabilidad. 4ª Ed. Editorial Porrúa
México. 1983. 210 p.
- GARCIA MAYNEZ, Eduardo. Introducción al estudio del derecho. 40ª Ed. Editorial
Porrúa, Mexico. 1989. 436 p.
- GARZA, Sergio Francisco de la. Derecho Financiero Mexicano. 9ª Ed. Editorial Porrúa.
México. 1979. 429 p.
- KAYE, Dionicio J. Derecho Procesal Fiscal. Editorial Themis. México. 1989. 293 p
- MARGAIN MANATOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario. 9ª Ed.
Editorial Porrúa. México. 1989. 370 p.

- MARTINEZ LOPEZ, Luis Derecho Fiscal Mexicano. 4ª Ed. Editorial Contable y Administrativa. México. 1989. 272 p.
- PINA VARA, Rafael de. Diccionario de Derecho. 16ª Ed. Editorial Porrúa. México. 1989. 507 p.
- PORRAS Y LOPEZ, Armando Derecho Fiscal Editorial porrua. México, 1977. 256 p.
- PUGLIESE, Mario Instituciones de Derecho Financiero. 2ª Ed. Editorial Porrúa. México. 1976. 282 p.
- RODRIGUEZ LOBATO, Raul Derecho Fiscal. 2ª Ed. Editorial Harla. México. 1986. 266 p.
- SANCHEZ LEON, Gregorio Derecho Fiscal Mexicano. 7ª Ed. Editorial Cárdenas. México. 1986. 315 p.
- SANCHEZ PIÑA, José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal. 4ª Ed. Editorial PAC. México. 1990. 155 p.
- SERRA ROJAS, Andrés Derecho Administrativo. 6ª Ed. Tomo II Editorial Porrúa. México. 1986. 576 p.
- VALLADO MIGUEL, Fausto Enrique. Principios Generales de Administración Tributaria. Editorial PAC. México. 1983. 186 p.

LEGISLACION

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. 29ª Ed. Editorial Porrúa. México. 1994. 105 p.
- Ley de Ingresos de la Federación 1989. Diario Oficial del 31 de diciembre de 1988.

El impuesto al activo en las personas morales.

Ley de Ingresos de la Federación 1995. Diario Oficial del 28 de diciembre de 1994

Código Fiscal de la Federación. 32ª Ed. Editorial Porrúa. México. 1995. 339 p

Ley del Impuesto al Activo. 32ª Ed. Editorial porrua. México. 45 p.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. 32ª Ed. Editorial Porrúa. México. 1995. 443 p.

Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo. 32ª Ed. Editorial Porrúa. México. 1995.

27 p.

Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. 32ª Ed. Editorial Porrúa. México,

1995. 386 p.

Diario de Debates de la Cámara de Diputados. 15 de diciembre de 1988.

Diario de Debates de la Cámara de Diputados. 21 de diciembre de 1988.

Diario de Debates de la Cámara de Diputados. 22 de diciembre de 1988.

Resolución que establece Reglas Generales y otras Disposiciones de Caracter General.

Diario Oficial de la Federación del 31 de marzo de 1995.