

15.
21.



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE
MÉXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES

"CAMPUS ARAGÓN"

**"INTERPRETACIÓN PRÁCTICA DE LA LEY
DEL IMPUESTO AL ACTIVO."**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE :

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

MARÍA DE LOURDES ALVAREZ

RODRIGUEZ

DIRECTOR DE TESIS :
LIC. JANETTE YOLANDA MENDOZA

MÉXICO

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

1997



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis 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.

A MI PADRE

SR. JESÚS ALVAREZ ORTEGA

SU DEDICACIÓN AL TRABAJO Y SU ENTREGA TOTAL COMO CABEZA DE FAMILIA SIRVIÓ DE EJEMPLO A TODOS NOSOTROS, SUS HIJOS, PARA NO CEJAR EN NUESTROS IDEALES.

PAPÁ: PARTISTE ANTES DE PODER RECOMPENSARTE CON ALGO, TODO LO OFRECIDO. TU RECUERDO ME ALIENTA Y RECONFORTA.

A TI MAMÁ:

SRA. ESPERANZA RODRÍGUEZ

MI ADMIRACIÓN A TI ES ABSOLUTA, TU INTELIGENCIA, PACIENCIA Y APLOMO SON TOTALES, ERES UNA MUJER COMPLETA. EL CARINO QUE NOS PRODIGAS HA DADO LOS FRUTOS DESEADOS, VIVES EN MI CORAZÓN.

A MIS HERMANOS:

**CÁNDIDO, ANDRÉS, SILVIA, JESÚS ROBERTO, ANA MARÍA,
JOSÉ LUIS Y MARÍA TERESA.**

**AGRADECIÉNDOLES SU AMOR FRATERNAL, SU APOYO, SU
EJEMPLO.**

A ALGUIEN MUY ESPECIAL EN MI VIDA

ALFREDO MENDOZA DE MARCOS

**AL ENCONTRARTE EN MI CAMINO SURGIÓ EN MÍ EL DESEO DE
VIVIR LA VIDA Y NO VEGETAR DE TERMINAR LO INCONCLUSO, TU
APOYO, PACIENCIA, TIEMPO Y CARIÑO NO PERMITIERON QUE ESTE
TRABAJO QUEDARA, COMO TANTAS VECES EN EL OLVIDO. TE ADMIRO,
RECIBE MI AGRADECIMIENTO Y AMOR ETERNO.**

**A TODAS AQUELLAS PERSONAS QUE ME BRINDARON SU AMISTAD
Y COMPARTIERON CONMIGO SUS CONOCIMIENTOS SIN NINGÚN MOTIVO
MÁS QUE EL DE AUMENTAR ENTRE NOSOTROS EL APOYO Y LA AMISTAD.**

INDICE

INTERPRETACIÓN PRÁCTICA DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

INTRODUCCIÓN.....I

CAPÍTULO I

Antecedentes Históricos de los Impuestos.

1. Antecedentes Historicos de los Impuestos.....	2
1.1. Los Impuestos en la Antigüedad.....	3
1.2. Los Impuestos en la Edad Media.....	6
1.3. Los Impuestos en México.....	7
1.3.1. Los Impuestos en la Colonia.....	14
1.4. Clasificación de los Impuestos.....	27

CAPÍTULO II

La Actividad Financiera del Estado

2. Actividad Financiera del Estado.....	38
2.1. Concepto.....	39
2.2. Ingresos del Estado.....	43
2.3. El Derecho Fiscal.....	63

2.4. Fuentes del Derecho Fiscal Mexicano.....	67
--	-----------

CAPÍTULO III

Principios Contables para la Interpretación de la Ley del Impuesto al Activo.

3. Conceptos Básicos.....	77
3.1. Contabilidad Financiera.....	79
3.2. Activo.....	79
3.2.1. Elementos de la Definición.....	80
3.3. Pasivo.....	82
3.3.1. Elementos de la Definición.....	82
3.4. Capital Contable.....	85
3.4.1. Elementos de la Definición.....	85
3.5. Clasificación de Activo y Pasivo.....	89

CAPÍTULO IV

Elementos, Cálculo y Determinación del Impuesto al Activo.

4.1. Elementos del Impuesto.....	103
4.1.1. Sujeto.....	106
4.1.2. Objeto.....	106
4.1.3. Base.....	107
4.1.4. Tasa.....	108
4.5.1. Exenciones.....	109
4.5.1.1. Por Sujeto.....	109
4.5.1.2. Por Periodo.....	101

4.2. Cálculo y Determinación del Impuesto.....	112
4.2.1. Activos Financieros.....	112
4.2.2. Activos Fijos, Gastos y Cargos Diferidos.....	118
4.2.3. Terrenos.....	121
4.2.4. Inventarios.....	123
 CONCLUSIONES.....	 135
 BIBLIOGRAFÍA.....	 138

INTRODUCCIÓN

En el desarrollo de la presente tesis, se ha tratado inicialmente de seguir los modelos de todo trabajo serio, esto es, siguiendo un parámetro de antecedentes y consecuencias así como los motivos que dieron origen a la aplicación de un impuesto, por lo tanto se comienza por describir en forma breve la evolución histórica de los impuestos, en el cual no se podía dejar de mencionar a México y su evolución histórica.

Así encontramos que los tributos han existido desde las épocas más remotas de la humanidad, como un medio para demostrar la superioridad de una clase sobre otra.

En seguida, se ha tratado también lo referente a la Actividad Financiera del Estado con el fin de entender las razones que tiene el Estado para la adopción de un impuesto. En un principio aparecen como la herramienta principal para que pueda llevar a efecto sus actividades y dar atención a la satisfacción de las necesidades de la colectividad.

A menudo escuchamos y hasta llegamos a mencionar las palabras fisco, impuestos, contribuciones, créditos, multas, etc. sin tener una idea precisa de cuál es el verdadero significado de las mismas, no queremos pagar impuestos porque no sabemos cuál es el objetivo que se persigue con dicho pago, aunado a que existen situaciones como el desconocimiento masivo a cerca de si deben o no pagarse ciertos impuestos o derechos.

En un tercer momento se analizan algunos conceptos de tipo contable con el propósito de que los estudiantes de Derecho comprendan los conceptos e elementos que son utilizados en la Ley del Impuesto al Activo.

Pero, ¿por qué pagamos impuestos? ¿Quién debe pagar impuestos? ¿Cuándo debemos pagar impuestos? ¿Qué ocurre si no los pagamos? ¿Quién se encarga de cobrarnos los mismos? ¿Existen diversos impuestos? ¿Cómo se calcula el pago de los mismos? ¿Cuál es el procedimiento del cálculo del pago del impuesto al activo?.

El presente trabajo intenta de una manera sencilla dar respuesta a esas dudas que son de vital trascendencia en estos momentos en que el país sufre cambios constantes tanto por economía interna como por política internacional.

En el capítulo cuarto se realiza un análisis práctico de la Ley del Impuesto al Activo con la finalidad de que sirva a todo estudiante de Derecho que se inquiete por el Derecho Fiscal a adentrarse al cálculo y determinación de los impuestos que se cobran en México, en este caso, exclusivamente el Impuesto al Activo.

Sólo me resta poner a la consideración del honorable Jurado, este trabajo que he realizado con esfuerzo y cariño y con la dirección certera de mi asesor, por lo que espero que el mismo, cubra los requisitos necesarios para obtener el Título de Licenciado en Derecho.

CAPÍTULO I

ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LOS IMPUESTOS

1. Antecedentes Históricos de los Impuestos

1.1. Los Impuestos en la Antigüedad

1.2. Los Impuestos en la Edad Media

1.3. Los Impuestos en México

1.3.1. Los Impuestos en la Colonia

2. Clasificación de los Impuestos.

1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LOS IMPUESTOS

Debemos considerar que los impuestos o tributos aparecen con la humanidad en cuanto a la tan conocida "Ley del más fuerte", es decir, que por siempre el poderoso ha aprovechado tal condición para que el débil le aporte bienes o tributos.

Podría decirse que antiguamente, los impuestos se aplicaban a capricho del soberano; lo anterior indica que, desde un punto de vista superficial, los tributos hacen su aparición de una manera anárquica, caprichosa y en algunos casos incluso, humillante.

Para comprender lo anterior, cabe agregar que una de las necesidades más fuertemente arraigadas en el hombre es la necesidad de considerar que existe un ser superior o Dios, de ahí que el ser humano le haya dado tanto valor a la religión, sin embargo "Esta situación ha motivado que en ciertos momentos el poderoso se valga de ello para sacar un buen provecho personal."¹

El fenómeno religioso ha sido aprovechado de tal modo que en la antigüedad se hacía prácticamente imposible la defraudación de tributos, ya que se consideraba que si alguien no cumplía con su deber de pagarlos, pesaban sobre él calamidades que iban desde enfermedades, hasta la muerte misma; castigados por los demonios por cometer semejante delito.

Asimismo, la enajenación ha sido una de las actividades o actos que surgieron

¹ Sánchez Piña José de Jesús.- Notiones de Derecho Fiscal.- Quinta Edición. Editorial Pac.-. México.:1995. Pág. 25

con el hombre y también en esta actividad se vislumbra el pago de impuestos, dado que es una acción imprescindible en el desarrollo de la vida misma, puesto que desde las épocas más remotas de la humanidad han existido tributos, como un medio de organización de las diferentes culturas.

1.1. LOS IMPUESTOS EN LA ANTIGÜEDAD

Podría decirse que las primeras leyes que se ocuparon de los impuestos o leyes tributarias auténticas existieron en Egipto, en China, así como en la gran Mesopotamia. Existen textos antiguos en escrituras cuneiformes que indican que se puede amar a un príncipe, se puede amar a un rey, pero ante un recaudador de impuestos hay que temblar. Tan antiguo es el relato sobre la primera reforma tributaria que se puede asegurar que fue hace casi 5 000 años atrás, sus antecedentes los encontramos en las ruinas de la capital sumeria llamada Lagash.

Una de las formas más antiguas de tributar era el trabajo físico o sea la prestación personal, como se aprecia en el ejemplo tal vez más famoso que fue la construcción de la pirámide del rey Keops, misma que duró veinte años. En la civilización egipcia; por ejemplo, el gobernador tenía que rendir tributo al faraón y así empieza a aparecer la forma más antigua de tributar.

La evolución que tuvo el pueblo egipcio dio motivo para que el mundo moderno adoptara sus valiosas experiencias; un ejemplo, de ello es que en esta civilización ya se contaba con un control de declaraciones de impuestos en sus actividades más importantes tales como, sobre frutos del campo y animales, denominadas "declaración

normal de impuestos”, lo cual se ha podido conocer a través de los trabajos de antropología verificados en las famosas construcciones de ese pueblo.

“Los egipcios demostraron su control fiscal al operar con recibos el cobro de sus tributos, dichos recibos consistían en piezas que servían como comprobantes de pago de determinados impuestos.”²

El pagar impuestos era tan humillante que ante los cobradores de impuestos del faraón y durante la declaración el pagador se debía arrodillar y pedir gracia, muchas de las veces en vano.

Los grandes reyes babilonios y asirios, tras victoriosas campañas militares levantaban monumentos en los que quedaba asentado en inscripción, que los derrotados en la batalla debían pagar fuertes tributos y prestaciones.

Aparece dentro del campo tributario el IMPERIO ROMANO, que nos deja las aportaciones de sus emperadores. Una característica de este imperio es el hecho de que las personas que gozaban de la ciudadanía romana, durante muchos años tuvieron por privilegio no pagar impuestos ya que, como indicamos anteriormente, los pueblos subyugados pagaban por ellos.

A los pueblos vencidos se les llamaba arrendatarios, los que debían pagar anualmente grandes sumas, mismas que eran cobradas o recaudadas con la ayuda del ejército.

² Id.

El emperador Augusto decretó un impuesto del 1% sobre los negocios globales, que se conoció con el nombre de centésima, otro emperador de nombre Vespaciano decretó impuestos por el uso de los urinarios públicos.

En la cultura del Perú florecieron los que se conocen como los primeros asesores fiscales, "los QUIPU-CAMAYOS que tomaban tal nombre del QUIPU que significa NUDO. Estos personajes orientaban a los que debían pagar tributos y para ello se ayudaban por unas varas en las cuales pendían cuernos con nudos de varios colores que representaban los productos que se pagaban."³

Respecto a la cultura pre hispánica Inca, Rafael Romano Delbano afirma: "El grupo de los sacerdotes, poseía una serie de ventajas, como la exención de tributos. La producción agrícola, estaba - conjuntamente con el tributo que debía aportarse a lo Incautado - a cargo de la gente del pueblo. Se asignaba una parcela al hombre del pueblo para que la cultivara y su producción sirviera para el sustento de su familia; de tal modo que recogiendo las cosechas de varios plantíos se constituía el tributo para el Inca."⁴

"Había otro sistema tributario que consistía en la entrega de la fuerza de trabajo que se denominaba: mita, por la cual colaboraban en la construcción de edificios o en las tareas agrícolas en las tierras del Inca."⁵

De la breve exposición histórica de los impuestos en la antigüedad, se puede apreciar que en el establecimiento de los mismos no se observaba ni el más elemental

³ Id. P. 27

⁴ Id. P. 27

⁵ Id.

principio de justicia.

Lo que los caracterizaba, por el contrario, era principalmente el capricho de los soberanos, llegando hasta la barbarie, dado que incluso se establecieron tributos en forma de sacrificios humanos.

Cabe mencionar que en la actualidad no existe el pago de los impuestos en forma de prestación personal o trabajo físico como en la Edad Media.

1.2. LOS IMPUESTOS EN LA EDAD MEDIA.

Durante la Edad Media, a la que también se le conoce como la Era de las Cruzadas, cuando el poderoso sometía al débil, es decir, el señor Feudal sometía al siervo el cual estaba ante todo obligado a deberle respeto y agradecimiento, esta situación ocasionó que la tributación fuera anárquica, arbitraria e injusta ya que los siervos debían cumplir con dos tipos de obligaciones: personales y económicas.

Respecto de las obligaciones personales, éstas consistían en prestar servicio militar en favor del señor feudal, al acompañarlo a la guerra, por motivos de desacuerdo entre quienes debían prestar dicho servicio por lo que esto se restringió sólo a 40 días de servicio y el siervo sólo tenía deber de acompañarlo hasta determinada región, lo mismo sucedió cuando surgió como obligación la de cultivar la tierra del señor feudal, todo esto a criterio del señor feudal.

Dentro de las obligaciones económicas estuvieron: pagar por usar el horno o el

molino del señor feudal, contribuir con vino, proporcionar granos, así como los siguientes impuestos:

IMPUESTOS DE LA TALLA.- A la fertilidad de la tierra, al momento de ser pagado se hacía en un pedazo de madera una marca, Los actos que originaban dicho pago eran el casamiento de alguna de las hijas, armar de caballero a un hijo, la adquisición de equipo para las cruzadas, etc.

IMPUESTO DE MANO MUERTA.- Consistía en el derecho de adjudicación del señor feudal, cuando uno de sus siervos fallecía, tenía bienes y no tenía herederos.

DIEZMO.- Era el pago de la décima parte de sus productos al Señor Feudal.

Algunos otros fueron Impuestos por Título de Nobleza, Impuesto de Justicia, Impuesto de Peaje, Impuesto de Pontazgo.

En la Edad Moderna, el Estado obtuvo la mayoría de sus medios económicos a través de las rentas de su patrimonio y de toda la gama de contribuciones de diversa naturaleza que los súbditos estaban obligados a satisfacer en correspondencia con el ejercicio de los poderes y de las actividades reservadas exclusivamente al soberano (regalías)

1.3. LOS IMPUESTOS EN MÉXICO

En este renglón se hará alusión a lo expresado por fray Diego de Durán, respecto

de los grandes tributos y riquezas que se encontraban en Tenochtitlán.

"La historia mexicana hace en este lugar una disgresión y particular memoria de los grandes tributos y riquezas que entraban en la gran Tenochtitlán y con que servían a los que con su trabajo y sudor iban a las guerras y derramaban su sangre por el aumento de sus personas y por honra de su Rey y defensa de su patria. Y hace particular memoria de los que, como principales causas del engrandecimiento de su república y de haber sujetado tantas ciudades y provincias y tantos géneros de gentes y naciones, como valerosos y valientes capitanes, eran (de) estos tributos reales participantes."⁶

Dentro de la cultura Azteca, los soberanos también controlaron el comercio. Los Calpixquis eran identificados en la gran Tenochtitlán por portar en las manos una vara y un abanico, que le servían para señalar el tipo de tributo que se pagaba diferenciando un impuesto ordinario de un extraordinario, o un impuesto de guerra o por tratarse de celebridades religiosas.

A los soberanos aztecas del antiguo México no sólo se les debían entregar cigarros, bolas de caucho para el juego sagrado de la pelota, agujas, serpientes como alimento de las reales pajareras, sino también anualmente, cierto número de mancebos a los que naturalmente, por motivos religiosos, se les arrancaba solemnemente el corazón.

Según los Códices, el Rey de Azcapotzalco pidió a los aztecas que además de las balsas sembradas de flores y frutos que le llevaban como tributo, en adelante deberían entregarle una garza y una pata empollando sus huevos, de modo que al recibirlos estuvieran picando el cascarón.

⁶ Carrasco Iriarte, Hugo. Derecho Constitucional Fiscal. Segunda Edición. Editorial Harla. México. 1993. Pag.124.

Los aztecas comprendieron la importancia de los tributos y mejoraron la técnica: para su cobro empleaban a los ya mencionados Calpixquis, los que se reunían en el Calpixcacalli o gran casa de los tributos, que era el sitio donde se guardaba lo recaudado.⁷

Por lo que se refiere al pueblo azteca, Porras y López nos dice:

"En la época precortesiana, es bien sabido que el poderoso Imperio Azteca imponía fuertes tributos a los pueblos vencidos. En los Códices Pre y Postcortesianos constan interminables listas de objetos de algodón, telas de varias especies de fibras, productos naturales y aún metales preciosos que los pueblos vencidos debían enviar como tributo a la Gran Tenochtitlan".⁸

Como dato histórico del pueblo azteca puede citarse que básicamente sus tributos fueron desarrollados en especie y posteriormente con la llegada de los conquistadores españoles, los tributos se pagaron en dinero monedas.

Lo que ocasionó que empezaran las grandes guerras para subir y así recibir enormes tributos, se recibía gran cantidad de oro en polvo y piedras verdes y "así su principal idolatría siempre se fundó en adorar estas piedras, juntamente con las plumas a las cuales llamaban sombra de los dioses"⁹

"Y la causa que pone para que hubiese obligación de tributar, dice de ésta manera: Tributaban las provincias de la tierra, pueblos, villas, y lugares, despues de ser

⁷ Id.

⁸ Porras y López, Armando. Derecho Fiscal, Tercera Edición. Editorial Porrúa. México. 1996. Pág.. 41

⁹ Id.

*vencidos y sugetados por la guerra y compelidos por ella, por causa de que los valerosos mexicanos tuviesen por bien de bajar las espadas y roderlas, y cesasen de los matar, a ellos y a los viejos y viejas y niños, por redimir sus vidas y por evitar la destrucción de sus pueblos y menoscabos de sus haciendas.*¹⁰

Los siervos y vasallos derrotados por los aztecas se daban a la tarea de tributar a sus vencedores, y los tributaban " de todas la cosas criadas debajo del cielo". de todo tal cantidad que no pasaba un día que no entrara en la gran Tenochtitlan gente forastera, con gran cantidad de todas estas cosas, así para proveer como para enriquecer al rey y a los grandes señores, que lo ganaban con su sudor y trabajo así como con la fuerza de su pecho en las guerras.

En esta época precortesiana los tributos que existían entre los aztecas se dividían en dos grandes grupos:

Los impuestos que se cargaban a los pueblos sometidos por los aztecas y los tributos interiores que eran los que los propios aztecas pagaban dentro de su territorio.

De los pueblos sometidos por los aztecas se recibían los siguientes tributos:

a) En especie o en mercancías.

b) En servicios especiales.

¹⁰ Id. pág. 127

Algunos autores señalan que al efectuarse la conquista de una provincia, los mexicas señalaban algunas tierras que serían para todos en común y así serían labradas y hacían sembrerías conforme lo que cada parte podía y que aquello era lo que se habría de dar por tributo.

Esto no coincide con lo que la mayoría de los historiadores opinan, lo más probable es que independientemente de la entrega de tierras a los caudillos vencedores, los cuales, como ya quedó establecido, tenían derecho al servicio personal de los vencidos; "y esto parece confirmarse cuando Clavijero al hablar de la guerra entre los Tapanecas y los Mexicanos, expresa que el rey Itzcótl dio a Moctezuma Ilhuicamina y a otros que se habían señalado en la guerra, una parte de las tierras conquistadas y otra a sus sacerdotes para su subsistencia".¹¹

En esta época se tiene vestiglos de cada cuándo se pagaban los tributos, las épocas de pago variaban según la naturaleza de los propios tributos. Generalmente se debían cubrir cada ochenta días, o sea cada cuatro meses actuales, dos veces al año o tres o cuatro veces al año recordando que el año azteca consistía en dieciocho meses en el último caso se pagaba cada cuatro y cinco meses.

Los tributos que debían pagar los propios aztecas eran de tres tipos: El que pagaban a sus señores naturales; el tributo religioso y el tributo del tiempo de guerra.

Por ser un pueblo netamente religioso, es lógico pensar que los aztecas rendían grandes tributos a su enorme número de ministros del culto. Según algunos cálculos de los grandes historiadores en todo el territorio existían alrededor de 40,000 teocallis con un millón de ministros, surgiendo este dato en el cálculo de que solamente en el Templo

¹¹ Carrasco Iriarte, Hugo, Derecho Fiscal Constitucional, Segunda Edición Editorial Harla, México 1993. Pág. 128

Mayor había 5,000 ministros.

Para el sostenimiento y gastos de reparación de los templos se tenían dedicadas grandes extensiones de tierra, las que se conocían con el nombre de teotolpan o tierras de los dioses y contaban con tres clases de tributos.

a) El de las primicias de los frutos del campo.

b) El de mantenimiento, bebidas, carbón, leña, copal y vestidos.

c) Los de servicios, labrado de terrenos dedicados a los templos.

Los pueblos sometidos a los mexicanos tenían la obligación de seguirlos en en la guerra a cuyo efecto se les señalaba la gente con que deberían contribuir.

En los Calpuilli de México, el servicio de guerra consistía también en llevar las armas y equipaje a los guerreros. A algunos pueblos se les imponía, además del tributo respectivo, la obligación de cultivar para suministrar víveres al ejército real, unos campos determinados.

A nadie le valía razón ni excusa para excepcionarse del pago del tributo; si pobre debía de trabajar: si enfermo, se esperaba a que sanase; los exatores perseguían a todos con la mayor crueldad, teniendo facultad de vender como esclavos a los incumplidos.

La recia organización fiscal de los aztecas, sus severas sanciones en el caso de

evasión fiscal, según cánones preestablecidos, que atendían, en cuanto a los señorios conquistados, a la actitud que asumían cuando se pretendía imponerles el vasallaje, y en cuanto a sus nacionales, la clase social a que pertenecían, a cierto espíritu proteccionista o las circunstancias de particular capacidad tributaria, eran descartadas manifestaciones de la singular fisonomía del pueblo tenochca, esencialmente en lo que atañe a sus principios éticos y su elevado índice cultural.

En cuanto a los habitantes de Tenochtitlán, el tributo gravitaba según reglas del derecho consuetudinario sólo sobre una parte de la población, al existir ciertos grupos sociales y categorías de valientes, ancianos, viudos, huérfanos, mendaces, inválidos, escritores, músicos y mendigantes.

El sistema tributario que prevalecía antes de la llegada de los españoles, tenía dos aspectos: Uno hacia el exterior por lo que tocaba a los pueblos vencidos en guerra o que se habían dejado someter sin pelear, e incluso respecto de los pueblos rebeldes, la falta de pago del tributo o el retraso en el mismo, ocasionaba fuertes represalias por parte de los aztecas, las que llegaban hasta la destrucción de las poblaciones.

Otro aspecto fue la tributación de los mismos pueblos que formaban la triple alianza y que no obstante que para ello había disposiciones de carácter social, como por ejemplo exención del pago de impuestos a ancianos, huérfanos, etc. Así como la condonación de impuestos a los pueblos que sufrían problemas de peste y esterilidad en sus tierras.

1.3.1. LOS IMPUESTOS EN LA COLONIA.

Es conveniente señalar brevemente, como lo puntualiza Guillermo F. Margadant, que en realidad, la Nueva España no era una típica colonia sino más bien un reino, que tuvo un rey, coincidente con el rey de Castilla, representado aquí por un virrey, asistido por órganos locales con cierto grado de autonomía vigilada, y viviendo entre súbditos de la Corona que, aunque a menudo de origen peninsular, habían desarrollado un auténtico amor a su patria ultramarina, y generalmente no estuvieron animados por el deseo "colonizador" de enriquecerse aquí para regresar luego a España. También la preocupación de la Corona por los intereses espirituales y materiales de los indios se destaca favorablemente del espíritu "colonial" que observamos en otras empresas colonizadoras, efectuadas por países occidentales en aquellos mismos siglos.¹²

En la primera acción tributaria, "Cortés, con consejo del de Ordáz y de otros capitanes y soldados, acordó decir y demandar al Moctezuma que todos los caciques y pueblos de la tierra tributasen a su Magestad y aquel mesmo, como gran señor, también diese de sus tesoros. Y respondió que él enviaría por todos los pueblos a demandar oro, más que por muchos de ellos lo alcanzaban; sino joyas de poca valía que habían habido de sus antepasados. Y de presto despachó principales a las partes donde había minas y les mandó que diese cada pueblo tantos tejuelos de oro fino, del tamaño y gordor de otros que le solían tributar, y llevaban para muestra dos tejuelos, y de otras partes no le traían sino joyas de poca valía."¹³

¹² Floris Margadant, S. Guillermo. Introducción a la Historia del Derecho Mexicano. Editorial Esfinge. México. 1976. Pág. 37

¹³ Miranda, José. El Tributo en la Nueva España. Publicación del Colegio de México. 1980. Pág. 46.

No es necesario decir que ésta fue una acción extraordinaria, pero no en cambio llama la atención el hecho de lo que la misma significa, el reconocimiento del deber tributario por parte del vasallo a requerimiento del superior.

Declarada y reconocida la obligación de contribuir al superior político, queda establecido el tributo en la Nueva España, aún y cuando no hay un precepto ni mandato escrito por el monarca español, todo se ha hecho en aplicación de un principio político casi tan antiguo como la humanidad: el que los vasallos o los subditos tienen que pagar tributo al soberano o señor supremo, como ya lo establecimos anteriormente.

El destino de los tributos debió corresponder al rey de España; sin embargo, Cortés lo distribuyó como si fuera botín, conforme a las disposiciones dadas al respecto. Lo pretendido por Cortés era canalizar los tributos hacia los conquistadores, a conseguir para ellos una recompensa que los indemnizara de los gastos y así sujetarlos a la tierra conquistada para así dominarla por completo. Aún y cuando esto chocaría con los designios del rey de España, quien se oponía a los repartimientos, pero, conciente de la necesidad de recompensar a los militares y mantenerlos como guardianes de la tierra, se dió el forseeo entre ambos, con una ventaja para Cortés ya que al soberano español le fueron presentados los "hechos consumados"

En la etapa histórica de la Colonia y, por lo mismo, durante la conquista, la primera Real Audiencia y el Virreinato, la Real Hacienda se fue incrementando con impuestos, que se decretaban por el Consejo de Indias, a través de los más diferentes ordenamientos como eran las leyes, ordenanzas, cédulas reales y acuerdos. Por lo anterior, en esa época se observaba parcialmente el principio de legalidad.

El transcurso de los 300 años el sistema hacendario de la Colonia fue verdaderamente caótico; los tributos existentes empobrecieron a la Nueva España y

fueron obstáculo para su desarrollo.

Los productos que se importaban de España eran: vino, aceite, lencería, vajilla, jarcias, papel, objetos de hierro, vinagre, aguardiente, jabón, la exportación de la Nueva España a la Metrópoli consistía principalmente en oro, plata, grano o cochinilla, azúcar, cuero, etc.

La Nueva España únicamente podía comerciar con la metrópoli; en realidad se trataba de un comercio cerrado, monopolista en favor de la Península. Esta situación en sí misma grave, todavía alcanzaba un grado superlativo ante la multiplicidad de impuestos, a partir de la fundación de la Villa de la Vera - Cruz, se estableció el Quinto Real destinado al Rey de España, que siempre se separaba en forma previa del botín conquistado por los españoles; otro "quinto" correspondía a Cortés y el resto del botín era repartido entre los soldados que acompañaban al capitán en la conquista.

Este impuesto también recayó sobre la extracción de metales, respecto de la totalidad de la extracción, de la cual una quinta parte era para la Corona. Lo pagaban inclusive los propios conquistadores o sus descendientes. El mismo Rey de España, celoso de lo que no era de él, nombró como Tesorero Real al español Alonso de Estrada y pronto designaron los burócratas de la hacienda pública, tales como factores, contadores, ejecutores, etc.

Las contribuciones durante la dominación española quedan comprendidas en la siguiente forma:

IMPUESTOS SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR, DENTRO DE ÉSTA CATEGORÍA ESTARÍAN INCLUIDOS LOS DENOMINADOS:

ALMOJARIFAZGO.

GRANA, AÑIL Y VAINILLA.

IPUESTOS DE CALDO (en lo que se refiere a los aguardientes y vinos traídos de España)

ANCLAJE

ARMADA Y AVERÍA Y OTROS DERECHOS DE MAR.

ESTANCO DE LASTRE.

IMPUESTOS Y GRABAMENES EN EL COMERCIO INTERIOR:

ALCABALA. pago por pasar mercancías de una Intendencia o provincia a otra
PULQUERÍAS

DERECHOS DEL QUINTO DE ORO Y PLATA

DERECHOS DE VAJILLA.

DERECHOS DE AMONEDACIÓN

DERECHOS DE ENSAYE.

REAL DESAGÜE DE HUEHUETOCA.

IMPUESTOS SOBRE LA AGRICULTURA Y LA GANADERÍA

IMPUESTOS SOBRE SUELSOS Y UTILIDADES

IMPUESTOS SOBRE ACTOS, DOCUMENTOS Y CONTRATOS.

IMPUESTOS SOBRE JUEGOS, DIVERSIONES Y ESPECTÁCULOS.

IMPUESTOS DE CAPACITACIÓN.

IMPUESTO DE AVERÍA.- Consistía en el pago que hacían a prorrata los dueños de las mercancías que se transportaban en buques y que se pagaban para los gastos de los buques reales que escoltaban a las naves que entraban o salían del Puerto de Veracruz.

IMPUESTO DE ALMIRANTAZGO.- Este impuesto lo pagaban los barcos que llegaban a los puertos, por la entrada y salida de mercancías. El pago del impuesto lo hacían los dueños de las mercancías.

IMPUESTO DE LOTERÍA.- Establecido en 1679, con una tasa del 14% sobre la venta total de la lotería.

EL IMPUESTO DE LANZAS, por título de nobleza.

Establecida la Colonia, los naturales además de impuestos, pagaban con trabajo en minas, haciendas y granjas a veces de por vida. En 1573, fue implantada la alcabala y después el peaje. Los indios debían llevar consigo su carta de pago de tributo, o pagarlo otra vez.

También se cobraban impuestos extraordinarios, como el de "muralla" para hacer un gran muro en Veracruz.

Asimismo, se estableció el impuesto de "media nata" que consistía en el pago de media anualidad de sueldos y que cubrían los servidores públicos, incluyendo al Virrey, Oidor y Gobernador.

Comentando el sistema impeditivo, uno de los Virreyes de la Nueva España, el

Conde de Revillagigedo: "De la relación que acabo de hacer de los diferentes ramos que componen la Real Hacienda de atender a todos y cada uno de por sí y evitar la complicación y confusión de su manejo, el que debía llevarse con mejor orden y mayor claridad. Es también imposible que el contribuyente tenga noticia de cada uno de sus derechos, saber claramente lo que debe contribuir, cómo y por qué razón debe hacerlo, cuya ignorancia hace más difíciles las contribuciones". Durante el desempeño del Virrey Revillagigedo en la Nueva España, se sustentaba un total de 84 gravámenes.

En el proceso de recaudación de los tributos de la Corona existían dos fases :

El repartimiento del tributo entre los tributarios

Consistía en la fijación de una cuota individual, con arreglo a la norma general que regía la determinación de los tributos, teniendo en cuenta lo que cada tributario pudiese buenamente darse según su cantidad, calidad y posibilidad, reemplazándose posteriormente la posibilidad, por la igualdad en el repartimiento, de manera que los indígenas supieran lo que debían por año y entendiendo que con esos tributos fueren en pro y utilidad de los que pertenecían al pueblo, ordenando el Virrey se evitaran daños y hurtos con los indígenas, que se llegaban a cometer constantemente con motivo del repartimiento y cobro.

El repartimiento fue atribución de los caciques y gobernadores ayudados por los tequixtlatos, que eran oficiales subalternos, encargados de un pequeño número de indios que tenían asignados y a quienes recogían el tributo a domicilio.

Como no eran raros los excesos de los caciques y gobernadores en el repartimiento del tributo, motivaban quejas de naturales, religiosos y algunas

autoridades.

El cobro.

El cobro correspondía también a los caciques y gobernadores, ayudados por los tequitlatos. A veces el Virrey nombraba encargado especial del cobro a algún indio principal, casi siempre perteneciente a la nobleza.

Lo recaudado por los caciques y gobernadores se recogía por los corregidores. En los pueblos donde los tributos estaban arrendados, se abandonaba a los contratistas el cuidado de recaudar las especies tributarias.

Cuando los indios se consideraban perjudicados por el repartimiento que sus autoridades habían ejecutado, solían acudir al Virrey en demanda de desagravio, haciendo relación de que a causa de no estar bien repartidos los tributos en que estaban tasados, recibían agravio por que algunos pagaban más de lo que debían conforme a la tasación.

El Virrey ordenaba a una comisión que revisara la tasación hecha del pueblo correspondiente y del repartimiento de tributos. Con motivo de la revisión, se mandaba repartir de nuevo la tasación de los tributos, igualmente de manera que ninguno recibía agravio.

En los pueblos de los encomenderos existió un mayordomo o administrador del encomendero, el calpixque, que tuvo como una de principales misiones el cobro de los tributos.

De la misma manera que en los pueblos de la Corona, el Virrey intervino en los de la Encomienda, generalmente a petición de los indios, para asegurar la distribución del tributo conforme a las normas establecidas y desagraviar a los indios enviando comisarios que revisaran los repartimientos hechos por las autoridades indígenas.

Los abusos en materia tributaria cometidos en perjuicio de los indígenas, propiciaban que éstos elevaran quejas a las autoridades de la Colonia, con el propósito de que éstas reparasen la injusticia haciendo desaparecer el agravio.

En la época colonial, desde Cortés hasta la venida de Fray Juan de Zumárraga, nos dice José Miranda: "Las quejas de los indígenas son más que nada apelaciones a la equidad de los gobernantes, porque falta el derecho positivo - los preceptos legales - en que apoyarlos. Al ocurrir la llegada de Zumárraga, ya había además de una flamante legislación protectora de los indios, las ordenanzas de Toledo de 1528".¹⁴

MEXICO INDEPENDIENTE.

En los primeros años de la vida independiente de nuestro país, éste se encontraba en gran desorganización en todos los aspectos y con mayor razón en lo concerniente a las finanzas.

Ya que un factor que debe ser tomado en cuenta para juzgar la situación financiera que prevaletió en nuestra Nación, es la guerra de independencia en sus once

¹⁴ Sánchez León, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. Novena Edición. Cárdenas Editor y Distribuidor.. México, 1994. Pág. 17

años de duración y prolongación a través de las luchas internas y de las invasiones, estado de inquietud e incertidumbre, durante todos estos años el caos trajo como consecuencia la disminución de las fuentes de riqueza con el consecuente empobrecimiento del erario, aumento de sus gastos, elevación de las cuotas impositivas para cubrir sus déficits, con el resultado natural del contrabando y de la venalidad de los agentes fiscales que no se sentían vigilados y carecían de freno en su afán de riqueza, por tener conciencia de la falta de comunicación que impedía la rápida acción para que les fueran exigidas responsabilidades, aunado a la inseguridad derivada de los cambios de gobernantes tan frecuentes, desconociendo cada uno de los nuevos que llegaban, la maquinaria de la administración.

No se puede decir que en este momento de trascendencia existiera un sistema tributario establecido, al observarse que casi todo lo que es o puede ser riqueza se encuentra gravado con impuesto, y que no obstante las contribuciones no rinden sino un producto muy pequeño a comparación del valor de la riqueza pública, pudiera creerse que el sistema hacendario adoptado en nuestro país consistía únicamente en aumentar los ingresos del erario, más bien multiplicando las contribuciones, que haciendo rendir a cada una de ellas todo el producto que daría bajo una administración bien sistemada.

“Sin duda que ha habido en nuestro país hombres dotados de todos los talentos e instrucción necesarios para sistemar la hacienda; pero dos grandes obstáculos se han opuesto a los esfuerzos con que esos hombres han procurado dirigir y regularizar la hacienda pública, la anarquía que tan frecuentemente ha destrozado a nuestro país y la confusión de ideas en materia de economía política, que han dividido también a los hombres en sectas y partidos, han desorganizado constantemente las rentas públicas y han hecho de la hacienda un caos, en cuya confusión ya no se puede seguir más que este principio: conservar y no destruir ya lo que ahora existe; conservar y mejorar hasta donde sea posible las rentas actualmente establecidas; conservar estos elementos, hacerlos cada día mas productivos y esperar que en circunstancias mas favorables y

*propicias, el talento rija estos mismos elementos, ahora dispersos, para coordinarlos y formar de ellos el sistema de hacienda mas adecuado a las necesidades del país y a su civilización, el mas benéfico a todas las clases del Estado*¹⁵

Con el párrafo anterior podemos determinar que la situación que imperaba en el principio de nuestra independencia era hasta cierto punto caótica, toda vez que no se establecía sistema impositivo alguno en favor del progreso del Estado.

Podríamos extendernos un poco más en el panorama de nuestros antecedentes, pero se considera que con señalar lo sobresaliente se cumple con el objetivo y así llegamos a las postrimerías del siglo pasado, en el que atravesando por las dificultades naturales a unas finanzas en formación encontramos otro dato interesante como es el de que hacia el año de 1892 el gobierno del General Díaz, confronta una situación sumamente crítica en el aspecto de la Hacienda Pública, pese a la recuperación paulatina que fue obteniendo en sus anteriores años de gobierno, crisis que incita a Díaz a invitar como colaborador en el ramo de la Hacienda a Don Matías Romero que trajo cierta recuperación al erario, aunque no duró en su puesto debido a la falta de método que se observa en su administración, durando escaso medio año y fue sustituido por el ministro Limantour, quien no suspendió el pago de la deuda externa, pese a la opinión que prevalecía en aquel entonces, con lo cual conservó el crédito y prestigio del país y siguiendo un programa financiero de muchos alcances, de acuerdo con las ideas reinantes, logró sortear la crisis y llegar a 1895, en el cual, por primera vez en nuestra historia de nación independiente, y gracias a su acertada administración obtuvo y presentó al país un saldo favorable en más de un millón de pesos, en las cuentas de la hacienda pública.

¹⁵ Carrasco Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional. Segunda Edición Edsitorial Harla, México 1993. Pág. 136

Hemos visto, de manera sencilla que en la antigüedad los tributos eran pagados por los oprimidos, los más débiles, los vasallos, y con la llegada de los españoles ésta situación seguía igual, no podemos afirmar que en éste momento histórico aparezca el régimen tributario que sea antecedente del artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución Política.

Respecto de las Leyes de Indias, el Doctor Ramón Reyes Vera declara "porque no reciban agravios los indios de hacerles pagar más tributos de los que buenamente pueden y gocen de toda conveniencia. Despues de bien informados de lo que justa y cómodamente podrán tributar por razón de nuestro señorío, aquellos declaren, tasen y moderen, según Dios y sus conciencias, teniendo respeto a que no reciban agravio, y los tributos sean moderados y a que les quede siempre con que poder acudir a las necesidades referidas y a otras semejantes, de forma, que descansados y relevados y antes se enriquezcan..."¹⁶

Si bien, no se puede considerar que, en sentido literal, no se puede estimar que la ley en la parte anteriormente transcrita deba considerarse el antecedente del artículo 31 en su fracción IV de la Constitución Política Mexicana, si podemos concluir que se observa un mínimo de equidad y justicia tributaria.

Montesquieu, en su libro El Espíritu de las Leyes, establece que pueden ir creciendo los tributos proporcionalmente a la libertad de que se goza, pero es preciso moderarlos a medida que aumente la servidumbre.¹⁷

¹⁶ Reyes Vera; Ramón. Citado por Carrasco Iriarte, Hugo, Pág. 140

¹⁷ Id.

Un sexto en el que encontramos un antecedente indisoluble del vínculo que la nacionalidad impone, entre la entrega de la vida y el compromiso económico con la patria, es sin lugar a dudas el Acta de Ayuntamiento de México de 19 de julio de 1808 que en su vigésimo cuarto párrafo señala un concepto general del Reyno que explica "México como Metrópoli; manifiesta a V.E. y a todo el orbe: Sus habitantes están dispuestos a sostenerlo con sus personas, sus bienes y derramarán hasta la última gota de su sangre para realizarlo. En defensa de causa tan justa la misma muerte les será apacible..."¹⁸ refiriéndose al hecho de no aceptar la abdicación de Carlos VI y Fernando VII.

El punto 22 de Los Sentimientos de la Nación sugeridos por José María Morelos y Pavón. Se refiere específicamente al tema de los tributos indicando que se quite la infinidad de tributos, pechos, e impisiciones que más agobian, y se señale a cada individuo un cinco por ciento de sus ganancias, u otra carga igual ligera, que no oprima tanto, como la Alcabala, el tributo y otros, pues con esta corta contribución y una buena administración de los bienes confiscados al enemigo, podrá llevarse el peso de la guerra y honorarios de empleados.

El Acta de Independencia de México expedida por el Congreso de Anáhuac en 1813, destaca la indisoluble liga entre los deberes de la Nacionalidad y la contribución al gasto público al declarar reo de alta traición a todo lo que se le oponga directa o indirectamente a si independencia, ya protegiendo a los europeos opresores de palabra o por escrito, ya negándose a contribuir con los gastos, subsidios o pensiones para continuar la guerra hasta que su independencia sea reconocida por las naciones extranjeras.

¹⁸ Id. P 141.

En la Constitución de Apatzingán se habla de las contribuciones en los Artículos 36 y 41, considerando a las mismas como donaciones de los ciudadanos para la seguridad y defensa y no como extorsiones de la sociedad. Asimismo indica que las obligaciones de los ciudadanos para con la patria son:

Una entera sumisión a las Leyes.

Un obediencia absoluta a las autoridades constituidas.,

Una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos

Un sacrificio voluntario de los bienes y de la vida cuando sus necesidades lo exijan.

El Artículo 31 de la Constitución del 5 de febrero de 1857 establecía:

Es obligación de todo mexicano:

1. Defender la Independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria.

Contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

A pesar que José María Morelos y Pavón, en sus Sentimientos de la Nación, como ya se expresó anteriormente, Que se quite la infinidad de tributos, pechos, e impisiciones que más agobian, y se señale a cada individuo un cinco por ciento de sus ganancias, u otra carga igual legera, que no oprima tanto, como la Alcabala, el tributo y otros, pues con esta corta contribución y una buena administración de los bienes confiscados al enemigo, podrá llevarse el peso de la guerra y honorarlos de empleados. Y no obstante lo

hermoso y claro de ese pensamiento donde se pretendía que las cargas impositivas fueran moderadas, esto es ligera y que se quitaran los tributos que más agobiaban en aquel tiempo, no se puede considerar que en nuestro país se encuentre como precedente inmediato de la garantía de proporcionalidad y equidad de las contribuciones, ya que este principio se localiza en la Constitución de 1857, en donde se incluyen por primera vez, en un texto constitucional los conceptos de proporcionalidad y equidad y que se encuentran plasmados en la actualidad en la Constitución de 1917 en la Fracción IV de su artículo 31.

1.4.. CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS

Hemos hablado de contribuciones, tributos y hasta de impuestos , ¿ qué son impuestos?, ¿a qué nos referimos con los mismos?, ¿ se pueden clasificar?

Hablar de la clasificación de los impuestos puede resultar demasiado sencillo o muy complicado, en atención a que los impuestos son susceptibles de ser reconocidos por una finalidad de características, motivo por el cual solo nos referiremos a las más utilizadas. Ya que a través de los años, diversas clasificaciones de los impuestos se han producido, mencionaremos someramente algunas de esas clasificaciones.

Impuestos directos e impuestos indirectos

La Clasificación basada en la incidencia del impuesto.

Son impuestos directos aquellos que el sujeto pasivo no pueda trasladar a otras personas, sino que inciden finalmente en su propio patrimonio; por ejemplo: el Impuesto Sobre la Renta a los productos del trabajo, porque el trabajador a quien se le retiene el impuesto no puede trasladarlo a ninguna otra persona, recuperándolo en esa forma, sino que grávita directamente sobre su patrimonio.

Son impuestos indirectos aquellos que el sujeto pasivo puede trasladar a otras personas, de manera tal que no sufra el impacto económico del impuesto en forma definitiva; ejemplo sería el Impuesto al Valor Agregado, pues el comerciante expresamente lo traslada al consumidor y recupera el dinero que pago al Fisco Federal.

Criterio administrativo o del padrón

Son impuestos directos los que gravan periódicamente, (mensual, trimestral, anual) situaciones que presentan una cierta permanencia y estabilidad, de tal manera que para ello pueden hacerse listas de contribuyentes o padrones fiscales por ejemplo: el impuesto predial, el impuesto, el impuesto por el uso o tenencia de automóviles, el Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado.

En cambio según este criterio, son impuestos indirectos aquellos que tienen como hecho generador hechos aislados, accidentales, que se refieren a situaciones transitorias o instantáneas, por lo que no es posible hacer y mantener un padrón de contribuyentes. Ejemplo: Impuesto sobre adquisición de muebles o el Impuesto sucesorio.

Criterio basado en la forma de manifestar la capacidad contributiva.

Son impuestos directos los que recaen sobre manifestaciones llamadas directas de la capacidad contributiva, se entiende por tales manifestaciones aquellas donde la riqueza se evidencia por sus elementos ciertos, que son la renta o el patrimonio, que son la riqueza respectivamente en su aspecto dinámico y estático.

Son manifestaciones indirectas todas aquellas en que no se toma como base de la imposición la riqueza en sí, sino otras manifestaciones como los consumos, las transferencias que hacen presumir la existencia de una riqueza, pero no se toma como base la riqueza misma.

El Lic. Sergio F. de la Garza, muy atinadamente afirma que todas las teorías mencionadas con antelación tienen objeciones, porque se encuentran deficiencias en su aplicación, por tratarse la ciencia financiera de una ciencia social, y por tanto, no exacta. Por otra parte, un mismo impuesto puede quedar clasificado de idéntica manera no obstante la diversidad de los criterios clasificadores.¹⁹

Por otra parte, señala, esta clasificación no tiene consagración legal en nuestro derecho, ni aun por vía de simple referencia.

Impuestos Reales e Impuestos Personales.

Los Impuestos Reales, son aquellos en que se prescinde de las condiciones personales del contribuyente, y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el

¹⁹ De la Garza, Sergio, Derecho Financiero Mexicano, Décimo octava Edición, Editorial Porrúa, México, 1994, P. 189.

impuesto sólo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva. Ejemplo: El impuesto federal sobre uso o tenencia de vehículos o los impuestos locales sobre la propiedad territorial.

El Impuesto Personal.- Es el que recae sobre el total de la capacidad tributaria del sujeto, teniendo en consideración su especial situación y las cargas de familia. Ejemplo: el Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas.

Los impuestos personales, precisamente por tomar en consideración la situación particular del contribuyente, generalmente son progresivos y, por tanto, miden más adecuadamente la capacidad contributiva.

Los impuestos sobre el consumo como por el IVA, pueden ser en cierta forma personalizados a través de un procedimiento indirecto consistente en conceder exenciones a los artículos de primera necesidad y reducciones en la tasa a aquellos que son seminecesarios; en otros países se aplican tasas más altas que la normal para las ventas de artículos suntuarios.

Impuestos Objetivos e Impuestos Subjetivos.

Los Impuestos Objetivos son los impuestos en los que el legislador no define quien es el sujeto que estará obligado al pago del impuesto, sino que precisa la materia imponible, y muchas veces emplea una terminología también un poco equívoca. Por ejemplo: el impuesto inmobiliario y los derechos aduaneros.

Aquellos impuestos que sí designan con toda precisión quién es el sujeto pasivo de la relación tributaria, se llaman tributos subjetivos.

En nuestra legislación abundan preponderantemente los tributos subjetivos, mientras que los objetivos se presentan principalmente en legislaciones municipales de atrasada técnica.

Impuestos Especiales o Analíticos e Impuestos Generales o Sintéticos.

Según Mehl, esta clasificación se funda en enfrentar los impuestos que recaen sobre un valor o sobre una situación económica estimada globalmente, a los que por el contrario, no gravan más que un elemento de la misma.²⁰

Los primeros se llaman impuestos sintéticos, impuestos generales o impuestos generales universales; los segundos se llaman analíticos, parciales o particulares.

Ejemplo de un impuesto analítico es el Impuesto Sobre la Renta que existió en México hasta 1964, este distinguía el concepto de renta según su fuente y establecía reglas para cada categoría de renta.

El Impuesto Sobre la Renta que grava el ingreso de las personas físicas o de las sociedades mercantiles, vigente actualmente es un impuesto sintético, porque recae sobre la totalidad de las rentas puestas a disposición del contribuyente en un determinado lapso, hace una síntesis de todas las fuentes productoras antes de gravar el

²⁰ Id. Pág. 392

importe total.

Impuestos Sobre el Capital, la Renta y el Consumo.

De acuerdo a esta clasificación se debe considerar como criterio los recursos económicos gravados por el impuesto y por ello los distingue en tres clases:

Impuesto Sobre el Capital.

Estos gravan la riqueza o capital ya adquirido por los contribuyentes.

Cabe señalar que el concepto de capital se debe de entender en tres contextos; el capital como materia imponible, el capital como base de impuestos y el capital como fuente de impuestos.

El capital puede ser la base de un impuesto, que puede tener el propio capital como fuente o la renta que produce ese capital, por ejemplo: el impuesto predial que grava los inmuebles arrendados, tiene como base y como fuente la renta que producen dichos inmuebles; en cambio, el mismo predial, cuando grava inmuebles no arrendados, tiene como base el capital que en este caso es el valor catastral y como fuente el capital general, o las rentas del contribuyente.

Impuestos sobre los Gastos o Consumos.

Esta clasificación comprende los impuestos indirectos sobre la circulación y el consumo y los impuestos sobre los ingresos brutos de los negocios. Ejemplo el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto sobre Teléfonos.

Clasificación según los sujetos del impuesto.

Según el sujeto activo, los impuestos pueden ser federales, estatales o municipales, según que el acreedor de la prestación tributaria sea el Gobierno Federal, el gobierno de una entidad federativa o un gobierno municipal.

Conforme al sujeto pasivo este puede estar perfectamente determinado por la ley tributaria, que es el caso de los tributos subjetivos; en otros casos puede estar determinado, como sucede con los llamados tributos objetivos.

Efectos Financieros de los Impuestos.

Grizioti explica que "Los impuestos producen sacrificios temporales o permanentes a los contribuyentes y en algunas ocasiones también les producen beneficios económicos"²¹ La Percusión del Impuesto, que pueden ser individuales y sociales o generales.

El estudio del efecto financiero de los impuestos supone la aplicación de un análisis paciente y metódico a cada clase de impuesto en el marco de diferentes regímenes económicos y de acuerdo con diversas hipótesis relativas a la naturaleza y situación del mercado, misma que se vuelve muy compleja ya que este estudio se debe

²¹ Id. Pág.396

hacer en una situación dinámica.

La Repercusión del impuesto.

La Traslación.

Se conoce también como repercusión y se desarrolla en cuatro momentos desde la aplicación del impuesto hasta las últimas consecuencias que se producen en el mercado.

El primer paso o momento es la Percusión.

Es aquel efecto o acto por el cual el impuesto recae sobre el sujeto pasivo del impuesto, quien lo paga a la administración fiscal. Ejemplo el Impuesto al Activo, situación que con el Impuesto al Valor Agregado no se da, y si el sujeto pasivo decide recuperar esa carga de otra persona se produce el fenómeno de la traslación.

Traslación.

Es el efecto por el cual el sujeto pasivo legal, percutido por el impuesto, se hace reembolsar o recuperar indirectamente la carga fiscal que le produjo la percusión del impuesto.

Este sucede cuando, continuando con el ejemplo del Impuesto al Valor Agregado, el fabricante agrega el impuesto a sus costos de producción y por consecuencia el precio de venta aumenta, en ese momento se produce la traslación del impuesto.

Esta traslación puede efectuarse hacia adelante, hacia atrás o lateralmente.

La traslación hacia adelante es cuando el citado sujeto consigue aumentar los precios de sus mercancías o de sus servicios: el fabricante y el distribuidor. Esta traslación puede producir un efecto indeseable, que se reconoce con los nombres de piramidización o efecto de cascada del impuesto.

Hacia atrás cuando el sujeto pasivo legal, mediante una reducción del precio de compra, obtiene que sus proveedores sufran la carga fiscal.

Lateralmente se produce cuando no pudiendo realizarse la traslación hacia adelante o hacia atrás consigue hacer recaer el peso del impuesto "sobre los proveedores o los compradores de otras mercaderías o de otros servicios" que no son gravados por tributos pero que son producidos a costos conjuntos o bien son complementarios en los procesos de producción respecto de los bienes o los servicios gravados.

Incidencia

Es el fenómeno en virtud del cual la carga del impuesto recae sobre una persona, el último consumidor de las mercancías o de los servicios, que ya no encuentra ninguna otra persona a quien trasladar la carga del tributo.

El fenómeno de la traslación puede ser ignorado, prohibido o exigido por el Derecho Positivo.

La Difusión.

Surge cuando el impuesto, después de haber incidido al contribuyente aparece en el mercado, tanto en la demanda y la oferta de mercancías, como en los precios, esto es, se observan variaciones en los consumos, en la producción o en el ahorro.

Por otra parte, si se admite la existencia de un contribuyente final, este sufre reducción en su renta real, por consiguiente, debe restringir su consumo o su ahorro, al disminuir su consumo, provoca una baja en la renta de los productores. De esta manera los efectos del impuesto afectan gradualmente a todas las fases económicas en condiciones variables según la competencia y la situación del mercado.

Concluyendo, mientras que la traslación tiende a la eliminación o al aligeramiento de la carga fiscal, la difusión no reporta ningún alivio al contribuyente final.

CAPÍTULO II

La Actividad Financiera del Estado

2. Actividad Financiera del Estado

2.1. Concepto

2.2. Ingresos del Estado

2.3. El Derecho Fiscal

2.4. Fuentes del Derecho Fiscal Mexicano

2. LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

Como se ha analizado en el capítulo que antecede, en la antigüedad los tributos eran cubiertos por los débiles, o sea por los derrotados en guerra, los siervos los conquistados, los pobres, sin que en algunas ocasiones, existiera un motivo o satisfactor público que cubrir por parte del gobernante o faraón, según la época y/o el país.

Con el transcurrir del tiempo, las necesidades del Estado fueron aumentando y él se convirtió en un ente jurídico más, con sumas obligaciones. Como toda empresa, que requiere de la realización de diversas actividades para cumplir sus finalidades.

La organización y funcionamiento del Estado supone para éste la realización de gastos y procura de los recursos económicos indispensables para cubrirlos, lo cual origina la Actividad Financiera del Estado.

Pero, qué se entiende por Actividad Financiera. Cuál es su propósito. En este capítulo se irá analizando el motivo por el cual el Estado requiere de un gran movimiento para la satisfacción de sus funciones.

Etimológicamente hablando, la palabra finanzas proviene del francés finances y ésta de la palabra finatio de la raíz finis que significa acabar, poner término mediante pago o una prestación pecuniaria.

En la Edad Moderna, el Estado obtenía la mayor parte de sus medios económicos de las rentas de su patrimonio y de toda la gama de contribuciones de diversa naturaleza

que los súbditos estaban obligados a satisfacer en correspondencia con el ejercicio de los poderes y de las actividades reservadas exclusivamente al soberano (regalías).

En la actualidad, los ingresos patrimoniales de los estados, representan preponderantemente una parte menor frente a los ingresos tributarios.

En la actual economía, los estados se allegan de recursos de las rentas que la Hacienda Pública percibe por su patrimonio, del desarrollo de una actividad industrial o comercial, o bien son recaudados de la riqueza de los gobernados (contribución), de donde se desprende la diferencia fundamental entre ingresos de Derecho Privado (patrimonio) y los ingresos de Derecho Público (tributos).

Para la realización de las actividades del Estado éste necesita un gran número de recursos económicos, los cuales obtiene, administra y aplica de acuerdo con los planes y programas elaborados previamente, como lo establece el siguiente

2.1. CONCEPTO

El Lic. Valdés Costa considera que: "La actividad financiera del Estado es aquella relacionada con la obtención, administración y empleo de los recursos monetarios indispensables para satisfacer las necesidades públicas"

Rosy señala "Lo financiero es la actividad del Estado consistente en determinar el costo de las necesidades estatales y las generales de los habitantes de un país, la determinación de los medios dinerarios para atenderlas y su forma de obtener, la

obtención misma de tales medios, su administración y la realización dineraria de aquellas necesidades²² ."

Para cubrir los gastos que exige su actividad, el Estado debe obtener los medios económicos necesarios, administrarlos y aplicarlos adecuadamente. La obtención, manejo y aplicación de los recursos del Estado recibe el nombre de Actividad Financiera, la cual no sólo constituye un medio para alcanzar un fin del Estado, sino que cumple una función instrumental toda vez que por sí misma no tiene la satisfacción de necesidades colectivas, sino que representa una condición indispensable para el desarrollo de todas sus restantes actividades.

Por esta causa decimos que la actividad financiera del Estado conoce tres momentos fundamentales.

A) El de la obtención de ingresos, los cuales pueden afluir al Estado tanto por institutos de derecho privado, como es la explotación de su propio patrimonio (empresas industriales, renta de inmuebles, venta de bienes, etc.), como por medio de institutos de derecho público, por ejemplo, los diversos tipos de tributo o, por institutos mixtos, como la contratación de empréstitos o la emisión de bonos

B) La gestión o manejo de los recursos obtenidos y la administración y explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente.

C) La realización de un conjunto variadísimo de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas y la realización de otras muy variadas actividades y gestiones que el Estado moderno se ha echado a cuestras.

²² La Actividad financiera y la Disciplina informativa que se ocupa de ella , publicación de la S.H.C.P., p.122

Podría decirse que el Derecho Financiero es como un edificio de tres pisos en el que:

En el primero se encuentra el régimen jurídico, es decir, el conjunto de reglas generales, abstractas e impersonales, que con un valor puramente instrumental salen a la calle para reglamentar el funcionamiento diario de la estructura financiera y especialmente de la tributaria son los centros de actividad, donde se definen los objetivos y metas fundamentales que perseguirán las técnicas y conjunto de leyes así como los criterios a instrumentarse.

En el segundo se localiza el conjunto de medios técnicos, todavía instrumentales, cuya función es proporcionar al legislador los principios teóricos que han de transformarse en normas legales.

Y en el tercero existen los más importantes centros motores que definen los objetivos y las metas fundamentales hacia las cuales deben enfocarse las elaboraciones técnicas y legislativas de los dos niveles anteriores.

El primer piso es el ámbito propio de los juristas, el segundo de los economistas y el tercero de los políticos. En cada uno de ellos se elaboran respectivamente, el Derecho Financiero, la estructura económica y los principios básicos relacionados con su organización y ética social.

Es necesario señalar que las ramas del Derecho Financiero dependen de la función de la actividad del Estado, así tenemos que si la actividad se traduce en la obtención de recursos económicos, estaremos frente al Derecho tributario o fiscal; si la actividad tiende a la gestión o manejo de los recursos, tendremos entonces la presencia

del Derecho Patrimonial del Estado y si la actividad se encamina a la erogación de los recursos, estaremos ante el Derecho Presupuestario.

De lo expuesto anteriormente se puede decir que la actividad financiera del Estado es toda la actividad económica realizada por él, el manejo de su patrimonio y la obtención de sus ingresos, a través de distintos organismos, para lograr la realización de todas las actividades públicas atendiendo a finalidades políticas y con una regulación legal.

De acuerdo con su estructura, el Estado, a través del Poder Ejecutivo desarrolla complejas actividades que van encaminadas a la realización de los servicios públicos y a la satisfacción de necesidades generales.

*Por su contenido y efectos la actividad financiera del Estado constituyen un fenómeno: **ECONÓMICO, POLÍTICO, JURÍDICO Y SOCIOLOGICO***

***ECONÓMICO.-** Esta actividad financiera tiene, indudablemente, una dimensión económica, por cuanto que ha de ocuparse de la obtención o inversión de los recursos de esta índole, necesarios para el cumplimiento de aquellos fines.*

***POLÍTICO.-** No podemos ocultar el aspecto político que encierra la actividad financiera del Estado, ya que si la misma constituye parte de la Administración Pública y a su vez ésta se encuentra integrada por el conjunto de actividades y servicios destinadas al cumplimiento de los fines de utilidad general, es evidente que solamente se podrá tener un concepto preciso de la actividad financiera partiendo de una noción clara de la organización y de los fines estatales. La actividad financiera no puede considerarse*

más que como la actuación en concreto de la facultad que constituye la esencia misma del concepto de soberanía.

SOCIOLÓGICO.- La actividad financiera del Estado tiene un aspecto sociológico toda vez que éste resulta de que el régimen de los tributos y de los gastos públicos ejercen una determinada influencia sobre los grupos sociales que operan dentro de Estado.

JURÍDICO.- Debemos considerar con marcada razón que ésta actividad del Estado es una rama de la actividad administrativo, por lo que aparece regulada por el Derecho Objetivo. Ya que una de las exigencias del Estado en todas sus manifestaciones de voluntad en el campo de la administración y en sus relaciones con los particulares deben estar fundamentadas y apoyadas por la Ley, ya que ésta implica la administración del dinero, que es sustraído a la iniciativa privada, por medio de los impuestos, entre otras cosas, para satisfacer las necesidades públicas, y porque la enorme masa de riqueza destinada a esos fines da origen a un complejo de realizaciones cuyo ordenado desenvolvimiento requiere un sistema de disposiciones.

2.2. INGRESOS DEL ESTADO

Una vez que se ha comentado la actividad financiera del Estado y que dentro de ella se encuentra la necesidad de captar recursos, y que uno de estos recursos son las contribuciones, se entrará al estudio de las contribuciones.

A través de la historia han surgido diversas escuelas de pensamiento en cuanto al grado de necesidades que debe satisfacer el Estado, entre las cuales mencionaremos dos que son opuestas: el liberalismo individualista y el socialismo estatista.

El primero concibe al Estado como un policía que únicamente debe dejar hacer y dejar pasar, cubriendo las necesidades públicas mas urgentes, sin ocuparse ni de las colectivas ni de las individuales.

Por su parte, el segundo determina que el Estado está obligado a satisfacer las necesidades públicas y colectivas y en algunos casos las individuales.

El tratadista Sergio Francisco de la Garza afirma que deben existir principios fundamentales que tocan la organización de la sociedad.

“Uno de esos principios es el llamado de la solidaridad, que puede enunciarse de la siguiente manera: es la cooperación efectiva, regulada por las leyes y garantizada por la autoridad, de los distintos miembros de la sociedad para la consecución del bien común, o también, la conveniente colaboración de las formas subordinadas de sociedad en la realización del bien común de la forma superior”.²³

Continúa anotando, que es ilegal desprender a las personas de lo que a través de su iniciativa y trabajo efectúan por ellos mismos, para dejar dicha responsabilidad en la comunidad. Así también, que existen teorías que se oponen a la designación de ciertas actividades a una sociedad “superior”, cuando alguna “inferior” puede ocuparse de ellas. Al respecto opina que

“Toda acción de la sociedad debe, por su naturaleza, prestar auxilio a los miembros del cuerpo social, más nunca absorberlos y destruirlos”.²⁴

²³ De la Garza, Sergio F. *Discurso Financiero Mexicano*, Decimotava Edición. Editorial Porrúa. México. 1994. Pág.10

²⁴ Id.

Se concuerda entonces con que, la prosecución del bien común constituye la razón misma de ser de los poderes públicos, los cuales están obligados a acatarlo, reconociendo y respetando sus elementos esenciales y según los postulados de las respectivas situaciones históricas.

El bien común es satisfacer en lo posible los intereses de la mayoría con el menor sacrificio de los ciudadanos, es uno de los fines que persigue el Estado, el cual se logra mediante:

El establecimiento del orden y la paz por medio del derecho y la justicia.

La coordinación de las actividades de los individuos y grupos para lograr un mejor nivel de vida.

Fomentando la actividad de los particulares, supliéndolo cuando haga falta.

Proporcionar los servicios públicos necesarios para lograr un desarrollo integral de los ciudadanos.

Así como no puede darse ninguna norma rígida para resolver el problemas de cuáles necesidades deben ser satisfechas por el Estado, tampoco se puede aceptar el criterio liberal - individualista, que supone la máxima retracción del Estado, conforme al cual éste únicamente puede realizar las funciones más indispensables.

El socialismo tiene razón al pretender que le corresponde al Estado la satisfacción de todas aquellas necesidades, individuales o colectivas, cuando por diversas circunstancias las formas sociales inferiores no puedan satisfacer esas necesidades.

Todo lo anteriormente establecido se puede determinar a través del Derecho Financiero que se regulan las actividades por medio de las cuales el Estado lleva cabo su régimen financiero.

Observando al Estado como una buena empresa esta cuenta con un presupuesto el que se conoce como un programa de trabajo de la corporación política durante un lapso determinado, expresando su costo en cifras o términos monetarios, el cual es formado, aplicado y controlado por el Poder Ejecutivo y autorizado por el Poder Legislativo²⁵

Se conoce con el nombre de Ley de Ingresos de la Federación y es un acto legislativo que determina los ingresos que el gobierno federal está autorizado a recaudar en un año, ya que el Estado, como toda empresa, requiere de recursos para cumplir sus funciones, que es el primer momento de su actividad financiera.

Las clasificaciones del impuesto son múltiples, tan variadas como escuelas, doctrinas económicas, ideas financieras, jurídicas o autores existen, por lo que mencionaremos brevemente las siguientes dentro de las cuales encontraremos la aceptada por la legislación mexicana.

Es importante tocar este tema, ya que nos permite conocer las diferentes fuentes de ingresos utilizadas por el soberano, en la antigüedad y a las que recurre el Estado contemporáneo para la obtención de recursos.

²⁵ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Elementos de Derecho Administrativo. Editorial Limusa. México: 1993 P.19

*Al decir de Griziotti, los ingresos del Estado se clasifican según su origen en:*²⁶

Ingresos provenientes de las pasadas generaciones, tales como las rentas patrimoniales, utilidades de instituciones públicas, utilidades de empresas económicas y utilidades de empresas públicas.

Ingresos provenientes de presentes generaciones, como son las contribuciones de guerra, multas e ingresos penales y contribuciones ordinarias y extraordinarias, que comprende impuestos directos, impuestos indirectos tasas y contribuciones especiales.

Finalmente, ingresos a cargo de futuras generaciones, tales como la deuda flotante; empréstitos forzosos, voluntarios o patrióticos y emisión de moneda.

*Por su parte, Bielsa clasifica a los recursos económicos del Estado en tres grupos:*²⁷

Nacionales, provinciales y municipales

2) Ordinarios y extraordinarios

a) Ordinarios.- Ingresos que se recaudan en cada ejercicio fiscal, legalmente autorizados.

b) Extraordinarios.- Los destinados a sufragar gastos no previstos o déficits presupuestarios.

3) Originarios.- Los que provienen del patrimonio del ente público.

²⁶ Margain Manatou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario. Cuarta Edición Universidad Autónoma de San Luis Potosí. México. 1976. Pág. 66

²⁷ Id. Pág. 68

Derivados.- Los que derivan del patrimonio de los particulares, como lo son los impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Por su parte Emilio Margáin Manatou propone:

"Clasificar en dos grandes grupos los ingresos que percibe el Fisco Federal, uno, en el que quedan comprendidas las fuentes impositivas y, otro, en el que quedan comprendidas las restantes fuentes de ingresos. Estos dos grupos se denominan, respectivamente: contribuciones y otros ingresos."²⁸

Fuentes Impositivas son impuestos, derechos o tasas y contribuciones especiales, multas por violaciones a ordenamientos tributarios, y los recargos por penas o moratorios, por la falta de pago oportuno de los tributos.

Los ingresos del Estado se pueden clasificar también en:

Ingresos Ordinarios.- Impuestos, derechos, productos, y aprovechamientos.

Ingresos Extraordinarios.- Impuestos extraordinarios, derechos extraordinarios, empréstitos, emisión de moneda, expropiación por causa de utilidad pública, servicios personales.

Para la Ley de Ingresos vigente , las fuentes de recursos se clasifican en:

Impuestos, Aportaciones de Seguridad Social, Contribuciones de Mejoras, Derechos, Contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes causadas en

²⁸ Id.

ejercicios anteriores pendientes de liquidación o de pago, productos, aprovechamientos, ingresos derivados de financiamientos y otros ingresos.

Esta última clasificación es la que regula el actual Código Fiscal de la Federación, y como se menciona se encuentra en la Ley de Ingresos de la Federación que son los recursos que se propone percibir la federación durante el año fiscal y en ella se precisan los conceptos que dan origen al ingreso.

De la clasificación de la Ley de Ingresos de la Federación determinamos con claridad que los ingresos provienen de dos grupos distintos, los llamados ingresos tributarios y los ingresos no tributarios.

Ingresos Tributarios.- Proviene del poder impositivo del Estado y consisten en: Impuestos, Aportaciones de Seguridad Social, Contribuciones de Mejorar, Derechos, Contribuciones Pendientes, Accesorios.

Ingresos No Tributarios.- Estos se subdividen en dos ramas:

Ingresos Patrimoniales.- Se constituyen primordialmente por los aprovechamientos y los provenientes de Organismos Descentralizados y Empresas de Participación Estatal, así como los productos.

Crediticios.- Se integran por los derivados de financiamientos tanto del sector central de la Administración Pública como de Organismos y Empresas de Participación Estatal.

La contribución es un concepto genérico que conjunta a todos los ingresos que cubren los gastos del Estado. Este género se divide en contribuciones forzadas y contribuciones voluntarias.

Se entiende por contribución forzada a aquellas que fija la ley a cargo de los particulares que se adecúan a la hipótesis normativa prevista en la propia ley, denominadas también tributos.

Son voluntarias aquellas que derivan, de un acuerdo de voluntades entre el Estado y el particular, o bien, de una declaración unilateral de voluntad del particular que implica un acto de liberalidad.

Los tributos constituyen el primero y más importante tipo de ingresos del Estado moderno, cuyo fin es solventar los medios necesarios para el desarrollo de sus actividades.

Por mucho tiempo se consideró que no era posible realizar una teoría jurídica de la tributación y debe reconocerse el mérito a los juristas alemanes e italianos por haber demostrado su posibilidad; de tal forma que casi nadie pone en duda el carácter publicístico del tributo, concebido genéricamente como una prestación obligatoria comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público

En épocas anteriores no se contemplaba este aspecto con certidumbre y pleno convencimiento. Así, observamos que las teorías privatistas concebían al impuesto como un derecho o carga real, o como algo similar a la obligatio obrem del derecho romano, con lo que lo limitaban a los gravámenes inmobiliarios. Por su parte, la doctrina

contractual lo equiparaba a un contrato bilateral entre el Estado y los particulares, en virtud del cual aquél proporcionaría servicios públicos y éstos los medios pecuniarios para cubrirlos.

Las doctrinas netamente publicistas aparecen en Alemania vinculadas con la teoría orgánica del Estado, y en Italia con las obras de Ranellletti, Cammeo y Romano, quienes explicaban el tributo como una obligación unilateral, impuesta coercitivamente por el Estado en virtud de su derecho de soberanía o del poder de imperio. Tal es el concepto aceptado por la moderna doctrina del derecho financiero.

El sistema legal no escapa a esta tendencia, y lo podemos observar en lo dispuesto por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece como obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, tanto de la Federación como del Estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De lo que destaca el elemento primordial del tributo, que es la coerción por parte del Estado que, así, lo convierte en prestaciones obligatorias y no voluntarias, como reconoce toda la doctrina, ya que constituyen manifestaciones de voluntad exclusiva del Estado.

En nuestra legislación fiscal, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2 señala como contribuciones a los impuestos, las aportaciones de seguridad social las contribuciones de mejoras y los derechos, dándole las siguientes definiciones:

IMPUESTOS: *Son las contribuciones establecidas en ley, que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista*

por la misma, distintas a las señaladas en las fracciones II, III y IV del mencionado artículo.

Para algunos autores la llamada "situación jurídica o de hecho" de que habla esta fracción no es otra cosa que el hecho generador, el cual es necesario que suceda para que el sujeto pasivo se coloque en la situación prevista por la ley, y así el impuesto pueda ser aplicado.

En virtud de que el mayor volumen de recursos económicos que obtienen los diversos estados soberanos, es por concepto de los ingresos denominados impuestos, nos ocuparemos de estudiar en primer lugar este recurso estatal.

En las economías de mercado, los impuestos son el medio que utiliza el Estado para obtener los recursos financieros que atienden sus fines, los cuales son pagados por los particulares.

El concepto del impuesto debe estar integrado constitucional y legalmente, por los siguientes elementos o características:

El impuesto es una prestación, deber o carga, este elemento del impuesto nos lo explica Flores Zavala de la siguiente manera: "Con la palabra prestación pretende oponer el concepto de impuesto como prestación al concepto de producto como contraprestación y significar fundamentalmente, que a cambio de la cantidad que el particular entrega al Estado, por concepto de impuestos, no percibirá algo concreto".²⁹

²⁹ Flores Zavala. Finanzas Públicas Mexicanas. Séptima Edición. Editorial Porrúa. México, 1994. P. 35.

Por regla general la finalidad de los impuestos deben ser los gastos públicos o generales del Estado. Esto se apoya en la prohibición de la aplicación del rendimiento de un impuesto, a un fin especial; no obstante lo cual, en forma limitada y por excepción, se puede hacer cuando la ley lo autorice.

Esta disposición constituye una garantía individual en materia tributaria, y por lo mismo se le ha denominado "la garantía de proporcionalidad y de equidad".

Es cierto que gran parte de los ingresos del Estado se invertirán en servicios públicos, pero no habrá una relación directa y perceptible, inmediata, entre el pago de particular y la actividad del Estado. Esto explica la resistencia del particular al pago de los impuestos: pagas sin compensación alguna; por eso la Ley le llama prestación.

Cabe señalar que este elemento ya no se menciona en el concepto de impuesto que da el código vigente, podrá ser que, al citarlo equivale a una reiteración a palabra prestación ya que se tiene como sinónimos e ideas afines: "tributo", "tasa" y como distintas acepciones: "renta", "impuesto".

El impuesto debe cubrirse en dinero o en especie. La regla general es que en la actualidad el impuesto se cubra en efectivo, o sea que las prestaciones que implican el pago del impuesto tengan carácter pecuniario o monetario que las que con mayor facilidad puede utilizar el Estado, dada la naturaleza pecuniaria de la economía moderna. Pero, también pueden ser en especie o en dinero.

Por regla general, la finalidad de los impuestos deben ser los gastos públicos o generales del Estado, aunque por excepción pueden tener un fin especial o concreto ya que se tiene prohibida la aplicación de un impuesto a un fin especial, pero no obstante

ello, en forma limitada por excepción y cuando la ley lo autorice, se puede aplicar el rendimiento de un impuesto a un fin especial.

Proporcional y equitativo es otro de los elementos que señala el Artículo 31, Fracción IV Constitucional, que en lo conducente dice:

“Son obligaciones de los mexicanos ... contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Esta disposición es la garantía individual en materia tributaria denominada “la garantía de proporcionalidad y de equidad”

Encontramos dos corrientes doctrinarias, en cuanto a estos conceptos, una establece que dichas palabras encierran un sólo concepto y otra, argumenta que son dos conceptos diferentes.

El maestro Flores Zavala sostiene que no es posible separar las dos palabras, sino interpretar la expresión “proporcional y equitativa” como significado de justicia; lo que el constituyente pretendió expresar, fue que los impuestos sean justos³⁰

Por su parte Margáin Manautou también considera que, “Atendiendo a la evolución que ha venido experimentando la legislación tributaria mexicana, bien puede

³⁰ Id. Págs. 191 y 192

*sostenerse que son dos conceptos y no uno solo los que contienen las palabras "proporcional y equitativa"*²¹

Que un tributo sea proporcional significa que comprenda por igual, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativa, significa que el impacto en el tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación

La corriente más generalizada es la que interpreta la garantía de proporcionalidad y equidad como un solo concepto, que es el que significa justicia en los impuestos opinión que en este caso se comparte.

APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL: *Son las contribuciones establecidas en ley, a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.*

Quedan comprendidas las cuotas patronales, obrero - patronales, los recargos y los capitales constituidos a favor del IMSS y a los cuales les da el carácter de créditos fiscales, la propia Ley del Seguro Social, así como las que se destinan al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado y al Instituto de Seguridad de las Fuerzas Armadas Mexicanas.

²¹ Citado por De la Garza Sergio. Decreto Financiero Mexicano. decooctava Edición. Editorial Porrúa. México1994. Pág. 271

CONTRIBUCIONES DE MEJORAS: *Son las establecidas en ley a cargo de personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.*

LOS DERECHOS: *El término contribución comprende tanto a los impuestos como a los derechos.*

El Código Fiscal de la Federación vigente define a los derechos en su Artículo 2o Fracción IV, diciendo "Derechos, son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos públicos descentralizados, órganos desconcentrados, cuando en este último caso se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstos en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los órganos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos al Estado.

Los derechos se integran con los siguientes elementos:

a) Que posean una contraprestación compensatoria. Los derechos son ingresos del Estado, consistentes siempre en sumas de dinero que cobra éste a las personas que se benefician particularmente por la prestación de un servicio en funciones de Derecho Público, o bien por el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público, en forma divisible.

Constituyen los derechos el pago o remuneración legal, por personas que resulten beneficiadas por un servicio, uso o aprovechamiento de bienes, proporcionados por el Estado.

b) Que sean establecidos por el poder público conforme a la Ley. Es él quien señala los servicios que va a prestar, el uso o aprovechamiento de bienes que va a conceder, y los establece en la ley, así como su monto. La ley determina el hecho generador, sujeto pasivo, la base, la cuota, forma de pago y nacimiento de la obligación.

Estos servicios deben ser prestados o proporcionados por el Estado directamente a través de su administración centralizada.

El pago de un servicio en funciones de derecho público del uso o aprovechamiento de un bien de dominio público como es el caso de el cobro en casetas de autopista, el cobro de la expedición de licencias de conducir, de pasaportes, de certificación de actas de nacimiento. etc.

Estos servicios deben ser prestados o proporcionados por el Estado directamente a través de su administración centralizada.

CONTRIBUCIÓN ESPECIAL.

Es una figura tributaria de reciente creación, que ha sido recogida por casi todas las legislaciones locales; la legislación fiscal federa lo ha hecho sólo a partir de 1986 y solamente en alguna de sus especies

A la contribución especial se le ha denominado de diversas maneras: impuesto especial, tributo especial, contribución de mejora, impuesto de plusvalía etc.

A la contribución especial se le define diciendo que, son tributos especiales los establecidos en la ley a todas aquellas personas que se benefician en forma especial por una función pública administrativa, la que a su vez proporciona un beneficio colectivo.

Que están en una posición intermedia entre los impuestos y los derechos. Se pagan no por el servicio que el Estado ha prestado, sino por el beneficio específico que determinadas personas reciben con motivo de la prestación de ese servicio.

Se dividen en: contribuciones de mejora que son aquellas que deben pagarse por propietarios o poseedores de bienes inmuebles que experimentan una ventaja económica como consecuencia de la realización de una obra pública de planificación o urbanización; las contribuciones por gasto que deben pagar quienes ejercitan una actividad comercial, industrial o de otra clase, lo cual provoca un gasto o un aumento del gasto del ente público.

El Código Fiscal de la Federación define la contribución de mejoras como las establecidas en ley a cargo de personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras pública.

A manera de ejemplo, el 31 de diciembre de 1985, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, la Ley de Contribuciones de Mejoras por obras públicas de infraestructura Hidráulica.

CARACTERÍSTICA DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL

Entre las características principales de la contribución especial, destacan las siguientes:

Es una figura jurídica tributaria, porque el Estado la impone con carácter de obligatoria a los particulares.

No es el pago de un servicio prestado por el Estado, sino el equivalente por el beneficio obtenido con motivo de la ejecución de una obra o de un servicio público de interés general. Es decir, es una prestación y no una contraprestación. En la contribución de mejora el contribuyente experimenta un beneficio económico en el aumento del valor de su propiedad, pero ello opera de una manera indirecta, pues la obra realizada no pasa a formar parte de su patrimonio, de manera que no recibe en sentido estricto ninguna contraprestación del Estado.

Debe estar establecida en ley.- El legislador por virtud de una norma legal dispone que al producirse concretamente en la realidad una determinada clase de obra pública, se genere el crédito fiscal representado por la contribución especial.

En la contribución de mejora los sujetos o contribuyentes son los beneficiados con las obras.

Se trata del pago de una cantidad de dinero que está en relación con el monto del beneficio obtenido.

Los sujetos que están obligados al pago de este gravámen son: Los que encontrándose en determinada situación experimentan una particular ventaja económica como consecuencia de la actividad administrativa de interés general, y quienes como consecuencia de las cosas que poseen o del ejercicio de una industria, de un comercio, o de otra actividad, provocan un gasto o un aumento en el gasto público.

El Estado debe exigir el pago de esta prestación, cuando se trate de aquellas obras o servicios de interés general, pero que benefician en forma específica a determinadas personas, siempre y cuando no pueda recuperar el costo de la obra o servicio con su sola explotación.

Los Recursos Tributarios son uno de los medios con que cuenta el Estado para allegarse de los recursos económicos para la realización de sus actividades, ya que como quedó establecido anteriormente, éste debe realizar una actividad financiera eficaz.

Los recursos tributarios que el Estado tiene derecho a percibir, son considerados Créditos Fiscales. Si el responsable de un Crédito Fiscal no lo cubre dentro de los plazos establecidos éste deberá ser actualizado, generándose al rededor conceptos como:

RECARGOS

MULTAS

INDEMNIZACIONES

GASTOS DE EJECUCIÓN

Estos conceptos se consideran accesorios de el Crédito Fiscal, mismos que pueden ser cobrados por el Estado a través de medios coercitivos.

Traídndose de estas contraprestaciones, el Estado celebra contratos con los particulares para prestarse bienes o servicios. Los recursos tributarios, son los que el Estado percibe por concepto de contribuciones y aprovechamientos.

LOS PRODUCTOS

En su Artículo 3o., tercer párrafo el Código Fiscal de la Federación conceptúa los productos en los siguientes términos: Son las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en funciones de derecho privado del Estado y respecto al uso, aprovechamiento o enajenación de bienes, los restringe también expresamente a los bienes de dominio privado del Estado.

El concepto de producto se divide en dos clases que son:

Contraprestaciones por servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho privado.

Contraprestaciones por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes de dominio privado del Estado. Esta clase de bienes están enumerados en el Artículo 3°, de la Ley General de Bienes Nacionales.

El Estado puede actuar frente a los particulares, tanto en relaciones de supraordinación, como de coordinación. En el primer caso el Estado actúa protegiendo el interés colectivo, haciendo uso de sus atribuciones a través de actos de autoridad tales

como órdenes, prohibiciones, reglamentaciones e imponiendo unilateralmente su voluntad, en un plano de superioridad en relación con los particulares.

En el segundo caso, el Estado actúa como un simple particular y sus relaciones con los particulares se regulan por normas de derecho privado en un plano de igualdad. En este caso, estos ingresos se consideran productos.

LOS APROVECHAMIENTOS

Previstos en el Código Fiscal de la Federación, son aquellos ingresos que el Estado percibe, en sus funciones de Derecho Público, distintos de las contribuciones, de los ingresos que deriven de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Conforme a lo establecido por la Ley de Ingresos de la Federación, la S.H.C.P.: está facultada para fijar o modificar los aprovechamientos que se cobren por el uso o goce de los bienes de dominio público de la Nación, respecto de los cuales no se hubieren establecido Derechos en la ley respectiva o en alguna otra disposición legislativa.

Los impuestos y derechos extraordinarios, como su nombre lo indica, se tratan de excepciones que tiene que implantar el Estado por naturaleza particular de una rama o actividad.

Empréstito.- Es un ingreso al que recurre el Estado para hacer gastos urgentes o imprevistos, se conceptúa como el recurso económico que emplea el Estado en circunstancias excepcionales, mediante el cual obtiene de un gobierno o institución pública o privada, extranjera o nacional, las cantidades necesarias, para satisfacer sus necesidades, todo siempre con la autorización del congreso.

Emisión de moneda.- Es un recurso que puede emplear el Estado para allegarse de fondos y también ayuda a facilitar las operaciones comerciales con la finalidad de lograr la circulación de la riqueza, condicionada a la Ley Monetaria.

Expropiación.- Por causa de utilidad pública, el Estado está facultado por el Artículo 27 constitucional para expropiar cuando de ello derive una utilidad pública. Generalmente la expropiación se produce en lo relativo a servicios públicos.

2.3 EL DERECHO FISCAL

El primer problema que se nos presenta al iniciar el estudio del Derecho Fiscal es precisar cual es el contenido de la materia en estudio; entendiéndose por materia fiscal todo lo relativo a los ingresos del estado provenientes de su actividad tanto pública, cuando existe relación entre el Estado con los particulares, como privada.. Por ello, la Suprema Corte de Justicia de México ha sostenido la siguiente Tesis:

La Suprema Corte de Justicia de México tiene el siguiente criterio, sustentado en las siguientes tesis.

Fiscal. Por fiscal debe entenderse lo perteneciente al Fisco; y Fisco significa, entre nosotros, la parte de la Hacienda Pública que se forma con la contribuciones, impuestos o derechos, siendo autoridades fiscales las que tienen intervención por mandato legal, en la cuestión, dándose el caso de que haya autoridades hacendarías que no son autoridades fiscales pues aún cuando tengan facultades de resolución en materia de hacienda, carecen de actividad en la cuestión, que es la característica de las fiscales, viniendo a ser el carácter de autoridad hacendaría, el género, y el de autoridad fiscal, la especie.

*Amparo la revisión 160/33 José Yves Limantour. 29 de mayo de 1934. 5 votos.
Ponente José López Lira.*

Materia Fiscal. Por materia fiscal debe entenderse lo relativo a la determinación, la liquidación, el pago, la devolución, la exención, la prescripción o el control de los créditos fiscales o lo referente a las sanciones que se impongan por motivo de haberse infringido las leyes tributarias.

*Amparo directo 3683/73 Petróleos Mexicanos. 6 de septiembre de 1974.
Unanimidad de 4 votos. Ponente: Jorge Iñarritu.*

De lo anteriormente visto, la materia fiscal se refiere únicamente a los ingresos del Estado que provienen de las contribuciones, sin embargo, en México estas disposiciones fiscales se llegan aplicar a otros ingresos del propio Estado aún de organismos descentralizados, que no son fiscales, pero esto se da sólo para fines de recaudación.

Para Sánchez Piña El derecho fiscal "es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación."³²

Ahora bien, en la Doctrina italiana se habla de Derecho Tributario, en la alemana de derecho impositivo y en la francesa de derecho fiscal, para encontrar la denominación de esta rama del derecho.

Emilio Margain indica que no pueden utilizarse las denominaciones antes citadas como sinónimos de México, en virtud de que las disposiciones fiscales en el país se aplican no sólo a los impuestos o a los tributos en general, sino si no también a otros ingresos del Estado (productos y aprovechamientos), es decir, los ingresos patrimoniales y los ingresos no tributarios por lo que debemos hablar de un derecho fiscal.³³

Criterio que no comparte Raúl Rodríguez Lobato, ya que como ha quedado anotado con anterioridad, la materia fiscal está perfectamente precisada y si bien es cierto que las disposiciones fiscales se aplican a otros ingresos del Estado, es sólo por razones prácticas de cobro.³⁴

Recordando que los ingresos a que se refiere la materia fiscal son aquellos cuyo fundamento constitucional se encuentra en el Artículo 31 Fracción IV de la Constitución

³² Sánchez Piña, José de Jesús. Noiones de Derecho Fiscal. Quinta Edición. Editorial PAC. México. 1995. Pág.32.

³³ Margain Manatou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario. Cuarta Edición. Universidad Autónoma de San Luis Potosí. México, 1976. P.14

³⁴ Rodríguez Lobato, Raul. Derecho Fiscal. Segunda Edición. Editorial Haria. México 1986. Pág 14

Política de los Estados Unidos Mexicanos, o sea aquellos que tradicional y doctrinalmente han sido llamados contribuciones o tributos, entre cuyas características se encuentran que el Estado lo impone o ha impuesto unilateralmente y que constituyen exacciones.

Por lo anterior, al Derecho Tributario se denomina al sistema jurídico relativo a los tributos y Derecho Impositivo es el sistema relativo a las contribuciones impuestas por el, Estado, resulta claro que en ambos casos se trata de la misma materia fiscal por lo que el Derecho Fiscal, Derecho Tributario y Derecho Impositivo, se pueden considerar sinónimos, sin embargo en México tradicionalmente se le denomina como Derecho Fiscal.

El derecho fiscal mantiene una división en función a sus relaciones con otras ramas del derecho.

Derecho fiscal sustantivo.- Es el conjunto de normas jurídicas que disciplinan el nacimiento efectos y extinción de la obligación tributaria y los supuestos que originan la misma, así como las relaciones jurídicas accesorias. Este Derecho ésta condicionado al principio de legalidad, es decir, sólo existe cuando lo contiene una Ley.

Derecho constitucional fiscal.- Es el conjunto de normas que delimitan y disciplinan al poder fiscal del Estado, así como coordinar los diversos poderes tributarios que existen en los estados federales, es decir, determina los límites temporales y espaciales en que se ejercen poderes fiscales.

Derecho fiscal procesal- Es el conjunto de normas jurídicas que regulan los procesos en que se resuelven las controversias que surgen entre el fisco y los contribuyentes.

Derecho fiscal penal- Son el conjunto de normas jurídicas que definen los hechos ilícitos que pueden cometerse en materia fiscal.

Con relación a la autonomía del derecho fiscal, lo podemos determinar frente al derecho administrativo en función del derecho fiscal sustantivo que tiene como destinatario, en la mayoría de los casos, a los particulares y no a la administración pública, recayendo la responsabilidad a los propios particulares en torno a la aplicación directa del derecho fiscal sustantivo sin que exista la intervención o injerencia normal por parte de la administración pública.

2.4. FUENTES DE DERECHO FISCAL MEXICANO

Conocemos que las fuentes del Derecho son tres, las formales, reales y las históricas; son formales los procesos de creación de las normas; fuentes reales los factores y elementos que determinan el contenido de la norma y son históricas los documentos que encierran el texto de una Ley o conjunto de leyes.

En este estudio solamente revisaremos las fuentes formales, ya que permitirá conocer cómo se establecen las contribuciones y quien lo hace. De manera general, se

consideran como fuentes formales del Derecho a la ley, la costumbre ,y los usos, la doctrina y la Jurisprudencia.

El tema de los impuestos no encierra ninguna novedad para nosotros, ya que los instrumentos tributarios se desarrollan desde el momento en que un grupo de personas unen sus fuerzas para la realización de una finalidad social, y surge quien se encargue de llevar a cabo la rectoría de la comunidad, su administración o cualquier actividad en beneficio de la colectividad.

Los sistemas impositivos proporcionan al Estado, a través de la recaudación, las fuentes suficientes para sufragar el gasto público. La recaudación es a su vez producto de la actividad que lleva a cabo el Estado en la imposición , administración y recolección de los gravámenes. El término Estado, a la luz de nuestro sistema de gobierno, lo debemos entender como un ente compuesto por la federación, las entidades federativas y los municipios. La Federación es a su vez el Poder Ejecutivo, que a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, lleva a cabo la tarea impositiva; por su parte, son entidades federativas los estados que forman parte del pacto federal y que, por medio de sus tesoreros o entes financieros, se encargan de regular y administrar los tributos locales. Finalmente los Municipios, dentro de su circunscripción territorial, efectúan, por medio de los ayuntamientos, la función hacendaria.

Entendemos por fuentes del Derecho las formas o actos a través de los cuales se manifiesta la vigencia del Derecho Financiero.

Son fuentes del Derecho Financiero

La ley

Decreto ley

Decreto delegado

El reglamento

Las circulares

La jurisprudencia

Los tratados internacionales

Los principios Generales del Derecho

La ley.- Es el acto o regla de Derecho emanado del Poder Legislativo y promulgada por el Poder Ejecutivo que crea situaciones generales y abstractas por un tiempo indefinido y que solo puede ser modificada o suprimida por otra ley o regla que tenga eficacia de ley; consideramos que la ley es la fuente más importante del derecho fiscal.

El Poder Legislativo de los Estados Unidos Mexicanos, formado por representantes de la ciudadanía, es el encargado de formular las leyes que nos rigen. Se deposita en un Congreso General, que se divide en Dos Cámaras , una de Diputados y otra de Senadores. ambas cámaras representan al pueblo de igual manera puesto que tienen el mismo poder.

A la división del Poder legislativo en dos Cámaras se le llama sistema bicameral y lo que pretende es un mejor funcionamiento de dicho poder puesto que dividiendo en dos grupos a esta cuerpo , se equilibran, evitando que uno de ellos tenga más poder evitando que surja el despotismo, asimismo se dice que la discusión de las leyes es más a fondo y se evita que el poder Ejecutivo controle al Congreso

Las fases del proceso legislativo son seis: iniciativa, discusión y votación, aprobación, sanción o el veto y publicación e iniciación de la vigencia.

1.- Iniciativa.- Significa la presentación del proyecto de ley ante el Congreso de la Unión. Esta facultad sólo la tienen determinados órganos del Estado que de acuerdo con el Artículo 71 de la Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos, dicha facultad pertenece a:

I Al presidente de la República

II A los Diputados y Senadores del Congreso de la Unión

III A las Legislaturas de los Estados

No obstante lo anterior, cualquier ciudadano puede sugerir a alguna de las anteriormente mencionadas la necesidad o conveniencia de elaborar un proyecto de Ley determinado: y más aún, puede remitirles el proyecto que haya elaborado, con la petición de que sea sometido a la consideración del Congreso.

2.- Discusión y votación.- La discusión es el acto por el cual los legisladores analizan la necesidad de la nueva ley y los beneficios que acarreará; es cuando las Cámaras examinan un proyecto iniciativa de ley polemizando sobre él para decidir por medio de la votación mayoritaria, si debe ser aprobado o no.

Las iniciativas de ley deben ser discutidas sucesivamente por ambas cámaras pudiendo comenzarse en cualquiera de ellas, salvo que se trate de proyectos sobre impuestos, contribuciones, empréstitos o reclutamiento de tropas, pues en estos casos

deberán ser discutidos primeramente en la cámara de Diputados (Artículo 72 Constitucional inciso h)

3.- Aprobación.- Es la aprobación del proyecto de una nueva ley por la Cámara en la que se estaba discutiendo. Tiene lugar cuando la mayoría de lo miembros presentes han otorgado su voto afirmativo al proyecto que previamente se ha discutido.

Obtenida la aprobación en la Cámara de origen el proyecto pasará a la Cámara de revisión para su discusión y, en caso de ser aprobada por ésta, se enviará al C. representante del Poder Ejecutivo para los siguientes efectos.

4.- Sanción o Veto.- Se llama sanción al acto por medio del cual el Presidente de la República manifiesta, bajo su firma, su conformidad con la iniciativa de ley aprobada por las Cámaras. Dicho funcionario puede llegar a negar su asentamiento en el ejercicio del llamado Derecho de Veto, en cuyo caso la iniciativa será devuelta con observaciones a la Cámara de Origen donde serán discutidas únicamente las observaciones referidas

5.- Promulgación o Publicación.- Después del que el proyecto de ley obtiene la sanción del Poder Ejecutivo, tiene lugar la publicación o la promulgación, que consiste en dar a conocer la ley a quienes deban cumplirla. Para que una ley pueda obligar a sus cumplimiento debe ponerse al alcance del público el texto de la misma.

La Ley.- Es una norma de conducta dictada por el Poder Legislativo, de carácter general, abstracta, obligatoria y sancionada por la fuerza.

Existen leyes federales y leyes ordinarias locales.

Las leyes federales son reglamentarias de los preceptos constitucionales y obligan a su cumplimiento en toda la República, son creadas por el Congreso de la Unión y comparten la elevada categoría jurídica de los tratados internacionales, que solo cede ante la Constitución.

Las leyes ordinarias o locales tienen las mismas características de la ley federal pero no emanan directamente de los preceptos constitucionales y solo tienen vigencia en la entidad federativa para la cual fueron elaborados. La jerarquía de las leyes ordinarias está colocada en un rango inmediato inferior a la de los tratados internacionales y a las leyes federales.

Decreto Ley.- Como excepción al principio de la división de poderes, respecto del cual el Poder Legislativo es el encargado de dictar las leyes, se encuentra esta figura jurídica, misma que se produce cuando la Constitución autoriza al Poder Ejecutivo para emitir decretos con fuerza de ley sin necesidad de una delegación del Congreso; en estos casos, el origen de la autorización se encuentra directamente en la Constitución, esto se encuentra establecido en el Artículo 131, párrafo segundo.

Decreto Delegado.- Es cuando la Constitución autoriza al Poder Ejecutivo para emitir normas con fuerza de ley por un tiempo determinado. En materia tributaria se observa en el artículo 131, segundo párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que establece que el Ejecutivo puede ser facultado por el congreso para aumentar, disminuir o suprimir cuotas de las tarifas de exportación....

El Reglamento.- Es un acto jurídico formalmente administrativo; tiene su origen en el Presidente de la República y materialmente legislativo porque crea situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales, por medio del cual se desarrollan y complementan en detalle las normas de una ley a efecto de hacer más eficaz y expedita su aplicación a los casos concretos; por lo que se puede afirmar que el reglamento es un instrumento de aplicación de la Ley. En México, "el Reglamento se ha convertido en una fuente de Derecho Fiscal muy importante ya que en algunos casos no es sólo un instrumento de aplicación de la Ley, porque desarrolla y detalla los principios generales contenidos en ella para hacer práctica su aplicación sino que, ya sea porque el Poder Ejecutivo se arroga las facultades que le competen al Poder Legislativo o porque este las delegue a aquel, contiene normas sobre la naturaleza y efectos de los elementos esenciales del tributo; crea situaciones generales y abstractas por un tiempo indefinido, no previstas en la Ley"³⁵

Esta facultad es discrecional por lo que puede expedir un reglamento cuando y en el caso que lo considere conveniente.

Las Circulares.- Son una derivación del Reglamento, son comunicaciones o avisos de carácter administrativo expedidos por los superiores jerárquicos en la esfera de la administración pública, dando instrucciones a los inferiores sobre el régimen interno de las dependencias, sobre su funcionamiento en relación al público, o para aclarar a los mismos la interpretación de disposiciones legales ya existentes, pero no para establecer derechos o imponer restricciones a ellos; y otros también dirigidas a los particulares acuerdos, decisiones o procedimientos que deben seguirse.

La legislación fiscal en México ha abandonado la denominación de circulares y las llama instructivos o Reglas Generales y una vez que se publican en el Diario Oficial

³⁵ Id. Pág. 26

de la Federación constituyen fuente de Derecho para los particulares ya que para ellos con estas disposiciones nacen derechos que la autoridad no puede desconocer.

La Jurisprudencia.- Es el conjunto de principios y doctrinas contenidos en las decisiones de los tribunales. Es el resultado de la actividad de los órganos jurisdiccionales, solo puede ser establecida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por los Tribunales Colegiados de Circuito y en su especialidad por el Tribunal Fiscal de la Federación.

En nuestro país, la Jurisprudencia tiene gran importancia como fuente de Derecho, ya que la mayoría de las reformas e innovaciones que se introducen en nuestras leyes fiscales, para corregir errores o para precisar conceptos, en otras palabras, la Jurisprudencia no es una fuente formal sino una fuente real de las leyes fiscales. Por ello, las sentencias muchas veces nos explican el por qué de las reformas introducidas a las leyes tributarias, de ahí que la Jurisprudencia sea tan importante ha evolucionado y caracterizado a la ley tributaria.

La Doctrina.- Es una fuente real a la que corresponde desarrollar y precisar los conceptos establecidos en la ley

La Costumbre.- Es la observación constante y uniforme de una regla de conducta llevada a cabo por los miembros de una comunidad social con la convicción de que responda a una necesidad jurídica. Contiene dos elementos: la repetición y la convicción.

Los Tratados Internacionales.- La Constitución en su Artículo 133 establece que los tratados que estén de acuerdo con la misma y que hayan sido aprobados por el

senado de la República tienen el carácter de Ley Suprema. Estos tratados existen en materia tributaria, para evitar la doble tributación..

Los Principios Generales del Derecho.- Constituyen las bases de un sistema jurídico determinado; los que forman su base fundamental, las líneas directrices o conformadoras de las leyes existentes.

CAPITULO III

PRINCIPIOS CONTABLES PARA LA INTERPRETACIÓN DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

3. Conceptos Básicos

3.1 Contabilidad Financiera.

3.2. Activo

3.2.1. Elementos de la Definición.

3.3. Pasivo.

3.3.1. Elementos de la Definición.

3.4. Capital Contable.

3.4.1. Elementos de la Definición.

3.5. Clasificación de Activo y Pasivo

**PRINCIPIOS CONTABLES PARA LA INTERPRETACIÓN DE LA LEY
DEL IMPUESTO AL ACTIVO.**

Una vez que se ha comentado la actividad financiera del estado, que dentro de ella se encuentra la necesidad de captación de recursos y que uno de estos recursos son precisamente los impuestos, en este trabajo se hablara de uno de ellos, que por su propia naturaleza ha ocasionado grandes polémicas el Impuesto al Activo y determinaremos su base gravable.

Antes de introducirnos a la mecánica para determinar la base del impuesto, haremos mención a algunos conceptos básicos, respecto de la contabilidad y su importancia en la aplicación y conocimiento de los impuestos, para lo cual el Colegio de Contadores Públicos cuenta con una comisión que tiene como fin específico el unificar criterios, así pues:

La Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos tiene la función, entre otras, de publicar una serie de boletines sobre el tratamiento que se debe dar a los conceptos que integran los estados financieros, con la finalidad de dar una base más firme tanto a los contadores que producen la información contable como a los interesados en la misma, evitando o reduciendo la discrepancia de criterios que pueden resultar en diferencias sustanciales en los datos que muestran los estados financieros.

La contabilidad produce información indispensable para la administración y el desarrollo del sistema económico.

El fenómeno económico es sumamente complejo y todavía distamos de haber llegado a establecer un método de medición que lo cuantifique a entera satisfacción. Pero, no es solamente la complejidad del fenómeno económico, también su constante evolución y su multiplicidad agravan los problemas de su adecuada presentación cuantitativa. La historia de la contabilidad nos muestra un incesante progreso en este intento.

Los participantes en la vida económica tienen intereses que en ocasiones parecen opuestos y la contabilidad les debe permitir basar sus decisiones en información fehaciente y veraz.

Al producir información contable que sea útil para los diferentes intereses representados, la contabilidad adopta el criterio de equidad para dichos intereses. Dicho criterio está sustentado en una base de objetividad y veracidad razonables.

Dada la importancia de la información contable para la administración de las empresas, accionistas, inversionistas potenciales, gobierno, trabajadores, instituciones de crédito, proveedores, etc. es importante destacar que si es correctamente determinada cumplirá con la función principal de ser imparcial y, por ende, equitativa para todos los usuarios de la misma.

Hay que aclarar, como se indica posteriormente, que en este capítulo se trata de la base teórica que rige la formulación de los estados financieros para el público en general. Para fines particulares esta información tendría que ser adaptada y en bastantes ocasiones se requerirá producir nueva información, que tal vez no proceda del sistema de información contable, tal como lo conocemos actualmente.

La definición de contabilidad parte de que es una técnica. Esto implica la posición teórica de que los principios de contabilidad son guías de acción y no verdades fundamentales a las que se les adjudica poder explicativo y de predicción. Esta posición se refuerza al considerar la contabilidad como algo diseñado por el hombre para satisfacer necesidades individuales y sociales que no existen en la naturaleza y por lo tanto no descubierto. Sin embargo, como se asevera posteriormente, no debe considerarse lo afirmado como fundamento inamovible y acabado.

La evolución constante de la contabilidad debe ser auspiciada por la apertura a diferentes corrientes teóricas, con sus diferentes enfoques y metodologías y con criterios sobre la naturaleza de la contabilidad sustancialmente distintos.

3.1 DEFINICIÓN DE CONTABILIDAD FINANCIERA

La contabilidad financiera es una técnica que se utiliza para producir sistemática y estructuradamente información cuantitativa expresada en unidades monetarias de las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que la afectan, con objeto de facilitar a los diversos interesados el tomar decisiones en relación con dicha entidad económica.

3.2. DEFINICIÓN DE ACTIVO

La definición de activo la encontramos en los principios de contabilidad generalmente aceptados que a la letra " Activo es el conjunto o segmento cuantificable

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

*de los beneficios económicos futuros fundamentalmente esperados y controlados por una entidad, representados por efectivos, derechos bienes o servicios, como consecuencia de transacciones pasadas o de otros eventos ocurridos*³⁶

3.2.1. ELEMENTOS DE LA DEFINICIÓN.

Conjunto o Segmento, Cuantificable.- Refiriéndose tanto al activo total, como a cualquier partida individual o a determinado conjunto de partidas, por lo que se refiere a la cuantificación, es a una fecha determinada de los beneficios económicos esperados, que debe poseer los atributos de significación y confiabilidad.

De acuerdo con su naturaleza y finalidad, los activos de una empresa o entidad quedan comprendidos en alguna de las siguientes categorías:

1. Aquellos que son dinero, en cuyo caso su cuantificación no podrá exceder al valor nominal de las partidas.

2. Aquellos que representan un derecho a recibir un flujo de dinero. Es decir que su cuantificación tendrá como límite superior el monto del efectivo que se espera recibir.

3. Los que se tienen para ser vendidos o para ser transformados y posteriormente venderse. A los que su

³⁶ Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.- Edición 1993.- pág. 661.

cuantificación no podrá ser mayor al valor de realización de los mismos.

4. Aquellos que se tienen para usar. A éstos no podrá asignarse una cantidad superior a su valor de uso.

5. Aquellos que representan un derecho a recibir un servicio. Su cuantificación no podrá exceder el monto que se pagaría por ellos a fecha de los estados financieros.

Los cargos diferidos están comprendidos en esta categoría puesto que representan erogaciones efectuadas en el pasado, con el fin de recibir servicios necesarios para producir en el futuro, beneficios económicos fundamentalmente esperados.

Para que cada una de las partidas integrantes del activo total pueda considerarse que es cuantificable, tiene que poderse identificar separadamente del resto de las unidades y poseer, el atributo de ser medible en unidades monetarias.

Beneficios Económicos Futuros Fundamentalmente Esperados.

Con esto se quiere hacer referencia al hecho de que la entidad recibirá partidas provechosas para su operación y crecimiento. El concepto se ubica esencialmente en el beneficio económico y sólo secundariamente en los beneficios físicos.

Por lo que se refiere al vocablo fundamentalmente, es la expectativa de los beneficios futuros que se apoya en criterios razonablemente sólidos.

Controlados Por Una Entidad.

Todo activo lo es concretamente para una entidad determinada ya que puede controlar sus beneficios económicos futuros, en la medida en que se beneficie de él, al mismo tiempo que se encuentra en condiciones de negar o regular el acceso de terceros, dicho beneficio.

Consecuencia de Transacciones Pasadas o de Otros Eventos Ocurridos.

Sólo la capacidad actual para obtener beneficios económicos futuros constituye un activo, lo que ocurre como consecuencia de las transacciones o eventos que han afectado a la empresa.

3.3. DEFINICIÓN DE PASIVO.

"Es el conjunto o segmento, cuantificables, de las obligaciones presentes de una entidad particular, virtualmente ineludibles, de transferir efectivo bienes o servicios en el futuro a otras entidades, como consecuencia de transacciones o eventos pasados".¹⁷

3.3.1. ELEMENTOS DE LA DEFINICIÓN.

Conjunto o Segmento Cuantificable.

¹⁷ Id. Pág. 68

Refiriéndose tanto al pasivo total como a cualquier otra partida individual o a determinado conjunto de partidas.

Los pasivos como el activo se consideran cuantificables cuando se identifican separadamente del resto de las obligaciones y pueden ser medibles en unidades monetarias.

De Las Obligaciones Presentes de Transferir Efectivo, Bienes o Servicios en el Futuro.

Todo pasivo representa una obligación en el presente de transferir recursos o prestar servicios en el futuro a otra entidad. Esta transferencia puede estar condicionada al vencimiento de un plazo, a que ocurra un evento determinado o a la simple solicitud de cumplimiento por parte del beneficiario.

De una Entidad Particular.

Los pasivos de una entidad se cuantifican, reconocen y clasifican de manera independiente respecto a otras entidades económicas.

Virtualmente Ineludibles.

Existe un alto grado de que se deba dar cumplimiento a una obligación.

Consecuencia de Transacciones Pasadas.

El pasivo no surge por transacciones que ocurrirán en el futuro.

CARACTERÍSTICAS DEL PASIVO

El pasivo comprende obligaciones presentes provenientes de operaciones o transacciones pasadas, como la adquisición de mercancías o de servicios, gastos en que se ha incurrido, también por la obtención de algún préstamo para el financiamiento de los bienes que constituyen el activo.

Dentro del pasivo, los principales conceptos que lo conforman son:

a) Adeudos por la adquisición de bienes y servicios, inherentes a las principales actividades de la empresa o entidad, un ejemplo son: Las operaciones derivadas compra de mercancías para su venta o procesamiento

b) Cobros anticipados a cuenta de futuras ventas de la mercancías o la prestación de servicios.

c) Adeudos que provienen de la adquisición de bienes o de servicios para el consumo o beneficio de la propia empresa.

d) Adeudos provenientes de obligaciones contractuales tales como: los sueldos, las comisiones, las regalías, las gratificaciones y los impuestos retenibles, etc.

e) Los préstamos de las instituciones de crédito, de particulares, de las compañías filiales, de los accionistas o de sus propios funcionarios, representados tanto por adeudos obtenidos a través de contratos formales de crédito, como los amparados por los títulos de crédito

f) En ciertos casos, las obligaciones provenientes de operaciones bancarias de descuento de documentos. En ocasiones, la operación bancaria de descuento de documentos constituye una típica operación crediticia garantizada básicamente por la solvencia del descontatario.

3.4. DEFINICIÓN DE CAPITAL CONTABLE

"Es el derecho de los propietarios sobre los activos netos que surge por aportaciones de los dueños, por transacciones y otros eventos o circunstancias que afectan una entidad y el cual se ejerce mediante reembolso o distribución."³⁴

3.4.1. ELEMENTOS DE LA DEFINICIÓN.

Derecho de los Propietarios.

Se califica a los dueños como tenedores de participación y no como dueños de activos específicos y determina la proporción del activo total financiado por los dueños.

³⁴ Id. Pág. 70

Surge por Aportaciones de los Dueños, Por Transacciones y otros Eventos o Circunstancias.

Indica la forma de cómo se origina el capital contable que es con el capital contribuido y capital ganado.

El capital contribuido está formado por las aportaciones de los dueños y las donaciones recibidas por la entidad. El capital ganado corresponde al resultado de las actividades operativas de la entidad de otros eventos o circunstancias que le afecten. Se integra fundamentalmente de las utilidades no distribuidas que se siguen invirtiendo o también por pérdidas acumuladas.

Se Ejerce Mediante Reembolso o Distribución.

Esto implica una disminución en los activos netos de una entidad en particular, resultante de transferir un activo o incurrir en un pasivo a favor de los dueños.

Cabe aclarar que se considera distribución cuando ésta proviene del capital ganado y reembolso cuando es del capital contribuido.

Para mayor claridad, a continuación se presenta la clasificación de los elementos más comunes que conforman el estado de posición financiera.

CLASIFICACIÓN DE ACTIVO.

De la definición de activo que antecede se puede desprender que:

ACTIVO.- Representa todos los bienes y derechos propiedad del negocio y se divide en:

CIRCULANTE

Bienes y derechos que están en constante rotación o movimiento constante y de fácil conversión en dinero en efectivo

FIJO

Gastos pagados por anticipado por los que se espera recibir un servicio aprovechable posteriormente

CARGOS DIFERIDOS

Bienes y derechos que tiene cierta permanencia o fijeza, con el propósito de usarlos y no de venderlos.

CLASIFICACIÓN DEL PASIVO

PASIVO.- Se clasifica de acuerdo con su fecha de liquidación o vencimiento, en:

PASIVO A CORTO PLAZO.

Es aquella cuya liquidación se producirá dentro de un año, en el curso normal de las operaciones. Excepto cuando un ciclo normal de las operaciones de la empresa sea mayor de un año.

PASIVO A LARGO PLAZO

Está representado por los adeudos cuyo vencimiento sea posterior a un año

OTROS ELEMENTOS IMPORTANTES A RECORDAR.**ACREDITAR.**

Consiste en restar una cantidad equivalente al Impuesto sobre la Renta efectivamente pagado, contra el impuesto del ejercicio determinado en el Impuesto al Activo. (Art. 9° de la Ley del Impuesto al Activo.)

ACTIVIDAD EMPRESARIAL.

Son las actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, pesqueras y silvícolas consideradas en el Artículo 16 del Código Fiscal de la Federación. (Art. 16 Código Fiscal de la Federación.)

ACTIVO DIFERIDO.

Son todos aquellos gastos pagados por anticipado por lo que se espera recibir un servicio aprovechable, ya sea en el ejercicio en curso o en ejercicios posteriores.

ACTIVO FIJO.

Es el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de actividades empresariales y que se determinen 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 con la finalidad de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones. (Ley del Impuesto sobre la Renta. Art. 42)

ACTIVOS FINANCIEROS.

Son los que se caracterizan por estar expresados y ser representativos en moneda corriente actual. Su monto se fija por contrato y originan a sus tenedores un aumento o disminución en el poder de compra según tengan o no una reutilidad por encima de la inflación.

CARGOS DIFERIDOS.

Son aquellos activos intangibles representados por bienes o derechos que permiten reducir costos de operación o mejorar la calidad o aceptación de un producto pero cuyo beneficio sea por un periodo ilimitado que dependerá de la duración de la empresa. (Ley del Impuesto sobre la Renta Art. 42).

CONTRIBUYENTE MENOR.

Régimen Fiscal Opcional para personas físicas con actividad empresarial, bajo un sistema de cuotas especiales, los cuales deberán reunir los requisitos establecidos por el Artículo 115 de la L.I.S.R.

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

Se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen parcial o totalmente actividades empresariales. Se entenderá como establecimiento permanente entre otros, las sucursales, las agencias, las oficinas, las fábricas, los talleres, las instalaciones, las minas, las canteras o cualquier lugar de exploración de recursos naturales. (L.I.S.R. Art. 2°)

FACTOR DE ACTUALIZACIÓN.

Es un ajuste que se realiza para determinar los valores de los bienes u operaciones que por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país han variado. Este factor se obtiene dividiendo el índice nacional de precios al consumidor del mes reciente del periodo, entre el citado índice correspondiente al mes más antiguo de dicho periodo. (L.I.S.R. Art. 7-II)

FIDEICOMISO.

Es un negocio jurídico mediante el cual una persona y el fideicomitente, entrega a otra, el fiduciario, ciertos bienes que destina a un fin lícito determinado, cuya realización encomienda al propio fiduciario; cuando el fin del fideicomiso redunde en beneficio de determinadas persona, tendrán éstas el carácter de fideicomisarios.

GASTOS DIFERIDOS.

Son los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación o mejorar la calidad o aceptación de un producto, por un periodo limitado, inferior a la duración de la empresa. (L.I.S.R. Art. 42)

MONTO ORIGINAL DE LA INVERSIÓN.

Comprende además del precio del bien, los impuestos efectivamente pagados con motivo de la adquisición o importación del mismo a excepción del Impuesto al Valor Agregado así como las erogaciones por concepto de derechos, fletes, transportes, acarreos, seguros contra riesgos en la transportación, manejo, comisiones sobre compras y honorarios a agentes aduanales.

VALOR PROMEDIO DE LAS DEUDAS.

Es la suma de los promedios mensuales de los pasivos y dividiendo el resultado entre el número de meses que comprende el ejercicio.

PROMEDIO MENSUAL DE LOS PASIVOS.

Es la suma de los saldos al inicio y al final del mes y dividiendo el resultado entre dos.

USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES

Es el derecho de disfrutar y percibir los frutos de una cosa ajena durante cierto tiempo, a cambio de una retribución económica.

SISTEMA FINANCIERO.

Se compone de las Instituciones de Crédito de Seguros y de Fianzas, de Almacenes Generales de Depósito, Arrendadoras Financieras, Sociedades de Ahorro y Préstamo, Uniones de Crédito, Empresas de Factoraje Financiero, Casas de Bolsa y Casas de Cambio, sean residentes en México o en el extranjero, así como las Sociedades Financieras de Objeto Limitado.

VALOR DEL ACTIVO NETO.

Es la diferencia que se obtiene de restar al valor anual del activo el valor anual del pasivo. Dichos valores descansan en valores promedios mensuales de los diversos componentes del activo y del pasivo del contribuyente.

CAPITULO IV**ELEMENTOS, CÁLCULO Y DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO AL
ACTIVO****4.1 Elementos del Impuesto****4.1.1. Sujeto****4.1.2. Objeto.****4.1.3. Base.****4.1.4. Tasa.****4.1.5. Exenciones****4.1.5.1. Por Sujetos.****4.1.5.2. Por periodo.****4.2. Cálculo y Determinación del Impuesto;****4.2.1. Activos financieros.****4.2.2. Activos fijos, gastos y cargos diferidos****4.2.3. Inventarios.****4.2.4. Terrenos**

CAPÍTULO IV

ELEMENTOS CALCULO Y DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

ANTECEDENTES DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO EN MÉXICO.

Como se ha establecido anteriormente, uno de los principales problemas para el Sector Público, es resarcir y mantener un nivel adecuado en sus finanzas, motivo que lo obliga a la búsqueda de nuevas alternativas que le permitan obtener los ingresos deseados para cubrir el gasto público.

La aparición de este impuesto parecía ser una medida drástica pues afectaría la economía de las empresas al implicar una carga impositiva adicional, no obstante, existen aspectos relevantes pronunciados por el poder ejecutivo en su "exposición de motivos" que fundamentaron la emisión de la referida Ley y que podemos resumir en lo siguiente:

A fines de 1988, los informes sobre la recaudación de los impuestos reportaban que aproximadamente el 71% de las empresas presentaron sus declaraciones en ceros, con un pago mínimo o incluso con pérdidas, situación no acorde con la realidad. De este universo de empresas, la mayoría aplicaba sus recursos en la adquisición de bienes tanto muebles como inmuebles.

La elusión al pago del Impuesto sobre la Renta de parte de estos contribuyentes resultaba injusta para aquellas empresas que enteraban un impuesto mas real.

En conclusión, con la finalidad de mejorar el sistema impositivo en cuanto a su equidad y eficiencia, el 31 de diciembre de 1988 salió publicado en el Diario Oficial de la Federación la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas. Es así como a partir de 1989 aparece dentro de la Ley de Ingresos de la Federación este un nuevo gravamen con las siguientes características:

- Todos los contribuyentes de este impuesto estarán obligados a cubrir un importe mínimo, cuando no efectúen pago alguno del Impuesto Sobre La Renta, o cuando éste sea inferior al primero.*
- La base gravable estará en función de los bienes que sean propiedad de los contribuyentes.*
- Siendo un impuesto complementario del impuesto sobre la renta, no se causará un gravamen adicional al ser acreditable.*
- De esta manera, el fisco obtiene un ingreso seguro, proveniente de empresas que anteriormente no tributaban.*

El 30 de marzo de 1989 se publicó el Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas y durante su vigencia se hicieron algunas modificaciones que establecían algunas opciones que mejoraron su aplicación.

En resumen, en 1989 se estableció en la legislación fiscal mexicana un nuevo

tributo, el cual persigue como objetivo fundamental que la generalidad de las empresas paguen un impuesto mínimo durante cada ejercicio.

Bajo este sistema se indicaba en la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas que cuando el impuesto sobre la renta a causar fuera igual o mayor al impuesto al activo, el contribuyente no tenía afectación alguna, en vista de que este último era acreditable totalmente contra el primero.

Sin embargo, cuando por cualquier razón el contribuyente no resultara con impuesto sobre la renta a su cargo, debería cubrir el impuesto al activo, mismo que se convertiría en una contribución, que aunque fuera definitiva sería susceptible de acreditarse en forma actualizada contra algún impuesto sobre la renta futuro que dicho contribuyente causara, de acuerdo con las reglas y plazos que la ley establecía.

En 1990 se hicieron cambios importantes a este impuesto, las que podríamos resumir como sigue:

- Se cambia el nombre de este tributo de impuesto al activo de las empresas por el de impuesto al activo.*
- Se hacen modificaciones para hacer más sencillo el cálculo de los activos fijos por los cuales se optó tomar la deducción inmediata.*
- En materia de terrenos se establece que su actualización se hará desde el año en que se adquirió o se valuó, en el caso de flancas rústicas, hasta el año por el que se determine el impuesto.*

• En materia de valuación de inventarios se establece que se actualicen conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados, los cuales resultarían de la aplicación del Boletín B-10 y de sus adecuaciones; o si no, conforme a cualquiera de estas opciones:

➤ Valuando el inventario final al valor de reposición.

➤ Al valor de la última compra en el ejercicio.

• En materia de activos financieros se excluyó al efectivo en caja y se adicionó a las acciones de sociedades de inversión de renta fija. Asimismo se excluyó a las cuentas y documentos por cobrar que fueran a cargo de socios o accionistas residentes en el extranjero.

• Se establece la opción de que para determinar el impuesto, los contribuyentes consideren, en lugar de los activos y deudas que tengan en el ejercicio, las que tenían en el penúltimo ejercicio inmediato anterior.

• Se establece que a partir de ese año no paguen el impuesto quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta así como las empresas que componen el sistema financiero.

• En materia de acreditamiento se cambia radicalmente la Ley del Impuesto al Activo para establecer ahora que los contribuyentes pueden acreditar en contra del impuesto al activo una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta efectivamente pagado.

El 15 de mayo de 1990 se publica en el Diario Oficial de la Federación un decreto mediante el cual se hacen algunas modificaciones al reglamento de esta ley, cuyo objetivo básicamente es adecuarlo con la nueva estructura de ley.

De manera general indicaremos los cambios más relevantes de las reformas de 1991:

- Se adicionan como sujetos del impuesto al activo a 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 compras de activos fijos del ejercicio, sean o no deducibles para el impuesto sobre la renta formarán base para el cálculo del impuesto al activo.*
- Los contribuyentes que tengan reducción en el impuesto sobre la renta, efectuarán en la misma proporción el impuesto al activo.*
- Se establece que serán activos financieros, las acciones emitidas por residentes en el extranjero, considerando el costo de adquisición actualizado.*
- La actualización de terrenos se hará aplicando índices de inflación y no la tabla de ajustes que establecía el Congreso de la Unión.*

- *Tratándose de personas físicas éstas pueden deducir además de las deudas que tengan derecho a restar del valor del activo, la cantidad equivalente a 15 veces el salario mínimo general elevado al año.*

- *No estarán exentos los contribuyentes que inicien actividades con motivo de la escisión de sociedades.*

- *Se cambia el procedimiento para la obtención de los pagos provisionales.*

- *Se establece la opción de que las personas morales hagan los pagos provisionales que resulten mayores entre el impuesto sobre la renta y el impuesto al activo, pudiendo acreditar de dicha cantidad los pagos provisionales de ambas contribuciones que efectivamente hayan enterado.*

- *Se amplía de 3 a 5 años el plazo por el cual los contribuyentes podrán solicitar la devolución del impuesto al activo pagado, cuando el impuesto sobre la renta resulte mayor que el impuesto al activo en la declaración del ejercicio.*

- *A las sociedades cooperativas y a las asociaciones y sociedades civiles se les permite acreditar del impuesto al activo el impuesto sobre la renta que les retengan a sus socios por los anticipos que les entreguen.*

Reformas a la Ley del Impuesto al Activo en 1992:

- *Se especifica que para el cálculo del valor del activo en el ejercicio, en el*

caso de activos fijos, gastos y cargos diferidos, se considerará el número de meses en los que el bien haya sido utilizado, únicamente cuando se trate del primero y último ejercicio de utilización.

- *Misma situación sucede con el terreno que solo será considerado por el número de meses en los que el bien haya sido propiedad del contribuyente.*

- *Si el contribuyente opta por efectuar el pago del impuesto del ejercicio determinándolo con el penúltimo ejercicio, deberá seguir tomándolo así en los ejercicios subsecuentes.*

- *Se extiende la exención en los casos de:*

- *Rentas congeladas.*

- *Actividades deportivas o de enseñanza, cuando sean sin afán de lucro y cuenten con autorización y reconocimiento de validez oficial.*

- *Cuando la actividad de los contribuyentes consista preponderantemente en el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes de activo, deberán pagar el impuesto incluso por los ejercicios de inicio de actividades y el siguiente y el de liquidación, cuando éste dure más de dos años y la sociedad de que se trate continúe operando.*

- *Los contribuyentes que celebren contratos de factoraje financiero y los que reciban créditos de una empresa de comercio exterior residentes en México, que puedan optar por pagar por cuenta y orden de la empresa de factoraje*

financiero o de comercio exterior, el impuesto correspondiente a estas dos últimas por los derechos de créditos adquiridos de dichos contribuyentes o por créditos que a los mismos les concedan.

- *En materia de escisión de sociedades se señala el procedimiento que se debe realizar para calcular el monto de los pagos provisionales que a cada una de las sociedades les corresponda, al efectuarse la escisión, la proporción de los pagos provisionales efectuados con anterioridad que se tenga derecho a acreditar y la forma en que se pueda tomar la opción que esta ley prevé.*

- *Se determina que en escisión de sociedades no existe la exención del ejercicio de inicio de operaciones y el siguiente.*

Reformas a la Ley del Impuesto al Activo en 1994:

- *Se podrá solicitar la devolución del impuesto pagado en los 10 últimos años, conforme lo establecido en el Artículo 9°.*

Reformas a la Ley del Impuesto al Activo en 1995:

- *Disminuye la causación del impuesto al activo del 2% al 1.8%*

En congruencia con lo anterior, para evitar el entero de pagos provisionales en exceso durante 1995, se establece que para determinarlos se podrá disminuir en 10% el

Impuesto correspondiente al ejercicio inmediato anterior, a través de disposiciones de vigencia anual.

Reformas a la Ley del Impuesto al Activo en 1996

Para 1996 el impuesto al activo en su estructura no sufre modificaciones (Diario Oficial de la Federación del 15 de diciembre de 1995) "DECRETO POR EL QUE SE EXPIDEN NUEVAS LEYES FISCALES Y SE MODIFICAN OTRAS".

Toda vez que el 1° de noviembre de 1995, en el mismo órgano informativo aparece publicado un decreto por el que se exime del pago de diversas Contribuciones Federales y se otorgan Estímulos Fiscales, se recomienda a los participantes la lectura del mismo

El 1° de mayo de 1996 fue publicada la ley que modifica a los siguientes impuestos: sobre la renta, al activo, especial sobre producción y servicios y federal de derechos.

Con respecto al impuesto al activo, se modifica lo referente al sistema financiero.

También en este año se publica un importante Estímulo Fiscal aplicable sólo a ese ejercicio, en el cual se concede la exención del impuesto a los contribuyentes cuyos ingresos no hubieran excedido de siete millones de pesos en 1995.

En conclusión, con la finalidad de mejorar el sistema impositivo en cuanto a su equidad y eficiencia, el 31 de diciembre de 1988 salió publicado en el Diario Oficial de

la Federación la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, misma que entró en vigor a partir del 1 de enero de 1989 con las siguientes características:

Todos los contribuyentes de este impuesto estarán obligados a cubrir un importe mínimo, cuando no efectúen pago alguno del Impuesto sobre la Renta, o cuando éste sea inferior al primero.

La base gravable estará en función de los bienes que sean propiedad de los contribuyentes.

Siendo un impuesto complementario del Impuesto sobre la Renta, no se causará un gravamen adicional, al ser acreditable.

De esta manera, el fisco obtiene un ingreso seguro, proveniente de empresas que anteriormente no tributaban.

Bajo este sistema se indicaba en la Ley que cuando el Impuesto sobre la Renta a causar fuera igual o mayor al Impuesto al Activo, el contribuyente no tenía afectación alguna, en vista de que este último era acreditable totalmente contra el primero.

Sin embargo, cuando por cualquier razón el contribuyente no resultara con Impuesto sobre la Renta a su cargo, debería cubrir el Impuesto al Activo, mismo que se convertiría en una contribución, la cual aunque fuera definitiva, sería susceptible de acreditarse en forma actualizada contra algún I.S.R. futuro que dicho contribuyente causara, de acuerdo con las reglas y plazos que la Ley estableciera.

La ley sigue y seguirá sin ser bien recibida en un amplio grupo del sector privado, por lo que ha provocado fuertes enfrentamientos entre éste y las autoridades hacendarias.

En este trabajo pretendemos solamente brindar ayuda a los interesados desde deun punto de vista técnico- práctico para su manejo.

4.1 ELEMENTOS DEL IMPUESTOS AL ACTIVO

La Ley en sí, debe contener dos órdenes de preceptos: unos que son simplemente declarativos de los derechos del Fisco, en los que se determinan los elementos constitucionales de la obligación, señalando Objeto, sujeto pasivo y circunstancias en que se manifiesta el hecho jurídico al cual la ley condiciona el nacimiento del vínculo tributario; en éstos preceptos la voluntad del causante o contribuyente es nula, las obligaciones que crean dependen exclusivamente de la voluntad unilateral del legislador; lo único que se exige consiste en ser conocidos por los contribuyentes con la amplitud necesaria para que queden oportunamente satisfechos.

Los otros preceptos de las ley son de carácter ejecutivo, impulsan la voluntad de los causantes para que obren en determinado sentido; si se resisten, reciben un perjuicio. Las leyes fiscales obligan tanto a los contribuyentes como a la Administración Fiscal encargada de aplicarlas.

Ahora bien, los elementos que aparecen en toda obligación fiscal son: Objeto, Sujeto, Base y Tasa o Tarifa, los cuales se definen de la siguiente manera:

Objeto: Representa la finalidad del impuesto, en este caso específico, el objeto de la ley del Impuesto al Activo, es en función de los bienes del contribuyente que utilice para la actividad gravada por la ley.

Sujeto: Comprende las personas que son obligadas al pago del impuesto.

Base: Representa la cantidad o criterio, según sea el caso, considerado para la aplicación de la ley y que puede ser muy diversa, por ejemplo: el valor de las actividades, el de los activos o bienes, la producción de litros, las cabezas de ganado, entre muchas otras.

Tasa o Tarifa: Es el tanto por ciento o renglón que se aplica a la base del impuesto.

Los elementos del Impuesto al Activo los localizamos en los artículos 1, 2, 3 y 4 de la propia Ley y son los siguientes:

El artículo 1 de la Ley del Impuesto al Activo nos determina quienes son los sujetos del impuesto y nos habla de personas físicas y personas morales que realicen determinadas actividades que con posterioridad indicaremos.

Pero, al no establecer la propia Ley en estudio, qué debe entenderse por persona moral sujeto del impuesto, con fundamento en lo que determina el artículo 1 del Código Fiscal de la Federación señala que sus disposiciones se aplicarán en defecto de las leyes fiscales respectivas.

Por otra parte, el artículo 5 establece que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares (considerando entre otra las que se refieren al sujeto) son de aplicación estricta y a falta de norma fiscal expresa se aplicarán supletoriamente las normas de derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

De acuerdo a lo anterior podemos recurrir al artículo 25 de Código Civil para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia federal, el cual establece que son personas morales:

- I. La Nación, los Estados y los Municipios.*
- II. Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la Ley.*
- III. Las sociedades civiles o mercantiles.*
- IV. Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal.*
- V. Las sociedades cooperativas y mutualistas.*
- VI. Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquier otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la Ley.*
- VII. Las personas morales extranjeras de naturaleza privada.*

Respecto de las personas físicas, nuevamente, al no establecer directamente la Ley del Impuesto al Activo lo que debe entenderse por persona física, es necesario esbozar un concepto, remitiéndonos al derecho federal común tal como lo hicimos para el caso de las personas morales.

El Código Civil Federal no establece tampoco una definición de personas físicas por lo que el concepto lo encontramos en los doctrinarios del Derecho Civil. Efraín Moto Salazar afirma que son "hombres considerados individualente".³⁹

Ahora bien, el artículo 1 de la Ley del Impuesto al Activo indica cuándo una persona física o moral es sujeto del impuesto al determinar la actividad objeto del mismo, lo que se esquematiza a continuación:

4.1.1 SUJETO

Personas Físicas con actividad empresarial.

Persona moral residente en México.

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

Personas distintas de las señaladas que otorguen el uso o goce temporal de bienes que se utilicen en la actividad de otro contribuyente incluso tratándose de inmuebles que se destinen al hospedaje otorgado en administración de un tercero..

4.1.2 OBJETO

Grava los activos de las personas que:

Por el activo que tengan.

Por el activo que tengan.

Por el activo atribuible a dicho establecimiento.

Por su activo fijo y los terrenos por los que obtengan ingresos

³⁹ Moto Salazar, Efraín. Elementos de Derecho. Cuadragésima primera Edición. Editorial Porrúa. México, 1996. P. 132.

Residentes en el Extranjero sin establecimiento permanente.

Las empresas que componen el sistema financiero.

Por los inventarios que mantengan en el país para ser transformado.

Por el activo no afecto a su intermediación.

4.1.3 BASE. *La base gravable de éste impuesto es el valor del activo en el ejercicio, ésta se obtiene considerando el valor del activo en el ejercicio el cual se calculará sumando los promedios de los activos que se establecen en los artículos 2, 3, 4 y 5 de la Ley en comento, al cual se podrá deducir el valor promedio de las deudas contratadas con empresas residentes en México, excepto las deudas contratadas con entidades que pertenecen al sistema financiero o su intermediación, y también se podrán deducir las deudas contratadas con establecimientos permanentes ubicados en México de residentes en el extranjero. La base del impuesto se obtiene con la siguiente fórmula:*

PROMEDIO DE ACTIVOS FINANCIEROS

PROMEDIO DE ACTIVOS Y FIJOS, GASTOS Y CARGOS DIFERIDOS.

PROMEDIO DE TERRENOS.

PROMEDIO DE INVENTARIOS.

VALOR DEL ACTIVO EN EL EJERCICIO

PROMEDIO DE DEUDAS

BASE GRAVABLE

4.1.4. TASA DEL IMPUESTO. *Al publicarse esta ley, uno de los puntos que fue mas comentado y controvertido fue que se fijó una tasa del 2% para aplicarse a la base del impuesto y que es aplicable para todos los causantes obligados al pago de este impuesto, ya que se consideraba que violaba el principio de proporcionalidad tributaria que marca el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sin embargo esta tesis ha sido rechazada a través de la negación del Poder Judicial de otorgar el amparo a varios contribuyentes que pensaron que este impuesto los perjudicaba.*

La respuesta de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es que la fijación de esta tasa cumple con los requisitos de proporcionalidad, toda vez que la capacidad contributiva de los causantes se basa directamente en sus activos; al establecer este tributo el legislador no tomó en cuenta la capacidad contributiva total como acontece en el Impuesto sobre la Renta, sino el limitado objeto consistente en los activos del contribuyente, en mérito de lo cual, la fijación de una tasa única no viola el principio de proporcionalidad, ya que cada sujeto tributará en proporción directa a su propia capacidad.

La propia Suprema Corte de Justicia de la Nación nos indica que esta ley no viola el artículo 31 fracción IV, constitucional, pues aunque no establece que los ingresos recaudados por concepto de éste gravamen se destinarán a sufragar el gasto público, toda vez que en las Leyes de Ingresos y Egresos de la Federación se deduce que dichos recursos se concentrarán en la Tesorería de la Federación, junto con los demás ingresos incluidos en las mismas, para realizar las acciones, planes y programas de las dependencias y entidades consignadas en el segundo ordenamiento citado, cuyas erogaciones integran el Gasto Público Federal. Sin olvidar que a la misma conclusión se llega considerando lo dispuesto por los artículos 74, fracción IV y 126 constitucionales.

Para el año que nos ocupa en este estudio encontraremos que la tasa del impuesto al activo se redujo al 1.8%.

El artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna nos da la pauta de a quiénes se debe considerar como sujetos activos de las contribuciones cuando cita que las contribuciones atenderán a tal Federación, los Estados y al Municipio; pero así también, atendiendo a los principios de proporcionalidad y equidad en la aplicación de las leyes fiscales se consideran algunos casos de exenciones

4.1.5 EXENCIONES

4.1.5.1 POR SUJETO

Se consideran exentas del pago del Impuesto al Activo las siguientes personas, de acuerdo a lo establecido por el artículo 6° de la ley en comento.

A) Quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta.

B) Personas físicas que realicen actividades empresariales al menudeo puestos fijos y semifijos en la vía pública o como vendedores ambulantes cuando las mismas hayan optado por pagar el impuesto sobre la renta de conformidad con lo dispuesto por el reglamento de la propia ley de ISR, y que paguen el 10% vía recaudación (RISR 137-C).

C) Quienes cobren rentas congeladas sobre esos bienes.

D) Las personas físicas sin actividad empresarial que otorguen el uso de bienes (inmuebles) a no contribuyentes del I.S.R. o a empresas que componen el sistema financiero, sólo por esos bienes.

E) Quienes usen instalaciones deportivas sin fines de lucro o únicamente para sus socios y miembros, así como los que imparten enseñanza y cuenten con autorización o validez oficial de estudios en los términos de la Ley Federal de Educación.

4.1.5.2. POR PERIODO

En función del periodo en el que se encuentra el sujeto, de conformidad con el Art. 6°, 2° párrafo.

A) Por el periodo preoperativo.

B) Por el ejercicio de inicio de actividades y los dos siguientes.

C) Por el ejercicio de liquidación, que no dure más de 2 años.

D) Por el periodo de suspensión de actividades.

POR DECRETO.

Los contribuyentes del impuesto que durante 1996 obtuvieron ingresos de hasta \$8'900,000.00 se les exime totalmente del pago del impuesto que se cause durante el ejercicio de 1997.

Retomando el contenido del inciso b) respecto del Ejercicio de inicio de actividades, de acuerdo con el artículo 16 del reglamento de la Ley del impuesto al Activo, se considera que es aquel en el que el contribuyente comience a presentar o deba comenzar a presentar las declaraciones de pago provisional del I.S.R., incluso cuando se presenten sin el pago de dicho impuesto.

Quienes otorguen el uso o goce temporal de bienes pagarán el impuesto desde el primer ejercicio y el siguiente y no podrán ejercer la opción del Art. 5-A durante los ejercicios mencionados.

No se considera ejercicio de inicio de actividades el que se derive de la fusión, transformación de sociedades o traspaso de negociaciones, ni cuando la obligación de presentar pagos provisionales nazca como consecuencia del cambio de régimen fiscal dispuesto imperativamente por la Ley.

Asimismo, no se debe considerar aplicable la exención a los contribuyentes que inicien actividades con motivo de la escisión de sociedades, ni tampoco tratándose de sociedades Controladoras ni controladas que se incorporen a la consolidación, excepto por la proporción en la que la sociedad controladora no participe directa o indirectamente en el capital social de dichas controladas.

Esto con el fin de que exista equidad entre los contribuyentes que se encuentran en período preoperativo, inicio de actividad de, los dos siguientes a éste o el de liquidación, con las empresas que se incorporan a la consolidación, las cuales gozarán de la exención establecida en este artículo, por los bienes nuevos o por aquellos que se utilicen por primera vez en México, cuando los adquieran las sociedades controladas que se incorporen a la consolidación.

4.2. CALCULO Y DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO AL ACTIVO

En esta parte del estudio práctico del impuesto al activo analizaremos en una forma práctica cómo determinar todos y cada uno de los promedios, tanto de los activos como de los pasivos o deudas, haciendo mención que los activos que se consideran en la determinación de los promedios de los activos se deberán actualizar, con sus características propias, ya que en cada uno de ellos se consideran criterios de actualización distintos, dtambién se podrá observar que para determinar los promedios, independientemente de que se tenga un apoyo en el impuesto sobre la renta, para determinar algunos cálculos, la determinación de los promedios en el impuesto al activo varía en un porcentaje considerable.

Recordando nuestra primera fórmula que la que nos da la base del impuesto empesaremos hablando de:

4.2.1. ACTIVOS FINANCIEROS

La mecànica indicada en la Ley es:

"Art. 2-1 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. Tratándose de acciones, el promedio se calculará considerando el costo comprobado de adquisición de las mismas, actualizado en los términos del artículo 3° de esta Ley".

"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 7- B de la Ley del Impuesto sobre la Renta".

Los activos financieros para efectos de la Ley del Impuesto al Activo, los encontramos enumerados de manera enunciativa en su artículo 4° y son, entre otros, los siguientes:

A) Las inversiones en títulos de crédito a excepción de las acciones emitidas por personas morales residentes en México.

B) Las acciones de sociedades de inversión de renta fija.

C) Las cuentas y documentos por cobrar, excepto las que sean a cargo de socios o accionistas residentes en el extranjero, ya sean personas físicas o sociedades.

No son cuentas por cobrar los pagos provisionales, los saldos a favor de contribuciones ni los estímulos fiscales por aplicar.

D) Los intereses devengados a favor no cobrados.

Se valorarán, los activos financieros denominados en moneda extranjera, al tipo de cambio del primer día de cada mes, es importante señalar que 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.

Lamentablemente, lo anteriormente anotado no corresponde a la realidad, ya que desde 1991 se derogó el control de cambio en este país.

Las reglas aplicables en la actualidad, aparecen en el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, en el que dispone como debe hacerse la valuación en moneda extranjera.

De lo anteriormente escrito se establece el siguiente formulario:

Promedio mensual de activos financieros. (Art. 2° -I LIA)

CON SISTEMA FINANCIERO O CON SU INTERMEDIACIÓN

SUMATORIA DE LOS SALDOS DIARIOS DEL MES
NUM. DE DÍAS DEL MES.

CON OTROS

SALDO INICIAL DEL MES + SALDO FINAL DEL MES

PROMEDIO DE ACTIVOS FINANCIEROS DEL EJERCICIO**SUMARIA DE LOS PROMEDIOS MENSUALES****No. DE MESES DEL EJERCICIO.****Ejemplo:****Activos financieros contratados con el sistema financiero o con su intermediación.****Mes: Enero****Días**

1.	\$ 1,000.00	11.	\$ 828.00	21.	\$ 500.00
2.	3,000.00	12.	742.00	22.	400.00
3.	2,500.00	13.	521.00	23.	300.00
4.	5,000.00	14.	1,000.00	24.	320.00
5.	128.00	15.	1,200.00	25.	2,700.00
6.	7,301.00	16.	200.00	26.	2,000.00
7.	500.00	17.	528.00	27.	1,800.00
8.	9,810.00	18.	732.00	28.	800.00
9.	732.00	19.	1,000.00	29.	210.00
10.	549.00	20.	1,200.00	30.	2,000.00

<u>Sumatoria de saldos diarios</u>	<u>NS\$49,501.00</u>
Número de días del mes	30
=Promedio mensual de activos financieros	NS 1,650.00

Activos Financieros no contratados con el sistema financiero.

Enero

Saldo inicial *\$15,000.00*

+

Saldo final *15,728.00*

2 *30,728.00/ 2*

= \$15,365.00 Promedio mensual de activo financiero no contratado con el sistema financiero.

Esto debe hacerse mes con mes, y al final del ejercicio se suman todos los promedios mensuales y se dividen entre el número de meses del ejercicio para obtener el valor promedio de activos financieros del ejercicio.

El artículo 13 del Reglamento de esta Ley considera como activos financieros a las inversiones y depósitos en inversiones en instituciones del Sistema Financiero.

La regla general es que los activos financieros no se actualicen, sin embargo, a partir de 1991, las acciones emitidas por personas morales no residentes en el país se deben actualizar para efectos de Impuesto al Activo.

Pero, ¿qué se entiende por acción, Títulos valor, y partes sociales?

La palabra título es con frecuencia utilizada como sinónimo de documento, o bien, para justificar y ejercer algún derecho. En el ámbito del Derecho Mercantil, dicho término se refiere a los títulos de crédito o títulos valor.

En la Ley de Títulos y Operaciones de Crédito, se mantiene una constante sobre la Terminología títulos de crédito, al referirse a los títulos valor.

La expresión títulos de crédito así aplicada es incorrecta para expresar el auténtico sentido que la ley le quiere dar, ya que parece constreñir el ámbito de ésta categoría de cosas mercantiles a una sola de sus variedades, es decir la de aquellos títulos que tienen un contenido de crédito.

Este ordenamiento define a los títulos valor, como los documentos necesarios para ejercitar el derecho literal que en ellos se consigna.

El artículo 111 de la Ley General de Sociedades Mercantiles por su parte, señala que las acciones estarán representadas por títulos nominativos que servirán para acreditar y transmitir la calidad y los derechos del socio, y se registrarán por las disposiciones relativas a valores literales.

En estos términos, la acción es un título valor, en que se incorporan literalmente todos los derechos de participación de los socios dentro de la sociedad a la que pertenecen y sirve como instrumento necesario para ejercitarlos.

Para obtener su saldo promedio se debe atender a lo siguiente:

COSTO COMPROBADO DE ADQUISICIÓN

INPC ULTIMO MES DE LA 1ª MITAD DEL EJERCICIO

INPC MES DE ADQUISICIÓN

= COSTO COMPROBADO DE ADQUISICIÓN ACTUALIZADO

EJEMPLO

FECHA DE ADQUISICIÓN	9 ENE 92	
COSTO COMPROBADO DE ADQUISICIÓN	DE	\$ 1,000.00
	<u>INPC JUN 96</u>	
	INPC ENERO 92	
FACTOR DE ACT.		<u>X 2.0030</u>
COSTO COMPROBADO DE ADQ. ACTUALIZADO		\$2,003.00

** Factor de actualización hipotético para elaborar el ejercicio.*

4.2.2. ACTIVOS FIJOS, GASTOS Y CARGOS DIFERIDOS (Art. 2-II LIA)

Se calculará el promedio de cada bien actualizado:

El saldo pendiente por deducir o el monto original de la inversión, se actualizará desde el mes en que se adquirió cada uno de los bienes, hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determina el impuesto.

MONTO ORIGINAL DE LA INVERSIÓN

DEPRECIACIÓN ACUMULADA AL INICIO DEL EJER.

M O I PENDIENTE DE DEDUCIR EN EL I.S.R.

I.N.P.C. DEL ÚLTIMO MES DE LA 1ª MITAD DEL

EJERCICIO

X fat. de act. _____

I.N.P.C. DEL MES DE ADQUISICIÓN

M.O.I. PENDIENTE DE DEDUCIR ACTUALIZADO

50% DE LA DEDUCCIÓN ANUAL ARTS. 41 Y 17 LISR

RESULTADO

= 12 _____

COCIENTE

X No. DE MESES DE UTILIZACIÓN DEL BIEN EN EL EJER.

VALOR PROMEDIO DEL BIEN

Este concepto incluye también el M.O.I. de las inversiones efectuadas en el mismo ejercicio, así como aquellas no deducibles para I.S.R., aún cuando para dichos efectos no se considere activo fijo.

Cuando se tengan inversiones no deducibles, el importe que se actualizará será el M.O.I.

Con respecto a los activos fijos adquiridos en el mismo ejercicio en el cual se calcula el impuesto, los adquiridos con posterioridad al último mes de la primera mitad del ejercicio no se actualizan, sin embargo, si entran dentro de la base del impuesto a valor histórico.

Ejemplo:

Maquinaria productora de energía adquirida el	1-1-92	
Monto original de la inversión	\$ 6'648,900.00	
% de depreciación fiscal acumulada al inicio del ejercicio 10% anual X 4 años.	40%	
Depreciación histórica proporción (I.S.R.)		
M.O.I. X % de depreciación		
<u>X Núm. de meses de uso en el ejer.</u>		
12		
<u>INPC último mes de la 1ª mitad del ejercicio</u>		=Fac. De Act.
INPC mes de adquisición		
M.O.I	\$6'648,900.00	
Depreciación Acumulada	\$2'659,560.00	
MOI pendiente de deducir	\$3'989,340.00	
X Factor de Actualización.	X 5.3475	
MOI Pendiente de deducir actualizado	\$21'332,996.00	
(-) 50% de la Deducción anual	\$ 1'777,749.65	
Resultado	\$19'555,246.35	
entre Núm. de Meses	12	

<i>Cociente</i>	<i>S 1'629,603.90</i>
<i>X 12</i>	<i>X12</i>
<i>Valor Promedio del Bien.</i>	<i>S19'555,246.35</i>
<i>6'648,900.00 X 5.3475 = 35'554,993.00 X10%=3'555,475.30 X 50% = 1'777,749.65</i>	

4.2.3 TERRENO (Art. 2°-III y 3° LIA)

Los Terrenos, como parte de los activos de una empresa también cuentan para el cálculo y la determinación de los impuestos como lo es el Impuesto al Activo, y la mecánica general para calcular su valor de acuerdo a lo establecido en los artículos 2-III y 3 tercer párrafo es la siguiente:

MOI

X FACT. INPC ULTIMO MES DE LA 1ª MITAD DEL EJER.

INPC MES DE ADQUI. O AVALUO CATASTRAL.

MOI ACTUALIZADO

12 (No. DE MESES DEL EJERCICIO)

VALOR PROMEDIO DE TERRENOS

EJEMPLO:

MOI	7'000,000.00
FACT. =	<u>X 3.2831*</u>
MOI ACTUALIZADO	<u>22'981,700.00</u>
No. DE MESES DEL EJERCICIO	<u>- 12</u>

RESULTADO

1'951,141.66

No. DE MESES DE PROPIEDAD _____ **X 12**

VALOR PROMEDIO DE TERRENO 22'981,700.00

Para los efectos de este inciso y del anterior, en caso de que un inmueble se utilice parcialmente en la realización de actividades empresariales, se determinará en forma proporcional el monto original de la inversión del terreno y el saldo por deducir de las construcciones base del impuesto

La proporción del inmueble que se destina a las actividades empresariales, se calculará dividiendo la suma de los metros cuadrados de construcción que tenga el local donde se realicen dichas actividades y de los metros cuadrados del terreno sin construcciones dedicado a las mismas actividades, entre la suma total de metros cuadrados de construcción que tenga el inmueble con el total de metros cuadrados del terreno sin construcciones.

METROS2 DE CONSTRUCCIÓN DEL LOCAL DESTINADOS A LAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES

MAS:

METROS DEL TERRENO SIN CONSTRUCCIÓN DEDICADO A LAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES.

IGUAL:

RESULTADO 1

TOTAL DE METROS2 DE CONSTRUCCIÓN DEL INMUEBLE MAS:

TOTAL DE METROS2 DEL TERRENO SIN CONSTRUCCIONES

IGUAL:

RESULTADO 2

RESULTADO 1 - RESULTADO 2 PROPORCIÓN DEL INMUEB QUE SE DESTINA A LAS ACTIV. EMPRESARIALES

4.2.4. INVENTARIOS (Art. 2-IV y 3 cuarto párrafo de LIA)

Los inventarios que forman parte de la base gravable son los de materias primas, productos semiterminados y productos terminados que el contribuyente utilice en la actividad empresarial.

El promedio del ejercicio se determina de la siguiente forma:

$$\frac{\text{SALDO INICIAL DEL EJERCICIO} + \text{SALDO FINAL DEL EJERCICIO}}{2} = \text{PROMEDIO DEL EJERCICIO}$$

Ejemplo:

INVENTARIOS	SALDO INICIAL	SALDO FINAL
<i>Materias Primas</i>	<i>5,000.00</i>	<i>5,000.00</i>
<i>Productos semiterminados</i>	<i>7,000.00</i>	<i>8,1000.00</i>
<i>Productos terminados</i>	<i>7,500.00</i>	<i>5,200.00</i>
	<i>19,500</i>	<i>19,300</i>
		<i>+ 38,800 - 2 = 19,400</i>
Promedio del ejercicio		

Los inventarios se valúan conforme al método que se tenga implantado, en el caso de que se cambie dicho método de valuación se deberá cumplir con las reglas que para el efecto establezca la S.H.C.P. mediante reglas de carácter general, las que a la fecha no han sido expedidas.

Los inventarios deberán también estar actualizados conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados, en relación a esto existen:

a) Métodos de valuación de inventarios.- Estos aparecen definidos en el Boletín C4. Inventarios, de la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos y entre otros son: Métodos de Costos Identificados, Costo Promedio, Primeras Entradas- Primeras Salidas conocidas como PEPS, Últimas entradas-Primeras Salidas UEPS y el Método de Detallistas.

b) Método de Actualización de Inventarios.- Los que aparecen en el Boletín B-10 de la misma comisión llamado "Reconocimiento de los Efectos de la Inflación Financiera", y tiene como objeto actualizar las cifras del inventarios a la fecha del cierre de su ejercicio e incorporar dicha actualización a los Estados Financieros.

DEUDAS

Los contribuyentes tienen la opción de deducir del valor del activo en el ejercicio las deudas con la empresas residentes en el país o con establecimientos permanentes de empresas residentes en el extranjero, sean en moneda nacional o extranjera.

Las deudas que se puede restar son las no negociables y en el caso de las negociaciones se podrán deducir en tanto no se transfieran o paguen a una empresa de factoraje financiero o a cualquier otra persona no contribuyente del Impuesto al Activo.

Adicionalmente el Art. 14 del Reglamento de la ley del Impuesto al Activo señala como deducibles las deudas que se tengan con las personas morales siempre y cuando sean contribuyentes del Impuesto al Activo.

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

Las personas físicas o morales que se dediquen a realizar actividades empresariales, y que para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta deduzcan los créditos incobrables, podrán deducir, del valor del activo del ejercicio, el promedio de dicho crédito; para lo cual se determinará el valor promedio de este activo en el periodo comprendido desde el mes en que fue incluido como activo financiero, para efectos del Impuesto al Activo, hasta el mes inmediato anterior a aquel en que se cancele por incobrable. (Art. 13 Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo.)

PROMEDIO MENSUAL

SALDO INICIAL

DEL MES

+

SALDO FINAL

DEL MES

2

- PROMEDIO MENSUAL

PROMEDIO DEL EJERCICIO

SUMATORIA DE PROMEDIOS MENSUALES

No. DE MESES DEL EJERCICIO

= PROMEDIO DE DEUDAS EN EL EJERCICIO

Ejemplo:

Enero

Saldo inicial \$5,000.00

Saldo final \$4,800.00

\$9,800.00/ 2=\$4,900.00 PROMEDIO MENSUAL

Esto debe hacerse mes con mes, y al final del ejercicio se suman todos los promedios mensuales y se dividen entre el número de meses del ejercicio para obtener el valor promedio de deudas del ejercicio.

Una vez que se tenga calculado tanto el valor promedio de activos como el promedio de nuestras deudas podremos realizar el cálculo de nuestro impuesto con la siguiente fórmula:

PROMEDIO DE ACTIVOS FINANCIEROS

PROMEDIO DE ACTIVOS FIJOS, GASTOS Y CARGOS DIFERIDOS

PROMEDIO DE TERRENOS

PROMEDIO DE INVENTARIOS

VALOR DE ACTIVOS EN EL EJERCICIO

PROMEDIO DE DEUDAS

- BASE GRAYABLE

X 1.8% TASA = IMPUESTO DEL EJERCICIO

En el artículo 5-A de la Ley en comento se establece que opcionalmente se podrá determinar el impuesto del ejercicio, considerando el que resulte de actualizar el que hubiese correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior aún y cuando no hubiera estado obligado al pago del mismo en dicho ejercicio, si este último hubiera sido irregular, el impuesto a considerar será el que hubiese resultado de haber sido este un ejercicio regular con la mecánica siguiente:.

IMPUESTO DEL CUARTO EJERCICIO

X F.A.

INPC ULTIMO MES DE LA 1ª MITAD DEL EJERCICIO DE LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO AL ACTIVO

INPC ULTIMO MES DE LA 1ª MITAD DEL PENÚLTIMO EJERCICIO INMEDIATO ANTERIOR AL DEL CALCULO

IMPUESTO OPCIONAL DEL EJERCICIO

Ejemplo:

PROMEDIO DE ACTIVOS FINANCIEROS	5	4,850.00
PROMEDIO DE ACTIVOS FIJOS, GASTOS Y CARGOS DIFERIDOS		7,720.00
PROMEDIO DE TERRENOS		18,510.00
<u>PROMEDIO DE INVENTARIOS</u>		<u>12,715.00</u>
VALOR DE ACTIVO EN EL EJERCICIO		43,795.00

<u>VALOR PROMEDIO DE DEUDAS</u>	<u>5,600.00</u>
BASE GRAVABLE	38,195.00
X TASA	<u>1.8%</u>
IMPUESTO DEL EJERCICIO	687.51
IMPUESTO OPCIONAL.	
IMPUESTO DEL CUARTO EJERCICIO INMEDIATO ANTERIOR. 92	36,729.00
X FACTOR DE ACT* (hipotético).	<u>1.2832</u>
IMPUESTO OPCIONAL DEL EJERCICIO	47,130.00

DERECHOS Y OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES

A) DEDUCCIÓN

El artículo 5° de la Ley del Impuesto al Activo en su último párrafo, establece un derecho a los contribuyentes, personas físicas independientemente de la actividad que realicen, dicho beneficio consiste en poder deducir del valor del activo en el ejercicio, además de las deudas, un monto equivalente a 15 veces el salario mínimo general (S.M.G.) del área geográfica del contribuyente elevado al año.

Por lo cual nuestra fórmula para determinar el Impuesto al Activo por lo que respecta a las personas físicas sería:

PROMEDIO DE ACTIVOS FINANCIEROS

PROMEDIO DE ACTIVOS FIJOS, GASTOS Y CARGOS DIFERIDOS

PROMEDIO DE TERRENOS

PROMEDIO DE INVENTARIOS

VALOR PROMEDIO DE ACTIVOS

VALOR PROMEDIO DE DEUDAS

15 VECES EL S. M. G. DEL ÁREA GEOGRÁFICA ELEVADO AL AÑO

BASE GRAVABLE

X 1.8%

IMPUESTO DEL EJERCICIO

No debemos olvidar que cuando el monto equivalente a 15 veces el S.M.G. de referencia sea superior al valor del activo en el ejercicio, sólo se podrá deducir hasta una cantidad equivalente a dicho valor.

B) REDUCCIÓN

El artículo 2A de la Ley del Impuesto al Activo nos establece que cuando un contribuyente tenga derechos a la reducción del Impuesto sobre la Renta en los términos de dicha Ley, podrá reducir el Impuesto al Activo, tanto en sus pagos provisionales como en el impuesto del ejercicio, en la misma proporción en que lo hicieron en el I.S.R.

Esto es, después de aplicar el 2% a la base del Impuesto, se reducirá una proporción igual a la que se redujo el I.S.R.

FÓRMULAS PARA DETERMINAR EL IMPUESTO AL ACTIVO DE:**PERSONAS MORALES****VALOR PROMEDIO DE ACTIVOS****VALOR PROMEDIO DE DEUDAS****BASE GRAVABLE****X 1.8%****RESULTADO****- REDUCCIÓN A QUE SE REFIERE EL****ART. 2-A LIA****IMPUESTO DEL EJERCICIO****PERSONAS FÍSICAS****VALOR PROMEDIO DE ACTIVOS****VALOR PROMEDIO DE DEUDAS****-15 VECES EL S.M.G. DEL ÁREA
GEOGRÁFICA DEL CONTRIBU.****BASE GRAVABLE****X 1.8%****RESULTADO****- REDUCCIÓN A QUE SE REFIERE****EL ART. 2-A LIA.****IMPUESTO DEL EJERCICIO****C) DISMINUCIÓN**

En los términos del artículo 18 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo (R.I.A.), se podrá disminuir el monto de los pagos provisionales, cuando justificadamente se emite que el impuesto del ejercicio será inferior en más de un 10% del impuesto actualizado determinado, correspondiente al ejercicio regular inmediato anterior, previa autorización.

D) PAGOS PROVISIONALES

El artículo 7 de la Ley del Impuesto al Activo nos da el procedimiento para determinar el monto de los pagos provisionales, indicándonos que:

EL IMPUESTO DEL EJERCICIO INMEDIATO ANTERIOR

X FACTOR DE ACTUALIZACIÓN.

IMP.TO. DEL EJERC. INMEDIATO ANTERIOR ACTUALIZADO

12

PAGO PROVISIONAL MENSUAL

El factor de actualización se obtiene dividiendo:

INPC DEL ULTIMO MES DEL EJERC. INMED. ANTERIOR AL DEL CALCULO

INPC DEL ULTIMO MES DEL PENÚLTIMO EJERC. INMED. ANT. AL DEL CALCULO

Aunque el propio artículo nos lleva a determinar un pago provisional mensual, no olvidemos que este impuesto como todos los demás se paga en forma trimestral, además de ser acumulativo, por lo que para efectuar el primer pago provisional se sujetará a lo siguiente:

PAGO PROVISIONAL MENSUAL

X 3 MESES

1ER PAGO PROVISIONAL TRIMESTRAL

Para el segundo pago provisional trimestral será:

PAGO PROVISIONAL MENSUAL

X 6 MESES

2º PAGO PROVISIONAL TRIMESTRAL

Sin olvidar que contra el impuesto a pagar resultante de la operación anterior se podrá acreditar el pago provisional efectuado con anterioridad; o sea:

PAGO PROVISIONAL MENSUAL

X 6 MESES

2° PAGO PROVISIONAL TRIMESTRAL

1ER PAGO PROVISIONAL TRIMESTRAL

IMPORTE A PAGAR EN EL 2° TRIMESTRE

El mismo procedimiento se efectuará con los siguientes pagos provisionales.

Por lo que se refiere a los meses comprendidos entre la fecha de terminación del ejercicio y del mes en que se presente la declaración del mismo los pagos provisionales se efectuarán en la misma cantidad determinada para los correspondientes al ejercicio inmediato anterior.

Cuando se esté en el primer ejercicio por el que se deban efectuar pagos provisionales, se calcularán considerando el impuesto que les hubiera correspondido de haber sido obligados.

Están relevados de efectuar pagos provisionales las personas físicas que realicen actividades agrícolas o ganaderas.

E) PAGOS PROVISIONALES OPCIONALES PARA PERSONAS MORALES (Art. 7-A LIA)

Las personas morales pueden determinar los pagos provisionales de este impuesto y del Impuesto sobre la Renta que resulten de acuerdo con el artículo 12 de la Ley de la materia y de procedimíento anterior, en los términos:

Compararán ambos pagos, sin considerar el acreditamiento de los pagos provisionales efectuados con anterioridad en el ejercicio, y el pago provisional se hará por la cantidad que resulte mayor.

Contra ese impuesto se podrán acreditar los pagos provisionales efectuados con anterioridad.

F) AJUSTE A LOS PAGOS PROVISIONALES (Art. 7-B LIA)

Se efectuará en el último mes de la primera mitad del ejercicio, para determinarlo se comparará el pago provisional del Impuesto al Activo correspondiente al periodo por el que se hace el ajuste con el monto del ajuste en el I.S.R. (sin restar los pagos provisionales anteriores), el pago se realizará por la cantidad que dicha comparación resulte mayor.

Contra el impuesto a pagar en el ajuste se pueden acreditar los pagos provisionales efectuados con anterioridad.

Pero las diferencias pagadas en los ajustes no serán acreditables contra los siguientes pagos provisionales.

G) ACREDITAMIENTO

Contra el Impuesto al Activo en el ejercicio se podrá acreditar una cantidad equivalente al I.S.R. efectivamente pagado en el mismo.

El impuesto que resulte después del acreditamiento será el Impuesto al Activo a pagar, también se puede efectuar el acreditamiento en los pagos provisionales, comparando los correspondientes al Impuesto al Activo contra los del Impuesto sobre la Renta.

Cuando en la declaración del pago provisional no se pueda acreditar la totalidad del Impuesto sobre la Renta efectivamente pagado, el remanente se podrá acreditar contra los siguientes pagos provisionales o contra la cantidad que se tuviera que pagar en la declaración del ejercicio.

Las personas morales que tengan en su activo acciones emitidas por sociedades residentes en el extranjero podrán acreditar contra el Impuesto al Activo, el I.S.R. pagado en el extranjero por dichas sociedades hasta por el límite previsto en el 2º párrafo del artículo 6 de la Ley del I.S.R.

CONCLUSIONES

PRIMERA. De acuerdo con los antecedentes que se conocen del Impuesto al Activo, el mismo se concibió como un impuesto al patrimonio que tuviera el carácter de impuesto mínimo pagado por los contribuyentes.

SEGUNDA. La aplicación de este impuesto obedeció a que en el año de 1988 había existido un deterioro importante en la recaudación del Impuesto sobre la Renta, consecuencia lógica de la situación económica vivida en nuestro país, ya que una cantidad importante de empresas no efectuaba pagos del Impuesto sobre la Renta; siendo indispensable su aplicación para restablecer la equidad del sistema impositivo.

TERCERA. El sistema del Impuesto al Activo, resultó atractivo porque obliga a cubrir a los contribuyentes a pagar una cantidad para que el estado pudiera cubrir los gastos públicos.

CUARTA. la actividad industrial privada iba en aumento por las fuertes inversiones que se realizaban con las utilidades obtenidas en ejercicios fiscales anteriores, por ende, el gobierno debió de incorporar un nuevo gravamen para obtener ingresos por concepto de impuestos.

QUINTA. Al introducir en nuestro país este mecanismo, también se pensaba en disminuir la carga fiscal que incidía sobre las personas físicas y en particular sobre los asalariados, toda vez que la recaudación adicional que se deriva del Impuesto al Activo reduce los impuestos a los mismos.

asalariados, toda vez que la recaudación adicional que se deriva del Impuesto al Activo reduce los impuestos a los mismos.

SEXTA. Pareciera que dicha situación se pudiera considerar arbitraria y hasta llegar a ser inconstitucional por violar alguno de los principios de nuestra Carta Magna, pero la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado en sus Tesis que no se viola ningún principio constitucional.

SÉPTIMA. La redacción y conceptos de las leyes fiscales en nuestro país han sido el punto clave para que, tanto ciudadanos dedicados al comercio como profesionistas que no tienen conocimientos contables consideren esto como un obstáculo para no intentar el estudio de la materia fiscal, y así, ver en los contadores el único medio para cumplir con sus obligaciones fiscales.

OCTAVA. Debe recordarse que el Impuesto al Activo es un impuesto complementario del Impuesto sobre la Renta ya que del primero puede acreditarse contra el segundo.

NOVENA. Es indudable que a partir del establecimiento de éste impuesto muchas empresas que no pagaban el Impuesto sobre la Renta anteriormente, ahora pagan cuando menos el Impuesto al Activo.

DÉCIMA. Con la implementación de éste impuesto, se pretende que los industriales y empresarios realicen las inversiones necesarias para incrementar y fortalecer sus negociaciones, ya que de tener utilidades y pagar el Impuesto sobre la Renta, cubrirían un 34% y al realizar las inversiones cubrirían el Impuesto al Activo con una tasa del 1.5%.

DÉCIMA PRIMERA. Con éste trabajo, presentado a su consideración, deseo aportar un método fácil a seguir por los Abogados para que vean en la rama del Derecho Fiscal una opción al desarrollo profesional que no ha sido bien aprovechado por los egresados de nuestra facultad, toda vez que la mayoría de ellos encaminan su función exclusivamente al litigio, cuando ya los sujetos pasivos de los impuestos se encuentran en problemas con el fisco federal, por violaciones al correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales, y para conocer la situación real del contribuyente el abogado requiere de un contador para que le especifique el motivo real de la situación fiscal de su cliente.

DÉCIMA SEGUNDA. Los Licenciados en Derecho tenemos plena facultad de entender las mecánicas o procedimientos a seguir para el cumplimiento de las disposiciones fiscales, solamente necesitamos un enfoque práctico de las leyes respectivas y su entendimiento será mucho más accesible, así su comprensión será total y definitiva.

BIBLIOGRAFÍA

- **Carrasco Iriarte, Hugo.** *Derecho Fiscal Constitucional. Segunda Edición.* Editorial Harla. México. 1993. 510 Págs.
- **Cervantes Ahumada, Raul.** *Titulos y Operaciones de Crédito. Décimo Segunda Edición.* Editorial Herrero, S.A. México 1979. 422 Págs.
- **De la Garza, Sergio Francisco.** *Derecho Financiero Mexicano.* Decimoctava Edición. Editorial Porrúa. México. 1994. 1025 Págs.
- **Delgadillo Gutierrez, Luis H.** *Elementos de Derecho Administrativo.* Cuarta Edición. Editorial Limusa. 1993: 322 Págs.
- **Flores Zavala, E.** *Finanzas Públicas Mexicanas. Séptima Edición.* Editorial Porrúa.. México 1994.:525 Págs.
- **Floris Margadant, S. Guillermo.** *Introducción a la Historia del Derecho Mexicano.* Editorial Esfinge. México 1976. 374 Págs.

- **Margain Manautou, Emilio Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Sexta Edición. Editorial Universitaria Potosina., México, D.F. 1989. 370 Págs.**
- **Moto Salazar, Efraín. Elementos de Derecho. Cuadragésima primera Edición. Editorial Porrúa. México 1996. 452 Págs.**
- **Novoa Franco Jorge. Aplicación Práctica sobre Temas Fiscales. Quinta Edición. Dofiscal Editores. México. 1996. 225 Págs.**
- **Ortiz Ramirez, Serafin. Derecho Constitucional Mexicano. Editorial Cultura México. 1961. 628 Págs.**
- **Porras y López, Armando. Derecho Fiscal. Editorial Porrúa. México 1996. 444-Págs.**
- **Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Edición 1993. 327 Págs.**
- **Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Segunda Edición. Editorial Harla. México 1986. 309 Págs.**
- **Sánchez León, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. Novena Edición Cardenas, Editor y Distribuidor. México 1994. 649 Págs.**

- ***Sánchez Piña, José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal. Quinta Edición***
Editorial PAC. México 1995:115 Págs.
- ***Propuesta Para Un Nuevo Enfoque de Impuesto Mínimo en México***
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Academia de Estudios
Fiscales de Contaduría Pública A.C. Diseño Gráfico Mundial.1994.
México, D.F. 111 Págs.

LEGISLACIÓN:

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley del Impuesto sobre la Renta.

Ley del Impuesto al Activo.

Código Civil para el D. F.

Código de Procedimientos Civiles.

Código de Comercio.

***La Actividad Financiera y la Disciplina Informativa que se Ocupa de ella,
Publicación de la S.H.C.P.***

***Estado, Sociedad y Economía, El Imperio del Sol. Revista Médica de Arte y
Cultura. Oct. 1988.***

El Tributo en la Nueva España. Publicación del Colegio de México. 1980.