

2-y



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS

"EL IMPUESTO AL ACTIVO. ALGUNOS ASPECTOS DE SU CONSTITUCIONALIDAD."



TESIS PROFESIONAL
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A:
JOSE LUIS SANCHEZ SANTANA



MEXICO, D. F.

1997

TESIS CON FALLA DE ORIGEN



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.

TESTIMONIO DE GRATITUD

Agradezco profundamente el apoyo brindado por mi padre JOSE LUIS SANCHEZ ROSALES, mi madre CONCEPCION SANTANA CARBAJAL y mis hermanos PAULA, CLAUDIA, DIANA y JUAN MIGUEL a lo largo de toda mi trayectoria académica sin el cual no hubiera sido posible llegar hasta este momento.

A la Universidad Nacional Autónoma de México por la formación que me brindó.

A la Facultad de Derecho y especialmente al Lic. GABRIEL PEREZ GUERRERO por su indispensable asesoría en la presente investigación, además de su desinteresado apoyo y amistad.

A todos los maestros, amigos, compañeros y familiares que de alguna u otra manera motivaron la culminación del primer gran paso en mi vida profesional.

México, D. F. a 26 de noviembre de 1996.

LIC. MARIA DE LA LUISA ROSAS CARRON.
DIRECTORA DEL SEMINARIO DE DERECHO
FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS.
FACULTAD DE DERECHO.
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO.

Estimada maestra:

Por medio de la presente, hago de su conocimiento que el alumno JOSE LUIS SANCHEZ SANTANA, número de cuenta 8736136-4, presentó al suscrito el trabajo de tesis intitulado " EL IMPUESTO AL ACTIVO. ALGUNOS ASPECTOS DE SU CONSTITUCIONALIDAD " estudio que se revisó por el suscrito, y una vez hechas las correcciones, emito el presente para los efectos académicos correspondientes.

Sin más por el momento, su atento y seguro servidor.

LIC. GABRIEL RAMIREZ GONZALEZ.

"Por el cual suscribo el presente"



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL
Y FINANZAS PÚBLICAS.

Cd. Universitaria, D.F., 29 de noviembre de 1986.

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante, JOSE LUIS SANCHEZ SANTANA, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "EL IMPUESTO AL ACTIVO, ALGUNOS ASPECTOS DE SU CONSTITUCIONALIDAD".

Con fundamento en los artículos 80, fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.



Atentamente
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"
La Directora

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO
DE
DERECHO FISCAL

LIC. RICARDO LIZ NUÑEZ CAMACHO

INDICE

INTRODUCCION	1
CAPITULO I. ANTECEDENTES DE SU CREACION	3
a) EN ALGUNOS PAISES.....	3
b) EN MEXICO. EXPOSICION DE MOTIVOS DE LA LEY.....	5
CAPITULO II. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE RIGEN A LOS IMPUESTOS	34
a) EL MARCO CONSTITUCIONAL Y LEGAL DEL IMPUESTO AL ACTIVO.....	34
CAPITULO III. ELEMENTOS DEL IMPUESTO	47
a) SUJETOS.....	47
b) OBJETO.....	57
c) TASA O TARIFA.....	61
d) TIEMPO O EPOCA DE PAGO.....	62
e) BASE GRAVABLE.....	64
CAPITULO IV. EL IMPUESTO AL ACTIVO PERSEGUE SECUNDARIAMENTE FINES EXTRAFISCALES	71
a) ASPECTO DOCTRINARIO.....	71
b) ES COMPLEMENTARIO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....	74
c) TESIS J/P. 20/91 RUBRO: ACTIVO DE LAS EMPRESAS. LA LEY QUE CREA EL IMPUESTO CORRESPONDIENTE NO ES INCSTITUCIONAL POR PERSEGUIR, SECUNDARIAMENTE, FINES EXTRAFISCALES.....	75
CAPITULO V. DECISIONES DEL PODER JUDICIAL ACERCA DE SU CONSTITUCIONALIDAD	78
a) HASTA EL AÑO DE 1995 CON LA ANTERIOR SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION.....	78
• TESIS J/P. 10/92 RUBRO: ACTIVO DE LAS EMPRESAS. IMPUESTO AL. EL ARTICULO 6° DE LA LEY RELATIVA NO VIOLA EL ARTICULO 13 CONSTITUCIONAL, DADO QUE LAS EXENCIONES QUE ESTABLECE NO CONSTITUYEN UN FUERO.	
• TESIS J/P. 14/91. RUBRO: ACTIVO DE LAS EMPRESAS. LA LEY RELATIVA NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD PREVISTO EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, DE LA CARTA MAGNA, POR LA CIRCUNSTANCIA DE QUE NO COINCIDA CON LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL SEÑALAMIENTO DE LO QUE CADA UNO DE ESOS ORDENAMIENTOS CONCIBE COMO ACTIVOS Y PASIVOS.	

b) A PARTIR DE 1995, CON LA NUEVA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION..... 84

- TESIS No. XLVII/95 (9º). RUBRO: ACTIVO. ESTE IMPUESTO QUEBRANTA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD AL NO PREVER LA POSIBILIDAD DE DESVIRTUAR LA PRESUNCION DE GANANCIA MINIMA OBJETO DEL GRAVAMEN.
- TESIS No. XLIX/95 (9º). RUBRO: ACTIVO. SU OBJETO CONSISTE EN LA GANANCIA MINIMA PRESUNTA ORIGINADA EN LA TENENCIA DE ACTIVOS DESTINADOS A ACTIVIDADES EMPRESARIALES.
- TESIS No. XLVIII (9º). RUBRO: ACTIVO. LA EXENCION DE ESTE IMPUESTO A LAS EMPRESAS QUE COMPONEN EL SISTEMA FINANCIERO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.
- TESIS DE JURISPRUDENCIA No. 10/96. ACTIVO, IMPUESTO AL. LA EXENCION A LAS EMPRESAS QUE COMPONEN EL SISTEMA FINANCIERO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.
- TESIS DE JURISPRUDENCIA No. 11/96. ACTIVO, IMPUESTO AL. EL ANALISIS DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LOS PRECEPTOS DE LA LEY QUE LO REGULA EXIGE CONSIDERAR QUE SU OBJETO RADICA EN LOS ACTIVOS, CONCURRENTES A LA OBTENCION DE UTILIDADES, COMO SIGNO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, ASI COMO QUE ELLO SE ENCUENTRA VINCULADO A SUS FINES FISCALES (CONTRIBUTIVO Y DE CONTROL) Y A LOS EXTRA FISCALES DE EFICIENCIA EMPRESARIAL.

CAPITULO VI. CONCLUSIONES 96

BIBLIOGRAFIA 100

INTRODUCCION

Con el propósito de procurar nuevos recursos al Estado pero de tal manera que no se desaliente al contribuyente de continuar con su trabajo, ahorro e inversión; además de que se plantea como una forma de combatir la evasión fiscal, se señala en la iniciativa de Ley enviada por el Poder Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión, que propone, entre otros aspectos; la creación de un nuevo impuesto federal que sea complementario del impuesto sobre la renta y que se denominará Impuesto al Activo Neto de las Empresas, nombre que el Poder Legislativo Federal, ya en la creación de la Ley respectiva, modificó para quedar como Impuesto al Activo de las Empresas, porque se consideró que la palabra "neto" podría causar confusión en el sentido de que pudiera significar alguna piramidación del tributo y como consecuencia, una doble tributación.

Fué el 1o. de enero de 1989 cuando entró en vigor la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, publicándose el 31 de diciembre de 1988 en el Diario Oficial de la Federación; y con ello, se generó un gran desconcierto e inconformidad en el foro mexicano.

El sistema impositivo en México en muchas ocasiones rebasa los límites de la justicia para el contribuyente en virtud, de que sus tasas para los diferentes impuestos son muy altas, un ejemplo de ello es la tasa de 34% que se impone para el pago del impuesto sobre la renta; otro es la tasa que recientemente se elevó al 15% para el impuesto al valor agregado. En otros casos, el legislador, en su afán por tratar de evitar por medio de la creación de leyes, la evasión fiscal; crea impuestos que desde su origen nacen con un desapego a nuestra legislación fundamental; concretamente, a nuestra Constitución Federal.

El impuesto al Activo de las Empresas es un tributo que desde su entrada en vigor, ha sido impugnado e inclusive, ha sido atacado con argumentos diversos que

persiguen la declaración de su inconstitucionalidad; pero de manera sistemática el Poder Judicial Federal en sus decisiones otorgaba la razón al sentir del legislador y siempre se calificó de constitucional al impuesto. Fué hasta el año de 1995, en el mes de agosto, que salieron a la luz pública tres ejecutorias en las que finalmente la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ahora ya renovada, declaró que este impuesto quebranta los principios constitucionales de proporcionalidad y de equidad contenidos en el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, por dos aspectos fundamentales que deben seguir todo tipo de impuestos:

El primer aspecto, es que la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas no contempla un medio para que el contribuyente pueda desvirtuar la presunción de ganancia mínima que es el objeto del gravamen; entonces, ésta no respeta la proporción que debe existir en el ingreso que se tiene y el pago del impuesto, ya que deberán pagar también el impuesto al activo aquellos contribuyentes que no hubiesen tenido la ganancia mínima que se presume, es decir, no se toma en cuenta la capacidad contributiva.

Otro aspecto constitucional del que carece la Ley del Impuesto al Activo, es que exenta de pago a las empresas que componen el Sistema Financiero, que a pesar de que eminentemente realizan actividades empresariales y tienen activos destinados para ello, se les eximió de su obligación tributaria durante mucho tiempo. Con esa exención se violó el principio de equidad al tratar de una manera desigual a sujetos contribuyentes iguales.

Esperemos que las decisiones anteriores de nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación que declaran la inconstitucionalidad del impuesto al activo, sean el principio de un estudio a conciencia sobre el impuesto de mérito y que tenga como desenlace la total desaparición del mismo en virtud de que no ha cumplido exactamente con las expectativas con las que fué creado, amén de su inconstitucionalidad.

CAPITULO I. ANTECEDENTES DE SU CREACION.

a) EN ALGUNOS PAISES.

Dentro de la República Argentina, se está procurando que el sistema impositivo se caracterice por su eficiencia y por su simplicidad.

La recaudación total del año de 1994, fué del 97%, dentro de los impuestos que coadyuvaron a conseguir esa cifra figuraron entre otros, el impuesto sobre ganancias-activos que se divide en empresas y en personas. Este impuesto contó en su última tasa o alícuota como se le denomina en el sistema argentino, del 30% para las empresas y del 11% al 30% para las personas, según se sitúen dentro de las hipótesis contenidas en la legislación fiscal.

La cantidad pagada por concepto del impuesto a las ganancias por las empresas, se tomará a cuenta para el pago del impuesto a los activos, el cual, tiene una tasa del 1%. En esta etapa, el procedimiento de acreditamiento para el impuesto a los activos en Argentina, se asemeja a la iniciativa de ley enviada por el Ejecutivo Federal, para la creación del Impuesto al Activo Neto de las Empresas, como se denominó en el mismo documento, que dentro de su artículo 2o. se señala lo siguiente: ..."podrá acreditar una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta que por sus actividades empresariales haya pagado en el mismo ejercicio o pague en sus tres ejercicios siguientes..." Como se observa del texto del proyecto de ley, se pretendía que una cantidad equivalente del pago del impuesto sobre la renta, se acreditara al pago del impuesto al activo; situación que una vez analizada por el Congreso de la Unión, en su dictamen; consideró que sería más conveniente acreditar el importe de lo pagado por concepto de impuesto al activo contra lo pagado por el impuesto sobre la renta, en virtud de que sería mucho más fácil el acreditamiento de un impuesto mínimo, sobre un impuesto mayor como es el impuesto sobre la renta.

El impuesto a los activos en la República Argentina, paulatinamente fué eliminado por sectores y en julio de 1995 fué eliminado completamente, con lo que se sigue con la tendencia que ha existido a nivel mundial en el sentido de abrogar los impuestos que gravan a los activos de los contribuyentes; situación que nuestro sistema mexicano de tributación aún no alcanza, pero que seguramente, para bien de los sujetos contribuyentes del mismo y en pro de la justicia; deberá desaparecer.

En España existe un impuesto que puede ser equivalente al impuesto al activo de México; y se denomina: Impuesto sobre el Patrimonio.

Este impuesto grava tanto a las personas físicas residentes en España, como a las no residentes. Las personas físicas residentes se encuentran obligadas al pago de este impuesto por la totalidad de sus bienes, lo que se denomina: "patrimonio mundial" y se generará al 31 de diciembre de cada año. La valoración del patrimonio mundial se deberá hacer de acuerdo con la normatividad fiscal.

A los contribuyentes obligados al pago de este impuesto no residentes, deberán tributar por los bienes situados dentro de España y por los derechos ejercitables dentro del país. La ley contempla la aplicación de convenios internacionales que pueden afectar a estos sujetos contribuyentes no residentes.

Existe dentro de la misma ley una serie de bienes exentos de este impuesto, como son, entre otros: los que forman parte del patrimonio histórico español; las obras de arte y las antigüedades, cuyo valor no supere ciertos límites establecidos en la propia ley; los derechos consolidados de los partícipes en planes y fondos de pensiones; etc.

A las personas residentes se les concede una exención de 15 millones de pesetas en su base gravable y que probablemente sea incrementada; mientras que a las no residentes no se les concede cantidad exenta alguna.

La mecánica para calcular el impuesto a pagar se basa en una tabla con diferentes escalas, que se compone de cuatro columnas: la primera se refiere a la cantidad en pesetas, cuyo límite servirá para determinar la base liquidable; la segunda columna contiene la cuota a pagar; la tercera de ellas contempla el resto de la base liquidable con un límite en pesetas; y la última es la que determina el tipo aplicable, es decir, la tasa. Ejemplo:

Base liquidable hasta pesetas.	Cuota a pagar (pesetas)	Resto base liquidable. Hasta pesetas.	Tipo aplicable (%)
200,000,000	1,275,000	200,000,000	1.30

b) EN MEXICO. EXPOSICION DE MOTIVOS DE LA LEY.

Al ser enviada la iniciativa de ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, el Ejecutivo Federal argumentó que las propuestas contenidas en la iniciativa tienden a mejorar la legislación impositiva federal y a procurar recursos al Estado, pero de manera tal que no se desaliente el trabajo, el ahorro y la inversión.

También se señaló que las reformas tendrán como punto de llegada la estabilización de la economía y el crecimiento económico, fortaleciendo las finanzas públicas y combatiendo la evasión y elusión fiscales.

Ya en el aspecto particular, la iniciativa presidencial propone la creación de un nuevo impuesto de carácter federal, que será complementario del impuesto sobre la renta y que llevará el nombre de "Impuesto al Activo Neto de las Empresas".

Según la propuesta del Ejecutivo Federal, el impuesto en cuestión, se regirá por los siguientes lineamientos:

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

El impuesto al activo neto de las empresas, se causará por ejercicio fiscal.

En relación al acreditamiento por la complementación que se manejó en la propuesta de ley, que debería tener este impuesto con el impuesto sobre la renta, se determinó lo siguiente:

"...se propone establecer que una cantidad equivalente a este último impuesto cubierto como pago provisional o como impuesto al ejercicio, se pueda acreditar a los pagos provisionales o al impuesto del ejercicio sobre los activos netos, respectivamente, pudiendo también acreditarse contra el nuevo impuesto en los tres ejercicios siguientes, con lo cual se logra que los contribuyentes del impuesto sobre la renta que por ese gravamen hubieran pagado o paguen una cantidad cuando menos igual al nuevo impuesto que resulte a su cargo, no vean incrementada su carga impositiva."

Como se desprende del texto original de la iniciativa de ley, el mecanismo de acreditamiento consistiría básicamente en que una cantidad del impuesto sobre la renta, equivalente, se acreditara contra la cantidad del impuesto al activo neto de las empresas, es decir, se acreditaría el impuesto sobre la renta al impuesto al activo neto de las empresas; situación que posteriormente fué modificada dentro del Dictamen por parte de los Legisladores y se determinó que para efectos de facilitar el mecanismo de acreditamiento, sería más conveniente acreditar la cantidad del

impuesto al activo al impuesto sobre la renta, por ser este último, un impuesto mayor.

La base sobre la cual se calcularía el nuevo impuesto, sería el valor del activo neto del ejercicio correspondiente, que se obtiene por la diferencia obtenida de restar al valor anual del activo, el valor anual del pasivo. Estos valores de activos y pasivos se determinarán en valores promedios mensuales del contribuyente.

Desde el punto de vista que para el contribuyente significaría, administrativamente hablando, el cálculo y determinación del pago del impuesto al activo, la iniciativa presidencial contempló lo siguiente:

"El impuesto que se propone de ninguna forma implicará una carga administrativa adicional para los contribuyentes, ya que los elementos necesarios para determinar la base del impuesto, se obtiene básicamente de la determinación que tienen que hacer para calcular el impuesto sobre la renta a su cargo, por lo que se evitan molestias innecesarias a los particulares o elementos nuevos de control de sus operaciones y mucho menos duplicidades o aumento de registros en su contabilidad".

Otro punto contenido en la iniciativa, en relación a los contribuyentes del impuesto sobre la renta en bases especiales de tributación o en el régimen de contribuyentes menores, tratándose de vendedores ambulantes, locatarios de mercados o que no tengan trabajadores a su servicio, es que se excluye precisamente a estos sujetos, porque si se encuentran en estos regímenes, es porque no cuentan con la estructura y capacidad administrativa suficiente para hacer el cálculo del impuesto al activo.

Uno de los puntos más conflictivos y que ha generado el mayor número de inconformidades, por no cumplir con el principio de equidad consagrado en el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución; es el que se refiere a la exención

del pago del impuesto al activo de algunos sujetos, que siendo iguales a otros sujetos obligados al pago de este impuesto , se les trata de una manera desigual. A continuación se transcribe del texto original de la iniciativa presidencial , lo concerniente a esta exención:

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

Finalmente, concluye la exposición de motivos de la iniciativa de ley, señalando que en virtud de que los elementos para determinar la base del impuesto al activo coinciden con los elementos utilizados para la determinación del impuesto sobre la renta, no se repetirán conceptos y procedimientos contenidos en la ley del Impuesto sobre la Renta, pero si se hará una remisión expresa en los casos que así se requiera.

Ya en el seno del Congreso de la Unión, dentro del trámite de Primera Lectura, los legisladores hacen un énfasis a los objetivos que persiguen las propuestas del Ejecutivo en materia fiscal.

Como un objetivo general de las propuestas, el legislador opina lo siguiente: "El objetivo fundamental de las modificaciones que se plantean en esta iniciativa, es contribuir a lograr un crecimiento económico sostenido, estable, eficiente y justo."

Ya dentro de los objetivos más concretos, la opinión legislativa fué la siguiente: "...las propuestas fiscales que se someten a consideración persiguen los siguientes objetivos:

- I. Fortalecimiento de la Hacienda Pública.**
- II. Mejorar la equidad del sistema tributario.**
- III. La simplificación de los procedimientos fiscales.**
- IV. Promover la competitividad de nuestras empresas en el exterior.**
- V. La desconcentración de la actividad económica.**

En la presente iniciativa se busca reducir las tasas impositivas y ampliar la base gravable, fortaleciendo así la equidad y la justicia fiscal; la simplificación que hará más fácil a los causantes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias dará como consecuencia una base más amplia y sólida de contribuyentes, y el estímulo a la inversión en las áreas no comprendidas dentro de la zona conurbada del Distrito Federal, Monterrey y Guadalajara, que es un avance hacia la desconcentración demanda política del pueblo de México."

Una vez analizada y discutida la iniciativa por la Comisión de Hacienda y Crédito Público, presentó el dictamen correspondiente a la Asamblea del Congreso de la Unión que en el ámbito general, resolvió emitir su opinión en los siguientes cauces; que a continuación se transcribe el párrafo que básicamente contiene el sentido del comentario a que se refiere:

"Se plantea en esta propuesta fiscal reducir la carga impositiva y ampliar la base de contribuyentes de tal forma que esto permita mayores ingresos fiscales y la sensible mejoría en la equidad tributaria para hacer que todos aporten al desarrollo nacional lo que justa y legalmente les corresponde. Se trata de que reduciendo y simplificando los trámites o procedimientos fiscales, aquellos que no participen por tener tasas altas o por lo complicado del sistema fiscal ahora lo hagan; así como el de mejorar la competitividad internacional de las empresas mexicanas para que estén en condiciones de participar en los mercados externos, con el propósito de reducir el severo deterioro en los términos del intercambio y de profundizar más en el

incremento de las exportaciones no petroleras que le dan fuerza e independencia a nuestra economía.

Se trata de medidas fiscales que contribuyen a reducir la inflación y a reencontrar el camino del crecimiento económico."

El Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, en lo referente, específicamente, a la creación del nuevo impuesto al activo, contempló una serie de modificaciones que se sometieron a consideración de la Asamblea, las cuales, por su importancia, se transcribirán enseguida:

"Impuesto al Activo Neto de las Empresas

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

Por otra parte, se analiza la estructura de esta nueva ley, que consigna en el artículo 1o. como sujetos de este impuesto a las sociedades mercantiles y a las personas físicas que realicen actividades empresariales, así como a los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país. En el artículo 2o. se señala la base del impuesto y la tasa aplicable que será del 2%; así mismo, se señala que contra este impuesto se podrá acreditar una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta pagado en el mismo ejercicio. En el artículo 3o. se establecen dos pagos provisionales cuatrimestrales y uno trimestral a cuenta del

impuesto del ejercicio; en el 4o. se define qué personas físicas o morales no serán sujetas de este impuesto.

Siguiendo el orden consecutivo de los artículos, en el 5o. se observa la definición de la base de este impuesto, en el 6o. el concepto de activo y en el 7o. del de pasivo. La forma de determinar este impuesto por las sociedades controladas y controladores se prevé en el artículo 8o. y en el 9o. se señala la obligación de presentar la declaración del ejercicio. En el artículo 10 se define terminología. En los artículos transitorios a esta ley se establece su vigencia y la forma de determinar este gravamen en los ejercicios que no coinciden con el año de calendario y finalmente se libera a los sujetos de este impuesto de presentar aviso de aumento de obligaciones fiscales. Esta comisión habiendo analizado la exposición de motivos que dan origen al establecimiento de esta ley y su estructura jurídica, considera pertinente efectuar algunas modificaciones tendientes a aclarar y precisar conceptos establecidos en el proyecto.

Como punto de partida se considera necesario modificar el nombre del impuesto con el fin de evitar las confusiones que el nombre anterior había creado. Producto del análisis efectuado por la comisión se llegó a la conclusión de que se trata de un impuesto al activo de las empresas, al cual se le eliminan los conceptos que pudieran significar piramidación del impuesto y la consecuente doble tributación. Así, se eliminan dentro de los activos de la empresa las acciones de otras empresas y se permite la deducción de las deudas contraídas con otros contribuyentes del impuesto.

Por otro lado, en un análisis minucioso de la mecánica de operación de un impuesto mínimo, se observó que resultaba más conveniente acreditar este impuesto contra el determinado en el impuesto sobre la renta, situación que a su vez propició que se modificara la periodicidad de los pagos provisionales para hacerlos coincidir en mayor medida con los del impuesto sobre la renta y facilitar su acreditamiento.

Una vez que la comisión precisó el sentido de este impuesto, decidió incluir como contribuyentes, a las personas que sin ser empresas otorgan a éstas, el uso o goce temporal de bienes, para ser utilizados en la actividad empresarial. Por razones similares se incluyeron también las sociedades y asociaciones civiles que de hecho realizan actividades mercantiles. Por otra parte, se excluyen a la totalidad de los contribuyentes menores y a todas las empresas que componen el sistema financiero.

Con el objeto de darle mayor equidad al impuesto, se excluye de su pago, el período preoperativo de las empresas, así como el ejercicio siguiente al de inicio de actividades.

Se precisa la base del impuesto ordenando los distintos conceptos de activo que entrarán en ella y especificando las reglas con las que se determina su valor. Se adicionan transitorios para detallar la mecánica de operación de los pagos provisionales durante 1989, y se dan reglas para facilitar el cálculo del impuesto de las empresas cuyo ejercicio no coincida con el año de calendario."

Como se desprende de la lectura del anterior dictamen, el proyecto sufrió un gran número de modificaciones, empezando por el cambio de nombre del mismo impuesto, la ampliación de contribuyentes, el procedimiento o mecánica de acreditamiento entre el nuevo impuesto y el impuesto sobre la renta, y la precisión de conceptos y procedimientos para determinarlos, tales como el cálculo del valor del activo, el del procedimiento de acreditamiento contra el impuesto sobre la renta, principalmente; y se reorganizó el contenido de la ley que siguió constanding de diez artículos, pero se incrementaron de tres a cinco los transitorios, ya en una forma más completa y específica, que se sometería nuevamente a consideración de la Asamblea.

Ya en la etapa del debate, se inscribieron en contra en lo general, los diputados Tomás Gutiérrez Narváez, del Partido Popular Socialista, quien presentó un voto

particular y Alberto Pérez Fontecha del Partido Auténtico de la Revolución Mexicana.

El diputado Tomás Gutiérrez Narváez, se opuso a la aprobación, argumentando básicamente, que con las disposiciones fiscales discutidas, no cumplen con los principios de equidad y proporcionalidad, porque, según él, siempre se ha gravado con mayor énfasis a la clase trabajadora que a la clase que detenta los mayores capitales, que finalmente son los que obtienen mayores utilidades y que son los de mayor reincidencia de acciones que tienden a la evasión fiscal, y como consecuencia, una defraudación al fisco.

Opina que el impuesto sobre la renta es el impuesto básico y principal para la captación de ingresos públicos, en virtud de ser un impuesto directo que grava los ingresos y que por tal motivo es a éste, al que se le debe poner una mayor atención y de esa manera, se cumpliría con el principio de equidad.

Otro de los argumentos gira en torno a que dentro del dictamen se observa la ampliación de la base gravable a las empresas por un lado, y el apoyo para mejorar la competitividad de las empresas mexicanas en el exterior por el otro; de lo cual, el diputado del Partido Popular Socialista opina lo siguiente: "...lo que por un lado se capta, por el otro se otorga a través de subsidios a las exportaciones, en lugar de obligar a estos empresarios nacionales y transnacionales a ser eficientes y competitivos en términos de calidad, para participar en los mercados internacionales y no hacerlos competitivos a través del sacrificio del pueblo, el cual ha dejado de recibir subsidios al consumo de bienes elementales para la subsistencia y éstos han sido transferidos a las empresas exportadoras, a través de estos curiosos mecanismos."

Como último comentario acerca de la creación del nuevo impuesto, atribuye las diversas modificaciones que sufrió el proyecto original realizadas por la comisión

dictaminadora, a las presiones realizadas por los empresarios mostrando su desacuerdo por la aprobación de la ley que lo crearía.

Por su parte, el diputado Alberto Pérez Fontecha se manifestó en desacuerdo con la aprobación y se reservó en lo particular por el impuesto al activo de las empresas, porque consideró que se cometía una injusticia con el campo mexicano.

El resultado final de la votación que recayó al dictamen en lo general, de las propuestas que establecen, reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones fiscales fué de 277 votos a favor, 45 votos en contra y 52 abstenciones, por lo que se aprobó en lo general y en lo particular respecto de los artículos no impugnados por 277 votos.

Se reservó en lo particular para su discusión entre otros artículos, el artículo número 10 que es el que contiene la creación de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas.

Hubo dos diputados que se inscribieron para la discusión del mencionado artículo 10 relativo al impuesto al activo; que sostuvieron un debate, pues Noé Aguilar Tinajero del Partido de Acción Nacional se manifestó en contra de la creación del impuesto; y Dionisio E. Pérez Jácome quien se inscribió en pro de la creación del nuevo impuesto.

El diputado de Acción Nacional sostiene que el impuesto al activo es un impuesto patrimonial, porque siguiendo con los principios de contabilidad, a la diferencia resultante de activo menos pasivo, se le denomina capital o bien patrimonio, que es precisamente a la suma que se le va a aplicar la tasa establecida, para que dé como resultado el impuesto a pagar.

Otro de los puntos con que ataca la aprobación de la ley que crea el impuesto al activo es el que se refiere al no cumplimiento del principio de proporcionalidad, en

virtud de que aunque ciertas empresas no obtengan ganancias o inclusive, operen con pérdidas, a pesar de ello, tendrán que pagar el impuesto al activo y de esta manera se violenta la proporcionalidad que ordena la Carta Magna para todo tipo de impuestos, al no tomarse en cuenta la capacidad contributiva.

También hace mención en su exposición que el impuesto al activo no cumple con el principio de equidad consagrado en el artículo 31 fracción IV de la Constitución, por el hecho de que se les exenta de la obligación de pago a algunos contribuyentes, como lo son las empresas que componen el sistema financiero, que eminentemente cuentan con activos y con capacidad contributiva.

Contestando la interpelación del diputado panista, el diputado Dionisio E. Pérez Jácome sostuvo que no se trata de un impuesto que grave el activo neto, o el patrimonio, o el capital; sino que se trata de un impuesto complementario al Impuesto Sobre la Renta que toma como base el activo para poder determinar así el cálculo del impuesto a pagar.

Uno de los aspectos interesantes de este impuesto, es el fin parafiscal con el que se crea, situación que queda claramente establecida por las palabras del diputado Pérez Jácome: "Y persigue también un propósito de regularizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales; es decir, constituirá un elemento de apoyo muy importante a la tarea de fiscalización."

En relación a que no todas las empresas obtienen utilidades, sostuvo que la ley las contempla y que además es generosa con ellas porque en el período preoperativo no se causa el impuesto al activo, tampoco en el año inicial y el año subsiguiente. Además, el derecho de acreditamiento del impuesto al activo sobre el impuesto sobre la renta, se extiende a tres ejercicios subsiguientes y asegura que si una empresa en esos tres años no obtiene utilidades lo más seguro es que los empresarios inviertan su capital en otras fuentes de mayor utilidad.

Respecto a la presunta violación de los principios de equidad y proporcionalidad, sostiene la siguiente tesis:

"Ahora se dice que el impuesto no es proporcional ni equitativo y que alude, con conocimiento de causa, a lo que dispone el artículo 31 fracción IV, que efectivamente los impuestos deben ser establecidos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Pero eso no es sino la tradición, desde 1857 nuestro derecho tributario y el principio de Adam Smith, el principio de justicia que tanto ha regido en México y en todo el mundo, la distribución de las cargas impositivas a los contribuyentes, a su vez, si ustedes quieren una mayor aclaración a este respecto, expresado o extendido en los subprincipios de generalidad, todo el que tenga capacidad contributiva debe pagar un impuesto como dijera Agrishoti o de uniformidad. El impuesto debe ser el mínimo sacrificio imponible a un causante con capacidad contributiva, como dijera Stewart Meen.

Es decir, en este caso, un tributo como el impuesto al activo, pero inclusive es complementario del Impuesto Sobre la Renta, tendría que interpretarse para juzgar sobre su proporcionalidad y equidad sobre su justicia en función de toda la tributación rentística del país, en su conjunto, no puede desvincularse de él, porque no es algo aislado, es parte del mismo; es simplemente una manera de adelantar el pago de un impuesto, de regularizar una situación anómala o de invitar a un empresario que no se esté preocupando porque su empresa reditúe, y todas las empresas, las empresas mercantiles tienen ánimo de lucro, lo haga para beneficio de la economía nacional, de sus trabajadores, de sus clientes y del fisco, es decir, de todos los mexicanos."

Al referirse sobre la exención de las empresas que integran el sistema financiero, defiende al impuesto de la siguiente manera:

"El sistema financiero no está exento por un acto gracioso por corresponder a los intereses o de la banca nacionalizada, que no lo dijo usted pero podría ser aplicable, o de los señores Legorreta y demás. No lo grava por una razón también técnica; los activos del sistema financiero están integrados por miles de inversiones de particulares o de empresas. A eso se dedican los bancos y las sociedades de inversión, y como tal tienen de esos conceptos integrados sus activos.

Si son empresas esos activos, obviamente que una empresa invierte en un banco y que en el balance de la empresa se presenta obviamente como una cuenta por cobrar contra el banco al que le prestó el dinero, están gravados en la empresa. Y si son de personas físicas no es justo tampoco gravarlas porque las personas están exentas de este impuesto."

Efectivamente, el sistema mexicano se ha fundamentado en el principio de justicia de Adam Smith, como sostiene el diputado Pérez Jácome; pero ¿cómo se puede hablar de que este impuesto está cumpliendo con los principios de equidad y proporcionalidad?. Si bien es cierto que el principio de justicia que se menciona consiste básicamente: "en que los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus capacidades económicas y de la observancia o menosprecio de esta máxima depende lo que se llama equidad o falta de equidad en la imposición."¹, también lo que es el hecho de que existe un trato igual a sujetos contribuyentes desiguales; al aplicárseles y determinárseles el pago del impuesto al activo, porque por ejemplo, si existen dos empresas que cuentan exactamente con los mismos pasivos y los mismos activos; pero una de ellas obtiene una mayor utilidad, al final, ambas empresas deberán pagar la misma cantidad de impuesto al activo, a pesar de que una de ellas obtiene mejor utilidad y por esa razón ya no se les debería considerar como sujetos iguales.

¹ Rodríguez Lobato, Raúl. "Derecho Fiscal". Editorial Harla, México, 1982, página 37.

El diputado que se anotó en pro del impuesto, al exponer su postura acerca del ¿por qué? se lea exentaba del pago a las empresas integrantes del sistema financiero, lo hizo con un cierto juego de palabras, pues aseveró que el sistema financiero no se gravaba por una razón técnica, porque los activos del sistema financiero se integran por inversiones de particulares y que éstos, en sus balances, aparecen como cuentas por cobrar contra los bancos, por ejemplo; y por eso no se le grava.

Pero, ¿en qué lugar quedan los activos fijos, por ejemplo, de este tipo de empresas?, ¿de qué méritos gozan estas empresas para permanecer en un lugar de privilegio, siendo que realizan las mismas actividades mercantiles que otros sujetos contribuyentes y que en muchas ocasiones poseen cantidades impresionantes por concepto de activos, además de las grandes utilidades que generan cada ejercicio?.

Finalmente, a pesar de las muchas oposiciones, tanto del sector empresarial, como dentro del mismo Congreso de la Unión, se aprobó la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas por 257 votos a favor, con 87 votos en contra (obsérvese como en esta etapa de la votación en lo particular, que correspondió a la ley de mérito, se aumentó el número de votos en contra de una manera considerable), y 5 abstenciones.

Otro de los aspectos interesantes que encierra la tan cuestionada Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, es lo concerniente al tiempo que demoró desde el envío de la iniciativa presidencial, hasta la total conformación y aprobación de parte de nuestro Congreso General.

Esta ley, es una de las famosas "leyes al vapor" que se generan en México, pues cabe observar la secuencia del rumbo que se tomó para su formación y que básicamente se resume en lo siguiente:

- 15 de diciembre de 1988: envío del proyecto de creación de la Ley del Impuesto al Activo Neto de las Empresas.

- 21 de diciembre de 1988: primera lectura del proyecto y dictamen por parte de la Comisión de Hacienda y Crédito Público del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos en donde sufre grandes cambios, entre los principales, que se denominará "Ley del Impuesto al Activo de las Empresas".
- 22 de diciembre de 1988: segunda lectura y debate en lo general con argumentos en pro y en contra. Aprobación en lo general de la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales. Debate y aprobación, también en lo particular, que incluye a la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas.
- 31 de diciembre de 1988: publicación en el Diario Oficial de la Federación del texto de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas.
- 1o. de enero de 1989: entrada en vigor de la Ley.

Únicamente 18 días transcurrieron desde que fué presentada la iniciativa presidencial de la creación del nuevo impuesto, hasta la entrada en vigor de la ley creada por el Congreso de la Unión, siguiendo el trámite correspondiente. Si tomamos en cuenta que la creación de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas solamente fué una parte de la Miscelánea Fiscal para el año de 1989, y como se desprende de la comparación de la propuesta presidencial y del texto de la Ley aprobada y publicada en el Diario Oficial de la Federación, la pregunta que queda en el aire es la siguiente: ¿nuestros legisladores habrán tenido la oportunidad de estudiar y analizar perfectamente el impuesto que crearon y todas las situaciones que con relación a éste se presentarían en un futuro?

Texto de la iniciativa de ley:

Ley del Impuesto al Activo Neto de las Empresas.

"Artículo 1o. Las sociedades mercantiles y las personas físicas que realicen actividades empresariales residentes en México, están obligadas al pago del

impuesto al activo neto de las empresas, por el total de su activo neto, cualquiera que sea su ubicación.

Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país están obligadas al pago de dicho impuesto, por el activo neto atribuible a dicho establecimiento.

Artículo 2o. El contribuyente determinará el impuesto por ejercicios fiscales aplicando al valor anual de su activo neto, calculado en los términos de esta ley, la tasa del 2% y podrá acreditar una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta que por sus actividades empresariales haya pagado en el mismo ejercicio o pague en sus tres ejercicios siguientes. En ningún caso dicho acreditamiento dará lugar a devolución.

En los casos en que los contribuyentes presenten declaraciones complementarias modificando el impuesto sobre la renta a su cargo que hubieran pagado, la cantidad acreditable contra el impuesto al activo neto, se modificará en el monto que corresponda.

El derecho al acreditamiento previsto en este artículo, es personal del contribuyente y no podrá ser transmitido ni como consecuencia de fusión.

Artículo 3o. El contribuyente efectuará dos pagos provisionales cuatrimestrales y uno trimestral a cuenta del impuesto del ejercicio a más tardar el día 17 de los meses quinto, noveno y doceavo de su ejercicio, respectivamente.

El primer pago será igual a la tercera parte del impuesto que resulte de aplicar al valor del activo actualizado del último ejercicio regular, la tasa del 2%.

El segundo pago provisional será igual a las dos terceras partes del impuesto que resulte conforme al párrafo anterior, disminuidas con el importe del primer pago provisional.

El tercer pago provisional será el impuesto que resulte conforme al segundo párrafo de este artículo, disminuido con el importe de los dos pagos provisionales anteriores.

El valor del activo del último ejercicio regular se actualizará multiplicándolo por el factor de actualización que corresponda al período comprendido entre el séptimo mes del mismo ejercicio y el primer mes del ejercicio siguiente.

El contribuyente podrá acreditar contra los pagos provisionales previstos en este artículo, una cantidad equivalente al importe de los pagos provisionales del impuesto sobre la renta, que hubiera efectuado por sus actividades empresariales, correspondientes al período comprendido desde el inicio de su ejercicio hasta el último mes del cuatrimestre o trimestre al que corresponda el pago provisional de este impuesto. Para este efecto se considerarán los pagos provisionales determinados conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta, disminuidos con los acreditamientos que sobre los mismos hubiera realizado conforme a dicha ley.

El contribuyente podrá disminuir el monto de los pagos provisionales, cumpliendo los requisitos que señale el reglamento de esta ley.

Cuando a través de un fideicomiso o de una asociación en participación se realicen actividades empresariales, el fiduciario o el asociante efectuará por cuenta del contribuyente los pagos provisionales a que se refiere este artículo, por el activo neto correspondiente a las actividades realizadas por el fideicomiso o asociación, considerando para tales efectos el activo neto que correspondió a dicha actividad en el último ejercicio del fiduciario o asociante.

Artículo 4o. No pagarán el impuesto al activo neto de las empresas:

- I. Las instituciones de crédito, las sociedades de inversión y las sociedades cooperativas.

II. 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, siempre que sean vendedores ambulantes, locatarios de mercados públicos o no empleen trabajadores para realizar su actividad empresarial.

No se pagará el impuesto por los ejercicios de inicio de actividades o de liquidación.

Artículo 5o. Se considera valor del activo neto en el ejercicio, la diferencia que se obtenga de restar al valor anual del activo del contribuyente en el ejercicio de que se trate, el valor anual del pasivo. El valor anual del activo se calculará sumando los promedios mensuales de los activos, excepto los comprendidos en las fracciones I, II y IV del artículo 6o. de esta ley, correspondientes a todos los meses del ejercicio. Al resultado así obtenido, se le sumará el valor mensual de los activos fijos, gastos y cargos diferidos y terrenos, así como el valor de los inventarios.

Para los efectos del párrafo anterior el valor anual de los activos fijos, gastos y cargos diferidos y terrenos, se determinará dividiendo el valor que para los mismos resulte en los términos del artículo 6o. de esta ley, entre el número de meses del ejercicio, y multiplicando el resultado, por el número de meses que el bien de que se trate se tuvo en el ejercicio.

El valor anual del pasivo se calculará sumando los promedios mensuales de todos los meses que comprenda el ejercicio.

El promedio mensual de los activos y pasivos será el cociente de dividir entre dos las sumas de los valores de activo o de pasivo correspondientes al inicio y al final del mes, salvo los correspondientes a operaciones contratadas con el sistema

financiero, en que se aplicará lo dispuesto por la fracción III del artículo 70.-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para calcular el saldo promedio mensual.

Artículo 60. Se considerará activo:

I. El activo fijo y los gastos y cargos diferidos.

El valor de los activos fijos y gastos y cargos diferidos, será el que resulte de disminuir al monto original de la inversión la deducción sin ajuste en los términos del primer párrafo del artículo 41 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, le corresponda por todos los ejercicios transcurridos desde el primero en el que se empezó a efectuar dicha deducción, hasta el ejercicio inmediato anterior a aquél por el que se determine el impuesto previsto en esta ley. El resultado así obtenido se actualizará multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en que se adquirió el activo fijo o se hizo el cargo o gasto diferido, hasta el último mes de la primera mitad del periodo que en el ejercicio por el que se determine el impuesto, se considerará el monto original de la inversión, sin deducción o ajuste alguno.

II. Los terrenos propiedad del contribuyente.

El valor de los terrenos se determinará multiplicando el monto original de la inversión por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en que se adquirió hasta el último mes de la primera mitad del periodo que en el ejercicio por el que se determina el impuesto se tenga el terreno. Tratándose de los terrenos que se adquieran en el ejercicio, se considerará como valor el monto original de la inversión sin ajuste alguno.

III. El efectivo en caja.

IV. Los inventarios de materias primas, productos semiterminados o terminados que el contribuyente utilice en la actividad empresarial y tenga al cierre del ejercicio.

El contribuyente valorará los inventarios conforme al método que tenga implantado.

V. Las inversiones en títulos de crédito, excepto acciones y partes sociales de sociedades mercantiles, así como certificados de aportación patrimonial.

VI. Las cuentas y documentos por cobrar. No se considerarán como tales:

- a) Los pagos provisionales y saldos a favor de contribuciones.**
- b) Los estímulos fiscales por aplicar.**

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

VII. Los intereses devengados a favor, no cobrados.

Para los efectos de este artículo, cuando sea impar el número de meses comprendidos en el período por el que se realiza la actualización, se considerará como último mes de la primera mitad de dicho período el mes inmediato anterior al que corresponde la mitad del período.

Artículo 7o. Se considera pasivo:

- I. Las deudas en moneda nacional del contribuyente con empresas residentes en México, excepto las deudas con instituciones que integran el sistema financiero y las aportaciones para futuros aumentos de capital.**
- II. Los intereses devengados a cargo, no pagados.**

Artículo 8o. Las sociedades controladoras que en los términos del artículo 57-K de la Ley del Impuesto sobre la Renta, presenten declaración específica de consolidación, deberán determinar el impuesto al activo neto de las empresas, en forma consolidada, sumando a su impuesto a cargo en el ejercicio, el impuesto a cargo de las sociedades cuyos resultados se incluyeron en la declaración consolidada del impuesto sobre la renta, en la proporción en que la controladora participa en el capital accionario de las controladas. Contra el impuesto así determinado, se podrá acreditar una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta que hubiera resultado con motivo de la consolidación en el mismo ejercicio. El resultado será el impuesto al activo neto consolidado del ejercicio.

El impuesto al activo neto consolidado del ejercicio se comparará con el impuesto efectivamente pagado por la propia sociedad controladora, así como por las sociedades controladas, considerando únicamente la proporción en que la primera participe en el capital accionario de las segundas. Cuando de esta comparación el impuesto consolidado sea menor que el pagado, el contribuyente podrá solicitar la devolución de la diferencia; en el supuesto contrario se deberá pagar la diferencia en el impuesto.

Artículo 9o. El contribuyente del impuesto al activo neto de las empresas, deberá presentar ante las oficinas autorizadas, declaración determinando el impuesto del ejercicio dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine.

Los contribuyentes obligados a determinar el impuesto al activo neto de las empresas del ejercicio en forma consolidada deberán presentar ante las oficinas autorizadas, declaración consolidada de dicho impuesto dentro de los cuatro meses siguientes a la fecha en que termine el ejercicio.

Artículo 10. Para los efectos de esta ley, se considera:

- I.** Establecimiento permanente, sistema financiero, monto original de la inversión, activo fijo y gastos y cargos diferidos, sociedad controladora y sociedades controladas, los que la Ley del Impuesto sobre la Renta define como tales.
- II.** Factor de actualización, el previsto en el artículo 7o. fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

TRANSITORIOS.

Artículo primero. Esta ley entrará en vigor en toda la República el día 1o. de enero de 1989.

Artículo segundo. Los contribuyentes cuyo ejercicio fiscal no coincida con el año de calendario, deberán efectuar pagos provisionales para efectos del impuesto a que esta ley se refiere, a partir del mes de enero de 1989, en los términos del artículo 3o. de la misma ley.

La cantidad que resulte conforme a lo establecido en el segundo párrafo del artículo 3o. de esta ley, se dividirá entre el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio iniciado durante 1988 y, hasta el último mes del cuatrimestre o trimestre al que corresponda el pago provisional, el cociente se multiplicará por el número de meses del ejercicio comprendidos en el año de 1989, el resultado será el pago provisional contra el cual se podrán acreditar los pagos provisionales del impuesto sobre la renta, relativos a los meses comprendidos en el año de 1989, que correspondan al mismo período por el cual se determina el pago provisional.

Artículo tercero. Los contribuyentes del impuesto previsto en esta ley, que con anterioridad a la entrada en vigor de la misma, hubieran venido realizando actividades empresariales por las cuales estén inscritos en el Registro federal de

Contribuyentes, quedan liberados de la obligación de presentar el aviso de aumento de obligaciones fiscales, por las que contraigan con motivo de la citada ley."

Texto de la Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación:

"Ley del Impuesto al Activo de las Empresas.

Artículo 1o. Las sociedades mercantiles y las personas físicas que realicen actividades empresariales residentes en México, están obligadas al pago del impuesto al activo de las empresas, por su activo, cualquiera que sea su ubicación. Las residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, están obligadas al pago del impuesto por el activo atribuible a dicho establecimiento. Las personas, distintas a las señaladas en este párrafo, que otorguen el uso o goce temporal de bienes que se utilicen en la actividad empresarial de otro contribuyente de los mencionados en dicho párrafo, están obligadas al pago del impuesto, únicamente por esos bienes.

También estarán obligadas al pago del impuesto establecido en esta Ley, las asociaciones o sociedades civiles que lleven a cabo actividades mercantiles.

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

El valor del activo en el ejercicio se calculará sumando los promedios de los activos previstos en este artículo, conforme al siguiente procedimiento:

1. Se sumarán los promedios mensuales de los activos financieros, correspondientes a los meses del ejercicio y el resultado se dividirá entre el mismo número de meses.

El promedio mensual de los activos será el que resulte de dividir entre dos la suma del activo al inicio y al final del mes, excepto los correspondientes a operaciones contratadas con el sistema financiero o con su intermediación, el que se

calculará en los mismos términos que prevé el segundo párrafo de la fracción III del artículo 7o.-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

II. Tratándose de los activos fijos, gastos y cargos diferidos, se calculará el promedio de cada bien, actualizando su saldo por deducir en el Impuesto sobre la Renta al inicio del ejercicio en los términos del artículo 3o. de esta Ley. El saldo actualizado se disminuirá con la mitad de la deducción de inversiones en el ejercicio, determinada conforme a los artículos 41 y 47 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. El resultado se dividirá entre el número de meses que comprende el ejercicio y el cociente se multiplicará por el número de meses, que el bien de que se trate se utilizó en el ejercicio.

En el caso de activos fijos por los que se hubiere optado por efectuar la deducción inmediata a que se refiere el artículo 51 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la parte no deducible actualizada en los términos del artículo 3o. de esta Ley, se dividirá entre el número de meses que comprende el ejercicio y el cociente se multiplicará por el número de meses, que el activo fijo de que se trate se utilizó en el ejercicio.

Los bienes a que se refiere el párrafo anterior, se considerarán activos para efectos de este impuesto, únicamente durante los años en que el monto original de la inversión se hubiera deducido en los términos del artículo 41 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

III. El monto original de la inversión de cada terreno al inicio del ejercicio actualizado en los términos del artículo 3o. de esta Ley, se dividirá entre el número de meses que comprende el ejercicio y el cociente se multiplicará por el número de meses, que el terreno se tuvo en dicho ejercicio.

IV. Los inventarios de materias primas, productos semiterminados o terminados que el contribuyente utilice en la actividad empresarial y tenga al inicio y al cierre

del ejercicio, valuados conforme al método que tenga implantado, se sumarán y el resultado se dividirá entre dos.

En el caso de que el contribuyente cambie su método de valuación, deberá cumplir con las reglas que al efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Artículo 3o. Se actualizará el saldo por deducir a que se refiere la fracción II del artículo 2o. de esta Ley, multiplicándolo por el factor de actualización previsto en la fracción II del artículo 7o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta correspondiente al periodo a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 41 de esa Ley.

La parte no deducible de los bienes a que se refiere el segundo párrafo de la fracción II del artículo 2o. de esta Ley, se actualizará multiplicándola por el citado factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en que se adquirió el bien y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio, por el que se calcule este impuesto. Tratándose de terrenos, el periodo de actualización será el transcurrido desde el primer mes del ejercicio hasta el último mes de la primera mitad del mismo.

Artículo 4o. Se consideran activos financieros, entre otros, los siguientes:

- I. El efectivo en caja.
- II. Las inversiones en títulos de crédito, a excepción de las acciones.
- III. Las cuentas y documentos por cobrar. No son cuentas por cobrar los pagos provisionales, los saldos a favor de contribuciones, ni los estímulos fiscales por aplicar.
- IV. Los intereses devengados a favor, no cobrados.

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

Artículo 5o. Del valor del activo en el ejercicio, los contribuyentes podrán deducir el valor promedio de las deudas en moneda nacional del contribuyente con empresas residentes en México, excepto las deudas contratadas con el sistema financiero o con su intermediación.

El promedio anterior se calculará sumando los promedios mensuales de los pasivos, correspondientes a los meses del ejercicio y el resultado se dividirá entre el mismo número de meses.

Artículo 6o. No pagarán el impuesto al activo de las empresas:

- I. Las empresas que componen el sistema financiero.
- II. Las sociedades de inversión y las sociedades cooperativas.
- III. Los contribuyentes menores.
- IV. Los contribuyentes de bases especiales de tributación.

No se pagará el impuesto por el periodo preoperativo, ni por los ejercicios de inicio de actividades, el subsiguiente y el de liquidación. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a los ejercicios posteriores a fusión, transformación de sociedades o traspaso de negociaciones.

Artículo 7o. Los contribuyentes efectuarán un primer pago provisional trimestral y nueve mensuales, a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del cuarto mes del ejercicio y de cada uno de los meses siguientes a aquél que corresponde el pago.

El pago provisional mensual se determinará dividiendo entre doce el impuesto actualizado determinado correspondiente al ejercicio regular inmediato anterior. El impuesto de dicho ejercicio se actualizará, multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el último mes de la primera mitad del ejercicio hasta el último mes del mismo.

El pago provisional trimestral será el mensual multiplicado por tres.

El factor de actualización será el previsto en la fracción II del artículo 7o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El contribuyente podrá disminuir el monto de los pagos provisionales, cumpliendo los requisitos que señale el Reglamento de esta Ley.

Cuando a través de un fideicomiso o de una asociación en participación se realicen actividades empresariales, el fiduciario o el asociante efectuará por cuenta del contribuyente los pagos provisionales a que se refiere este artículo, por el activo correspondiente a las actividades realizadas por el fideicomiso o asociación, considerando para tales efectos el activo que correspondió a dicha actividad en el último ejercicio del fiduciario o asociante.

Artículo 8o. El contribuyente del impuesto al activo de las empresas, deberá presentar ante las oficinas autorizadas, conjuntamente con la declaración del impuesto sobre la renta, declaración determinando el impuesto del ejercicio dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que éste termine.

Artículo 9o. Los contribuyentes de este impuesto podrán acreditar una cantidad equivalente al efectivamente pagado contra las cantidades a que estén obligados en el impuesto sobre la renta, correspondiente a sus actividades empresariales, siempre que se trate del mismo ejercicio y de los tres ejercicios siguientes.

El acreditamiento a que se refiere el párrafo anterior se podrá efectuar contra los pagos provisionales.

Cuando en la declaración de pago provisional el contribuyente no pueda acreditar la totalidad del impuesto pagado, el remanente, podrá acreditarlo contra los siguientes pagos provisionales o contra la cantidad que tuviera que pagar en la declaración del ejercicio.

Si en la declaración del ejercicio, el contribuyente tuviera excedente acreditable, lo podrá acreditar en declaraciones posteriores. Si el excedente no se agotara se actualizará multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el último mes del ejercicio en que se determinó dicho excedente acreditable hasta el último mes del ejercicio en que se pudo acreditar.

Cuando el contribuyente no efectúe el acreditamiento en un ejercicio, pudiéndolo haber hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores hasta por la cantidad en que pudo haberlo efectuado.

El derecho al acreditamiento previsto en este artículo, es personal del contribuyente y no podrá ser transmitido ni como consecuencia de fusión.

En ningún caso dicho acreditamiento dará lugar a devolución.

El acreditamiento no se podrá efectuar contra el impuesto retenido que deba enterar el contribuyente.

El factor de actualización será el previsto en la fracción II del artículo 7o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Artículo 10.- Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente, acciones, sistema financiero, monto original de la inversión, activo fijo y gastos y cargos diferidos los que la Ley del Impuesto sobre la Renta define o considera como tales.

TRANSITORIOS.

Artículo primero. Esta Ley entrará en vigor en toda la República el día 1o. de enero de 1989.

Artículo segundo. Los contribuyentes cuyo ejercicio fiscal no coincida con el año de calendario, determinarán el impuesto establecido en esta Ley, como si su ejercicio empezara el 1o. de enero de 1989 y fuera irregular. Los contribuyentes podrán determinar el impuesto por todo el ejercicio y dividir el resultado entre el número de meses que comprenda el mismo, el que multiplicarán por el número de meses comprendidos en el año de 1989, que formen parte de su ejercicio.

Artículo tercero. Los contribuyentes cuyo ejercicio coincida con el año de calendario, harán sus pagos provisionales por el ejercicio iniciado en 1989, en los términos del artículo 7o. de esta Ley, considerando en vez del impuesto determinado en el ejercicio inmediato anterior el que le hubiera correspondido en los términos de esta misma Ley, para el ejercicio de 1988.

Artículo cuarto. Los contribuyentes cuyo ejercicio fiscal no coincida con el año de calendario, deberán efectuar pagos provisionales para efectos del impuesto a que esta Ley se refiere, a partir del mes de abril de 1989. Cuando su ejercicio termine con anterioridad al mes de abril, no estarán obligados a efectuar pagos provisionales, y únicamente harán el pago del ejercicio.

Artículo quinto. Los contribuyentes del impuesto previsto en esta Ley, que con anterioridad a la entrada en vigor de la misma, hubieran venido realizando actividades empresariales por las cuales estén inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes, quedan liberados de la obligación de presentar el aviso de aumento de obligaciones fiscales, por las que contraigan con motivo de la citada Ley."

CAPITULO II. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE RIGEN A LOS IMPUESTOS.

a) EL MARCO CONSTITUCIONAL Y LEGAL DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

Nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su numeral 133, que a la letra dice: "Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados a pesar de las disposiciones en contrario que puede haber en las Constituciones o leyes de los Estados.", ordena que será la misma Constitución, además de las leyes y tratados internacionales que sean creados de acuerdo a la misma, la Ley Suprema de la Nación, es decir, todo el mecanismo jurídico mexicano debe, para ser válido, estar conforme a lo dispuesto por nuestra Carta Magna.

Es la Constitución Política la que faculta al Congreso de la Unión en su artículo 73 para la creación de impuestos, como parte de las contribuciones que se requieran para cubrir el presupuesto y que textualmente se conforma de la siguiente manera:

"Artículo 73.- El congreso tiene facultad:

- I. Para admitir nuevos Estados la Unión Federal;
- II. (Derogada);
- III. Para formar nuevos Estados dentro de los límites de los existentes, siendo necesario al efecto:

1o. Que la fracción o fracciones que pidan erigirse en Estados cuenten con una población de ciento veinte mil habitantes, por lo menos;

2o. Que se compruebe ante el Congreso que tienen los elementos bastantes para proveer a su existencia política;

3o. Que sean oídas las legislaturas de los Estados de cuyo territorio se trate sobre la conveniencia o inconveniencia de la erección del nuevo Estado, quedando obligadas a dar su informe dentro de seis meses, contados desde el día en que se le remita la comunicación respectiva;

4o. Que igualmente se oiga el Ejecutivo de la Federación, el cual enviará su informe dentro de siete días, contados desde la fecha en que le sea pedido;

5o. Que sea votada la erección del nuevo Estado por dos terceras partes de los diputados y senadores presentes en sus respectivas Cámaras;

6o. Que la resolución del congreso sea ratificada por la mayoría de la legislaturas de los Estados, previo examen de la copia del expediente, siempre que hayan dado su consentimiento las legislaturas de los Estados de los Estados de cuyo territorio se trate;

7o. Si las legislaturas de los Estados de cuyo territorio se trate, no hubieren dado su consentimiento, las ratificación de que hable la fracción anterior deberá ser hecha por las dos terceras partes del total de las legislaturas de los demás Estados;

IV. Para arreglar definitivamente los límites de los Estados, terminando las diferencias que entre ellos se susciten sobre las demarcaciones de sus respectivos territorios, menos cuando estas diferencias tengan un carácter contencioso;

V. Para cambiar la residencia de los Supremos Poderes de la Federación;

VI. Para expedir el Estatuto de Gobierno del Distrito Federal y Legislar en lo relativo al Distrito Federal, salvo en las materias expresamente conferidas a la Asamblea de Representantes;

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto;

VIII. Para dar bases sobre las cuales el Ejecutivo pueda celebrar empréstitos sobre el crédito de la Nación, para aprobar esos mismos empréstitos y para reconocer y mandar pagar la deuda nacional. Ningún empréstito podrá celebrarse sino para la ejecución de obras que directamente produzca un incremento en los ingresos públicos, salvo los que se realicen con propósito de regulación monetaria, las operaciones de conversión y los que se contraten durante alguna emergencia declarada por el Presidente de la República en los términos del artículo 29. Así mismo, aprobar anualmente los montos de endeudamiento que deberán incluirse en la ley de ingresos, que en su caso requiera el Gobierno del Distrito Federal y las entidades de su sector público, conforme a las bases de la ley correspondiente. El Ejecutivo Federal informará anualmente al Congreso de la Unión sobre el ejercicio de dicha deuda a cuyo efecto el Jefe del Distrito Federal la hará llegar el informe que sobre el ejercicio de los recursos correspondientes hubiere realizado. El jefe del Distrito Federal informará igualmente a la Asamblea de Representantes del Distrito Federal, al rendir la cuenta pública;

IX. Para impedir que en el comercio de Estado a Estado se establezcan restricciones;

X.- Para legislar en toda la República sobre hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas y sorteos, intermediación y servicios financieros, energía eléctrica y nuclear, y para expedir las leyes del trabajo reglamentarias del artículo 123;

XI. Para crear y suprimir empleos públicos de la Federación y señalar, aumentar o disminuir sus dotaciones;

XII. Para declarar la guerra, en vista de los datos que le presente el Ejecutivo;

XIII. Para dictar leyes según las cuales deban declararse buenas o malas las presas de mar y tierra, y para expedir leyes relativas al derecho marítimo de paz y guerra;

XIV Para levantar y sostener a las instituciones armadas de la Unión, a saber: Ejército, Marina de Guerra y Fuerza Aérea nacionales, y para reglamentar su organización y servicio;

XV. Para dar reglamentos con objeto de organizar, armar y disciplinar la Guardia Nacional, reservándose, a los ciudadanos que la formen, el nombramiento respectivo de jefes y oficiales, y a los Estados la facultad de instruirla conforme a la disciplina prescrita por dichos reglamentos;

XVI: Para dictar leyes sobre nacionalidad, condición jurídica de los extranjeros, ciudadanía, naturalización, colonización, emigración e inmigración y salubridad general de la República:

1a. El Consejo de Salubridad General dependerá directamente del Presidente de la República, sin intervención de ninguna Secretaría de Estado, y sus disposiciones generales serán obligatorias en el país;

2a. En caso de epidemias de carácter grave o peligro de invasión de enfermedades exóticas en el país, el Departamento de Salubridad tendrá obligación de dictar inmediatamente las medidas preventivas indispensables, a reserva de ser después sancionadas por el Presidente de la República;

3a. La autoridad sanitaria será ejecutiva y sus disposiciones serán obedecidas por las autoridades administrativas del país;

4a. Las medidas que el Consejo haya puesto en vigor en la campaña contra el alcoholismo y la venta de sustancias que envenenan al individuo o degeneran la

especie humana así como las adoptadas para prevenir y combatir la contaminación ambiental, serán después revisadas por el Congreso de la Unión en los casos que le competan;

XVII. Para dictar leyes sobre vías generales de comunicación y sobre postas y correos; para expedir leyes sobre el uso y aprovechamiento de las aguas de jurisdicción federal;

XVIII. Para establecer casas de moneda, fijar las condiciones que ésta deba tener, dictar reglas para determinar el valor relativo de la moneda extranjera y adoptar un sistema general de pesas y medidas;

XIX. Para fijar las reglas a que deba sujetarse la ocupación y enajenación de terrenos baldíos y el precio de éstos;

XX. Para expedir las leyes de organización del cuerpo diplomático y del cuerpo consular mexicanos;

XXI. Para definir los delitos y faltas contra la Federación y fijar los castigos que por ellos deban imponerse;

XXII. Para conceder amnistías por delitos cuyo conocimiento pertenezca a los tribunales de la Federación;

XXIII. Para expedir leyes que establezcan las bases de coordinación entre la Federación, el Distrito Federal. Los Estados y los Municipios, en materia de seguridad pública; así como para la organización y funcionamiento, el ingreso, selección, promoción y reconocimiento de los integrantes de las instituciones de seguridad pública en el ámbito federal;

XXIV. Para expedir la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor;

XXV. Para establecer, organizar y sostener en toda la República escuelas rurales elementales, superiores, secundarias y profesionales; de investigación científica, de bellas artes y de enseñanza técnica; escuelas prácticas de agricultura y de minería, de artes y oficios, museos, bibliotecas, observatorios y demás institutos concernientes a la cultura general de los habitantes de la Nación y legislar en todo lo que se refiere a dichas instituciones; para legislar sobre monumentos arqueológicos, artísticos e históricos, cuya conservación sea de interés social; así como para dictar las leyes encaminadas a distribuir convenientemente entre la Federación, los Estados y los Municipios el ejercicio de la función educativa y las aportaciones económicas correspondientes a ese servicio público, buscando unificar y coordinar la educación en toda la República. Los títulos que se expidan por los establecimientos de que se trata surtirán sus efectos en toda la República;

XXVI. Para conceder licencia al Presidente de la República y para constituirse en Colegio Electoral y designar al ciudadano que deba sustituir al Presidente de la República, ya sea con el carácter de sustituto, interno o provisional, en los términos de los artículos 84 y 85 de esta Constitución;

XXVII. Para aceptar la renuncia del cargo de Presidente de la República;

XXVIII. (Derogada);

XXIX-A. Para establecer contribuciones:

- 1o. Sobre el comercio exterior;**
- 2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27;**
- 3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.**
- 4o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y**

5o. Especiales sobre:

- a) Energía eléctrica;**
- b) Producción y consumo de tabacos labrados;**
- c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;**
- d) Cerillos y fósforos;**
- e) Aguardiente y productos de su fermentación;**
- f) Explotación forestal; y**
- g) Productos y consumo de cerveza.**

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica; y

XXIX-B. Para legislar sobre las características y uso de la bandera, escudo e himnos nacionales;

XXIX-C. Para expedir las leyes que establezcan la concurrencia del Gobierno Federal, de los Estados y de los Municipios, en el ámbito de sus respectivas competencias, en materia de asentamientos humanos, con objeto de cumplir los fines previstos en el párrafo tercero del artículo 27 de esta Constitución;

XXIX-D. Para expedir leyes sobre planeación nacional del desarrollo económico y social;

XXIX-E. Para expedir leyes para la programación, concertación y ejecución de acciones de orden económico, especialmente las referentes al abasto y otras que tengan como fin la producción suficiente y oportuna de bienes y servicios, social y nacionalmente necesarios;

XXIX-F. Para expedir leyes tendientes a la promoción de la inversión mexicana, la regulación de la inversión extranjera, la transferencia de tecnología y la generación, difusión y aplicación de los conocimientos científicos y tecnológicos que requiere el desarrollo nacional;

XXIX-G. Para expedir leyes que establezcan la concurrencia del Gobierno Federal, de los gobiernos de los Estados y de los Municipios, en el ámbito de sus respectivas competencias, en materia de protección al ambiente y de preservación y restauración del equilibrio ecológico;

XXIX-H. Para expedir leyes que instituyan tribunales de los contencioso administrativo, dotados de plena autonomía para dictar mas fallos, que tengan a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la administración pública federal y los particulares, estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones;

XXX. Para expedir todas las leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión."

Como se observa, el artículo que precede, en sus fracciones VII y XXIX-A, ordena que exclusivamente sea el congreso de la Unión el creador de impuestos mediante la creación de leyes que los originen, con lo que se establece el principio constitucional de los impuestos denominado Principio de la legalidad de los impuestos, y que consiste en que todo impuesto debe estar contenido en una ley expedida por el Poder Legislativo.

Andrés Serra Rojas al respecto, opina lo siguiente: "El impuesto aparece como el más importante de los créditos públicos y fortalece la actuación financiera del Estado, como un factor necesario para el mantenimiento de la vida social, económica y política. Es así como el Estado recibe una participación de la riqueza social. La

facultad impositiva descansa en la ley constitucional y ordinaria y constituye la más importante limitación: sólo podrán percibirse los impuestos fijados por la ley.²

Ernesto Flores Zavala cuando expone su opinión en cuanto al principio de legalidad de los impuestos, además de concluir que todo impuesto debe constituirse en una ley, va más allá y sostiene que: "...examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquél poder que, conforme a la Constitución del Estado está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente, que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no quede otra cosa sino que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante."³, es decir, relaciona el principio de legalidad de los impuestos con el principio de seguridad jurídica, para que el gobernado no pueda ser

² Serra Rojas, Andrés. "Derecho Administrativo". Editorial Porrúa, S.A. México, 1981, Tomo II, página 37. Décima edición.

³ Flores Zavala, Ernesto "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas". Editorial Porrúa, S.A. México, 1993, página 204.

sorprendido por las autoridades en un cobro de algún impuesto que no esté precisamente definido en una norma general, abstracta, impersonal y que emane del Poder Legislativo.

Igualmente, se consagran en el artículo 31 fracción IV de la Constitución General de la República, los principios de Proporcionalidad y Equidad, que la mayoría de los autores coinciden en que ambos conceptos, proporcionalidad y equidad, se deben interpretar como un sólo concepto que tiene que ver con lo justo, con la justicia que deben observar los impuestos; con el principio de Justicia, que Adam Smith señaló en su libro "La riqueza de las naciones" y que consiste en: "Los súbditos de un Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en proporción, cada uno, con la mayor exactitud posible a sus propias facultades, o sea, en proporción al ingreso de que disfrutaban bajo la protección del Estado."⁴

La proporción y equidad que forzosamente deben observar los impuestos para estar de acuerdo a lo ordenado por la Constitución, consisten en que el impuesto se cobre de acuerdo a la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación tributaria, es decir, lo cobrado debe estar directamente relacionado al ingreso del contribuyente, quien más ingresos obtenga, deberá pagar en mayor cantidad que el que menos ingresos perciba; y se debe dar un mismo trato a contribuyentes que se encuentren en una misma situación y un trato diferente a aquellos que se encuentren en situaciones diferentes; esto es, se debe dar un trato igual a los iguales y un trato desigual a los desiguales.

Hay una aceptación generalizada en el sentido de que los impuestos deben tener el carácter de generalidad. Aunque la Constitución no contempla literalmente que los extranjeros deban contribuir al gasto público; tampoco lo prohíbe y entonces,

⁴ Citado por Serra Rojas, Andrés. Mem. Páginas 39.

otorga la facultad a la legislación ordinaria para que sean gravados también los extranjeros.

Los extranjeros que alcancen a la generalidad de los contribuyentes serán gravados de acuerdo a su ingreso, independientemente de su nacionalidad.

La redacción de los textos de los diferentes impuestos está encaminada a describir una hipótesis general, aquella persona física o moral que encuadre en el hecho imponible del impuesto de que se trate, y que se sitúe por medio de su conducta en la hipótesis, a través del hecho generador, deberá cumplir con la obligación tributaria, independientemente de su nacionalidad, en virtud, de que como ya se apuntó, la legislación ordinaria puede libremente gravar a los extranjeros, pues en la Constitución no se prohíbe tal situación.

El mismo artículo 31 en su fracción IV constitucional, ordena que el destino de las contribuciones, sea para cubrir el gasto público.

A continuación se incluyen opiniones de algunos autores que coinciden en lo que es el gasto público, como elemento directamente relacionado y justificación del gasto de los impuestos.

El Licenciado Luis Martínez López, considera que: "Los gastos públicos a que se refiere el inciso IV del artículo 31 de la Constitución Federal, son aquellos que considera el Presupuestos de Egresos, a fin de que el Estado cumpla sus funciones y preste los servicios a que lo obligan las leyes. Es decir, sólo tienen carácter de gasto público, las erogaciones que el Estado hace con los fines indicados, y no aquellos que verifica sin autorización".⁵

⁵ Martínez López, Luis. "Derecho Fiscal Mexicano". Ediciones Contables y Administrativas, S.A. México, 1984, página 66. Cuarta Edición.

Serra Rojas, con respecto al gasto público, argumenta: "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. Los fondos públicos provenientes de los impuestos se incorporan al patrimonio del Estado y se eroga de una manera general.

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".⁶

Raúl Rodríguez Lobato sostiene que: "El impuesto debe destinarse a satisfacer los gastos previstos en el presupuesto de Egresos. Esta característica es consecuencia de la anteriormente mencionada. En efecto, como ya dijimos, el Congreso de la Unión decreta los impuestos que considera son suficientes para satisfacer el Presupuesto de Egresos que discute y aprueba, por lo tanto, el rendimiento de los impuestos debe destinarse única y exclusivamente para satisfacer los gastos para los cuales fueron decretados. Hacer cualquiera otra destinación sería violar los preceptos constitucionales a que nos hemos venido refiriendo".⁷

Quintana Valtierra y Rojas Yañez, exponen que: "El impuesto tiene como finalidad atender a los gastos públicos y realizar una importante función.

Algunos autores consideran que es un acierto del poder fiscal no aludir a los gastos públicos en sus definiciones de impuesto, pero no debemos olvidar que este nivel económico, impuesto, y gasto público, es una relación fundamental sin la cual el impuesto pierde su carácter y justificación.

⁶ Serra Rojas, Andrés. Ídem. Página 42.

⁷ Rodríguez Lobato, Raúl. Ídem. Página 62.

Como vimos el artículo 31 fracción IV de la Constitución hace referencia a tal característica al señalar la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público".⁸

En resumen, todos los impuestos para que puedan estar conforme a derecho, deben de estar contemplados en una norma general, emitida por el Poder Legislativo, ya Federal, ya Local, según se traté de un impuesto federal o local; deben además, observar una proporcionalidad y una equidad, que se grave al contribuyente de acuerdo al ingreso que perciba y que se otorgue un trato igual a sujetos iguales y un trato desigual a contribuyentes en situaciones desiguales. El impuesto, también debe tener la característica de generalidad, no se debe enfocar a persona determinada; y por último, el impuesto debe destinarse para cubrir el gasto público y no para otra cosa.

⁸ Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yañez, Jorge. "Derecho Tributario-Mexicano". Editorial Trillas, México, 1991, páginas 62 y 63.

CAPITULO III. ELEMENTOS DEL IMPUESTO.

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2o., fracción I; define al impuesto de la siguiente manera: "Impuestos son las contribuciones establecidas en la Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho previstas por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo."

Al indicar la anterior definición que el impuesto es la contribución que menciona, pero que es diferente a las de las fracciones II, III y IV de ese mismo artículo, se refiere a las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos.

Como se desprende de la definición legal y de la doctrina el impuesto se forma con una serie de elementos, que principalmente son: Sujetos, Objeto, Tasa o Tarifa, Tiempo o Epoca de pago y Base Gravable.

a) SUJETOS.

El Estado, mediante sus tres niveles de gobierno, Federal, Estatal y Municipal, siempre será el sujeto activo de toda contribución. El sujeto activo en el impuesto al activo de las empresas, es la Federación, por tratarse de un impuesto de carácter federal.

El sujeto pasivo, es aquel que señala el artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación: "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas..."

Específicamente en el impuesto al activo de las empresas, el sujeto pasivo, es aquél contribuyente obligado al pago de dicho impuesto, es decir:

A. Las personas físicas que realicen actividades empresariales y las personas morales, residentes en México.

Obligadas al pago del impuesto por su activo cualquiera que sea su ubicación.

B. Las residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país.

Obligadas al pago de impuestos por el activo atribuible a dicho establecimiento.

C. Las personas distintas a las indicadas en los dos rubros anteriores, que otorguen el uso o goce temporal de bienes inmuebles que se utilicen en la actividad de otro contribuyente de los antes mencionados.

Obligadas al pago del impuesto por su activo fijo y terrenos por los que obtengan ingresos a los que se refiere el Capítulo III del Título IV y los artículos 133 fracción XIII y 148-A de la Ley de Impuestos sobre la Renta.

D. Los residentes en el extranjero.

Están obligados al pago del impuestos por los inventarios que mantengan dentro de cualquiera de las 32 entidades federativas, de las islas, de la plataforma continental y los zócalos submarinos, de los mares territoriales, de las aguas marítimas interiores, así como el espacio que sobre el territorio nacional está situado; es decir, el conjunto de elementos geográficos que unidos entre sí, forman a nuestro país. forman el territorio nacional. Que esos inventarios vayan a ser transformados o que ya hubiesen sido transformados por algún contribuyente de este impuesto.

E. Las empresas que componen el sistema financiero.

Están obligadas al pago del impuesto por su activo no afecto a su intermediación financiera.

En los cinco rubros anteriores, de manera general, se encuentran incluidos todos los sujetos obligados al pago del impuesto al activo, es decir, de la totalidad de los sujetos pasivos del mismo.

A continuación, se hará un desglose de los grupos de contribuyentes señalados con antelación, para enunciar de una manera específica a cada sujeto obligado al pago del impuesto de referencia, esto es, a la totalidad de los sujetos pasivos.

Las personas físicas dedicadas a la actividad empresarial y las personas morales, residentes en México; según se desprende de la remisión que hace el Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo en su artículo 3o.; al Capítulo VI del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en concordancia con lo dispuesto por el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación; las personas físicas que realicen actividades empresariales, serán las que se dediquen a las actividades siguientes:

- a) Las comerciales, que de conformidad con las Leyes Federales tienen ese carácter y que son diferentes de las que se contemplan en los siguientes incisos.**
- b) Las industriales como la extracción, conservación o transformación de materias primas; el acabado de productos y la elaboración de satisfactores.**
- c) Las agrícolas que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objetos de transformación industrial.**
- d) Las ganaderas, que contemplan la cría y engorda del ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.**
- e) De pesca, incluyendo cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuicultura, la captura y**

extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

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

De igual manera, en el primer rubro de contribuyentes del impuesto al activo, o sea, las personas físicas dedicadas a actividades empresariales y las personas morales; residentes en México; se incluyen como sujetos pasivos del impuesto a las Personas Morales residentes en México, que según lo dispuesto por los artículos 8 y 9 del Código Fiscal de la Federación, serán aquellas personas jurídicas colectivas que hayan establecido en México la administración principal de su negocio, además de que existe la presunción salvo prueba en contrario de que las personas morales y físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional; entendiéndose por México, al conjunto de elementos geográficos que integra el territorio de la República Mexicana.

Dentro de las residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en México se incluyen precisamente a los que siendo residentes en el extranjero, tienen un establecimiento permanente en el territorio nacional, pero solamente se encuentran obligados al pago de impuestos, por el activo que sea atribuible a dicho establecimiento, entendiéndose por establecimiento permanente lo que la Ley del Impuesto sobre la Renta considera como tal en su artículo 2o., numeral a) que el artículo 14 de la Ley del Impuesto al Activo nos remite para definir lo que se debe entender por establecimiento permanente, y que literalmente reza el primero de los artículos: "Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales. Se entenderá como un

establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fabricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración o extracción de recursos naturales.

Tendrán el tratamiento de establecimiento permanente, las bases fijas en el país de residentes en el extranjero a través de las cuales se presten servicios personales independientes. Constituye base fija cualquier lugar en el que se presten servicios personales independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, entre otros, y las profesiones independientes.

No obstante lo dispuesto en los párrafos anteriores, cuando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona física o moral, se considerará que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente o base fija en el país en relación con todas las actividades que dicha persona física o moral realice para el residente en el extranjero, aun cuando no tenga en territorio nacional un lugar de negocios o para la prestación de servicios, si dicha persona ejerce poderes para celebrar contratos a nombre del residente en el extranjero tendientes a la realización de las actividades de éste en el país que no sean de las mencionadas en el artículo 3.

También se considerará que el residente en el extranjero tiene un establecimiento o base fija en el país cuando actúe en territorio nacional a través de una persona física o moral y esta persona:

- I. Tenga existencia de bienes o mercancías con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero.
- II. Asuma riesgos por cuenta del residente en el extranjero.
- III. Actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del residente en el extranjero.

IV. Ejercer actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a las que realizaría de actuar de manera independiente, o

V. Perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, no se considerará que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente o base fija en el país si éste cuenta con la documentación necesaria para demostrar que las operaciones que efectúa con la persona física o moral a través de la cual actúa en territorio nacional se realizan en términos y condiciones similares a las que se hubieran pactado en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones similares de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 64-A y 65 de esta Ley, y proporcione dicha documentación a la autoridad fiscal competente en caso de que le sea solicitada.

En los contratos de asociación en participación se considera que existe establecimiento permanente para el asociado residente en el extranjero cuando el asociante, sea o no residente en México, desarrolle sus actividades en lo que sería establecimiento permanente si fuera residente en el extranjero.

Tratándose de servicios de construcción de obra, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, o por actividades de inspección o supervisión relacionadas con ellos, se considerará que existe establecimiento permanente solamente cuando los mismos tengan una duración de más de 183 días naturales, consecutivos o no, en un período de doce meses."

El artículo anterior, contiene la regla general de lo que se considera establecimiento permanente; y directamente relacionado, pero incluyendo las excepciones a esa regla general, el artículo 3o. del ordenamiento legal invocado con antelación en primer lugar, establece: "No se considerará que constituye establecimiento permanente:

- I. La utilización o el mantenimiento de instalaciones con el único fin de almacenar o exhibir bienes o mercancías pertenecientes al residente en el extranjero.**
- II. La conservación de existencias de bienes o de mercancías pertenecientes al residente en el extranjero con el único fin de almacenar o exhibir dichos bienes o mercancías o de que sean transformados por otra persona.**
- III. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías para el residente en el extranjero.**
- IV. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de desarrollar actividades de naturaleza previa o auxiliar para las actividades del residente en el extranjero, ya sean de propaganda, de suministro de información, de investigación científica, de preparación para la colocación de préstamos, o de otras actividades similares.**
- V. El depósito fiscal de bienes o mercancías de un residente en el extranjero en un almacén general de depósito, ni la entrega de los mismos para su importación al país."**

Los contribuyentes que otorgan el uso o goce temporal de inmuebles utilizados en la actividad de otro contribuyente de este impuesto y que no sean personas físicas dedicadas a actividades empresariales o personas morales residentes en México, o que tampoco sean residentes en el extranjero con un establecimiento permanente en el país; estarán obligados al pago del impuesto al activo, por su activo fijo y por los terrenos por lo cuales obtengan ingresos y que se refieren los numerales, del 89 al 94, 133 fracción XIII y 148-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Este grupo de contribuyentes están obligados al pago del impuesto, en primera, por el activo fijo que posean; y en segunda, por los terrenos en virtud de los cuales obtengan ingresos y que se refieren los numerales del 89 al 94, 133 fracción XIII y 148-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que más adelante se detallarán.

Por activo fijo, debemos entender lo que la Ley del Impuesto sobre la Renta considera como tal, en virtud de lo dispuesto por el artículo 14 de la Ley del Impuesto al Activo que nos remite a dicho ordenamiento, el cual, en su artículo 42, segundo párrafo, define al activo fijo como : "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." También se encuentran obligados al pago del impuesto por los terrenos de los cuales obtengan ingresos y a que se refieren los artículos 89, 133 fracción XIII y 148-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y son: Los que se otorguen en arrendamiento o subarrendamiento y en general, de aquellos que se otorgue el uso o goce temporal a título oneroso en cualquier otra forma; aquellos inmuebles por los que se adquieran rendimientos de certificados de participación inmobiliaria no amortizables, también los inmuebles por los que se obtengan ganancias inflacionarias que deriven de las deudas relacionadas con las actividades del uso o goce temporal oneroso, éstos últimos con las salvedades de que cuando esa ganancia se derive de deudas contratadas y que se utilicen para la compra, construcción o mejoras de inmuebles destinados a casas habitación y cuando se hubiere optado por las deducciones de inversiones en construcciones, incluyendo adiciones y mejoras; en éstos últimos dos casos, no se aplicará lo dispuesto en relación a las ganancias inflacionarias y que se deriven de deudas que se relacionen con la actividad de otorgar el uso o goce temporal a título oneroso de inmuebles.

También se encuentran obligados al pago del impuesto al activo, por los inmuebles de los que se obtengan cantidades que correspondan a los contribuyentes que tengan el carácter de condóminos o fideicomisarios de un inmueble destinado a

hospedaje, otorgado en administración a un tercero a fin de que lo utilice para hospedar a personas distintas del contribuyente.

Igualmente, estarán obligados al pago de este impuesto aquellos que obtengan ingresos y que siendo residentes en el extranjero pero que tengan el carácter de condóminos o fideicomisarios de inmuebles destinados a hospedaje y que se otorgue en administración a un tercero a fin de que lo utilice para hospedar a personas distintas del contribuyente, siendo que se considerará que la fuente de la riqueza se encuentra dentro del territorio nacional cuando el inmueble en cuestión se encuentre en México.

Otro grupo de contribuyentes comprende a los residentes en el extranjero, pero solamente pagarán impuesto al activo por los inventarios que mantengan en el territorio nacional para ser transformados o que ya hubiesen sido transformados por algún contribuyente de este impuesto.

Nuestra legislación señala como requisitos para que puedan ser gravados los residentes en el extranjero por el impuesto al activo de las empresas, que tengan inventarios en territorio nacional y que vayan a ser transformados o que ya se hubiesen transformado, pero por algún otro contribuyente de este impuesto; es decir, señala como requisito esencial que los inventarios sean transformados por otro contribuyente del impuesto al activo.

Finalmente, en el último grupo de contribuyentes se encuentran contemplados como tales, a las empresas que componen el sistema financiero; a las que se obliga al pago de este impuesto, pero solamente por su activo que no esté afecto a su intermediación financiera.

Esta inclusión al pago del impuesto al activo, a las empresas que componen el sistema financiero, se incluyó en la última reforma a este impuesto, misma que fué publicada en el Diario Oficial de la Federación del 10 de mayo de 1996, y que entró

en vigor al día siguiente de su publicación. Esta reforma tuvo como origen, y que se encuentra debidamente señalado en la exposición de motivos, propiamente en la iniciativa presidencial, el adecuar este impuesto a la opinión expresada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante las tesis de Jurisprudencia 10/96 y 11/96, del mes de marzo de 1996.

En relación a los aspectos que motivaron al Ejecutivo Federal en el sentido de emitir su proyecto de reforma mediante la iniciativa presidencial del 28 de marzo de 1996, para modificar entre otros, al impuesto al activo; están los siguientes: "Las propuestas contenidas en la presente iniciativa, tienen como propósito fundamental continuar avanzando en la revisión de los ordenamientos legales tributarios para mejorar la equidad del sistema impositivo y hacerlo más eficiente, a través de la adecuada aplicación de los principios de equidad y proporcionalidad que consagra nuestra Carta Magna en materia tributaria.

Congruente con los principios mencionados, se proponen diversas reformas a la Ley del Impuesto al Activo para adecuarlo a las tesis que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido en relación a este impuesto."

Es oportuno mencionar que la modificación a este impuesto, incluyó una adición, es decir, se dotó a la Ley con un nuevo artículo, el 5o.-B; el cual contiene lo que se deberá entender como activo no afecto a su intermediación financiera y por su trascendencia, se reproduce textualmente a continuación:

"Artículo 5o.-B. Las empresas que componen el sistema financiero consideran como activo no afecto a su intermediación financiera, los activos fijos, los terrenos, los gastos y cargos diferidos, que no respalden obligaciones con terceros resultantes del desarrollo de su actividad de intermediación financiera de conformidad con la legislación aplicable. No se incluirán los activos que por disposición legal no pueda conservar en propiedad. Estos contribuyentes sólo podrán deducir del valor del

activo las deudas contratadas para la adquisición de los activos mencionados, siempre que reúnan los requisitos a que se refiere el artículo 5o. de esta Ley.”

Los requisitos a que se refiere el artículo 5o. de la Ley en comento, son: que las deudas contratadas sean con empresas residentes en México o que tengan establecimientos permanentes los residentes en el extranjero, cuando se trate de deudas no negociables, también aquellas deudas no negociables mientras no sea notificado el contribuyente de la cesión del crédito correspondiente a dichas deudas y en favor de una empresa de factoraje financiero, y aun cuando no habiendo notificado a dicho contribuyente de dicha cesión, el pago de la deuda será realizado a dicha empresa o a cualquier otra persona no contribuyente de este impuesto.

También dispone este artículo, que no serán deducibles las deudas contratadas con el sistema financiero o con su intermediación.

En las descripciones realizadas en los cinco grupos de contribuyentes antes anotados, se contempla a la totalidad de contribuyentes obligados al pago del Impuesto al Activo, es decir, el sujeto pasivo del impuesto quedó asentado en su totalidad en las líneas anteriores.

b) OBJETO.

El objeto del impuesto en general, se traduce como la situación descrita por el legislador en la Ley, que puede ser una situación jurídica o de hecho; y que representa al hecho imponible, es decir, a una situación determinada que existe descrita en la Ley; y que el sujeto pasivo del impuesto, al encuadrar su conducta en tal hipótesis, se convierte en el hecho generador y es hasta ese momento cuando se convierte en contribuyente de ese impuesto, no puede considerarse como contribuyente de determinado impuesto, a aquella persona física o moral que no

encuadre su conducta en ese hecho descrito en la Ley, sino hasta el momento en que realice dicha conducta.

Mayolo Sánchez Hernández hace un análisis de los elementos que debe contener esta hipótesis legislativa denominada hecho imponible y que constituye al elemento del impuesto llamado objeto..." La norma creadora de un tributo implica que su hipótesis condicionante (hecho imponible), debe contener en forma indispensable diversos elementos: a) la descripción objetiva de un hecho o situación (aspecto material); b) los datos necesarios para individualizar a la persona que debe "realizar" el hecho o "encuadrarse en la situación en que objetivamente fueron descritos" (aspecto personal); c) el momento en que debe configurarse o tenerse por configurada la "realización" del hecho imponible (aspecto temporal); d) el lugar donde debe suceder la "realización" del hecho imponible (aspecto espacial)."⁹

"El objeto del impuesto es el acto o el hecho que como supuestos expresamente la Ley Fiscal establece como generadores del crédito fiscal. El objeto del impuesto tiene existencia jurídica, y en consecuencia, es imputable al contribuyente sólo desde el momento en que el supuesto tipificado en la norma se realiza. Mientras este supuesto no se realiza, el objeto del impuesto queda como mero supuesto, pero al momento en que el hecho generador del impuesto se produce, el contribuyente queda obligado al pago de un determinado impuesto. El objeto del impuesto puede ser, por ejemplo, un consumo, la transferencia de un bien, la aceptación de una herencia, la percepción de un ingreso. Estos son hechos o actos que la Ley Fiscal considera como generadores de una obligación impositiva."¹⁰

⁹ Sánchez Hernández, Mayolo. "Derecho Tributario". Cárdenas Editor y Distribuidor. México, 1988, página 208. Segunda Edición.

¹⁰ Faya Viesca, Jacinto. "Finanzas Públicas". Editorial Porrúa, S.A. México, 1986. página 137. Segunda Edición.

El Licenciado Faya Viesca, menciona a manera de ejemplos, que el objeto del impuesto puede ser un consumo, la percepción de un ingreso, etc; pero particularmente en el impuesto al activo de las empresas, el objeto no radica en una acción propiamente, sino que radica en la simple tenencia de activos, que se utilicen para la realización de una actividad empresarial, el objeto en ese impuesto, es una situación accesoria a otra como es la actividad empresarial.

Otra opinión, en donde si señala el autor Antonio Jiménez, que el objeto del impuesto puede ser inclusive el patrimonio, como creo que es el caso particular del impuesto al activo de las empresas, en virtud de que se está gravando precisamente el activo y no un ingreso del contribuyente, ni alguna operación comercial directamente como es el caso del impuesto al valor agregado. "Por objeto del impuesto se debe entender aquellas realidades, normalmente categorías macroeconómicas y que constituyen el elemento económico sobre el que se ostenta el impuesto. La renta, el patrimonio, el consumo son sólo algunos ejemplos de objeto del impuesto. El impuesto sobre la Renta de México constituye un ejemplo de un impuesto cuyo objeto lo constituye la renta, el Impuesto al Valor Agregado constituye una modalidad de imposición al consumo etc."¹¹

Particularmente, en el impuesto al activo de las empresas, el objeto como el mismo nombre del impuesto lo dice, es el Activo.

El artículo 1o. de la Ley, establece al activo como objeto de este impuesto.

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

¹¹ Jiménez González, Antonio. "Lecciones de Derecho Tributario, parte sustantiva". Ediciones Contables y Administrativas, S.A. de C.V. México, 1993. página 66. Tercera Edición, segunda reimpresión.

el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, están obligadas al pago del impuesto por el activo atribuible a dicho establecimiento. Las personas distintas a las señaladas en este párrafo, que otorguen el uso o goce temporal de bienes inmuebles que se utilicen en la actividad de otro contribuyente de los mencionados en este párrafo, están obligadas al pago del impuesto por su activo fijo y terrenos por los que obtengan ingresos a los que se refiere el Capítulo III del Título IV y los artículos 133 fracción XIII y 148-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

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

Las empresas que componen el sistema financiero están obligadas al pago del impuesto por su activo no afecto a su intermediación financiera”.

Pero se debe observar que no todo el activo será gravado por este impuesto, sino que solamente lo será aquél que sea destinado para una actividad empresarial; pero además, siguiendo el criterio de nuestro más alto Tribunal, La Suprema Corte de Justicia de la Nación, sintetizado en la tesis de Jurisprudencia 11/1996, establece que el objeto de este impuesto radica en el “activo” de las empresas, pero además, debe interpretarse que el conjunto de preceptos que integran a la Ley que lo crea, se debe concluir que estos activos deben estar íntimamente relacionados con la situación de que estos activos se utilicen precisamente a la obtención de utilidades, y con ello, se observa la calidad de un sujeto con capacidad contributiva, aspecto que debe ser indispensable para toda contribución.

Esta opinión de la Corte, es muy rica para el comentario y la crítica, razón por la cual, se comentará y analizara con mayor detenimiento en el capítulo final de este trabajo.

En resumen, el objeto del impuesto al activo de las empresas, radica en el activo que posean las personas físicas o morales, activos financieros tales como acciones, inversiones en títulos de crédito, cuentas y documentos por cobrar; activos fijos tales como inmuebles, vehículos; gastos y cargos diferidos; inventarios de materias primas, de productos semiterminados o terminados, etc.; pero que se utilicen en la realización de actividades empresariales y además, que por medio de esas actividades se persiga obtener alguna utilidad.

c) TASA O TARIFA.

Originalmente, el impuesto al activo de las empresas en el momento de su creación, hace ya más de ocho años, cuando fue publicado en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1988, contemplando que iniciaría su vigencia a partir del 1o. de enero de 1989, en su artículo 2o. (del texto original), se estableció que se debería aplicar al valor del activo en el ejercicio, la tasa del 2%.

Durante el debate en el Congreso de la Unión, con respecto a la iniciativa presidencial que sugería la creación de un nuevo impuesto, que finalmente le fue asignado el de Impuesto al Activo de las Empresas, en relación a la tasa que se pretendía y que finalmente así fue, es decir, el 2% sobre los activos, se expuso, por parte de uno de los defensores más sólidos de este impuesto, que fué el legislador Dionisio E. Pérez Jacome lo siguiente:... "La tasa no es tomada, no es inventada en un escritorio; el 2% surge de un planteamiento elemental y muy sencillo: se calculó estadísticamente cuál era el rendimiento mínimo aceptable y que permitía operar eficientemente, operar obteniendo un mínimo de utilidades a las empresas en relación a sus activos y se encontró que era ese mínimo el 6%, por cada 100 pesos invertidos en activos en esa empresa, bueno es justo que obtengan cuando menos 6%, evidentemente un rendimiento mucho muy inferior al que cualquier empresario actual podría obtener si invirtiera esos recursos en un banco.

Pues bien, eso seis pesos multiplicados por el 35% de cuota del Impuesto Sobre la Renta, que se propone o se comentó ya en ese paso de transición de dos años más, a tratar de nivelar nuestras tasas de Impuestos Sobre la Renta con las de otros países, representaría el pagar el 2.1% sobre los activos. ¿Dónde está lo desmesurado, lo desproporcionado de un tributo que está partiendo de un minimum de redituabilidad que todas las empresas tienen."

El planteamiento expuesto por el legislador, gira en torno a que se hace una presunción de ganancia mínima del 6%, que multiplicada por la tasa en ese entonces del 35% para el Impuesto sobre la Renta, resulta 2.1%, lo que dio como origen ese 2% de tasa.

El texto vigente del Impuesto al Activo, en su artículo 2o. continúa indicando la tasa a aplicar para efecto de pago de este impuesto, pero se redujo de un 2% a un 1.8% mediante reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación del 28 de diciembre de 1994, y que entró en vigor el 1o. de enero de 1995.

La justificación de la tasa que se hizo con la creación de la Ley del Impuesto en cuestión, considero que continúa siendo válida aun para la reforma antes mencionada, solamente que el ajuste realizado para quedar en una tasa de 1.8% que es la que se encuentra vigente para el impuesto al activo, considero que se realizó en virtud de la disminución de la tasa del impuesto sobre la renta que actualmente es del 34% y para que se armonizaran ambos impuestos, esto es, si se redujo en un impuesto su tasa, es justo que también se reduzca en el otro, máxime que el impuesto al activo es complementario del impuesto sobre la renta.

d) TIEMPO O EPOCA DE PAGO.

El tiempo o época de pago, como elemento constitutivo del impuesto, al igual que los demás elementos, debe estar contemplado en el cuerpo de la Ley, situación que efectivamente cumple la Ley del Impuesto al Activo, pues en sus artículos 7 y 8,

en relación con otros artículos de su Reglamento y de otros ordenamientos legales como el Código Fiscal de la Federación o la Ley del Impuesto sobre la Renta, establecen en términos precisos a este elemento del impuesto.

La Ley del Impuesto al Activo, establece como regla general la obligación de efectuar pagos provisionales mensuales, a cuenta del impuesto que resulte a pagar por el ejercicio fiscal de que se trate.

Este pago provisional mensual, se deberá realizar, tanto por las personas físicas, como por las personas morales, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél en el que corresponda hacer el pago respectivo.

La misma Ley, otorga la facultad a aquellos contribuyentes que de conformidad con la ley del Impuesto sobre la Renta deban realizar los pagos de dicho impuesto de manera trimestral, de poder hacer el pago provisional del impuesto al activo en esas mismas fechas, y por los mismos períodos, es decir, pagos provisionales trimestrales y no mensuales.

Además, la ley otorga el beneficio, si se le puede llamar así, de no efectuar pagos provisionales en los términos antes descritos, esto es, de manera mensual o trimestral, según sea el caso; a aquellos contribuyentes, que sean personas físicas y que se dediquen a la realización de actividades agrícolas o ganaderas. Este apartado de contribuyentes, únicamente estará obligado a realizar su presentación de declaración anual del impuesto al activo, en los términos que a continuación de detallarán:

Se deberá presentar la declaración determinando el impuesto al activo del ejercicio de que se trate, tratándose de personas morales, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que éste termine, y además, cabe señalar, que la declaración anual del impuesto al activo, se debe presentar conjuntamente con la declaración del impuesto sobre la renta.

En relación con las personas físicas contribuyentes de este impuesto, la presentación de la declaración anual, se deberá presentar durante el lapso que comprenden los meses de febrero, marzo y abril, del año inmediato posterior a aquél por el que se presenta la declaración.

Los contribuyentes que sean residentes en el extranjero y que carezcan de establecimiento permanente en el país, pero que mantengan activos en territorio nacional por un periodo menor de un año, no tendrán obligación de presentar pagos provisionales; sino que únicamente se encuentran obligados a presentar su declaración del impuesto al activo, a más tardar el mes siguiente a aquél en que hayan retornado dichos bienes al extranjero.

e) BASE GRAVABLE.

El artículo 2o. de la Ley, señala como base gravable a la cual se le va a aplicar la tasa del 1.8%; al valor del activo del contribuyente en el ejercicio del que se va a calcular el impuesto a pagar.

Para calcular el valor del activo en el ejercicio del que se trate, se deberá sumar los promedios de los activos que se prevén en el mismo artículo 2o. de la ley de la materia y siguiendo el procedimiento que se describe en ese mismo numeral y que a grandes rasgos es el siguiente:

En activos financieros, se deben sumar los procedimientos mensuales que correspondan a los meses del ejercicio y este resultado se divide entre el mismo número de meses.

El promedio de las acciones se calcula en relación con el costo comprobado de adquisición, pero se debe actualizar desde el mes de adquisición hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determina el impuesto.

El promedio mensual de los activos es el resultado de dividir entre dos la suma del activo al inicio y al final del mes, a excepción de los que correspondan a operaciones contratadas con el sistema financiero o con su intermediación, que se calculará sumando los saldos diarios del mes y el resultado se dividirá entre el número de días que comprenda el mes de que se trate.

En activos fijos y en gastos y cargos diferidos, se deberá calcular el promedio de cada bien, el cual se deberá actualizar desde el mes en que se adquirió cada bien hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determine el impuesto. El saldo pendiente por deducir en el impuesto sobre la renta al inicio del ejercicio o el monto original de la inversión si los bienes se adquieren en el mismo ejercicio fiscal por el que se calcula el impuesto, o en aquellos bienes no deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, éste saldo por deducir actualizado, se disminuirá con la mitad de la deducción anual de las inversiones en el mismo ejercicio y con la deducción permitida por las pérdidas de bienes por caso fortuito o fuerza mayor que prevé la Ley del Impuesto sobre la Renta.

No se actualizarán los bienes que hayan sido adquiridos con posterioridad al último mes de la primera mitad del ejercicio por el cual se determine el impuesto.

En el primer y último ejercicio en el que se utilice el bien, su valor promedio se determinará dividiendo la cantidad que resulte ya actualizada entre doce y el cociente se multiplicará por el número de meses en los que dicho bien se haya utilizado en esos ejercicios.

Si el contribuyente opta por la deducción inmediata de las inversiones de bienes nuevos de activo fijo, en lugar de las deducciones anuales de las inversiones en el mismo ejercicio o la deducción por pérdida del bien por caso fortuito o fuerza mayor, se considerará como saldo por deducir, el que hubiera correspondido de no haber optado por esta clase de deducción, y se aplicarán los porcentajes máximos de

deducción autorizados por la Ley del Impuesto sobre la Renta de acuerdo con el bien de que se trate, los cuales son:

Para gastos y cargos diferidos:

- ◆ 5% para gastos diferidos
- ◆ 10% para erogaciones hechas en un período preoperativos.
- ◆ 15% para regalías por patentes de invención, de mejoras, por marcas, nombres comerciales, dibujos o modelos, planos, fórmulas, procedimientos, informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales y científicas; y en general por asistencia técnica o transferencia de tecnología, así como para otros gastos diferidos.

Para activos fijos:

En construcciones:

- ◆ 10% en inmuebles declarados o catalogados como monumentos arqueológicos, artísticos, históricos o patrimoniales por el Instituto Nacional de Antropología e Historia o por el Instituto Nacional de Bellas Artes y que cuenten con el certificado de restauración expedido por la autoridad competente.
- ◆ 5% en los demás casos-
- ◆ 6% Para ferrocarriles, carros de ferrocarril, locomotoras y embarcaciones.
- ◆ 10% para mobiliario y equipo de oficina.

Tratándose de aviones:

- ◆ 25% para los dedicados a la aerofumigación agrícola.
- ◆ 10% para los demás.

- ◆ 25% para automóviles, autobuses, camiones de carga, tractocamiones y remolques.
- ◆ 30% para equipo de cómputo electrónico, consistente en una máquinas o grupo de máquinas interconectadas conteniendo unidades de entrada, almacenamiento, computación, control y unidades de salida, usando circuitos electrónicos en los elementos principales para ejecutar operaciones aritméticas o lógicas en forma automática por medio de instrucciones programadas, almacenadas internamente o controladas externamente, así como para el equipo periférico de dicho equipo de cómputo, tal como unidades de discos ópticos, impresoras, lectores ópticos, graficadores, unidades de respaldo, lectores de código de barras, digitalizadores, unidades de almacenamiento externo, así como monitores y teclados conectados a un equipo de cómputo.
- ◆ 35% para dados, troqueles, moldes, matrices y herramental, también para equipo destinado directamente a la investigación de nuevos productos o desarrollo de tecnología en el país.
- ◆ 100% para semovientes, vegetales y máquinas registradoras de comprobación fiscal, equipo destinado a la conversión a consumo de gas natural, equipo destinado a prevenir y controlar la contaminación ambiental en cumplimiento de las disposiciones legales respectivas.

En otro tipo de maquinaria y equipo, son los siguientes:

- ◆ 10% para la producción de energía eléctrica y su distribución, y para transportes eléctricos.
- ◆ 5% para molinera de granos; producción de azúcar y derivados; de aceites comestibles; transportación marítima, fluvial y lacustre.
- ◆ 6% para producción de metal, obtenido en primer proceso; productos de tabaco y derivados del carbón natural.

- ◆ 7% para fabricación de pulpa, papel y productos similares; petróleo y gas natural.
- ◆ 8% para fabricación de vehículos de motor y sus partes; construcción de ferrocarriles y navíos; fabricación de productos de metal, de maquinaria y de instrumentos profesionales y científicos; producción de alimentos y bebidas, excepto granos, azúcar, aceites comestibles y derivados.
- ◆ 9% para curtido de piel y fabricación de artículos de piel; de productos químicos, petroquímicos y farmacobiológicos; de productos de caucho y de productos plásticos; impresión y publicación.
- ◆ 11% para la fabricación de ropa; fabricación de productos textiles, acabado, tejido y estampado.
- ◆ 12% para construcción de aeronaves, compañías de transporte terrestre de carga y de pasajeros.
- ◆ 16% para compañías de transporte aéreo, transmisión por radio y televisión.
- ◆ 25% para la industria de la construcción, incluyendo automóviles, camiones de carga, tractocamiones y remolques; para actividades de agricultura, ganadería, de pesca o silvicultura.
- ◆ 10% para otras actividades no especificadas en este último apartado.
- ◆ 20% para el destinado a restaurantes.

En terrenos, el monto original de la inversión 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, a éste resultado se le dividirá entre doce y el cociente se multiplicará por el número de meses en el que el terreno haya sido propiedad del contribuyente en el ejercicio por el cual se calcule el impuesto.

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

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

- a) Valuando el inventario final conforme al precio de la última compra efectuada en el ejercicio por el que se determine el impuesto.
- b) Valuando el inventario final conforme al valor de reposición. El valor de reposición 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 valor del inventario al inicio del ejercicio será el que correspondió al inventario del ejercicio inmediato anterior.

Si el contribuyente cambia su método de valuación, deberá cumplir las reglas que para tal efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Los residentes en el extranjero que mantengan inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubiesen sido transformados por algún contribuyente del impuesto al activo y que sean activos fijos, gastos y cargos diferidos o inventarios de materias primas, productos semiterminados o terminados utilizados en su actividad empresarial por un periodo menor a un año, calcularán el impuesto correspondiente a los bienes que forman parte de sus activos fijos o gastos y cargos diferidos, considerando el resultado de dividir el valor que se consigne en el pedimento aduanal, disminuido con la mitad de la deducción por inversiones que le

hubiera correspondido por el período que permanecieron en territorio nacional, de haber sido contribuyentes del impuesto sobre la renta, entre 365 multiplicado por el número de días que permanecieron en el territorio nacional.

Para calcular el valor de los activos que sean de inventarios de materias primas, productos semiterminados o terminados que el contribuyente utilice en la actividad empresarial, los residentes en el extranjero con inventarios en territorio nacional, 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 de estos activos, serán los consignados en los pedimentos aduanales.

Una vez determinada la base gravable del impuesto al activo, conforme al procedimiento señalado anteriormente, es decir, una vez hechas las deducciones autorizadas y las actualizaciones requeridas, quedará integrada así la base a la que se le aplicará la tasa del 1.8% para determinar el impuesto al activo a pagar.

CAPITULO IV. EL IMPUESTO AL ACTIVO PERSIGUE SECUNDARIAMENTE FINES EXTRAFISCALES.

a) ASPECTO DOCTRINARIO.

La finalidad que persiguen los impuestos como regla general, es la de que los contribuyentes aporten por medio de sus contribuciones un ingreso al Estado en sus tres niveles de gobierno, para que éste lo aplique para satisfacer el gasto público; es decir, las contribuciones se deben utilizar para cubrir el gasto público.

Esta disposición de la finalidad de los impuestos, emana del principio constitucional consagrado en el artículo 31 fracción IV al ordenar como obligación de los mexicanos, que como ya se observó no solamente se limita a obligación de aquellos que tengan el carácter de nacionales, de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

La doctrina en ese sentido, no hace más que apoyar íntegramente la disposición constitucional.

Luis Martínez López, al referirse a la multicitada fracción IV del artículo 31 constitucional, señala que "Esto debe entenderse en el sentido de que los impuestos previstos en la Ley de Ingresos deberán ser destinados a cubrir los gastos que en conjunto figuren en el Presupuesto de Egresos, sin que el Estado pueda antes de la recaudación, señalar un fin determinado al recurso."¹² Comparten este mismo punto de vista algunos otros autores como Serra Rojas, Rodríguez Lobato y De la Garza,

¹² Martínez López, Luis. *Idem*. Página 65.

entre otros; en sus respectivas obras, que por estar expresados exactamente en el mismo sentido, no se citarán textualmente en este apartado.

Como quedó expresado al inicio de este capítulo, la finalidad como regla general del impuesto, como parte integrante de las contribuciones, es satisfacer el gasto público; pero puede existir como excepción, que la finalidad perseguida por algún impuesto en particular, como es el caso del impuesto al activo, además de la finalidad de allegar al erario público de ingresos para satisfacer el gasto público, persiga algunos otros fines denominados extrafiscales.

El impuesto al activo de las empresas, persigue una finalidad puramente fiscal como lo es el hacer llegar un ingreso al Estado para la satisfacción del gasto público, pero al mismo tiempo persigue de manera secundaria o accesorio, una finalidad extrafiscal, que se puede dividir en dos partes: una finalidad extrafiscal inmediata y una finalidad extrafiscal mediata.

La finalidad extrafiscal inmediata es la que generó el legislador al crear este impuesto, toda vez que se creó como un impuesto complementario del impuesto sobre la renta para regularizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de algunos contribuyentes en relación al impuesto sobre la renta, ya que se determinó que más de la mitad de contribuyentes manipulaban su contabilidad, que se traducía en la reducción de su base gravable para el pago del impuesto sobre la renta para así poder hacer sus declaraciones sin pago de este impuesto, situación que a partir de la entrada en vigor de la Ley del Impuesto al Activo, éstos contribuyentes que determinaban en sus declaraciones del impuesto sobre la renta un pago nulo, esto es, declaraciones en ceros; por medio del nuevo impuesto deberán pagar un mínimo por concepto de impuestos al activo y de esta manera se controla a los contribuyentes que no pagan impuestos sobre la renta por las razones anotadas, a pagar el impuesto del activo, situación que el contribuyente debe contemplar, cerrándole así algunos caminos para manipular sus libros, y en general, todo su sistema de contabilidad que

finalmente se refleja en sus declaraciones de impuestos, así pues, se le obliga a pagar impuesto al activo en caso de no pagar Impuesto sobre la Renta, teniendo a su favor el mecanismo de acreditamiento de un impuesto sobre el otro.

La finalidad extrafiscal mediata es aquella que se apuntó en la creación del impuesto al mencionar que se perseguía además de un ingreso nuevo al crario público, el de mejorar la competitividad de las empresas mexicanas en el exterior y poder llegar así a un crecimiento económico sostenido, estable, eficiente y justo; palabras incluidas en la exposición de motivos de este impuesto al activo. Esta situación de que por medio del impuesto al activo se perseguía mejorar la competitividad de las empresas para lograr un crecimiento económico, se me hace un tanto contradictorio, pues de entrada, el sistema impositivo mexicano es bastante rígido tanto por la gran cantidad de contribuciones existentes en nuestro medio, como por las tasas impositivas de cada una de ellas, que son muy altas y representan uno de los problemas más graves a los que se tienen que enfrentar aquellas personas que deciden dedicarse a la actividad empresarial. Algunos ejemplos de tasas altas son el impuesto sobre la renta mismo y el impuesto al valor agregado entre otros.

En mi opinión, este impuesto al activo de las empresas, al contrario de apoyar el crecimiento económico del país por medio del desarrollo positivo de las empresas mexicanas, vino a convertirse en un obstáculo más para aquellas empresas existentes en ese entonces y para las nuevas empresas que pretendían crecer, pues la situación económica general del país ha venido a menos, con las constantes devaluaciones, las crisis a las que nos tenemos que enfrentar, hacen que cada día la eficiencia empresarial sea más difícil, pues cada día que pasa sus ingresos se reducen pues el poder adquisitivo de los mexicanos en general se ha ido perdiendo a través de los últimos años, de manera que las empresas vienen teniendo menores utilidades por un lado, pero por otro el sistema impositivo mexicano continúa con su rigidez y que a final de cuentas, muchas empresas han tenido que abandonar la actividad

empresarial, pues llega un momento en que los ingresos no son suficientes para sufragar los gastos que dichas empresas debe hacer entre ellos, el pago de las contribuciones, del impuesto al activo entre ellas con lo que finalmente llegan a quebrar, a cerrar sus puertas, destino totalmente opuesto al que se pretendió como finalidad extrafiscal a largo plazo con la creación del impuesto que nos ocupa.

b) ES COMPLEMENTARIO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Intimamente relacionado con la finalidad extrafiscal inmediata de la que ya se habló, el impuesto al activo de las empresas fue concebido como un impuesto complementario al impuesto sobre la renta.

Esta característica de complementariedad que se le dio al impuesto al activo desde su origen, tuvo como objetivo, además del de generar un ingreso extra en el erario federal, el de tener un control de aquellos contribuyentes que hacen sus declaraciones de impuestos sobre la renta de tal manera que el resultado de impuesto a pagar, sea de cero y obligarlos con el impuesto al activo a pagar un mínimo de impuestos, ya que no pagan impuestos sobre la renta, deberán pagar entonces y en lugar del impuesto sobre la renta, una cantidad por concepto de impuesto al activo, que es esta última finalidad la que creó fue más determinante para la creación de un tributo que toma como base los activos destinados a las actividades empresariales y que complementa al impuesto sobre la renta.

Con el impuesto al activo, a partir de mil novecientos ochenta y nueve, el primer día del año, cuando entró en vigor; los contribuyentes que manipulaban su base gravable para no pagar impuesto sobre la renta, a partir de esa fecha, no les quedó más remedio que pagar realmente cantidades por concepto de impuesto sobre la renta, pues si se declara en ceros el impuesto sobre la renta o si el importe a pagar es menor al impuesto al activo, en ocasiones resulta más conveniente para el

contribuyente para pagar impuesto sobre la renta que pagar impuesto al activo; pues este último puede ser mayor el monto a pagar.

c) TESIS J/P. 20/91.

"Tesis J/P. 20/91. Rubro: ACTIVO DE LAS EMPRESAS. LA LEY QUE CREA EL IMPUESTO CORRESPONDIENTE NO ES INCONSTITUCIONAL POR PERSEGUIR, SECUNDARIAMENTE, FINES EXTRAFISCALES.

TEXTO: El propósito fundamental de los impuestos es el recaudatorio para sufragar el gasto público de la Federación, estados, y municipios en los términos establecidos por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, pero no resulta violatorio de esta norma la circunstancia de que al establecerlos, el legislador tome en consideración, además, de manera accesorio o secundaria, algunas de las consecuencias que sobre la colectividad puedan tener las contribuciones, a efecto de que sirvan de apoyo a la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar o regular, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos. Así, no es inconstitucional que al fin recaudatorio perseguido primordialmente por el legislador cuando estableció el gravamen de que se trata, se agregue otro complementario que consiste, según se infiere de la exposición de motivos de la ley, en el interés de crear un mecanismo que, por un lado, impulse el desarrollo de las actividades empresariales al inducir el incremento de la eficiencia de las unidades de producción y, por el otro, desaliente la subsistencia de entidades deficitarias e improductivas."¹³

Como se observa, la tesis de Jurisprudencia que antecede, llegó a configurarse debido a que como ya se mencionó al inicio de esta investigación, el impuesto al

¹³ Suprema Corte de Justicia de la Nación. Gaceta del Seminario Judicial de la Federación. Número 42 Junio de 1991. Editorial Themis. México 1991. Páginas 13 y 14.

activo de las empresas desde su inicio, fue objeto de múltiples descontentos entre los contribuyentes obligados a su pago; situación que se reflejó en innumerables impugnaciones, hasta llegar a nuestro más alto Tribunal y crearse entre muchas otras, la tesis jurisprudencial en comento.

Haciendo un análisis de la jurisprudencia que determina que el impuesto al activo de las empresas no es inconstitucional por perseguir accesoriamente fines extrafiscales, se puede observar que de inicio, los Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, confirman lo determinado por los legisladores y por la doctrina en el sentido de que la finalidad principal de todo impuesto, es el de recaudar medios para así poder sufragar el gasto público.

Continúa la disposición de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en asegurar que mientras no haya violación de los principios constitucionales que rigen a los impuestos, es perfectamente válido y constitucional que mediante las leyes que crean a los impuestos, se persiga de manera secundaria obtener algún beneficio que represente un bien para la colectividad, según las políticas estatales en economía, finanzas, en el ámbito social, etc.; para que de esa manera se logre robustecer o impulsar determinada área que al Estado le interese.

Es importante mencionar que esta finalidad extrafiscal, debe ser siempre accesoria o secundaria; pues de lo contrario, es decir, si fuera la finalidad principal de algún impuesto, resultaría contrario al principio constitucional que ordena que los impuestos se deben utilizar para cubrir el gasto público.

Aplicando el razonamiento que al inicio se hace en la tesis jurisprudencial analizada, los ministros la adaptan concretamente al impuesto al activo y concluyen conque éste, no es inconstitucional porque aparte del fin recaudatorio se le aplique el de impulsar el desarrollo de las actividades empresariales por medio de la eficiencia de las empresas, desalentando a aquellas improductivas o que son deficitarias.

Este fin extrafiscal accesorio del que se habla, está íntimamente relacionado con la situación de que el impuesto al activo complementa al impuesto sobre la renta y así, con ese mecanismo de acreditamiento y complementariedad, las empresas que operan con números rojos, esto es, que no obtienen ganancias, deberán pagar un mínimo de impuestos, que es precisamente, el pago del impuesto al activo. Esto sirve para que el empresario tome una decisión determinante, pues al cabo del tiempo, o hace que su empresa sea productiva y redituable, o definitivamente abandona la actividad empresarial, pues si además de no obtener ganancias en su actividad, debe pagar impuestos, a ningún empresario le conviene seguir manteniendo una situación de esa manera.

CAPITULO V. DECISIONES DEL PODER JUDICIAL ACERCA DE SU CONSTITUCIONALIDAD.

a) HASTA EL AÑO DE 1995 CON LA ANTERIOR SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION.

Mucho se ha hablado de la autonomía que deben de tener para el cumplimiento de sus funciones los tres poderes que conforman a nuestro sistema federal, el Legislativo, el Ejecutivo y el Judicial. Pero a lo largo de nuestra historia se ha observado que existe un marcado predominio del Poder Ejecutivo sobre los otros dos poderes, y una clara sujeción del Legislativo y del Judicial ante el Ejecutivo. Ejemplificando concretamente con algún tema o situación, el impuesto al activo de las empresas nos puede servir de una manera muy clara y precisa para poder observar éste fenómeno que representa el poder ilimitado que tiene el Ejecutivo, en nuestro país y que se manifiesta en las "encomienas" que realiza el Ejecutivo, sobre el legislativo para la creación y modificación de nuestras leyes; y sobre el Judicial para la administración de justicia, en las áreas que al Estado, por medio del Ejecutivo que es el encargado de dirigir los destinos del país, le interese impulsar, desarrollar, frenar, abolir, etc.

Desde que llegó al Congreso de la Unión el proyecto de creación de la Ley que originó el impuesto al activo por parte del Ejecutivo Federal, y hasta su aprobación, solamente le tomó a nuestros legisladores escasamente una semana, a pesar de haber hecho una serie de correcciones y modificaciones al proyecto del Ejecutivo, pero solamente de carácter técnico, ya que se continuó con el sentido perseguido por el Ejecutivo.

Desde el origen del impuesto al activo se observa la manipulación del Ejecutivo sobre el Legislativo, pues realmente se analizó y se creó un impuesto por medio de una ley totalmente por el poder Legislativo. Yo creo que no, pues materialmente y

siguiendo el procedimiento de creación de Leyes, efectivamente fue realizado por el Legislativo, pero intelectualmente fue creado por el Ejecutivo pues en ese momento consideró crearlo, y finalmente lo consiguió.

En relación a la manipulación del Poder Ejecutivo sobre el Judicial, se puede observar en su actuación, pues de manera sistemáticamente, las resoluciones finales de nuestro más alto Tribunal, en relación a las impugnaciones hechas contra el impuesto al activo, se otorgaban en favor del propio Estado, pues era prácticamente imposible que un particular que impugnaba la constitucionalidad del impuesto al activo, a pesar de contar con los argumentos jurídicos, lograra obtener un fallo a su favor, y por muestra, analicemos algunas decisiones de la Corte, que llegaron a convertirse en tesis de jurisprudencia, que como sabemos, se conforma de las resoluciones que en conjunto la integran y son la verdad jurídica final y definitiva.

Esta actuación subordinada de la Corte, se observaba más marcada hasta el año de 1995, pues hasta el cambio radical que sufrió en ese año; en la anterior Suprema Corte de Justicia, se influía de manera más directa y se reflejaba en sus fallos que generalmente eran a favor del Estado, pues decidían casi en su totalidad, que el impuesto al activo de las empresas cumplía cabalmente con los principios constitucionales rectores de los impuestos, situación que realmente y de manera objetiva, poco a poco se ha ido fortaleciendo la idea de justicia en este tributo.

Tesis J/P. 10/92. Rubro: ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. EL ARTICULO 60. DE LA LEY RELATIVA NO VIOLA EL ARTICULO 13 CONSTITUCIONAL, DADO QUE LAS EXENCIONES QUE ESTABLECE NO CONSTITUYEN UN FUERO.

"Texto: En términos del artículo 13 de la Constitución General de la República están prohibidos los fueros, entendidos, entre otras connotaciones, como el privilegio o prerrogativa que se otorgue a uno o varios individuos atendiendo a su persona misma, con lo cual se establecería un privilegio de naturaleza subjetiva. Tal prohibición constitucional no se ve quebrantada por el artículo 60. de la ley del

Impuesto al Activo de las Empresas, ya que las exenciones que prevé en favor de diversos sujetos no se otorgan considerando factores subjetivos, sino en atención a las peculiaridades de las diversas categorías de causantes que en él se mencionan y por las que ameritan un tratamiento fiscal distinto; por ello la jurisprudencia de este Alto Tribunal las ha estimado exenciones objetivas."¹⁴

La Suprema Corte de Justicia de la Nación puso de manifiesto en la tesis que antecede su sistemática línea de resoluciones, pues terminantemente declara constitucional al impuesto al activo de las empresas por considerar que las exenciones contempladas en la Ley que lo regula, no constituyen un fuero, ya que se trata de exenciones objetivas y atienden a la aplicación de un tratamiento fiscal distinto, pero es muy diferente hablar de un tratamiento fiscal distinto, a hablar de una exención de la obligación de pago del tributo, pues como se mencionó, antes de la última reforma a la ley del Impuesto al Activo, algunos sujetos que a pesar de estar en condiciones de ser gravados por este impuesto, hablando específicamente de las empresas que componen el sistema financiero, se encontraban en una situación de privilegio, pues no eran obligadas al pago del impuesto y esta situación, pues no era un trato fiscal diferente solamente, sino que se trataba de una exención total de la obligación y con ello se quebrantaba el principio constitucional de equidad tributaria; situación que atinadamente se logró corregir en buena medida con una de las últimas jurisprudencias que a la fecha se han integrado, en relación al tributo que se analiza y que trajo como consecuencia una reforma a la ley y que finalmente gravó a las empresas integrantes del sistema financiero que ahora si, con un tratamiento fiscal diferente a los demás sujetos contribuyentes, por su muy especial manejo de activos y que por su naturaleza también especial lo requieren, pues

¹⁴ Suprema Corte de Justicia de la Nación. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Número 51 Marzo de 1992. Editorial Themis. México 1992. Página 9.

también manejan algunos activos captados del público ahorrador o inversionista y que no les pertenece.

Otras de las tesis de Jurisprudencia que integra a este grupo de resoluciones de Suprema Corte de Justicia de la Nación que declaraba de manera sistemática al impuesto al activo como constitucional a pesar de los diversos argumentos en contra de éste, y que cronológicamente también perteneció a una época muy bien definida, es decir, hasta antes del año de 1995 con la entrada en funciones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación renovada y reformada; es la siguiente:

Tesis J/P. 14/91. Rubro: ACTIVO DE LAS EMPRESAS. LA LEY RELATIVA NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD PREVISTO EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, DE LA CARTA MAGNA, POR LA CIRCUNSTANCIA DE QUE NO COINCIDA CON LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL SEÑALAMIENTO DE LO QUE CADA UNO DE ESOS ORDENAMIENTOS CONCIBE COMO ACTIVOS Y PASIVOS.

“Texto: El principio de legalidad establecido en la fracción IV del artículo 31 constitucional debe entenderse en el sentido de que la ley que crea un tributo contenga los elementos que configuran éste, como son el sujeto, el objeto, la base, la tasa y la época de pago, a fin de evitar que la autoridad arbitrariamente establezca tanto la cuantía del tributo como los mencionados elementos, dicha exigencia constitucional en materia tributaria se ve plenamente colmada por la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, toda vez que claramente señala, por una parte, que su objeto serán los activos que se utilicen por los causantes o por un tercero, en su caso, en actividades empresariales; y, por otra parte, que serán considerados como tales: 1. Los activos fijos, gastos y cargos diferidos (artículo 2o., fracción II, Párrafo 1o.). 2. Los terrenos (artículo 2o. fracción III). 3. Los inventarios de materias primas, productos semiterminados o terminados (artículo 2o. fracción IV). 4. Los activos financieros (Artículo 4o.). Como se ve, en los términos de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas no hay definición en cuanto a lo que debe entenderse por

activos, pues claramente lo señala en el texto de los artículos invocados, situación que es suficiente para considerar que la misma cumple cabalmente con la exigencia de legalidad tributaria constitucional. Ahora bien, independientemente de que pueda o no haber complementariedad entre la Ley de Impuesto Sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, el hecho de que no coincidan en el señalamiento de los conceptos que cada una de ellas concibe como activos, no provoca la inconstitucionalidad de la ley reclamada, toda vez que, por un lado, si ésta, como ya se dijo, establece cuáles son los activos que grava, con ello cumple con el requisito de legalidad; y, por otro lado, se trata de dos ordenamientos secundarios autónomos con objeto de tributación diferente, lo que por lógica consecuencia amerita que sus respectivos sistemas se integren con elementos distintos. En tales condiciones, no se requiere de coincidencia plena entre sus disposiciones que consideran a determinados bienes como activos o pasivos, a fin de que se estime que la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas se ajusta al principio de legalidad tributaria consagrado por la fracción IV del artículo 31 constitucional.”¹⁵

Una vez más se puede observar la negativa a conocer el Amparo y Protección de la Justicia Federal por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a los particulares o quejosos impugnantes del impuesto al activo, al declararlo como constitucional, pues en la tesis precedente, se califica su constitucionalidad al señalar la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas cumple con el principio constitucional de legalidad, pues dentro de su articulado se señalan los elementos del impuesto tales como sujetos, objeto, base, tasa y época de pago, además de que se señalan en términos precisos a los activos que integran el objeto del tributo; aparte de que se hace la observación de que a pesar de que la Ley del Impuesto sobre la

¹⁵ Suprema Corte de Justicia de la Nación. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Número 39 Marzo de 1991, Editorial Themis. México 1991. Páginas 37 y 38.

Renta y la Ley del Impuesto al Activo contienen preceptos diferentes entre si, cada legislación es autónoma y no se quebranta el principio de legalidad por este simple hecho.

El anterior par de tesis jurisprudenciales, fueron elegidas de entre muchas más, para efectos de este trabajo, pero todas ellas tendientes a declarar siempre como constitucional al impuesto al activo de las empresa, hay un elemento afin a todas estas jurisprudencias que siempre declararon constitucional al impuesto al activo, y es, la cronología. En un lapso, que se puede integrar de la entrada en vigor del impuesto motivo de estudio en esta investigación, que data del primer día de 1989, hasta antes de la entrada en funciones del Poder Judicial Federal reformado, específicamente hablando de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el año de 1995, y con este aspecto temporal, viene aunado otro, pero éste último, de carácter personal, material y funcional, pues hubo un cambio de integrantes y de organización en general de nuestro más alto Tribunal, la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Los nuevos integrantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en 1995, se hicieron notar rápidamente, por lo menos en el área que nos ocupa en este trabajo, pues de manera extraña, se inició una serie de decisiones totalmente opuestas a las que nos tenía acostumbrados la anterior Corte, pues finalmente tuvieron que pasar más de seis años y el cambio radical en el Poder Judicial Federal, para que se iniciaran precedentes y posteriormente tesis de jurisprudencia que declaran inconstitucional al impuesto al activo de las empresas.

b) A PARTIR DE 1995, CON LA NUEVA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION.

Contrarias a las decisiones de Suprema Corte de Justicia de la Nación que declararon constitucional al impuesto al activo, surgió a partir del hecho histórico que representó el cambio trascendental de la misma Corte, una corriente de decisiones que después de tanta lucha de los particulares, declaró inconstitucional al impuesto al activo de las empresas. A continuación se analizará, primero, una serie de dos tesis que no integraron jurisprudencia, pero que declararon inconstitucional al impuesto del activo, y posteriormente otro par, pero ahora sí de tesis jurisprudenciales que otorgaron la razón a los recurrentes del impuesto que lo impugnaron de inconstitucional.

Tesis No. XLVII/95 (9a.).

“ACTIVO. ESTE IMPUESTO QUEBRANTA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD AL NO PREVER LA POSIBILIDAD DE DESVIRTUAR LA PRESUNCION DE GANANCIA MINIMA OBJETO DEL GRAVAMEN. Siendo el objeto del impuesto al activo la ganancia o rendimiento mínimo presunto originado en la tenencia de activos destinados a actividades empresariales, es claro que al no prever la Ley la posibilidad de desvirtuar esta presunción de ganancia mínima, quebranta el principio de proporcionalidad tributaria, pues ocasiona que el gravamen no sea acorde con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto al encontrarse obligados a cubrirlo también quienes no hayan tenido la ganancia mínima que se presume.”¹⁶

¹⁶ Suprema Corte de Justicia de la Nación. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Tomo II Agosto de 1995. Pleno, Salas y Tribunales Colegiados de Circuito. México 1995. Editorial Themis. Página 65.

Esta tesis que no integró jurisprudencia, se complementa o se relaciona íntimamente con la tesis No. XLIX/95 (9a.) que al igual, fue concebida el 16 de agosto de 1995, y que determina el objeto del impuesto al activo y a la letra dice:

“Tesis No. XLIX/95 (9a.)

ACTIVO. SU OBJETO CONSISTE EN LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA ORIGINADA EN LA TENENCIA DE ACTIVOS DESTINADOS A ACTIVIDADES EMPRESARIALES. Si se desentraña el verdadero sentido del establecimiento del impuesto al activo y su estructuración legal, mediante la interpretación relacionada de los diversos preceptos que componen la ley relativa y su exposición de motivos, se llega a la conclusión de que el objeto de este impuesto no consiste en los activos destinados a actividades empresariales, sino en la ganancia o rendimiento mínimo presunto originado por la tenencia de tales activos, constituyendo éstos exclusivamente la base del impuesto, es decir, el instrumento del que se vale el legislador para determinar esa ganancia mínima presunta y a cuyo valor deberá aplicarse la tarifa o tasa del impuesto, de conformidad con el artículo 2o. de la Ley relativa, para obtener el importe o cuota del tributo, pues siendo el impuesto al activo un gravamen dirigido a personas que realizan actividades empresariales y que, por tanto, persiguen fines de lucro, la ley parte de una ganancia o rendimiento mínimo que presume como objeto del mismo, lo que se advierte claramente del hecho de que quienes tengan esta ganancia mínima no verán incrementada su carga impositiva, en virtud del acreditamiento del impuesto sobre la renta a que tienen derecho los contribuyentes conforme al artículo 9o., por ser el impuesto al activo un gravamen complementario del impuesto sobre la renta que tiene como objetivo, además del fin recaudatorio propio de toda contribución, el control de la evasión fiscal; lo que se corrobora también con las exenciones establecidas en el artículo 6o. de la Ley por el periodo preoperativo, los ejercicios de inicio de actividades, el

siguiente y el de liquidación, en los cuales por no darse la presunción de rendimiento o ganancia mínima objeto del tributo, se otorga el derecho a no pagar impuestos."¹⁷

En la tesis que antecede, fue definido claramente cuál es el objeto del impuesto, pues en la ley que rige el impuesto al activo, en su artículo 1o., señala como objeto del impuesto al activo utilizado en actividades empresariales; la Corte, haciendo un análisis llegó a determinar que el sentido de los legisladores al crear este impuesto, fué que el objeto no es propiamente los activos, sino que es y será en adelante, el real objeto del tributo, una ganancia mínima que se presume, y que tiene como origen la tenencia de activos los cuales se destinan a actividades empresariales.

El Poder Legislativo, se compone de miembros que no necesariamente deben ser Licenciados en Derecho, es decir, que para ser miembro del Poder Legislativo, no es requisito indispensable conocer el Derecho; pero en el Poder Judicial, para ser miembro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Ministro de ella hablando concretamente, es indispensable cubrir entre otros requisitos, ser Licenciado en Derecho, por lo que se entiende que los Ministros de la Corte conocen y dominan el Derecho.

La función de crear leyes, radica en el Poder Legislativo, que como apunté, no necesariamente deben conocer el Derecho, luego entonces, las leyes por ellos creadas pueden adolecer de una buena técnica jurídica, que no estén cien por ciento apegadas a Derecho, etc.; a mi parecer, la Ley del Impuesto al Activo de la Empresa fué una "víctima" de que sus creadores no dominen el Derecho pues como he

¹⁷ Suprema Corte de Justicia de la Nación. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Nueva Época. Tomo II Agosto de 1995. Pleno. Salas y Tribunales Colegiados de Circuito. México 1995. Editorial Themis. Páginas 66 y 67.

apuntado a lo largo de esta investigación, no cumple con algunos principios constitucionales en algunos aspectos implícitos dentro de su contenido.

Los Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, peritos en la materia jurídica, observan los errores o carencias en materia estrictamente jurídica que pueden existir en diversas cuestiones, en el caso que nos ocupa, en las Leyes rectoras de la conducta humana, concretamente en la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas; para que así lleguen a estar completamente acordes a lo dispuesto por la Constitución General de la República.

Así, pues la Suprema Corte de Justicia de la Nación después de un análisis llegó a concluir y observó finalmente que el objeto del impuesto al activo consiste en gravar a aquellos contribuyentes que obtengan ingresos presuntivamente, por la tenencia de activos destinados a la actividad empresarial, situación que considero un avance pues como todo impuesto, debe gravar algún ingreso, lo único, es que este ingreso no es cierto ni determinado, pues la ganancia del contribuyente solamente se presume, otra cuestión de controversia.

Quedó claro entonces, que el objeto del impuesto al activo es la presunción de ganancia mínima del contribuyente, pero surge precisamente con esta determinación otro punto controvertido, pues del contenido de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, no se encuentra un medio de defensa para el contribuyente de desvirtuar esa presunción de ganancia mínima, con lo que se violenta el principio constitucional de proporcionalidad, pues no se toma en cuenta la capacidad tributaria del contribuyente y deberá cubrirlo tanto aquellos contribuyentes que realmente obtengan ganancias, como aquellos otros que no las obtengan.

Una vez más la Suprema Corte de Justicia de la Nación asumió su papel y como jurista que son sus miembros, formaron un precedente consistente en la tesis No. XLVII/95 (9a.) que no integró jurisprudencia, pero integró un antecedente muy

sólido para señalar finalmente inconstitucionalidad al impuesto al activo, que después de tantas impugnaciones, logró otorgar la razón a los inconformes.

Desde mi punto de vista, esa determinación de la Corte fue acertada porque se está gravando con una tasa genérica del 1.8% a todos los sujetos contribuyentes del impuesto al activo y con ello no se observa la capacidad tributaria de cada uno de dichos sujetos, ya que para que un impuesto sea acorde a la Constitución General, entre otros aspectos, debe de observar el ingreso de cada contribuyente y con base en ese ingreso se cobrará el impuesto correspondiente, de tal manera que aquellos que obtengan mayores utilidades, deberán pagar mayor cantidad por concepto de impuestos al activo en el caso que nos ocupa, situación que no cumple este impuesto.

Otra de las tesis de la Corte creada también en agosto de 1995, que no integró jurisprudencia, pero que también tuvo gran importancia, fue la tesis No. XLVIII/95 (9a.) puesto que su creación tuvo una trascendencia en materia impositiva, ya que uno de los aspectos más controvertidos del impuesto al activo de las empresas, fué la exención que manejaba hasta el año de 1996 en donde finalmente surgieron tesis de jurisprudencia, que a la postre originaron reformas a la Ley del Impuesto al Activo, publicadas en el Diario Oficial de la Federación del viernes 10 de mayo de 1996, en el sentido de eliminar la exención a las empresas integrantes del sistema financiero.

“Tesis No. XLVIII/95 (9a.)

ACTIVO. LA EXENCION DE ESTE IMPUESTO A LAS EMPRESAS QUE COMPONEN EL SISTEMA FINANCIERO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. El artículo 6o. de la Ley del Impuesto al Activo, al establecer que exenta del pago del tributo a las empresa que componen el sistema financiero, transgrede el principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, constitucional, en virtud de que teniendo estas empresas activos destinados a actividades empresariales, no

existe razón alguna por la que respecto de ellas no se establezca la presunción de que existe el rendimiento mínimo que grava el impuesto al activo y en el cual podrán acreditar el impuesto sobre la renta efectivamente pagado por tales utilidades, sin que puedan argüirse como justificaciones de tal exención, por un lado, la dificultad para medir con exactitud el activo neto afecto a sus actividades empresariales por el hecho de operar con ahorro captado del público y con depósitos efectuados por el mismo, como se señala en la exposición de motivos de la ley, pues tal circunstancia, en todo caso, debía dar lugar a la prevención de una forma especial de determinación de la base del tributo, pero de ningún modo justifica su exención, máxime que tales empresas son contribuyentes del impuesto sobre la renta de manera tal que si pueden determinar sus utilidades para efectos de este impuesto, no existe razón alguna para presumir que no pueden determinar la base del impuesto al activo; y, por el otro, el que estén sujetas a un estricto control financiero no puede llevar a considerar por ello innecesario ya el control que como objetivo extrafiscal persigue el impuesto al activo, pues bajo este contexto se podría afirmar que todos los contribuyentes están sujetos a control fiscal, por lo que ello no puede considerarse una situación que diferencie a este tipo de contribuyentes de los demás sujetos pasivos del impuesto, lo que permite concluir que la exención de mérito da un trato desigual a iguales al exentar a las empresas que integran el sistema financiero del pago del tributo.¹⁸

Como mencioné anteriormente, esta tesis fue sumamente importante porque dió la pauta para que posteriormente se originara una tesis jurisprudencial que sirvió como fundamento para la reforma de la ley, y que finalmente terminó con este aspecto inconstitucional de la Ley del Impuesto al activo y gravó a las empresas

¹⁸ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo II, Agosto de 1995, Pleno, Salas y Tribunales Colegiados de Circuito, México 1995, Editorial Themis, Páginas 65 y 66.

integrantes del sistema financiero, pero desafortunadamente para llegar a esta reforma legal, tuvieron que pasar más de siete años de existencia de la Ley del Impuesto al Activo, de la violación al principio constitucional de equidad tributaria al tratar a las empresas del sistema financiero desigualmente, siendo que deberían y ahora ya tienen un trato igual a los demás contribuyentes del impuesto al activo de las empresas.

También es importante esta tesis en la medida de que propone la creación de una forma especial de determinación de la base del tributo a las empresas integrantes del sistema financiero, ya que por su especial naturaleza, es decir, no todos sus activos son iguales a cualquier otra empresa o persona física dedicada a actividades empresariales, pero no es razón suficiente para exentarlas de la obligación de pago del impuesto al activo, pero si es válido crear una forma de determinación diferente para el pago del impuesto.

Finalmente, en el año de 1996, surgieron dos tesis jurisprudenciales, una de ellas, la 10/96 que considero es la más importante de todas las tesis aisladas y la tesis de jurisprudencia existentes hasta el momento, acerca del impuesto al activo de las empresas, en virtud de que fué precisamente está la que sirvió de base al Congreso de la Unión para emitir una reforma a la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas y corregir uno de los aspectos inconstitucionales que permaneció dentro de su contenido por más de siete años y que se refería a la exención de pago de este impuesto a las empresas integrantes del sistema financiero; tesis que textualmente se compone de la siguiente manera:

“Tesis de Jurisprudencia No. 10/96. ACTIVO, IMPUESTO AL. LA EXENCIÓN A LAS EMPRESAS QUE COMPONEN EL SISTEMA FINANCIERO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.- El artículo 6o., fracción I, de la Ley del Impuesto del Activo, vigente en su origen (actual fracción II) al establecer que exenta del pago del tributo a las empresas que componen el sistema financiero, transgrede el principio de

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

artículo 31, fracción IV de la Constitución, en cuanto previene como un requisito esencial de las contribuciones que sean equitativas.”¹⁹

Si bien es cierto que las empresas que integran el Sistema Financiero tienen una naturaleza especial y diferente a las demás empresas o personas físicas dedicadas a actividades empresariales, en virtud de que no todos los activos con los que operan, son susceptibles de gravarse por el impuesto al activo de las empresas, porque algunos de ellos como se menciona en la jurisprudencia 10/96, también es cierto que esta no es una razón suficiente para transgredir el principio constitucional de equidad tributaria como se había manejado en la Ley del Impuesto al Activo, hasta la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación del 10 de mayo de 1996 en donde finalmente y como consecuencia de la tesis jurisprudencial analizada, se gravó a las empresas que conforman el Sistema Financiero, con la diferencia entre estas empresas en relación a sus activos no afectos a su intermediación financiera, que son los activos por los cuales se obligan al pago del impuesto al activo de las empresas.

En la reforma a la ley, se anotó el ajuste observado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el sentido de que efectivamente las empresas integrantes del Sistema Financiero cuentan con activos que no deben ser gravados por este impuesto, en virtud de que son captados por el ahorro del público y con sus depósitos, pero que esa no es razón suficientemente válida para eximirlos de su obligación de pago del impuesto al activo, sino lo que se debe hacer es una determinación especial de la base del impuesto para estas empresas, y efectivamente

¹⁹ Suprema Corte de Justicia de la Nación. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Tomo III. Marzo de 1996. Pleno, Salas y Tribunales Colegiados de Circuito. México 1996. Editorial Themis. Páginas 38 y 39.

la reforma a la ley contempla ahora esta determinación especial de la base del impuesto, pues las empresas del Sistema Financiero están ya obligadas al pago del impuesto al activo de las empresas por sus activos no afectos a su intermediación financiera, dentro de los cuales se deberán considerar, a los activos fijos, terrenos, gastos y cargos diferidos, que no respalden sus obligaciones con terceras personas y que sean consecuencia de su actividad de intermediación financiera. Los activos que por disposición legal no puedan conservar en propiedad, tampoco serán gravados por el impuesto al activo de las empresas.

Con esta inclusión de las empresas integrantes del Sistema Financiero como sujetos pasivos del impuesto al activo, se corrige en cierta medida la inconstitucionalidad de la Ley que lo crea, pero todavía existen otros aspectos susceptibles de perfección constitucional.

La última de las disposiciones emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es la tesis jurisprudencial No. 11/96, que señala:

“Tesis de Jurisprudencia No. 11/96. ACTIVO, IMPUESTO AL. EL ANALISIS DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LOS PRECEPTOS DE LA LEY QUE LO REGULA EXIGE CONSIDERAR QUE SU OBJETO RADICA EN LOS ACTIVOS, CONCURRENTES A LA OBTENCION DE UTILIDADES, COMO SIGNO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, ASI COMO QUE ELLO SE ENCUENTRA VINCULADO A SUS FINES FISCALES (CONTRIBUTIVO Y DE CONTROL) Y A LOS EXTRA FISCALES DE EFICIENCIA EMPRESARIAL. Del contenido de los artículos 25, 28 y 31, fracción IV de la Constitución y, específicamente, de los artículos 1o., 6o., 9o. y 10o. de la Ley de Impuesto al Activo de las Empresas (Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1988) y de la exposición de motivos de la iniciativa correspondiente resulta que para examinar la constitucionalidad de los preceptos de este cuerpo legal es imprescindible considerar que, si bien de la literalidad de su artículo 1o., el objeto de la contribución radica en el “activo” de las empresas, de los demás preceptos que

integran el sistema del tributo, se infiere que dicho objeto se encuentra íntimamente vinculado, a que dichos activos sean susceptibles de concurrir a la obtención de utilidades, signo de capacidad contributiva que el legislador necesariamente debe tomar en cuenta como presupuesto esencial de toda contribución y que, además, del fin estrictamente fiscal de recaudar recursos para los servicios públicos que exige la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, persigue la finalidad fiscal de contar con un medio eficaz de control en el pago que por impuesto sobre la renta corresponde a los sujetos pasivos, así como la finalidad extrafiscal de estimular la eficiencia de los mismos en el desarrollo de sus actividades económicas."²⁰

En esta tesis jurisprudencial, se corrobora la corriente ideológica predominante en los últimos dos años respecto al impuesto al activo de las empresas, en el sentido de que el objeto de este impuesto no solamente se concreta al activo de las empresas como es señalado en el artículo 1o. de la ley que lo regula, sino que se debe interpretar forzosamente que esos activos sean utilizados para la obtención de utilidades y que esto represente la capacidad tributaria requerida para el pago de cualquier contribución.

Se menciona nuevamente la finalidad que persigue este impuesto, que será ambivalente, es decir, una finalidad fiscal de recaudación de ingresos para la satisfacción del gasto público y además, la de tener un eficaz medio de control para el cumplimiento de las obligaciones del pago del impuesto sobre la renta; además de tener una finalidad extrafiscal de propiciar entre los sujetos obligados una eficiencia empresarial a través del pago del impuesto al activo de las empresas.

²⁰ Suprema Corte de Justicia de la Nación. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Tomo III. Marzo de 1996. Pleno, Salas y Tribunales Colegiados de Circuito. México 1996. Editorial Themis. Página 5.

Considero acertada la descripción vertida en la tesis que antecede, pero lo que considero incorrecto es que la descripción del objeto del impuesto al activo de las empresas debe estar perfectamente señalada dentro del cuerpo de la ley, situación que desafortunadamente no se encuentra plasmada en la ley, con lo que a mi manera de pensar, se violenta el principio constitucional de legalidad, pues se desprende de éste, que todos los elementos del impuesto deben estar perfectamente señalados en el cuerpo de la ley, para así cumplir con lo ordenado por nuestra Constitución General y que el contribuyente obligado al pago del impuesto al activo de las empresas en este caso, tenga una certeza jurídica en cuanto a sus obligaciones fiscales respecto al pago del mismo.

CAPITULO VI. CONCLUSIONES.

- I. En la exposición de motivos de la Ley de Impuesto al Activo de las Empresas, se aseguró que con las medidas fiscales implementadas en ese momento, dentro de ellas la creación del impuesto al activo, se reduciría la inflación y se reencontraría el camino del crecimiento económico; situaciones que desafortunadamente para el país, no se presentaron como se vaticinó con la entrada en vigor del impuesto al activo, sino que al contrario, en el tiempo que lleva de vigencia éste, es decir, de mil novecientos ochenta y nueve a la fecha, los índices inflacionarios han ido en aumento, el poder adquisitivo de la moneda se ha disminuido, en general, la economía del país no ha tenido el crecimiento esperado y que los legisladores expusieron que se podría tener con la entrada en vigor del impuesto al activo de las empresas, entre otras disposiciones fiscales.
- II. Por lo anterior, se observa claramente que el impuesto al activo de las empresas no ha cumplido con las expectativas de crecimiento económico y reducción de la inflación con las que fué creado, por lo que considero debe ser abrogado y en lugar de permanecer vigente una Ley creadora de un impuesto inconstitucional e ineficaz, se deben implementar mecanismo de control y revisión de las obligaciones fiscales de las diversas contribuciones ya existentes.
- III. En el Sistema Tributario Mexicano, el impuesto al activo de las empresas fué creado a semejanza de otros sistemas tributarios, concretamente en el sistema francés, o por ejemplo, en otros países como España o Argentina, en donde existieron tributos similares al impuesto al activo de las empresas en México, pero que en la actualidad han dejado de existir debido a su inoperancia, o que se han creado medios de control de las obligaciones fiscales más efectivos, luego entonces, si de los sistemas jurídicos de los cuales fué copiado el impuesto al activo, ha dejado de existir, es lógico y justo que en México también se haga lo

propio, esto es, que el impuesto al activo de las empresas sea abrogado en virtud de que no ha cumplido cabalmente con los fines u objetivos para los que fué creado, además de contener dentro del texto legal que lo regula, una serie de aspectos contrarios a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

IV. El principio constitucional de legalidad establece que para que un impuesto sea válido, debe contenerse en una norma formal y materialmente legislativa, es decir, en una Ley; y que dentro de esa ley se describan perfectamente los alcances de ese impuesto, que se describan con exactitud los elementos integrantes del impuesto. En el texto de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, al señalar el objeto de éste, menciona al activo, pero mediante tesis jurisprudencial, la Suprema Corte de Justicia de la Nación señaló que el objeto del impuesto al activo debe considerarse no solamente como el activo, sino que los activos sean utilizados para la obtención de utilidades y con ello se manifieste la capacidad tributaria, además de que estén íntimamente relacionados con los fines fiscales perseguidos por el impuesto al activo tales como el contributivo y de control, y con su finalidad extrafiscal de eficiencia empresarial. Esta opinión de nuestro más alto Tribunal, la considero acertada, pues se define perfectamente el objeto de la contribución, pero esta definición, debe estar incluida en la Ley del impuesto, como lo ordena el principio de legalidad, situación que no se presenta en el caso del impuesto al activo de las empresas, con lo que se observa otro aspecto inconstitucional a la Ley que lo regula.

V. La Constitución General, mediante el principio de Equidad Tributaria, consagrado en el artículo 31, fracción IV, ordena que a los sujetos pasivos o contribuyentes se les de un trato igual a sujetos iguales y un trato desigual a sujetos desiguales, es decir, que a los sujetos pasivos que se encuentren en situaciones similares, se les deberá dar un tratamiento fiscal igual para todos

aqueellos en condiciones similares, y que a los sujetos diferentes, no se les puede dar el mismo trato.

VI. La ley del Impuesto al Activo de las Empresas, durante más de siete años, contempló la exención de pago de este impuesto a las empresas integrantes del Sistema Financiero, que no obstante de ser igual a otros contribuyentes obligados al pago del impuesto, se les otorgó durante ese tiempo un trato desigual, situación inconstitucional que permaneció a pesar de serla, en la Ley por más de siete años.

VII. La proporcionalidad que debe existir entre los ingresos que se tengan y el monto de los impuestos a pagar, es lo que conforma al principio constitucional de proporcionalidad, que se consagra en la fracción IV, del artículo 31, de tal manera que este principio no se cumple por la Ley del Impuestos al Activo de las Empresas, toda vez que según la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al desentrañar el verdadero sentido de la creación del impuesto al activo mediante la interpretación de sus preceptos y de la exposición de motivos, existe una ganancia mínima que se presume; pero que esta presunción no es posible desvirtuarla en virtud de que dentro de la Ley no hay un medio por el cual el contribuyente pueda desvirtuar tal presunción, de tal manera que los sujetos pasivos estarán obligados a cubrir este impuesto a pesar de que realmente no hayan tenido esa ganancia mínima que se presume, con lo que se viola el principio constitucional de proporcionalidad, pues tendrá que pagar el impuesto al activo de las empresas tanto aquellos contribuyentes que hayan obtenido utilidades, como aquellos otros contribuyentes que no hayan obtenido ganancias.

VIII. Por todas las razones expuestas a lo largo de la presente investigación, considero que la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas debe ser abrogada, el impuesto al activo debe desaparecer, pues ha quedado demostrada su ineficacia, además de contener y haber contenido diversos aspectos inconstitucionales a lo largo de su existencia, y que en lugar de existir un

inconstitucionales a lo largo de su existencia, y que en lugar de existir un impuesto a todas las luces inconstitucional dentro de nuestro sistema tributario, se implementen medios de control más eficaces y los cuales no violen las garantías individuales de los gobernados en nuestro país, por el bien mismo de nuestro sistema jurídico y de la Justicia que debe prevalecer siempre sobre todas las cosas y todas las personas.

BIBLIOGRAFIA

- ARREGUI IBARRA, FERNANDO. "Estudio integral del impuesto al activo de las empresas". Ediciones Fiscales ISEF, S.A. México, 1989. Primera edición.
- CHAPOY BONIFAZ, DOLORES BEATRIZ. "Imposición a la riqueza en México". Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM. México, 1983.
- DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO. "Derecho Financiero Mexicano". Editorial Porrúa, S.A. México, 1992. Décima séptima edición.
- DELGADILLO GUTIERREZ, LUIS HUMBERTO. "Principios de Derecho Tributario." Editorial Limusa. México, 1988.
- FAYA VIESCA, JACINTO. "Finanzas Públicas". Editorial Porrúa, S.A. México, 1986. Segunda edición.
- FLORES ZAVALA, ERNESTO. "Finanzas públicas mexicanas". Editorial Porrúa, S.A. México, 1993.
- JIMENEZ GONZALEZ, ANTONIO. "Lecciones de Derecho Tributario". Ediciones Contables y Administrativas, S.A. de C.V. México, 1993. Tercera edición, segunda reimpresión.
- MANRIQUE DIAZ LEAL, ENRIQUE ARTURO. "2% Impuesto al activo de las empresas". Editorial ICAF, S.A. de C.V. México, 1989. Primera reimpresión.
- MARGAIN MANAUTOU, EMILIO. "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano", Editorial Porrúa, S.A. México, 1989.
- MARTINEZ LOPEZ, LUIS. "Derecho Fiscal Mexicano". Ediciones Contables y Administrativas, S.A. México, 1984

- MUÑOZ NARVAEZ, ROBERTO. "El tratamiento fiscal de las depreciaciones y la actualización de bienes para la ley del impuesto al activo de las empresas". Ediciones Fiscales ISEF, S.A. México, 1989.
- PUGLIESE, MARIO. "Instituciones de Derecho Financiero". Editorial Porrúa, S.A. México, 1976.
- QUINTANA VALTIERRA, JESUS y ROJAS YAÑEZ, JORGE. "Derecho Tributario Mexicano". Editorial Trillas. México, 1991.
- RESENDEZ MUÑOZ, EDUARDO. "Política e Impuestos Visión Histórica". Miguel Angel Porrúa Librero-Editor. México, 1989.
- RODRIGUEZ LOBATO, RAUL. "Derecho Fiscal". Editorial Harla. México, 1983.
- SANCHEZ HERNANDEZ, MAYOLO. "Derecho Tributario". Cárdenas Editor y Distribuidor. México, 1988. Segunda edición.
- SANCHEZ LEON, GREGORIO. "Derecho Fiscal Mexicano". Cárdenas Editor Distribuidor. México, 1994. Novena Edición.
- SANCHEZ PIÑA, JOSE DE JESUS. "Nociones de Derecho Fiscal". Editorial Pac, S.A. de C.V. México, 1991.
- SERRA ROJAS, ANDRES. "Derecho Administrativo" Tomo I y II. Editorial Porrúa, S.A. México, 1981.
- VALDEZ COSTA, RAMON. "Instituciones de Derecho Tributario". Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1992.
- VILLEGAS, HECTOR B. "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario". Ediciones Depalma. Buenos Aires, 1993.

- **CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.**
- **CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.**
- **DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION.**
- **EXPOSICION DE MOTIVOS DE LA CREACION DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO DE LAS EMPRESAS Y DE SUS REFORMAS.**
- **GACETA DEL SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION.**
- **GUIA DE NEGOCIOS EN ESPAÑA. INSTITUTO ESPAÑOL DE COMERCIO EXTERIOR. MAYO DE 1993.**
- **LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO EN LAS EMPRESAS.**
- **LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**
- **REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LE FEDERACION.**
- **REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO DE LAS EMPRESAS.**
- **REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**
- **SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION.**