

UNIVERSIDAD DEL VALLE DE MEXICO.

301809
23
24.

PLANTEL SAN RAFAEL
"ALMA MATER"

CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA UNIVERSIDAD
NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

"ANTICONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO AL
ACTIVO EN SUS REFORMAS PARA EL AÑO DE 1997"

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A:
VICENTE OSORNIO RAMIREZ.

Primer revisor
Lic. Adolfo Ruiz Sánchez

Segundo Revisor
Lic. Mario Ballado Parra.

MEXICO D.F. SEPTIEMBRE DE 1997.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



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.

DEDICATORIAS

A Dios:

**Por concederme la vida y no permitir
que fuera polvo del camino o agua de un
arroyo.**

**A mis Padres.
Vicente Osornio y Rosalía Ramírez. q.e.p.d.**

**Los que frente a tantas amarguras, fracasos
y malos augures míos se obstinaron en
educarme. Con mucho amor, admiración y
agradecimiento.**

ROSAS PARA MAMA.

**Por las noches cuando miro a las estrellas,
veo en ellas tus ojos fulgurantes,
que amorosos me acarician y bendicen,
tratando de hacer menos difícil,
mi amargura por tú ausencia,
que no acabo de entenderla.
Más fue la voluntad del Dios Eterno,
que tú volaras presurosa entre sus brazos.**

**¡ Se feliz Madre mía
donde quiera que te encuentres
mientras yo guardo tú nombre...
entre mis labios ¡**

A mi Esposa e Hijos.

Olga, Néstor y Gerardo.

Mis tres amores que en todo momento me han demostrado su apoyo, cariño y comprensión, así como por ser los motivos principales que me impulsaron a lograr este objetivo.

"LOS AMO".

A mis Hermanos:

Rey, Armando, Oscar y Samuel.

Con mucho cariño y agradecimiento, por la confianza y apoyo que me brindaron en todo momento.

A mi Asesor y Revisor de Tesis.

Lic. Adolfo Ruiz Sánchez.

Lic. Mario Ballado Parra.

Con agradecimiento por su gran profesionalismo, empeño y dedicación que tuvieron conmigo para lograr esta meta tan importante en mi vida.

**A mis Suegros y Cuñados.
Socorro y Sergio.
Martín, Joel, Graciela, Ramón, Arturo,
Eduardo y Lorena.**

**Con cariño y gratitud por el gran apoyo
que me brindan a cada momento.**

A mis tíos.

**Abel, Juvenal, Isabel, Adriana,
Antonio, Pablo y Consuelo.**

**Con cariño y agradecimiento porque me
apoyaron y creyeron en mí en todo
momento.**

A mis Amigos.

**Estrella, Hugo, Judith, Oscar, Araceli,
José Luis, Melina, Arturo Joel, Ma.
Elena y Alejandra.**

**A todos ellos con agradecimiento por
todo el apoyo que me brindaron para
lograr la realización de este trabajo.**

INDICE.

INDICE.

I. INTRODUCCIÓN..... I

CAPITULO I..... 1

DE LOS ANTECEDENTES DE LOS IMPUESTOS EN MÉXICO.....2

1.1. Los Aztecas 3

1.2. La Colonia..... 6

1.3. México Independiente..... 13

1.4. México Contemporáneo..... 18

CAPÍTULO II.....	26
DEL MARCO JURÍDICO DE LOS IMPUESTOS.....	27
2.1. Potestad Tributaria.....	28
2.1.1. <i>Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.</i>	29
2.1.1.1. Límites Constitucionales a la Potestad Tributaria.....	30
2.1.2. <i>Potestad Tributaria Federal.</i>	37
2.1.2.1. Poder Legislativo.....	39
2.1.2.2. Poder Ejecutivo.....	41
2.1.3. <i>Potestad Tributaria Estatal.</i>	43
2.1.4. <i>Potestad Tributaria Municipal.</i>	46
2.1.5. <i>Potestad Tributaria del Gobierno del Distrito Federal.</i>	48
2.2. Clasificación y conceptos fundamentales de las Contribuciones.....	51
2.3. Principios Jurídicos de los Impuestos.	54
2.3.1. <i>Principio de Generalidad.</i>	56

2.3.2. Principio de Obligatoriedad.....	57
2.3.3. Principio de Relación con el Gasto Público.....	58
2.3.4. Principio de Proporcionalidad y de Equidad del Impuesto.....	59
2.3.5. Principio de Legalidad.....	63
2.3.6. Principio de Limitación.....	65
2.3.7. Principio de Certeza.....	66
CAPITULO III.....	68
DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO.....	69
3.1. Generalidades.....	69
3.2. Exposición de motivos de la Ley del Impuesto al Activo.....	79
3.2.1 Iniciativa de ley del Impuesto al Activo.....	82
3.2.2. Dictamen para primera lectura.....	85
3.2.3. Dictamen para segunda lectura.....	87

3.2.4. <i>Debate</i>	87
3.3. Elementos del Impuesto al Activo.....	91
3.3.1. <i>Sujetos</i>	92
3.3.1.1. Sujeto Activo.....	93
3.3.1.2. Sujeto Pasivo.....	95
3.3.1.3. Sujetos obligados al pago del impuesto.	101
3.3.1.4. Sujetos exentos al pago del impuesto.....	103
3.3.2. <i>Objeto</i>	106
3.3.3. <i>Base</i>	108
3.3.4. <i>Tasa</i>	110
CAPITULO IV.....	112
DE LA ANTICONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO AL ACTIVO EN SUS REFORMAS PARA EL AÑO DE 1997.....	113

4.1. Dictamen y análisis a la Iniciativa de Ley que Establece y Modifica Diversas Leyes Fiscales para el año de 1997.(Cámara de Diputados).	114
4.2. Dictamen a la Iniciativa de Ley que Establece y Modifica Diversas Leyes Fiscales para el año de 1997.(Cámara de Senadores).	121
4.3. Generalidades de las reformas del Impuesto al Activo para el año de 1997.	125
4.4. Anticonstitucionalidad de las reformas del Impuesto al Activo para el año de 1997.	128
4.4.1. <i>Por no cumplir con el Principio de Proporcionalidad.</i>	128
4.4.2. <i>Por no cumplir con el Principio de Equidad.</i>	130
4.4.3. <i>Por no cumplir con el Principio de Legalidad.</i>	132
II.- CONCLUSIONES.....	134
III.- BIBLIOGRAFÍA.....	140

INTRODUCCIÓN.

I INTRODUCCIÓN.

ANTICONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO AL ACTIVO EN SUS REFORMAS PARA EL AÑO DE 1997.

Ante la problemática existente en México, se han creado diversas formas de recaudar ingresos para sufragar el gasto público, una de ellas han sido los impuestos, de entre los cuales en la Ley de Ingresos de la Federación, vigente para el año de 1989, se incorpora un nuevo gravamen federal, denominado Impuesto al Activo, con el objeto de que el Erario Federal se allegue de ingresos adicionales y al mismo tiempo, se regularice el cumplimiento de las obligaciones de las empresas, ya que la gran mayoría de estas habían venido presentando sus declaraciones con pérdidas fiscales y en consecuencia sin pago de impuestos.

Por lo anterior y al ser aprobada la citada ley, se establece como principio fundamental de que dichas empresas paguen como impuesto al activo el 2% sobre el valor de sus activos, hasta el ejercicio de 1994 y a partir de 1995 la tasa del 1.8%, pudiendo acreditar contra las cantidades a pagar en el Impuesto al Activo el Impuesto Sobre la Renta efectivamente pagado.

Por toda la problemática existente en todo lo relacionado con este impuesto se busca analizarlo desde sus antecedentes hasta la actualidad, sin dejar pasar su iniciativa presentada al Congreso de la Unión, sus dictámenes y sus debates, en donde notaremos que la oposición hacia clara referencia de que se trataba de un impuesto Anticonstitucional que alteraba y perjudicaba el patrimonio de las empresas, de ello se desprende nuestro análisis del mismo y en consecuencia la realización del presente trabajo.

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

En relación con las anteriores discrepancias, el trabajo por realizarse pretende demostrar que efectivamente el susodicho impuesto, así como sus últimas reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el día 30 de diciembre de 1996 vigentes para el año de 1997 son Anticonstitucionales, y que por el contrario lesionan gravemente la economía de un país que enfrenta una crisis económica muy difícil por lo que su aplicación no tiene razón de ser, en virtud de que la obligación primordial del Estado es la procuración del bien común dentro de la sociedad a la que gobierna, sin que por ello se afecte directamente la economía de esa misma sociedad.

CAPITULO I.

ANTECEDENTES DE LOS IMPUESTOS EN MÉXICO.

1.1. Los Aztecas.

1.2. La Colonia.

1.3. La Independencia.

1.4. La Revolución.

CAPITULO I

DE LOS ANTECEDENTES DE LOS IMPUESTOS EN MÉXICO.

En México los impuestos han pasado por diversas épocas, desde los establecidos en la época de los aztecas, como los de la época colonial donde se retoman algunos de estos y establecen algunos otros como lo son los estancos, y el México Independiente y Contemporáneo, con impuestos a las diversas actividades desarrolladas, así como a la propiedad, pasando por algunos absurdos e injustos como lo es en nuestra actualidad el impuesto al activo.

1.1. Los aztecas.

En México se tienen antecedentes de que la tributación fiscal nace desde la época de los aztecas, pues aunque México estuvo habitado por varios pueblos de diversas culturas y costumbres, sólo de este pueblo se conservan los vestigios históricos más completos. Se sabe que a los aztecas se les considera como los precursores de lo que hoy se conoce como impuesto ordinario y extraordinario.

Entre los aztecas, existían grandes formas de pagar tributos, pues la razón consistía en que nadie debía quedar exento del pago, así tenemos que en la Gran Tenochtitlán se pagaba entre otros: con plumajes, aves, animales, vestimentas, oro, piedras, objetos de mar, etcétera.

“De los tributos que existían entre los Aztecas tenemos:

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

- En especie o mercancía.
- Tributos en servicios especiales.

b) Los tributos interiores que debían pagar los propios mexicanos:

- El que pagaban a sus señores naturales.
- El tributo religioso.
- El de tiempo de guerra¹

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

Estando tan arraigado entre los aztecas el culto religioso a sus diferentes dioses, era natural que existieran también gran número de ministros, según cálculos de los historiadores Orozco y Berra, Clavijero y Torquemada, existían en la República 40000 teocallis con un millón de ministros, basándose para este cálculo en que solamente en el templo mayor había más de 5000 ministros.

¹ Carrasco Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional. Colección Leyes Comentadas. Segunda Edición. México 1993. Editorial Harla. p. 128.

"Para su sostenimiento y gastos de reparación de los templos tenían dedicadas grandes extensiones de tierras, las que denominaban teotoalpan o tierras de los dioses y tres clases de tributos.

I.- El de las primicias de los frutos del campo.

II.- Mantenimiento, bebidas, carbón, leña, copal y vestidos.

III.- Tributos de servicios, labrando los terrenos dedicados a los templos"².

Los Aztecas cuando estaban en tiempos de guerra tenían pueblos sometidos que tenían obligación de seguirlos, de labrar sus tierras para mantener al ejército, llevar sus armas y equipaje de los guerreros.

"Entre los Aztecas a nadie le valla razón ni excusa para exceptuarse del pago del tributo; si pobre debía trabajar, si enfermo, se esperaba a que sanase; los exactores perseguían a todos con la mayor crueldad, teniendo facultad de vender como esclavos a los incumplidos".³

² Yañez Ruiz, Manuel El problema fiscal en las distintas etapas de nuestra organización política. Tomo I. Talleres de impresión de Estampillas y Valores. México, 1958. pp. 23 y 24.

³ Idem p. 28.

1.2. La Colonia.

Es conveniente señalar brevemente, como lo puntualiza Guillermo F. Margadant S.,⁴ 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 la Madre Patria. 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 siglos⁴.

Durante el largo período que duró el dominio español sobre la Nueva España existieron una cantidad desmesurada de impuestos debido al complicado sistema rentístico que existía en España, y que era aplicado en las colonias de América, dicho sistema estaba basado en la legislación Romana y en general en las leyes y hábitos de los tiempos feudales. La aplicación de este sistema de impuestos en América trajo como consecuencia un trato injusto y arbitrario para los habitantes de las colonias, lo que tradujo en un obstáculo para el desarrollo económico de las mismas.

⁴ Flores Margadant S. Guillermo. Introducción a la Historia del Derecho Mexicano. Editorial Esfinge. México, 1976. p.37.

A principios de la dominación española todos los bienes y en general la riqueza encontrada en la Nueva España era remitida al rey, quién podía distribuirla como mejor le pareciera. No obstante el saqueo de todos los bienes, principalmente del oro de que fue objeto México existía una serie de tributos que tenían que pagar los pueblos sometidos y, así vemos que desde que Cortés desembarcó en la Villa Rica de la Veracruz y entró en pláticas con las distintas tribus todas ellas se quejaban de lo excesivo de los tributos y la crueldad con que eran exigidos, pidiéndoles además hijos e hijas para sacrificar o para trabajar.

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

I.- Las minas pertenecían a la Corona, independientemente de la concesión de mercedes sobre el suelo mismo, y sólo podían ser explotadas mediante autorización que fijaba en cada caso el producto minero que debía entregarse al erario.

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

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

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

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

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

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

VIII.- Impuestos relacionados con el comercio exterior e interior son: almojarifazgo o derecho de importación; impuesto de caldos sobre vinos procedentes de España, impuesto al pulque, la alcabala un impuesto sobre ingresos mercantiles, entre otros.

IX.- Por los actos jurídicos que debían constar en documento sellado (antecedentes del impuesto del timbre).

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

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

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

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

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

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

En su origen todos los ingresos pertenecían al rey, posteriormente las rentas obtenidas se consideraban divididas según el destino que tenían y estaban agrupadas en cuatro ramos:

1.- A la "masa común" de Real Hacienda que servían para cubrir los gastos de la administración del virreinato y eran principalmente.

- Derechos del real ensaye de oro y plata, lo pagaban los que presentaban estos metales a examen de su ley o quilataje en las cajas reales.

- Diezmos, era el 10% de los productos que se pagaban a su majestad en reconocimiento del soberano. Fue disminuido, a partir de 1776 y se le dio el título de "quinto".

- Derecho de vajilla, se cobraba por la presentación al quinto de las alhajas de oro y plata para su señalamiento.

- Derecho de amonedación, era privativo del soberano y se pagaba por la acuñación con solidez de moneda de oro y plata.

- Tributos reales, se formaban de lo que contribuyeran a su majestad, los indios mulatos y negros libres de todo el reino.

- Papel sellado, tenía sus productos en la venta del mismo papel que se usaba en todos los negocios judiciales, distinguido por el sello de las reales armas.

- Derecho de licencias, se pagaba por las licencias que se daban para hacer matanza de ganado.

- Juego de gallos en plazas y parajes públicos, este se hallaba estancado y sólo podían usarlo los sujetos a quienes se les rematara en beneficio del erario.

- Las alcabalas, había varios tipos de éstas, las fijas que se pagaban por los vecinos por las transacciones que hacían en el pueblo de su vecindad. Las del viento, las pagaban los mercaderes forasteros por las transacciones que realizaban en los diversos mercados.

- Las de alta mar, se pagaban en los puertos por la transacción de artículos extranjeros.

- Almorarizajo, se pagaba por el uso de muelles y por la carga y descarga de mercancía en los mismos.

- Impuesto de caldos, se pagaba por las ventas de caldos como el pulque y aguardiente.

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

III.- Ramos particulares, pertenecían a su majestad pero estaban aplicados sus productos a algún destino especial, y eran las bulas de la Santa Cruzada, las penas de cámara y algunos otros generalmente de orden religioso, que resulta difícil identificar por no existir en la actualidad ni tener relación con ninguno actualmente.

IV.- Ramos ajenos, también en este grupo entraban una serie de gravámenes que tenían su origen en la protección que dispensaba su Majestad a los indios, pero eran tantas que sólo mencionaremos algunos para dar una idea de la gran cantidad que existían y eran: temporalidades, fondos piadosos, espolios, comunidades de indios hospital real de indios, noveno y medio de hospital, dos por ciento de comunidades y cuatro por ciento de propios, medio real de ministros, gastos de justicia, etc.

Como se podrá observar los gravámenes que pesaban sobre la Nueva España eran innumerables, no obstante ello, más de la mitad de lo que se recaudaba se invertía fuera del país, y como ejemplo podemos decir que a fines de la época colonial llegó a ingresar a la Hacienda Pública un promedio de veinte millones de pesos por año, de esta cantidad aproximadamente cuatro millones y medio se enviaban a otras colonias y siete millones se enviaban a la Península Ibérica.

A fines del siglo XVIII se suscitaron algunos cambios en la hacienda pública, como la mejor administración de cada uno de los ramos, se organizaron las diferentes áreas de gobierno, se crearon las ordenanzas de intendentes con las que se prohibió algunos de los abusos del gobierno, y se hizo una división territorial de la colonia para una mejor administración.

A fines de 1810 los ingresos de la Nueva España disminuyeron considerablemente como consecuencia del abandono de campos y ciudades de grandes masas de hombres que se integraban en la lucha a favor de la causa insurgente; también a causa de la guerra los gastos se incrementaron, y para aliviar en parte este problema el gobierno virreinal se vio obligado a pedir préstamos a otras metrópolis, a exigir donativos y a elevar contribuciones en la colonia.

Por todo lo señalado anteriormente la situación económica y social del país al iniciarse la independencia estaba completamente debilitada y sin bases políticas ni económicas para que iniciara su desarrollo.

1.3. México Independiente.

La política virreinal a fin de subsanar la baja en la recaudación y hacer frente a los gastos ocasionados por la guerra contra el movimiento insurgente, inició una estrategia financiera que consistió en recurrir a los empréstitos, a los donativos pero ante todo a aumentar los impuestos indirectos y a crear otros como los llamados "convoy", "guerra", "escuadrón" y "alcabala eventual", pese a esto la hacienda pública vio trastornada su economía debido a la inestabilidad y falta de autoridad en el poder.

Un hecho relevante durante la guerra de independencia fue la desaprobación por parte del Cura Hidalgo de tantas gabelas impuestas, por la metrópoli a la Nueva España, así como la abolición de la contribución de tributos que pagaban las castas y los indios, también se opuso al papel sellado, que representaba un ingreso en los negocios judiciales, documentos y escrituras, y esto lo plasmó en el bando del 6 de diciembre de 1810.

A partir de 1824 las diferentes corrientes políticas que existían en esa época se acomodan en un sistema autónomo de administración pública, a cargo del Ejecutivo para velar por los ingresos y egresos y todas las operaciones económicas efectuadas en un ejercicio fiscal, con esto se pretendía normalizar el buen funcionamiento de las finanzas públicas por lo que se creó la Contaduría Mayor de Hacienda nombrada por la Cámara de Diputados y dividida en dos secciones Hacienda y Crédito Público. No obstante el intento de organizar al país en la Constitución de 1824, esto no pudo llevarse a cabo, ya que por esas fechas, hacen su aparición una serie de grupos antagónicos como son: Monárquicos y Republicanos, Centralistas y Federalistas, Conservadores y Liberales por lo que la inestabilidad política de esa época trae como consecuencia un sistema fiscal anárquico basado más que nada en impuestos indirectos como los mineros y arancelarios.

Todos los hechos políticos ocurridos en México durante el período de 1824 a 1854 como fueron los continuos cambios de presidente de la República por las luchas armadas que se suscitaron entre los diferentes grupos políticos, ocasionaron una recaudación impositiva modesta que contrastaba con un incremento en los gastos públicos. Es importante destacar que en 1846 se emitió un decreto por un consejo de gobierno que

encabezó Valentín Gómez Fariás que tenía como fin abolir las alcabalas en toda la República ya que la existencia de esta contribución había traído consecuencias funestas en la industria comercial, agrícola y fabril, además pesaba gravemente sobre las clases económicamente bajas. Eduardo Reséndiz se expresa así de esa época:

“El desorden fiscal va a continuar y en particular todo el esfuerzo gubernamental se estrellaría contra el poder político del clero, pudiendo verse así como la burguesía liberal compuesta de los grandes hacendados y comerciantes, aprovechaba esta hegemonía para desestabilizar las finanzas públicas nacionales y evadirse de la obligación del contribuyente”.⁵

Cabe destacar que en el caso de los impuestos sobre la propiedad territorial los gobiernos mexicanos durante los primeros setenta años del siglo XIX aplicaron una legislación fiscal que exentaba de impuesto a las cuatro quintas partes de las propiedades, y las restantes pagaban sólo una quinta parte del impuesto, ya que había propiedades cuya valuación catastral databa de un siglo atrás, por lo que el pago del impuesto sobre propiedad inmueble estaba fuera de la realidad.

⁵ Reséndiz Muñoz, Eduardo. Política e impuestos. Editorial Porrúa, México, 1989. p. 197.

Uno de los motivos de los enfrentamientos entre liberales y conservadores, por señalar una de las facciones, era la rivalidad que existía entre el grupo manufacturero, y el grupo de los grandes comerciantes, toda vez que mientras los primeros trataban de influir por la conservación de una política fiscal proteccionista prohibiendo el paso al país de los artículos extranjeros y gravar los que entraran con impuestos más elevados para permitir el desarrollo industrial del país, los segundos o sea los grandes, que eran afectados por la política aduanera proteccionista, sus presiones políticas se orientaban a la creación de un sistema fiscal que les permitiera aumentar las importaciones pugnando por la baja de impuestos a la importación.

La existencia de los impuestos aduanales así como una serie de impuestos que aparecían y desaparecían con los cambios de gobierno fue la fuente de ingresos de la hacienda pública, durante la etapa de 1821 a 1868; sin embargo, las alcabalas que continuaban aplicándose desde la colonia también representaban una buena fuente de ingresos, era de todos los impuestos el más odiado y antipopular porque gravaba la entrada y salida de mercancías o personas de un estado a otro, y así se convertía en discriminatorio ocasionando que por mucho tiempo el desarrollo del comercio entre los estados del país estuviera detenido.

Por las consecuencias que ocasionó este impuesto, se reguló en el artículo 124 de la Constitución de 1857 que sería suprimido a partir del primero de julio de 1858, sin embargo las consecuencias políticas de la Guerra de Reforma y posteriormente la intervención francesa impidieron que dicho artículo se cumpliera cabalmente, y fue a partir de 1861 que se suprimieron en forma parcial las alcabalas.

En el artículo 124 de la Constitución citada se señalaba lo siguiente.

“Para el día primero de julio de 1858 quedarán prohibidas las alcabalas y aduanas interiores en toda la República”.

En la Constitución de 1857 se concretaron una serie de ideas de corte liberal principalmente juaristas que defendían la propiedad privada en contra del predominio de la iglesia la que había ocasionado serios daños a la economía por muchos años, por lo que Juárez encaminó su política a introducir reformas fiscales a fin de fortalecer la economía nacional. Para llevar a cabo lo anterior, Juárez contó con la colaboración de gente como Francisco Zarco, Guillermo Prieto, Ponciano Arriaga, pero principalmente con Matías Romero, quien fungió por varios años como Secretario de Hacienda. Es durante la administración del Presidente Juárez y teniendo como Secretario de hacienda a Matías Romero que se hicieron algunas reformas fiscales de importancia tendientes a cambiar el sistema de impuestos heredados de la Nueva España, entre estas reformas se encuentran la libertad de exportación de oro y plata y el establecimiento de un impuesto del 5% a las utilidades de la explotación de minas, establecimiento del impuesto del timbre, abolición

parcial de alcabalas en los Estados que aún las conservaban, el establecimiento de un impuesto del 3% sobre herencias, libertad de exportación de productos nacionales sin pago de impuestos, impuestos sobre la propiedad raíz, también se abolieron tarifas a la importación que provocaban que se encarecieran productos que demandaba el país y recuperación por el gobierno de las casas de moneda dadas en arrendamiento.

En general, la política fiscal de Matías Romero se resumía en la necesidad de alejarse de los impuestos aduaneros, dada la política internacional desfavorable para México como resultado de la intervención francesa, y substituir a los impuestos al comercio exterior por un impuesto directo sobre la propiedad raíz y capital mobiliario.

1.4. México Contemporáneo.

A partir de 1892 estando en la presidencia el General Díaz con su política de "consolidación de la paz y del progreso de la República", inició una etapa de política económica al mando de un grupo aristocrático conocido como "los científicos" encabezado por el Ministerio de Hacienda José Yves Limantour, que se caracterizó por una administración fiscal dracónica principalmente en lo que se refiere a la recaudación y en especial a la aplicación del impuesto del timbre. Su política económica estaba encaminada a favorecer los intereses de la aristocracia y a facilitar la inversión extranjera por lo que no se crearon impuestos sobre capitales o utilidades sino más bien se les dio mayor auge a los impuestos

indirectos, que pesaban más sobre la población de más bajo nivel económico que sobre el capital, tal es el caso del impuesto del timbre que fue perfeccionado y permitió al Estado obtener un mayor ingreso y por este impuesto por el cual se debería pagar un .5% del monto de las ventas al menudeo y en las de mayoreo el vendedor debería llenar una factura pagando los timbres que acreditaban el pago del impuesto, este gravamen repercutía sobre el consumidor, y no sobre la utilidad.

Uno de los aciertos en la política de Porfirio Díaz y por ende de Limantour fue la abolición total de las alcabalas al reformar los artículos 3 y 124 de la Constitución del 57 obligando a los Estados a no gravar el paso de personas o mercancías que cruzaran el Estado y a no crear aduanas interiores. También durante el gobierno de Díaz se logra por primera vez equilibrar el presupuesto de los ingresos y egresos del gobierno e incluso logra obtener un superávit gracias a su política fiscal de "mano dura", sobre la mayoría de la población y de privilegios a la aristocracia.

De 1895 a 1899 en virtud de la multiplicidad de contribuciones existentes el Secretario de Hacienda Ives Limantour, propuso una reclasificación de los ya existentes y no crear ningún otro. A fines del Porfiriato y al gestarse la Revolución no hubo reformas fiscales de importancia, debido a la inestabilidad política del momento, y la principal fuente de ingresos que prevaleció en esa etapa fueron los impuestos indirectos, con los cuales se logró el equilibrio financiero.

La Revolución Mexicana, iniciada por Francisco I. Madero no aportó nada al sistema fiscal mexicano, ya que si el sistema existente durante el Porfiriato continuó igual durante el gobierno de Madero, incluso este último estaba de acuerdo con las ideas económicas de Limantour.

Con la caída de Madero en 1913 el orden constitucional quedó roto y éste fue restablecido hasta 1917 con la promulgación de la nueva Constitución. La característica general de esta Constitución es la de haber creado un Estado intervencionalista preocupado por las causas populares y sociales, sin embargo, pese a esta característica los contribuyentes no trataron ni contemplaron a fondo el problema fiscal, al respecto Ricardo J. Zevada dice lo siguiente:

“... el sistema constitucional de 1917 en materia impositiva no fue muy feliz. Mantiene reminiscencias del Porfiriato y aún de la Colonia, sus principios son realmente arcaicos; no precisa adecuadamente la competencia de la Federación y de los Estados y Municipios; permite invasiones de unos y otros y la sobreposición o duplicación de tributos impidiendo el desarrollo del comercio y la industria. Se aplicaban los viejos principios liberales de generalidad y uniformidad falsas e injustas en materia fiscal”⁸.

El presidente Venustiano Carranza, se dio cuenta de la problemática fiscal existente y al respecto cabe citar las conclusiones de un estudio que él mismo mandó hacer sobre la situación del país:

⁸ J. Zevada, Ricardo. *Calles el Presidente*. Editorial Nuestro Tiempo. México 1971. p. 86.

"1. En relación a la riqueza:

"a) Una parte importante se hallaba libre de todo impuesto.

"b) Otra parte, propiedad de extranjeros, escapaba de la carga fiscal.

"c) La concentración de la riqueza entre un pequeño número de personas era la causa directa de la pesada carga fiscal soportada por las clases económicamente débiles.

"2. Era el consumo y no la propiedad o el ingreso el que servía de base a la imposición.

"3. Además la carga fiscal afectaba ante todo los productos de primera necesidad mientras que los productos de consumo nocivo como el tabaco y el alcohol eran muy poco gravados.

"4. En los casos aislados del impuesto sobre el ingreso, éste gravaba el ingreso bruto y no el neto.

"5. En relación a los campos de imposición de los estados y la federación no se precisan las competencias"⁷.

⁷ Reséndiz Muñoz, Eduardo. Op. Cit. pp. 210 y 211.

El 5 de febrero de 1917, fue promulgada nuestra Constitución actual, obra del Congreso Constituyente convocado por Don Venustiano Carranza, y desde entonces en su artículo 31 fracción IV se establece que: Son obligaciones de los mexicanos, IV "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

El contenido de este artículo lo podemos desglosar de la siguiente forma:

1.- Establece la obligación, para todo mexicano, de contribuir a los gastos públicos.

2.- Reconoce que las entidades que tienen derecho a percibir impuestos son la Federación, el Estado y el Municipio.

3.- Que el Estado y el Municipio que pueden gravar son los de la residencia de la persona.

4.- Que los impuestos se deben de establecer por medio de leyes.

5.- Que se deben establecer para cubrir los gastos públicos.

6.- Que deben ser equitativos y proporcionales.

Los hechos históricos que se suscitaron durante y después del gobierno de Carranza impidieron que hiciera cambios substanciales en la práctica en el sistema impositivo, y es en el gobierno del General Alvaro Obregón y con el cambio de su Secretario de Hacienda (Adolfo de la Huerta por Alberto J. Pani), cuando se introducen cambios substanciales; un ejemplo de ello es la promulgación de la Ley Sobre sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas. Con la entrada en vigencia de esta ley se gravaban por primera vez de manera general y permanente las utilidades de las empresas. Esta ley es el antecedente de la actual Ley del Impuesto Sobre la Renta, y con ella se inicia el sistema cédular que rigió en México por aproximadamente cuarenta años.

Ya en funciones el Secretario de Hacienda Alberto J. Pani se dio cuenta de otro defecto del sistema fiscal imperante, él mismo lo cita en los siguientes términos:

“Otro de los defectos del régimen que impera en todo el país es el de su extraordinaria complicación, ya que las cuotas, las bases de la imposición, las reglamentaciones y las formas y épocas de pago de los impuestos, se multiplican hasta el punto de crear un estado de confusión y de incoherencia casi anárquica en materia fiscal”⁸.

En lo concerniente a la política fiscal en materia de comercio exterior, ésta continuaba siendo prohibitiva y esencialmente proteccionista con casi los mismos rasgos de

⁸ J. Pani, Alberto. *La Política Hacendaria y la Revolución*. Editorial. Cultura. México 1926. p. 36

la política colonial que se basaba en las prohibiciones y monopolios. Pese a que la política aduanera era proteccionista no se dieron las facilidades necesarias para que determinados ramos de la industria o del comercio nacionales se desarrollaran sino que los impuestos y derechos arancelarios funcionaban más bien como una fuente imprescindible de ingresos y no como un medio de proteger la industria nacional. Pero en esta área no se logró hacer mucho y aún con el gobierno del General Plutarco Elías Calles que continuó con Alberto J. Pani como Secretario de Hacienda y quién sólo se conformó con crear ciertos organismos que orientaran la política fiscal aduanera a realmente favorecer el desarrollo industrial del país, pues según decía el mismo J. Pani "no es posible transformar en un instante una política tradicional y de tan fuertes raigambres económicos aparte, que las industrias nacidas y desarrolladas al amparo de la protección arancelaria tienen derecho a subsistir".

En el mes de julio de 1924 se publicaron reformas al reglamento de la Ley Sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas tendientes a llenar algunos huecos en la misma. El 18 de marzo de 1925 se publica un decreto con el que se crea por primera vez la Ley del Impuesto Sobre la Renta con la que se

consolida el sistema fiscal mexicano y que además muy pronto demuestra su eficacia al aumentar el ingreso del erario público del 3.95% en 1925 a 6.70% en 1929.

Esta ley rigió por dieciséis años pero fue substituida por otra similar, y estaba compuesta por diversos capitulos que agrupaban a los contribuyentes de acuerdo a su actividad, por ejemplo; el capitulo I, se refería al comercio, el capítulo II a la agricultura, el III a la industria, etc. Cada capitulo se denominaba "cédula" y en el mismo se especificaba la tasa de impuestos que se pagaría dependiendo del monto de las utilidades percibidas.

Con el establecimiento de esta ley se dio paso al sistema de impuestos directos como mayor fuente de ingresos y perdieron importancia los impuestos indirectos, aunque no se eliminaron, ya que a la fecha continúan siendo un importante medio financiero del país, pero ya no pesan tanto para las sociedades económicamente más débil.

CAPITULO II.

DEL MARCO JURÍDICO DE LOS IMPUESTOS.

2.1. Potestad tributaria.

2.1.1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

2.1.1.1 Límites Constitucionales a la Potestad Tributaria.

2.1.2. Potestad Tributaria Federal.

2.1.2.1. Poder Legislativo.

2.1.2.2. Poder Ejecutivo.

2.1.3. Potestad Tributaria Estatal.

2.1.4. Potestad Tributaria Municipal.

2.1.5. Potestad Tributaria del Gobierno del Distrito Federal.

2.2. Clasificación y conceptos fundamentales de las contribuciones.

2.3. Principios jurídicos de los impuestos.

2.3.1. Principio de generalidad.

2.3.2. Principio de obligatoriedad.

2.3.3. Principio de relación con el gasto público.

2.3.4. Principio de proporcionalidad y equidad del impuesto.

2.3.5. Principio de legalidad.

2.3.6. Principio de limitación.

2.3.7. Principio de certeza.

CAPITULO II

DEL MARCO JURÍDICO DE LOS IMPUESTOS.

Para la consecución de sus objetivos, el Estado realiza un gran número de actividades, entre ellas encontramos; que para el ejercicio de sus funciones, requiere de los medios económicos necesarios para llevarlos a cabo adecuadamente, imponiendo a los particulares la obligación de contribuir a los gastos públicos; es por ello que en este capítulo se analizan cuales son las bases jurídicas que soportan esta facultad de imposición por parte del Estado hacia los particulares.

2.1. Potestad tributaria.

La potestad tributaria, es el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos.

Cuando hablamos de la potestad tributaria nos referimos a un poder que será ejercido discrecionalmente por el órgano legislativo, dentro de los límites que establece la propia Constitución; este poder culmina con la emisión de la ley, en la cual se concretiza y concluye; posteriormente los sujetos destinatarios del precepto legal quedarán supeditados al mandamiento.

Por tal motivo y como lo establece el maestro Rodríguez Lobato; "la potestad tributaria del Estado comprende tres funciones: La normativa, la Administrativa y la Jurisdiccional, para cuyo ejercicio el Estado tiene facultades de legislación, de reglamentación, de aplicación, de jurisdicción y de ejecución. Que ejercen los poderes Legislativo Ejecutivo y Judicial, según la competencia que les confieren las leyes"¹.

¹ Rodríguez Lobato, Raúl Derecho Fiscal. Segunda Edición. Editorial. Harla, México, 1983. p. 8.

2.1.1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos como la máxima disposición establece la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos, de la Federación, de los Estados o Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, es por ello que el Estado tiene que llevar a cabo la actividad financiera, entendiendo por ella: "A todo lo que se relaciona con la obtención, administración o manejo y empleo de los recursos monetarios indispensables para satisfacer las necesidades públicas"².

La categoría que ostenta nuestra Constitución, impide que prevalezcan contra ella las leyes inferiores o actos de autoridades que contravengan los principios que ella sustenta. Es considerada como la Carta Magna o la Carta Fundamental del Estado, es el documento legal de rango máximo por el que se rige la vida política de nuestro país.

² Rodríguez Lobato, Raúl. Op Cit. p. 3

2.1.1.1. Límites constitucionales a la potestad tributaria.

El poder tributario, como una facultad del Estado para imponer contribuciones, encuentra su límite en el máximo ordenamiento legal de un país en la parte referente a las garantías que la misma otorga a cada individuo, como derechos básicos o elementales, sin los cuales una persona no podría vivir armónicamente, dichos derechos son conocidos como garantías constitucionales y ninguna autoridad independientemente de su jerarquía puede despojar a los individuos de ellos.

"El establecimiento de un tributo no sólo debe seguir los lineamientos orgánicos de la Constitución, sino que también debe respetar las garantías del gobernado, pues de no ser así, el contribuyente podrá ejercer el medio de control Constitucional, el juicio de amparo, para dejar sin eficacia un tributo nacido en contra del orden establecido por la Constitución"³.

Los límites constitucionales al poder tributario, están dirigidos tanto a la imposición de determinada contribución, como al procedimiento para su recaudación, y son garantías que protegen al particular de cualquier exceso o arbitrariedad por parte de la autoridad, ya sea legislativa o ejecutiva, y son las siguientes:

1.- Garantía de legalidad.

La garantía de legalidad significa que todas las contribuciones deben establecerse por medio de leyes, entendidas como las disposiciones que emanan del órgano constitucional encargado de ejercer la potestad tributaria, y en ausencia de disposiciones legales no se podrá exigir ningún tributo (nullum tributum sine lege). Este principio está previsto en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política, al indicar que es obligación de los mexicanos contribuir a los Gastos Públicos de la Federación, Estados y Municipios de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes; en cumplimiento a esta disposición el Congreso emite Leyes para establecer tributos en las que define cuales son los sujetos pasivos de la obligación, el objeto, las tasas o tarifas, las bases gravables y todos aquellos elementos que hagan cierta una contribución, de tal manera que no quede margen para que la autoridad administrativa al exigirla pueda actuar arbitrariamente en perjuicio del contribuyente. La garantía de Legalidad está fundamentada en el artículo 14 Constitucional en la parte que señala que "nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho".

2.- Garantía de Proporcionalidad y Equidad.

³ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. Tercera Edición. Editorial Limusa. México 1988. p. 55.

De acuerdo al artículo 31, fracción IV las contribuciones deben ser proporcionales y equitativas, estas dos expresiones son también limitantes al poder tributario y aunque no se encuentra comprendido este artículo dentro de lo que se ha considerado por la doctrina como parte dogmática de la Constitución, dicho artículo representa una garantía constitucional para que al expedirse o aplicarse una ley no se rebase esta prerrogativa en perjuicio del contribuyente.

Estas dos formas de limitar al Estado en sus facultades tributarias han suscitado una serie de controversias con respecto a su significado, por lo que mientras algunos argumentan que la proporcionalidad y equidad son sinónimos, otros indican que son términos con significado muy diferente. Flores Zavala al respecto manifiesta lo siguiente: "creemos 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 justos⁴".

El constituyente quiso ser más específico al incluir en la Constitución la proporcionalidad y la equidad, ya que si hubiera dicho simplemente que las contribuciones deben ser justas se hubiera prestado a desigualdades y privilegios al expedir una ley tributaria, ya que el término justicia es muy genérico y ambiguo.

⁴ Flores Zavala, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial. Porrúa. México. 1984. p. 206.

3.- La Irretroactividad.

El artículo 14 Constitucional establece que "a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna", esta prohibición es tanto para el poder encargado de expedir las Leyes, como para todas aquellas autoridades que las aplican.

En materia tributaria el punto de partida para determinar la irretroactividad de la Ley, se encuentra en la realización del hecho generador en relación con su vigencia, de tal modo que sólo podrán generarse efectos jurídicos conforme a lo dispuesto en la norma tributaria vigente en el momento en que el hecho generador se realice. Esta característica se establece en el artículo 6o del Código Fiscal de la Federación.

4.- Derecho de Petición.

El derecho de petición está previsto en el artículo 8 de la Constitución Política, en el cual se prevé que los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición siempre que se formule por escrito y de manera pacífica y respetuosa.

Para el cumplimiento de esta disposición legal, los funcionarios o servidores públicos, al recibir una petición por escrito de cualquier particular, deberán dar una contestación que también deberán dar a conocer al peticionario en breve término.

"La existencia de este derecho como garantía individual, es producto de la exigencia social y jurídica de un régimen de derecho. En materia tributaria el Derecho de Petición es la potestad de todo individuo para solicitar a las autoridades que intervengan para hacer cumplir la Ley fiscal"⁵.

El artículo 37 del Código Fiscal de la Federación establece que las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses, y transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que se resolvió negativamente (negativa ficta) y si lo considerare pertinente interponer los medios de defensa en cualquier tiempo mientras no se dicte la resolución o bien, esperar a que esta sea dictada.

5.- Garantía de no confiscación.

⁵ Delgadillo Gutierrez, Luis Humberto. Op. Cit. p 57.

La garantía de no confiscación de bienes que prevé el artículo 22 de la Constitución, consiste en la adjudicación que se hace en favor del fisco de los bienes de un reo.

El artículo citado con antelación señala que queda prohibida la confiscación de bienes y que no se considera como tal la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial para el pago de impuestos o multas.

Conforme a este artículo, esta prohibida como pena o sanción la confiscación de bienes de los particulares, sin embargo si la autoridad judicial al emitir su fallo ordena a algún particular a pagar contribuciones adeudadas por infracción a las disposiciones fiscales, la autoridad administrativa puede exigirlos, aunque ello implique la totalidad del patrimonio del contribuyente para su pago, lo cual no significa que se este poniendo como pena la confiscación de bienes del causante, ya que solo se esta obligando al mismo a que cubra sus contribuciones acumuladas, esto con el objeto de evitar la evasión en el pago de impuestos constitucionalmente permitidos.

6.- Prohibición a las exenciones.

El artículo 28 Constitucional establece la prohibición a las exenciones en los términos y condiciones que fijen las leyes.

Al respecto, el maestro Flores Zavala, comenta que "la exención es un privilegio a una persona que la libera de la obligación, y la exención de impuestos significa liberar a una o más personas de la población de pagar impuestos y como dicha obligación comienza con la capacidad contributiva, de manera que, si el que percibe una renta mínima no tiene capacidad contributiva, no se le puede dispensar del cumplimiento de una obligación que no tiene. La exención no tiene otro valor que el de un reconocimiento por parte del Estado de la inexistencia de la obligación de pagar impuestos y por lo mismo, no es contraria al artículo 28 constitucional"⁶.

No obstante que el artículo 28 constitucional ha generado una serie de opiniones, unas a favor de la exención y otras en contra, la disposición citada es terminante y prohíbe expresamente la exención no importando si es a título particular o general, ya que no hace referencia o especificación alguna.

7.- La Libertad de Trabajo.

El artículo 5o de la Constitución consigna la Libertad de Trabajo, en la cual existe un límite al poder tributario del Estado, ya que un impuesto no debe afectar dicha libertad de empleo, como tampoco la libertad y seguridad requeridas para que una persona se dedique a la industria o comercio que le acomode, siempre que la actividad que desarrolle sea lícita.

⁶ Delgadillo Gutierrez. Luis Humberto. Op.'cit. p. 195.

La Libertad de Trabajo no debe ser afectada por el ejercicio del poder fiscal al expedirse Leyes que graven los productos del trabajo en forma excesiva, privando al sujeto de los rendimientos de la labor realizada.

2.1.2. Potestad Tributaria Federal.

La Potestad Tributaria se expresa en la norma suprema como facultad para interponer contribuciones, lo cual es inherente al Estado en razón de su poder de imperio, y se ejerce cuando el órgano correspondiente, Congreso de la Unión establece las contribuciones mediante una ley, que vinculará individualmente a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídico tributaria.

Al respecto los artículos 39, 40 y 41 Constitucionales establecen lo siguiente:

- Artículo 39.- "La Soberanía Nacional reside esencial y originariamente en el pueblo. Todo poder público dimana del pueblo y se instituye para beneficio de éste. El pueblo tiene en todo tiempo el inalienable derecho de alterar o modificar la forma de su gobierno".

- Artículo 40.- "Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta Ley fundamental".

- Artículo 41.- "El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la Constitución Federal y las particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del pacto Federal".

Cuando hablamos de la Potestad Tributaria Federal nos referimos a un poder que será ejercido discrecionalmente por los órganos Legislativo y Ejecutivo, dentro de los límites que establece la propia Constitución, este poder culmina con la emisión de la Ley, en la cual se concreta y concluye.

Nuestra Constitución Política en su artículo 49 primer párrafo establece que: El Supremo Poder de la Federación se divide para su ejercicio; en Legislativo, Ejecutivo y Judicial".

2.1.2.1. Poder Legislativo.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 73 fracción XXIX, otorga al Congreso de la Unión potestad tributaria exclusiva en las siguientes materias:

1.- Sobre comercio exterior.

2.- Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o y 5o del artículo 27.

3.- Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.

4.- Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación.

5.- Especiales sobre:

a) Energía eléctrica.

b) Producción y consumo de tabaco labrado.

c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo.

d) Cerillos y fósforos.

e) Aguamiel y productos de su fermentación.

f) Explotación Forestal.

g) Producción y consumo de cerveza.

Los aspectos relativos al comercio exterior se encuentran plenamente precisados en la Constitución, a través de la historia de México encontramos que se reserva a la Federación la potestad de gravar las importaciones y exportaciones como fuente exclusiva de sus ingresos tal y como lo establecen sus artículos 117 y 118.

La exclusividad de la Federación en el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o y 5o del artículo 27 constitucional es comprensible, ya que la propiedad de dichos recursos corresponde originariamente a la Nación, por tanto, está a través del Congreso de la Unión, es la encargada del régimen tributario a que se someten dichos bienes.

La facultad exclusiva de la Federación de gravar la entrada, salida o tránsito de mercancías o personas que establece el artículo 131 primer párrafo de la Constitución, surgió a partir del siglo pasado, cuando se reformó la Constitución de 1857, prohibiendo esta facultad a los Estados.

La concurrencia competencial se da en el ejercicio de la facultad conferida al Congreso de la Unión, en la fracción VII del artículo 73 constitucional, para crear las contribuciones necesarias para cubrir el Presupuesto Federal en aquellas materias que no le sean exclusivas y que ejercen también los Estados miembros.

La Potestad tributaria concurrente se ve matizada de manera especial en virtud del pacto federal, de tal manera que la fundamentación y razón de ser del poder tributario concurrente se encuentran contenidas en la Constitución.

2.1.2.2. Poder Ejecutivo.

El artículo 49 Constitucional en su segundo párrafo establece que: "No podrán reunirse dos o más personas en uno sólo de los tres Poderes de la Unión o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión conforme a lo dispuesto en el artículo 29. En ningún otro caso, salvo lo

dispuesto en el segundo párrafo del artículo 131, se otorgarán facultades extraordinarias para legislar”.

El artículo 29 Constitucional establece que solamente el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, de acuerdo con los titulares de los secretarías de Estado, los departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República y con aprobación del Congreso de la Unión y en los recesos de éste, de la Comisión Permanente, podrá suspender en todo el país o en lugar determinado las garantías que fuesen obstáculo para hacer frente, rápida y fácilmente a la situación en caso de invasión, perturbación grave de la paz pública o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto, dicha suspensión deberá hacerla por un tiempo limitado.

Conforme a lo que establece el artículo 131 segundo párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país.

El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.

Dentro de las facultades y obligaciones del Ejecutivo encontramos entre otras la de promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

2.1.3. Potestad Tributaria Estatal.

El fundamento constitucional de la potestad tributaria de los Estados se encuentra en el artículo 40, que establece la voluntad del pueblo mexicano para constituirse en una República, Representativa, Democrática, Federal, compuesta por Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta Ley Fundamental, es por ello que el fundamento del poder tributario radica en la autonomía y soberanía interna de los Estados, ya que la soberanía implica el ejercicio de la potestad tributaria.

Todas las materias que no sean exclusivas de la Federación podrán ser gravadas en forma concurrente por ésta y por los Estados. Al respecto el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió:

“El que haya materias reservadas exclusivamente a la Federación, conforme a las fracciones X y XXIX del artículo 73 Constitucional, no significa que sus facultades impositivas deban limitarse a dichas materias, sino que los Estados están excluidos de ellas. Si bien es verdad que el impuesto citado no está comprendido expresamente en dichas fracciones, ello no impide que la federación haga uso de las facultades impositivas en que concurre con los Estados”⁷.

Dentro de las facultades tributarias de los Estados, existen otras expresamente prohibidas que se encuentran establecidas en los artículos 117 fracción III, V, VI y VII y artículo 118 fracción Y de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Artículo 117.- Los Estados no pueden en ningún caso:

III.- Acuñar moneda, emitir papel moneda, estampillas, ni papel sellado.

V.- Prohibir ni gravar, directa ni indirectamente, la entrada a su territorio, ni la salida de él a ninguna mercancía nacional o extranjera.

VI.- Gravar la circulación, ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exacción se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía.

VII.- Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencia de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.

⁷ Amparo en revisión. 9521/65. Publicado en la página 77 del volumen CXXXIII del Semanero Judicial de la Federación.

Artículo 118.- Tampoco pueden sin consentimiento del Congreso de la Unión:

I.- Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.

El artículo 120 Constitucional establece que: "Los Gobernadores de los Estados están obligados a publicar y hacer cumplir las Leyes Federales".

"La Potestad Tributaria del Estado es el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos. El Poder Tributario es exclusivo del Estado y éste lo ejerce en primer lugar a través del Poder Legislativo, pues en observancia del principio de legalidad este Poder expide las leyes que establecen los tributos y que deben contener los elementos esenciales de los mismos; en segundo lugar, a través del Poder Ejecutivo, pues éste debe aplicar la Ley tributaria y proveer en la esfera administrativa para su cumplimiento y en ocasiones, cuando está facultado por la ley, debe dirimir las controversias entre la Administración y el gobernado que surgen con motivo de la aplicación de la ley impositiva; y finalmente, a través del Poder Judicial, cuando éste dirime las controversias entre la Administración y el gobernado o entre el Poder Legislativo y el gobernado sobre la legalidad o la constitucionalidad de la actuación de dichos poderes, es decir, el Administrativo o Ejecutivo y el Legislativo".⁸

⁸ Rodríguez Lobato, Raúl. Op. Cit. pp. 6 y 8.

2.1.4. Potestad Tributaria Municipal.

La fracción II del artículo 115 Constitucional establece que los municipios administraran libremente su hacienda, la que se formara con las contribuciones que le señalen las Legislaturas Estatales, con lo que dejo en manos de los Congresos Estatales la facultad de asignar las contribuciones que debe recaudar el municipio, situación que lo hace depender, en materia tributaria, del Poder Estatal.

Con base en la reforma que se hizo en 1932 a la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional; la carencia del poder tributario limita el fortalecimiento del municipio, impidiéndole ejercer un régimen hacendario decoroso, ya que en materia financiera queda supeditado a las contribuciones que las Legislaturas Locales le señalan y a las participaciones que le sean asignadas. El manejo arbitrario del poder tributario en favor del municipio lo ha mantenido supeditado por falta de autosuficiencia económica.

En diciembre de 1982 se promovió una reforma al artículo 115 Constitucional, en la que se modificaron las bases de integración municipal. La exposición de motivos de esta iniciativa fue:

"...estimamos conveniente asignar a las comunidades municipales los impuestos o contribuciones, inclusive con tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria así como de su fraccionamiento, división, consolidación, traslado, mejora y las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles..."

"Se atribuyen igualmente a los Municipios los rendimientos de sus bienes, así como de las otras contribuciones y los otros ingresos que las Legislaturas establezcan a su favor y fundamentalmente también los ingresos provenientes de la prestación de los servicios públicos a su cargo."

"...se elevó a la categoría de rango constitucional el derecho de los Municipios a recibir las participaciones federales que en su caso se le asignen, disponiéndose la obligación de las Legislaturas locales de establecer anualmente las bases, montos y plazos con arreglo a los cuales la Federación debe cubrir a los Municipios dichas participaciones."

"Con estas modificaciones la situación financiera del Municipio se mejora en algunos aspectos quedando su hacienda municipal formada por:

a) Contribuciones, fundamentalmente las relativas a la propiedad raíz y sus modificaciones.

b) Participaciones federales.

c) Ingresos por los servicios públicos que preste.

d) Rendimientos de sus bienes.

Con todo lo anterior podemos afirmar que el Municipio carece de potestad tributaria ya que no puede establecer sus contribuciones directamente, y sólo administra su hacienda con base en su competencia tributaria⁹.

2.1.5. Potestad Tributaria del Gobierno del Distrito Federal.

El artículo 44 Constitucional; establece que la Ciudad de México es el Distrito Federal, sede de los Poderes de la Unión y Capital de los Estados Unidos Mexicanos. Se compondrá del territorio que actualmente tiene, y en el caso de que los Poderes Federales se trasladen a otro lugar, se erigirá en el Estado del Valle de México con los límites y extensión que le asigne el Congreso de la Unión.

⁹ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Op' Cit. p. 53.

El Gobierno del Distrito Federal está a cargo de los Poderes Federales y de los órganos Ejecutivo, Legislativo y Judicial de carácter local, en los términos que establece el artículo 122 Constitucional.

Las autoridades locales del Distrito Federal son:

1.- La Asamblea Legislativa del Distrito Federal: Estará integrada con el número de Diputados electos según los principios de mayoría relativa y de representación proporcional, mediante el sistema de listas votadas en una circunscripción plurinominal, en los términos que señalen la Constitución y el Estatuto de Gobierno.

En los términos del Estatuto de Gobierno la Asamblea Legislativa tendrá entre otras las siguientes facultades:

a) Examinar, discutir, y aprobar anualmente el presupuesto de egresos y la Ley de Ingresos del Distrito Federal, aprobando primero las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

b) Revisar la cuenta pública del año anterior, por conducto de la Contaduría Mayor de Hacienda de la Asamblea Legislativa, conforme a los criterios establecidos en la fracción IV del artículo 74 Constitucional, en lo que sean aplicables.

c) Expedir las disposiciones legales para organizar la Hacienda Pública, la Contaduría Mayor y el Presupuesto la Contabilidad y el Gasto Público del Distrito Federal.

d) Presentar iniciativas de leyes o decretos en materias relativas al Distrito Federal, ante el Congreso de la Unión.

2.- El Jefe de Gobierno del Distrito Federal: Quien tendrá a su cargo el Ejecutivo y la administración pública en la entidad y recaerá en una sola persona, elegida por votación universal, libre, directa y secreta.

El Jefe del Gobierno del Distrito Federal, tendrá entre otras las siguientes facultades y obligaciones:

a) Cumplir y ejecutar las leyes relativas al Distrito Federal que expida el Congreso de la Unión, en la esfera de competencia del órgano ejecutivo a su cargo o de sus dependencias.

b) Promulgar, publicar y ejecutar las leyes que expida la Asamblea Legislativa, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia, mediante la expedición de reglamentos, decretos y acuerdos. Asimismo, podrá hacer observaciones a las leyes que la Asamblea Legislativa le envíe para su promulgación en un plazo no mayor de 10 días hábiles. Si el proyecto observado fuese confirmado por mayoría calificada de dos tercios de los Diputados presentes, deberá ser promulgado por el Jefe de Gobierno del Distrito Federal.

c) Presentar iniciativas de leyes o decretos ante la Asamblea Legislativa.

3.- El Tribunal Superior de Justicia y el Consejo de la Judicatura: Se constituirá con los demás órganos que establezca el Estatuto de Gobierno y ejercerá la función judicial del Fuero Común en el Distrito Federal.

2.2. Clasificación y conceptos fundamentales de las contribuciones.

“La contribución es un ingreso fiscal ordinario del Estado que tiene por objeto cubrir sus gastos públicos”¹⁰. De acuerdo al artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos la contribución se refiere a toda aportación que el particular tiene el deber de entregar al Estado para sufragar los gastos públicos, ya sea de la Federación, Estados o Municipios en que residan.

La contribución es la manera más importante de recabar ingresos para cubrir el gasto público y para ello se clasifican como lo establece el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación en: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las cuales el mismo ordenamiento legal citado define de la siguiente manera:

¹⁰ Diccionario Jurídico Mexicano Editorial Porrúa., México. 1990. p. 727.

- 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 y que sean distintas de las aportaciones de seguridad social, de las contribuciones de mejoras y de los derechos.

Los impuestos son "la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos, a favor del Estado y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en forma autoritaria y unilateral por un sujeto activo de la obligación tributaria"¹¹.

Para el maestro Flores Zavala; "son cinco los conceptos más importantes que se han dado sobre la naturaleza del impuesto:

"1.- El impuesto es el precio de los servicios prestados por el Estado a los particulares. (Teoría de la equivalencia).

"2.- El impuesto es una prima de seguros que se paga como garantía de la seguridad individual que está obligado a proporcionar el Estado. (Teoría del seguro).

"3.- El impuesto representa la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda la aplicación y explotación del capital nacional.

"4.- El impuesto es un sacrificio. Es lo que se llama teoría del sacrificio complementada con la teoría del mínimo sacrificio. El impuesto debe significar el menor sacrificio posible.

"5.- El impuesto es solo un deber que no necesita un fundamento jurídico especial"¹².

- 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.

- Contribuciones de mejoras.- Son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

- 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 descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la ley Federal de

¹¹ Porras y López, Luis. Derecho Fiscal Mexicano. Cuarta Edición. Editorial. Porrúa. México. 1977. p. 29.

¹² Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. pp. 47 y 48.

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

2.3. Principios Jurídicos de los Impuestos.

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

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

Los principios constitucionales han sido explicados por algunos tratadistas como lo es Andrés Serra Rojas que los llama Principios jurídicos y económicos de los impuestos y Ernesto Flores Zavala que los clasifica en:

"a) Constitucionales.- Son aquellas normas establecidas en la Constitución General de la República, y siendo ésta la ley fundamental del país, a ellos debe sujetarse toda la actividad tributaria del Estado. Estos principios pueden dividirse en tres grupos principales que son:

"1.- Principios derivados de los preceptos constitucionales que garantizan determinados derechos fundamentales del individuo, que no pueden ser violados o coartados por la actividad impositiva del Estado.

"2.- Principios derivados de la organización política de los Estados Unidos Mexicanos.

"3.- Principios de política económica que por haberse considerado fundamentales fueron establecidos en la Constitución.

"b) Ordinarios.- Son aquellas normas que están establecidas en las leyes ordinarias que se refieren a la actividad tributaria del Estado".¹³

¹³ Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. pp. 151 y 152.

2.3.1. Principio de generalidad.

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

"Artículo 31. Es obligación de todo mexicano:

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

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

Para ser una consecuencia del régimen de legalidad tributaria debe estar previsto en una ley, para tal efecto el artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su fracción VII señala al Congreso la facultad para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

El Congreso tiene entre sus facultades la de revisar las leyes impositivas haciendo las reformas que considere necesarias.

Todos los habitantes de México señalados en las leyes fiscales y de acuerdo con su capacidad están obligados al pago de los impuestos. Por lo tanto, la ley será general cuando se aplique, sin excepción a todas las personas que se coloquen dentro de la hipótesis normativa, ya sean personas físicas o personas morales que realicen el hecho generador de la contribución.

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

2.3.2. Principio de obligatoriedad.

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

2.3.3. Principio de relación con el gasto público.

Se refiere en particular a que "el impuesto tiene por finalidad atender a los gastos públicos y realiza una importante función económica"¹⁴, de donde se deduce que entre impuesto y gasto público hay una relación que es fundamental, sin la cual el impuesto pierde su carácter y justificación.

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

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

¹⁴Flores Zavala. Ernesto. Op. Cit. p. 43.

2.3.4. Principio de proporcionalidad y de equidad del impuesto.

Según el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, establece entre las obligaciones de los mexicanos, "la de contribuir con los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios, de una manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". La manera, es el modo y forma como se ejecuta una cosa y ellos están contenidos en una ley fiscal.

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

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

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

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

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

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

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

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

Sin embargo, en nuestra legislación no se cumple del todo, pues tenemos el Impuesto al Activo, que tiene por objeto gravar el activo de las sociedades mercantiles que tengan el carácter de contribuyente del Impuesto Sobre la Renta, para ser equitativos debería aplicarse para todos aquellos que tengan carácter de sujetos pasivos del Impuesto Sobre la Renta, pero lo real no es así, ya que dicha ley en su artículo 6, señala a algunos sujetos que no pagaran el Impuesto al Activo.

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

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

No obstante los diferentes criterios y tesis que se han emitido al respecto, podemos concluir con lo expuesto por el Pleno de la Suprema Corte en diversos amparos en revisión, con los números 7332/58 y 4325/64, en cuyas ejecutorias se resolvió que un impuesto "...es equitativo en cuanto se aplica en forma general a todos los que se encuentran en la misma situación tributaria. (y) El gravamen es proporcional, supuesto que se cobra según la capacidad económica de los causantes"¹⁵

Finalmente, en el año de 1985 la Suprema Corte de Justicia de la Nación fijó la jurisprudencia que expresa su interpretación al respecto:

"IMPUESTOS.- SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.- El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto, en monto superior, los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en

cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula¹⁶.

2.3.5. Principio de legalidad.

El artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, en su última parte establece que se debe de contribuir en forma equitativa y proporcional que dispongan las leyes.

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

¹⁵ Informe de la Suprema Corte correspondiente al año 1962, p. 108.

¹⁶ Informe rendido a la Suprema Corte de la Nación, primera parte, Pleno 1985, p. 402.

“La actividad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable”¹⁷.

La recaudación de los impuestos por el Estado debe fundamentarse en una ley suprema y de ahí surgir leyes primarias y secundarias.

Así tenemos que en nuestro sistema jurídico - fiscal, en primer término tenemos a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la ley de Ingresos de la Federación, el Código Fiscal de la Federación y su reglamento, entre otras.

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

¹⁷ Arnoja Vizcaino, Adolfo. Derecho Fiscal 6 Edición Editorial. Themis. México. 1990. p. 249.

Sobre la legalidad, la Suprema Corte de Justicia estableció al respecto:

"...examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto debe emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado... Amparo en revisión 5332175, Blanca Meyerberg de González, 31 de agosto de 1976, unanimidad de 5 votos".¹⁸

2.3.6.- Principio de limitación.

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

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

2.3.7. Principio de certeza.

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

Además de que los impuestos deben recabarse en moneda nacional, ya que se obtienen sin implicar una contraprestación por parte del Estado.

Todos los principios Constitucionales anteriores representan para el ciudadano una garantía de defensa contra posibles arbitrariedades por parte del legislador, ya que cualquier contrariedad a las mismas se puede convertir en anticonstitucional y por tanto

¹⁴ Seminario Judicial de la Federación, vols. 91 - 96, primera parte, p. 92.

carecer de validez legal, en cuyo caso los particulares pueden hacer uso de cualquier medio de defensa legal, sobre todo el más importante, el Juicio de Amparo, figura que tutela los derechos de los particulares ante actos arbitrarios del Estado, que en ocasiones disminuyen gravemente el patrimonio del contribuyente como suele serlo con el Impuesto al Activo.

CAPITULO III.

DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

3.1. Generalidades.

3.2. Exposición de motivos de la ley del impuesto al activo.

3.2.1. Iniciativa de ley del impuesto al activo.

3.2.2. Dictamen para primera lectura.

3.2.3. Dictamen para segunda lectura.

3.2.4. Debate.

3.3. Elementos del impuesto al activo.

3.3.1. Sujetos.

3.3.1.1. Sujeto activo.

3.3.1.2. Sujeto pasivo.

3.3.1.3. Sujetos obligados al pago del impuesto.

3.3.1.4. Sujetos exentos al pago del impuesto.

3.3.2. Objeto.

3.3.3. Base.

3.3.4. Tasa.

CAPITULO III

DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

3.1. Generalidades.

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

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

Dicho Proceso consta de siete etapas que son:

- 1.- Proyecto o iniciativa de Ley.
- 2.- Discusión.
- 3.- Aprobación.
- 4.- Sanción.
- 5.- Promulgación.
- 6.- Publicación.
- 7.- Vigencia de la Norma Jurídica.

1.- Proyecto o Iniciativa de Ley.

El acto Legislativo; es el primer paso a seguir en el proceso de un ordenamiento jurídico, al cual se le define como: "Acto por el cual determinados órganos del Estado someten a la consideración del Congreso de la Unión un proyecto de ley".¹

En relación con esta etapa debemos mencionar que de acuerdo al artículo 71 Constitucional los órganos competentes para presentar proyectos de ley, son:

- a) El titular del Poder Ejecutivo.

- b) Los integrantes del Poder Legislativo Federal (Diputados Federales y Senadores de la República).

- c) Las Legislaturas Estatales.

Las iniciativas presentadas por cualquiera de los órganos señalados en las fracciones A y C del referido artículo pasarán a comisiones especiales a la del Congreso de la Unión; las que presenten los Diputados Federales o los Senadores de la República, se sujetarán a lo que designe el Reglamento de Debates de su respectiva Cámara.

Cabe señalar que de acuerdo al artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las contribuciones destinadas a cubrir el gasto público deben estar obligatoriamente establecidas en la Ley de Ingresos de la Federación, aunque al respecto podemos mencionar dos excepciones, las cuales están contempladas en el artículo 49 y reguladas en los artículos 29 y 131 segundo párrafo del mismo ordenamiento legal invocado, en las cuales el Ejecutivo puede legislar cuando el país se encuentre en grave peligro o conflicto con autorización del Congreso de la Unión, así como cuando se trate de regular el comercio exterior, la economía del País, en donde el Ejecutivo puede aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación o importación, pero, previamente facultado por el Congreso y siempre siguiendo los principios de Legalidad, Proporcionalidad y Equidad establecidos por nuestra Carta Magna y destinados al gasto público.

2.- Discusión de la ley.

Es el acto por el que los miembros de las cámaras deliberan sobre el proyecto o iniciativas de ley, estableciéndolos en bases legales para ser aprobadas.

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

¹ García Maynez, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. Editorial Porrúa, México 1989. p. 54.

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

3.- Aprobación de la ley.

Es cuando las Cámaras aprueban un proyecto o iniciativa de ley ya sea total o parcialmente.

Si la Cámara de origen aprueba el proyecto sobre contribuciones, este pasará a la Cámara Revisora, después de ser aprobado por dicha Cámara se remitirá al Ejecutivo para continuar con el acto legislativo.

El proyecto de ley deberá ser aprobado, según el sistema de mayoría simple (un proyecto de ley será aprobado, por este sistema cuando la mitad más uno del quórum de cada una de las Cámaras da su aprobación, entendiéndose como quórum el número mínimo de miembros que es necesario que estén presentes para que pueda sesionar válidamente la Cámara de Diputados y de Senadores), o el sistema de mayoría especial (se considera aprobado por este sistema cuando dos terceras partes de los miembros presentes de cada

una de las Cámaras da su aprobación, conforme lo establece el artículo 72 inciso c) Constitucional).

4.- Sanción.

"Por sanción debemos de entender; a la aceptación de una iniciativa por el Ejecutivo. La sanción debe de ser posterior a la aprobación del proyecto o iniciativa de ley por parte de las Cámaras. El Presidente de la República en ejercicio de sus facultades puede negar su sanción a un proyecto ya admitido por el Congreso de la Unión, a esa facultad se le conoce con el nombre de Derecho de Veto"².

Conforme a lo establecido por el artículo 72 Constitucional, el proyecto pasara al Presidente, el cual, si está de acuerdo lo va a promulgar. Si el proyecto de ley enviado ha sido aprobado por el sistema de mayoría simple, el Ejecutivo puede no estar de acuerdo con el contenido del proyecto, entonces, se dice que "veta la ley", va a realizar objeciones y regresará el proyecto a la Cámara de Origen, para que se tomen o no en cuenta las objeciones hechas al proyecto, hará lo propio la Cámara Revisora, posteriormente aprobado por las dos terceras partes de los integrantes de ambas Cámaras, el proyecto por segunda ocasión se remitirá de nuevo al Ejecutivo, el cual no podrá vetar por segunda ocasión y tendrá que promulgarla.

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

5.- Promulgación.

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

6.- Publicación.

Es el acto material a través del cual se va a dar a conocer la ley y de ello se encarga la Secretaría de Gobernación, es decir; una vez promulgado el proyecto de ley, el Presidente de la República a través de la Secretaría de Gobernación, ordenara su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

El artículo 92 de nuestra Constitución Política establece que todos los reglamentos, decretos y ordenes del Presidente de la República, deberán estar firmados por

¹García Maynez. Eduardo. Op. Cit. p. 55

el Secretario del Estado o Jefe del departamento administrativo que se trate, y sin este requisito no serán obedecidos.

7.- Vigencia de la norma jurídica.

La iniciación de la vigencia en lo que respecta a nuestro enfoque del presente trabajo la estableceremos en dos fases: Vigencia Constitucional de la Ley Tributaria y Vigencia ordinaria de la Ley Tributaria.

- Vigencia constitucional de la ley tributaria.

El artículo 74 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece que la Cámara de Diputados tiene la facultad exclusiva de examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal, discutiendo primero las contribuciones que los cubrirán de esto se deriva que la Ley Tributaria tenga vigencia anual.

- Vigencia ordinaria de la Ley Tributaria.

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

Existen tres sistemas por medio de los cuales un proyecto de ley puede entrar en vigor.

1.- La Vacatio Legis.

2.- Sistema simultáneo.

3.- Sistema sucesivo.

"1.- La Vacatio Legis: Antes de que la ley entre en vigencia se encuentra en periodo de VACATIO LEGIS, que está constituido por el tiempo entre la fecha de publicación y la fecha en que entra en vigor la ley y tiene como finalidad que en dicho lapso se dé a conocer en la forma más amplia y completa posible.

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

3.- El sistema sucesivo.- Es aquel en el que la ley no señala fecha en que cobrará vigencia, entonces se aplica la regla que a continuación se señala: surtirá efectos a los tres días de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, en el lugar donde se publique éste y un día más por cada 40 Kilómetros de distancia o fracción que exceda de la mitad, todo esto conforme lo establece el artículo 3 del Código Civil para el Distrito Federal³.

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

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

³ García Maynez Eduardo. Op Cit pp. 57 y 59.

ESTA TESIS NO DEBE SALIR DE LA BIBLIOTECA

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

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

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

3.2. Exposición de motivos de la Ley del Impuesto al Activo.

Toda ley al ser creada o modificada o ampliada tiene una razón de ser, es consecuencia de una serie de necesidades para las cuales el poder legislativo a través de sus miembros expone los motivos o las causas por las cuales surge dicha ley o modificación o ampliación.

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

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

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

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

Uno de los puntos sobresalientes de la exposición de motivos es que se señala que el citado impuesto es complementario del Impuesto Sobre la Renta, por lo que propone establecer una cantidad igual al Impuesto Sobre la Renta, para que se acredite a la del Impuesto al Activo, ya sea en el ejercicio o en los pagos provisionales, incluso pudiendo hacerlo en los tres ejercicios siguientes y con ello se vea incrementada la carga impositiva si se pagarán los dos impuestos.

Esta Ley propone que la base del Impuesto al Activo sea el valor neto del ejercicio, el cual se va a conformar por la diferencia que se obtenga de restar al valor anual del activo, el valor del pasivo, los cuales se determinaran en valores promedios mensuales.

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

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

3.2.1. Iniciativa de ley del Impuesto al Activo.

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

El Ejecutivo Federal sometió a consideración del Congreso de la Unión la Nueva Ley del Impuesto al Activo Neto de las Empresas el día 15 del mes de diciembre de 1988 con un contenido de 10 artículos y 3 transitorios mismos que presentamos a continuación a manera de resumen:

PRIMERO.- Establece como sujetos del impuesto a las sociedades mercantiles y a las personas físicas con actividad empresarial residentes en México por el activo que tengan cualquiera que sea su ubicación, así como a los residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país por el activo atribuible a ese establecimiento.

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

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

CUARTO.- No pagarán dicho impuesto.

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

- Quienes opten por pagar el Impuesto Sobre la Renta en:

a) El régimen de bases especiales de tributación.

b) El régimen de contribuyentes menores.

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

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

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

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

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

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

DÉCIMO.- Determina el establecimiento permanente y los conceptos señalados en los términos en que la Ley del Impuesto Sobre la Renta lo señale.

3.2.2. Dictamen para primera lectura.

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

Al establecer la Ley del Impuesto al Activo Neto de las Empresas como un impuesto nuevo, complementario al del Impuesto Sobre la Renta se pretende se regularice el cumplimiento de las obligaciones fiscales ya que las empresas al obtener pérdida pretenden declarar sin pago, y al establecer este impuesto sobre sus activos tendrán que pagar al menos un mínimo de impuesto.

La Comisión al leer la iniciativa y analizarla estableció algunos cambios, mismos que a continuación enumero:

- 1.- Modificar el nombre de la Ley por el de Ley del Impuesto al Activo.
- 2.- Eliminar dentro de los activos las acciones de otras empresas.
- 3.- Se modifica la periodicidad de los pagos provisionales estableciéndose un pago trimestral y nueve mensualidades a cuenta del impuesto del ejercicio.
- 4.- Se incluyen como sujetos a las personas que otorguen el uso o goce temporal de bienes a otras personas que los utilicen en actividades empresariales.

5.- Se determina de forma más precisa la base del impuesto estableciendo que se consideran activos y que pasivos.

6.- Se exentan de pago a los ejercicios preoperativos y el siguiente al inicio de actividades, para una mayor equidad

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

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

3.2.3. Dictamen para segunda lectura.

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

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

3.2.4. Debate.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Para esto tomaremos la idea de varios autores que definen al activo como:

“Cualquier objeto físico (tangible) que posea o derecho (intangibles) en propiedad que tenga valor en dinero. Un artículo o fuente de riqueza, expresado en función de su costo depreciado o, con menos frecuencia, algún otro valor o costo que beneficie a un periodo futuro”⁴.

“Activo es el total de los bienes materiales, créditos, bienes y derechos de una persona, de una sociedad, de una corporación, de una asociación, de una sucesión o de una empresa cualquiera”⁵.

“Activo es la suma de cosas, bienes y derechos que forma el patrimonio de una persona física o moral con deducción del haber pasivo a deudas que afectan al mismo”⁶.

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

⁴ Louis Koheler. Eric. Diccionario para Contadores Públicos Segunda Edición Editorial Hispano Americana. México 1979. p. 12

⁵ Mancera Hermanos y Colaboradores. Terminología del Contador. Tercera Edición. Editorial Banca y Comercio. México 1979 p. 10

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

3.3. Elementos del Impuesto al Activo.

"Al estudiar la Potestad Tributaria se establece que esta se manifiesta en el poder del Estado para establecer las contribuciones en un ordenamiento determinado, señalando en forma precisa los elementos de las mismas.

⁵ De Pina Vara, Rafael. Diccionario de Derecho. 16 Edición. Editorial Porrúa, S A. México 1989. p. 51.

En nuestro sistema fiscal mexicano, toda relación tributaria para que pueda llevarse a cabo correctamente, debe de tener la intervención de varios elementos; en el caso particular del impuesto al activo, los elementos que en él intervienen son: el Sujeto, el Objeto, la Base y la Tasa⁷.

3.3.1. Sujetos.

El impuesto al activo al ser considerado como una relación tributaria, consta de los elementos indicados con antelación, siendo el primero de estos el sujeto o sujetos, elemento que clasificamos de la siguiente manera:

- Sujeto activo.

- Sujeto pasivo.

- Sujetos obligados al pago del impuesto.

- Sujetos exentos al pago del impuesto.

⁷ Delgadillo Gutierrez, Luis Humberto. Op' Cit. p. 117

3.3.1.1. Sujeto activo.

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

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

"Dentro de la organización del Estado Mexicano, los sujetos activos son: la Federación, las entidades locales y los municipios, en razón a que tienen el derecho de exigir el pago de impuestos, pero este derecho no tiene en todos ellos la misma amplitud, por ejemplo, la Federación y las entidades locales pueden establecer los impuestos que consideren necesarios para cubrir sus presupuestos, en cambio, el municipio no puede fijar por sí los impuestos municipales sin que son fijados por las legislaturas de los Estados, y el municipio solo tiene la facultad de recaudarlos"⁸.

En este sentido, la fracción IV del artículo 115 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala, "Los municipios administrarán libremente su hacienda, la

⁸ Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. p. 53.

cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor”.

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

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

- La principal.- Consiste en la percepción o cobro de la prestación tributaria.

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

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

b) Obligaciones de no hacer, como son; abstenerse de ciertos trámites cuando no se compruebe el pago de un impuesto, no expedir nuevos talonarios de facturas, etc.”⁹.

⁹ Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. p. 158.

3.3.1.2. Sujeto pasivo.

El particular siempre será el sujeto pasivo de la relación tributaria.

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

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

El sujeto pasivo principal, por adeudo propio, también llamado "causante" o "contribuyente", en muchas de nuestras leyes tributarias se define como: "el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imposables que de acuerdo con la ley resultan atribuibles a dichos sujetos por el que las realiza"¹⁰.

¹⁰Flores Zavala, Ernesto Op Cit. p. 88.

En congruencia a lo anterior el artículo segundo del Código Fiscal de la Federación vigente, define el impuesto como "la contribución que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma, que sean distintas de las aportaciones de seguridad social, a las contribuciones de mejoras y a los derechos".

Entre las obligaciones que tienen a su cargo los sujetos pasivos del impuesto se distinguen de dos clases; la principal y las secundarias.

- Obligación principal.- Consiste en el pago del impuesto.

- Obligaciones secundarias.- Estas obligaciones pueden ser de tres clases:

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

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

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

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

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

a) Persona física.- Entendiendo a todo sujeto o ente capaz de tener derechos y obligaciones, quienes están obligados a contribuir sin perjuicio que en determinadas circunstancias pueda ser excluida de ciertas obligaciones, como se verá más adelante.

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

c) Los terceros.- Los terceros son aquéllos que aún sin la obligación de pagar créditos fiscales, tienen la obligación de hacer o de permitir coadyuvando con la autoridad fiscal en la determinación del crédito fiscal. Los terceros afectados por esta obligación pueden ser:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

De lo anterior se desprenden las siguientes consideraciones:

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

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

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

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

3.3.1.3. Sujetos obligados al pago del impuesto.

De conformidad con lo establecido en el artículo primero de la Ley del Impuesto al Activo, están obligados al pago de dicho impuesto:

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

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

c) Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país por el activo atribuible a dicho establecimiento.

d) Las personas distintas a las señaladas anteriormente que otorguen el uso o goce temporal de bienes inmuebles que se utilicen en la actividad de otro contribuyente de

los ya mencionados, están obligados al pago del impuesto por su activo fijo y terrenos por los que obtengan ingresos de arrendamiento de inmuebles, que correspondan tanto a residentes en territorio nacional como a residentes en el extranjero, en su carácter de condóminos o fideicomisarios de un inmueble destinado a hospedaje, otorgado en administración a un tercero a fin de que se utilice para hospedar a personas distintas del contribuyente.

e) 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 del impuesto al activo. Por transformación se debe entender cualquier modificación, cambio o alteración que sufra el bien por mínimo que sea, tanto en estructura como en esencia, forma o figura.

f) Las empresas que componen el sistema financiero están obligadas al pago del impuesto al activo no afecto a su intermediación financiera (por ejemplo: los activos fijos, terrenos, gastos y cargos diferidos que no respalden obligaciones con terceros resultantes del desarrollo de su actividad de intermediación financiera de conformidad con la legislación aplicable).

3.3.1.4. Sujetos exentos al pago del impuesto.

Para una mejor comprensión de esta clase de sujetos del impuesto al activo, los clasificaremos de la siguiente manera: Por sujeto y por periodo.

- Por sujeto.

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

1.- Quienes no sean contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta.

II.- Derogada D.O.F. 10 de mayo de 1996.

III.- Las personas físicas que realicen actividades empresariales al menudeo en puestos fijos y semifijos en la vía pública o como vendedores ambulantes, cuando hayan optado por pagar el impuesto sobre la renta de conformidad con lo dispuesto por el artículo 137 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y el artículo 137-C de su Reglamento.

IV.- Quienes otorguen el uso o goce temporal de bienes cuyos contratos de arrendamiento fueron prorrogados en forma indefinida por disposición legal (rentas congeladas), únicamente por dichos bienes.

V.- Las personas Físicas residentes en México que no realicen actividades empresariales y otorguen el uso o goce temporal de bienes a quienes no sean contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta, únicamente por dichos bienes.

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

Cabe señalar que aún cuando estén exentas las personas que no sean contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta, que mantengan inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados por algún contribuyente del Impuesto al Activo o que otorguen el uso o goce temporal de bienes que se utilicen en la actividad de un contribuyente a los que hace mención el artículo primero de la ley del Impuesto al Activo, a excepción de las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, siempre que dichos donativos no sean onerosos ni remunerativos y estén registrados en la contabilidad, pagarán el impuesto por dichos bienes.

- Por periodo.

De conformidad con el artículo 6 tercer párrafo de la Ley del Impuesto al Activo en función del periodo también se encuentra algunos contribuyentes exentos de pago del impuesto al activo, pero sólo por cierto lapso de tiempo de la siguiente manera:

a) Por el periodo preoperativo.

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

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

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

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

Tampoco se considerará ejercicio de inicio de actividades el que se derive de la fusión, transformación de sociedades o traspaso de negociaciones.

Del mismo modo no se considerará la exención a los contribuyentes que inicien actividades con motivo de la escisión de sociedades.

3.3.2. Objeto.

“Es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal”¹¹.

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

¹¹ Flores Zavala Ernesto Op Cit p 205

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

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

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

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

- Persona física o moral con actividad empresarial por el activo que tengan.

- Residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país por el activo atribuible a ese establecimiento.

- Personas que otorguen el uso y goce temporal de bienes que se utilicen en la actividad empresarial de otro contribuyente, únicamente pagara el activo por esos bienes.

- Residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país sólo por los inventarios que mantengan en el mismo para ser transformados.

3.3.3. Base.

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

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

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

Tanto la base imponible como su forma de cálculo están determinadas por la ley para cada gravamen.

Así tenemos que la Ley del Impuesto al Activo considera que la base del mismo sea el valor del activo neto del ejercicio, concepto que se forma de restar al valor anual del activo el valor anual del pasivo.

El artículo segundo de la Ley del Impuesto al Activo establece su determinación, misma que se calculará considerando la suma de los promedios de los activos que tenga el contribuyente en particular.

- a) Promedio de activos financieros.
- b) Promedio de activos fijos, gastos y cargos diferidos.
- c) Promedio de terrenos.
- d) Promedio de inventarios.

La suma de los promedios mencionados dará como resultado el valor del activo en el ejercicio, al cual se le podrá restar el valor promedio de las deudas del contribuyente.

Las personas físicas podrán además, deducir del valor del activo en el ejercicio un monto equivalente a quince veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año.

Al obtener la base gravable se le aplicará la tasa correspondiente del 2% y 1.8% a partir de 1995, ya de acuerdo a las reformas del 28 de diciembre de 1994 la tasa disminuyó un 10% a partir del primero de enero de 1995.

3.3.4. Tasa.

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

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

Cabe aclarar que desde la creación de la Ley del Impuesto al Activo en 1989 era aplicable la tasa del 2%, pero en las reformas del 28 de diciembre de 1994 con vigencia a

partir del primero de enero de 1995, la tasa del 2% disminuyó a 1.8%, debiendo entender que de acuerdo al criterio aplicable por la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, dicha tasa se va a aplicar a quienes se inscriban en el registro federal de contribuyentes a partir de 1995, y los que estaban ya inscritos con anterioridad aplicarán el precepto vigente hasta diciembre de 1994.

CAPITULO IV.

DE LA ANTICONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO AL ACTIVO EN SUS REFORMAS PARA EL AÑO DE 1997.

- 4.1. Dictamen y análisis a la iniciativa de Ley que Establece y Modifica Diversas Leyes Fiscales para el año de 1997 (Cámara de Diputados).
- 4.2. Dictamen a la iniciativa de Ley que Establece y Modifica Diversas Leyes Fiscales para el año de 1997 (Cámara de Senadores).
- 4.3. Generalidades de las Reformas del Impuesto al Activo para el año de 1997.
- 4.4. Anticonstitucionalidad de las Reformas del Impuesto al Activo para el año de 1997.
 - 4.4.1. Por no cumplir con el Principio de Proporcionalidad.
 - 4.4.2. Por no cumplir con el Principio de Equidad.
 - 4.4.3. Por no cumplir con el Principio de Legalidad.

CAPITULO IV.

DE LA ANTICONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO AL ACTIVO EN SUS REFORMAS PARA EL AÑO DE 1997.

Como lo establece el artículo 71 de Nuestra Carta Magna, el derecho de iniciar leyes o decretos compete a:

- 1.- Al Presidente de la República.
- 2.- A los Diputados y Senadores al Congreso de la Unión.
- 3.- A las legislaturas de los Estados.

Es por ello que “el 7 de Noviembre de 1996 el Ejecutivo Federal, con base en lo dispuesto en los artículos 71, fracción I, 73 fracciones VII y XXIX y, 74 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, presentó ante la H. Cámara de Diputados una iniciativa de Ley que Establece y Modifica Diversas Leyes Fiscales.

Esta iniciativa fue turnada para su análisis, discusión y dictamen, a la Comisión de Hacienda y Crédito Público, según lo dispuesto en los artículos 43 y 48 de la Ley Orgánica del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos y 87 y 88 del Reglamento para el gobierno interior del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos”¹

4.1. Dictamen y Análisis a la iniciativa de Ley que Establece y Modifica Diversas Leyes Fiscales para el año de 1997 (CÁMARA DE DIPUTADOS).

La Comisión de Hacienda y Crédito Público conforme a sus facultades de analizar, discutir y dictaminar, se abocó al análisis de la iniciativa del Ejecutivo, habiendo celebrado varias reuniones de trabajo en conferencia con la Comisión de Hacienda y Crédito Público del Senado de la República, teniendo el dictamen para la primera y segunda lectura los días 26 y 27 de noviembre de 1996 respectivamente. Con base en los resultados de dicho análisis y de las deliberaciones efectuadas, presento a la Honorable Asamblea el siguiente:

DICTAMEN.

El Ejecutivo Federal expresa en su iniciativa que, como se recogió en el Plan Nacional de Desarrollo 1995 - 2000, el crecimiento económico sostenido, solo es posible cuando se procuran, alcanzan y preservan los equilibrios macroeconómicos fundamentales. De ahí que se propusiera como objetivo del sistema fiscal, la generación de una base de ingresos suficientes y permanentes, compatible con el sostenimiento de finanzas públicas sanas.

Derivado de la crisis, la captación tributaria ha venido disminuyendo en los últimos años, al pasar de 11.29 % del Producto Interno Bruto en 1994 al 8.61 % éste año. Ello se explica por diversas razones, entre otras por las pérdidas asociadas a la operación de las empresas, por el costo fiscal de diversas medidas de apoyo que se han dado al impulso de las actividades productivas y a la recuperación de los salarios, pero también por algunos fenómenos de evasión y elusión fiscales que se han acentuado a la luz de las difíciles circunstancias económicas.

En la iniciativa prevalece la necesidad de atender el planteamiento generalizado de la sociedad y de este Congreso de que no aumenten las tasas impositivas. De ahí que se oriente en forma principal a la reducción en las brechas de evasión y elusión fiscales, el incremento en el cumplimiento voluntario de las obligaciones, que habrá de reflejarse en una

¹ Iniciativa de Ley Presentada por el Ejecutivo Federal el 7 de Noviembre de 1997

mayor recaudación y en una captación fortalecida, la cual permitirá enfrentar una política más decidida de apoyo al gasto social.

Al mismo tiempo, la iniciativa contiene algunas medidas de impulso a la instrumentación de esquemas que fomentan la actividad de los particulares y el fortalecimiento de la estructura de la administración tributaria. Se incorporan también acciones que facilitan a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, lo que habrá de implicar un mayor cumplimiento voluntario.

Esta Dictaminadora comparte la importancia que se da en las reformas al propósito de fortalecer la administración tributaria y procurar que este sistema permita realizar ajustes necesarios de técnica tributaria. Debe recordarse que a mediados de 1997 entrará en vigor el Sistema de Administración Tributaria, todo ello permitirá aumentar los recursos fiscales en un 10 % en términos reales, lo que sustentará el presupuesto que incrementa el gasto social y la inversión pública.

ANÁLISIS DE LA INICIATIVA.

Las medidas propuestas se enmarcan en dos vertientes principales:

1 - Modificaciones para facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y estimular la actividad económica de los particulares, inclusive en el ámbito de las operaciones de comercio exterior.

2.- Modificaciones para fomentar el pago oportuno de las contribuciones, fortalecer la capacidad fiscalizadora de la autoridad y atender a los postulados constitucionales de impartición de justicia.

Esta Dictaminadora analizó las propuestas de modificación y nuevas leyes, que se inscriben en los objetivos descritos y a continuación se presentan los principales cambios que fueron analizados, en particular a la Ley del Impuesto al Activo.

- MODIFICACIONES A LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

La que dictamina aprobó la precisión en el artículo 1o. primer párrafo, de que están afectas al pago de este impuesto las personas, incluso los residentes en el extranjero, que otorgan el uso o goce temporal de bienes a contribuyentes de este impuesto, únicamente por aquellos bienes que sean utilizados en el desarrollo de actividades empresariales, sin embargo, observó que dentro de los artículos a que se hace referencia se señala al 156 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual debe omitirse por ser una referencia que no corresponde, proponiéndose lo siguiente:

ARTICULO 1o.- Las personas físicas que realicen actividades empresariales y las personas morales, residentes en México, están obligadas al pago del impuesto al activo, por el activo que tengan, cualquiera que sea su ubicación. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, están obligados al pago del impuesto por el activo atribuible a dicho establecimiento. Las personas distintas a las señaladas en este párrafo, que otorguen el uso o goce temporal de bienes, incluso de aquellos bienes a que se refiere el Capítulo III del Título IV y los artículos 133 fracción XIII, 148, 148 - A y 149 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que se utilicen en la actividad de otro contribuyente de los mencionados en este párrafo, están obligados al pago del impuesto, únicamente por esos bienes.

Se aprobó la precisión de que las sociedades controladora y controlada por la parte del capital social que se encuentre bajo el control de aquella, deberán pagar el impuesto al activo en todo momento. Sin embargo con el fin de que exista equidad entre los contribuyentes que se encuentran en periodo preoperativo, inicio de actividades, los dos siguientes a éste o el de liquidación, con las empresas que se incorporan a la consolidación, esta dictaminadora estima conveniente modificar el penúltimo párrafo del artículo 6o de la Ley del Impuesto al Activo, para aclarar que se podrá gozar de la exención establecida en dicho artículo, por los bienes nuevos o por aquéllos que se utilicen por primera vez en México, cuando los adquieran las sociedades controladas que se incorporen a la consolidación. Por lo anterior, el párrafo citado debe quedar como sigue:

*ARTICULO 6o -

No se pagará el impuesto por el periodo preoperativo, ni por los ejercicios de inicio de actividades, los dos siguientes y el de liquidación, salvo cuando este último dure más de dos años. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a los ejercicios posteriores a fusión, transformación de sociedades o traspaso de negociaciones, ni a los contribuyentes que inicien actividades con motivo de la escisión de sociedades, ni tampoco tratándose de las sociedades que en los términos del Capítulo IV del Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta tenga el carácter de controladoras, ni de las sociedades 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, o por los bienes nuevos o bienes que se utilicen por primera vez en México, adquiridos por las sociedades controladas que se incorporen a la consolidación.

.....*

Por otro lado se consideró necesario hacer en un nuevo artículo la precisión de que corresponde a la fiduciaria o al asociante efectuar por cuenta de los fideicomisarios y de los asociados los pagos provisionales de este impuesto. si a través del contrato respectivo se realizan actividades empresariales. Sin embargo, la que dictamina convino también en modificar el artículo 7o bis, a fin de que se precise que en caso de que no se designen fideicomisarios las obligaciones se cumplirán por cuenta del fideicomitente, por lo que este artículo debe quedar como sigue:

ARTICULO 7o Bis.- Cuando a través de un fideicomiso o de una asociación en participación se realicen actividades empresariales, la fiduciaria y el asociante, cumplirán por cuenta del conjunto de fideicomisarios o en su caso, del fideicomitente, cuando no hubieran sido designados los primeros, o por cuenta propia y de los asociados, según corresponda, con la obligación de efectuar los pagos provisionales a que se refiere el artículo 7o de la misma, por el activo correspondiente a las actividades realizadas por el fideicomiso o asociación, considerando para tales efectos el activo que correspondió a dichas actividades en el último ejercicio de la fiduciaria o asociante

Tratándose de contratos de asociación en participación y de fideicomiso, los fideicomisarios, o en su caso, el fideicomitente cuando no hubieran sido designados los primeros, el asociante y cada uno de los asociados, según se trate, para determinar el valor de su activo en el ejercicio, adicionarán el valor del activo en el ejercicio correspondiente a las actividades realizadas por el fideicomiso o la asociación en participación y podrán acreditar el monto de los pagos provisionales de este impuesto efectuados por la fiduciaria o el asociante, según corresponda a los fideicomisarios, o en su caso al fideicomitente cuando no hubieran sido designados los primeros o a los asociados.

Las fiduciarias aplicarán lo dispuesto en el artículo 6o penúltimo párrafo de esta ley, siempre que los fideicomisarios, o en su caso, el fideicomitente, cuando no hubieran sido designados los primeros, se encuentren en alguno de los supuestos establecidos en el párrafo citado.

La iniciativa de Ley que Establece y Modifica Diversas Leyes Fiscales, fue aprobada por la H. Cámara de Diputados el día 27 de Noviembre de 1996, con una votación de 266 votos a favor y 103 votos en contra.

4.2. Dictamen a la Iniciativa de Ley que Establece y Modifica Diversas Leyes Fiscales para el año de 1997 (CÁMARA DE SENADORES).

El 28 de Noviembre de 1996 fue turnada a las comisiones unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos, Quinta Sección, la minuta proyecto de Ley que Establece y Modifica Diversas Leyes Fiscales, procedente de la Honorable Cámara de Diputados, quién la aprobó el 27 de Noviembre de 1996.

Los Senadores integrantes de estas comisiones unidas conocieron con oportunidad las propuestas contenidas en la Iniciativa de Ley que se dictamina, la cual fue enviada por el titular del Poder Ejecutivo Federal a la Honorable Colegisladora el 7 de Noviembre de 1996, en atención a lo establecido por el inciso h) del artículo 72 Constitucional y por el segundo párrafo de la fracción IV del artículo 74 de la propia

Constitución. Asimismo, se tuvo conocimiento del dictamen que presentó la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la H. Cámara de Diputados el pasado 26 de Noviembre de 1996, al Pleno de dicha Cámara.

Cabe señalar que los CC. Senadores integrantes de estas comisiones que dictaminan participaron en la comparecencia del titular de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, explicativa del proyecto económico del Ejecutivo Federal para el ejercicio de 1997 y la política de ingresos correspondiente

Con posterioridad, y con base en el acuerdo parlamentario respectivo, se llevaron a cabo trabajos en conferencia con la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Colegisladora para el estudio y análisis de las diversas propuestas contenidas en la Iniciativa en los que se contó con la intervención de servidores públicos de la Subsecretaría de Ingresos y de la Procuraduría Fiscal de la Federación.

Derivado del intercambio de opiniones sobre las disposiciones fiscales objeto de la Iniciativa, se reconocieron acuerdos entre las referidas Comisiones y se plasmaron en el dictamen presentado al Pleno de la Honorable Colegisladora.

Los días 3 y 5 de Diciembre de 1996, la H. Cámara de Senadores paso la Iniciativa para dictamen de la primera y segunda lectura respectivamente.

Con base en lo anteriormente expuesto, y de conformidad con lo que disponen los artículos 72 Constitucional; 75, 80, 85 y 90 de la Ley Orgánica del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos; y 65, 66, 87, 88, 90 y 93 del Reglamento para el Gobierno Interior del propio Congreso, éstas Comisiones Unidas someten a la consideración del Pleno de esta H. Cámara de Senadores el siguiente:

DICTAMEN.

El Ejecutivo Federal, en el Plan Nacional de Desarrollo 1995 - 2000, se propuso promover un crecimiento económico vigoroso, sostenido y sustentable, para brindar oportunidades de superación individual y comunitaria bajo principios de equidad y justicia. Para ello, en la Iniciativa en análisis se tomaron en cuenta las demandas de la sociedad y de este Congreso, en el sentido de que no aumentaran las tasas impositivas y se proporcionara a los contribuyentes la asistencia y los servicios necesarios para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Estos y otros objetivos y estrategias, se contemplan en aspectos tales como la reducción en las brechas de evasión y elusión fiscales existentes; medidas para promover el cumplimiento voluntario y, por consecuencia, en la recaudación, las cuales redundarán en el fortalecimiento de las finanzas públicas, así como un una mayor equidad del sistema tributario.

De esta manera, de ser aprobadas las propuestas de reforma, se fortalecerá la administración tributaria, en coincidencia con la decisión de procurar que el sistema tributario propicie mayores inversiones y crecimiento económico.

El 5 de Diciembre de 1996 fue aprobada por la H. Cámara de Senadores la Iniciativa de Ley que Establece y Modifica Diversas Leyes Fiscales, con una votación de 84 votos a favor y 24 votos en contra.

Al tener las aprobaciones de las Honorables Cámaras de Diputados y de Senadores, la Iniciativa de Ley que Establece y Modifica Diversas Leyes Fiscales, fue promulgada el 27 de diciembre de 1996 y publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de Diciembre del mismo año.

4.3. Generalidades de las Reformas del Impuesto al Activo para el año de 1997.

Para tener una mejor comprensión de las generalidades que han tenido las Reformas a la Ley del Impuesto al Activo publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 30 de Diciembre de 1996, las comentaremos en tres importantes aspectos: aspecto social, aspecto económico y aspecto jurídico.

- Aspecto Social.- Dentro de este aspecto podemos establecer que las reformas al Impuesto al Activo publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 30 de Diciembre de 1996 no son aplicables a la gran mayoría de contribuyentes, en virtud de que con fecha 24 de diciembre de 1996, ante la terrible situación económica que atraviesa el país, el Jefe del Ejecutivo Federal y Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, Doctor Ernesto Zedillo Ponce de León en concertación con los sectores económicos del país decreta una Alianza para el Desarrollo Económico del país, en donde coloca como medida emergente y por consecuencia indispensable la exención del Impuesto al Activo que se cause durante el ejercicio fiscal de 1997, a los contribuyentes del citado impuesto cuyos ingresos para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no excedan de \$ 8'900,000.00 pesos.

El mencionado decreto, hasta el momento tiene tranquila a la mayoría de la sociedad de contribuyentes, ya que estos al cumplir con los requisitos antes citados, gozarán

exención del Impuesto al Activo y las susodichas reformas del 30 de diciembre de 1996, pasan inapercibidas ante ellos, en razón de que durante 1997 no les serán aplicables.

- Aspecto Económico.- Las generalidades de estas reformas dentro del aspecto económico, se nota claramente con las personas morales; que al obtener pérdida dentro del ejercicio, esto es que sus gastos fueron más elevados que sus ingresos, situación que es muy frecuente en la actualidad, deberían de pagar el impuesto al activo, no importando si con esto sufre un grave detrimento en el patrimonio empresarial o la virtual quiebra de las empresas y con ello el desajuste económico que se origina con el cierre de empresas y como consecuencia de esto el desempleo.

Lo anterior es muy factible en virtud de que las reformas de la Ley del Impuesto al Activo, son aplicables a la mayoría de las empresas que no cumplen con los requisitos para su exención del impuesto, como lo establece el Decreto de la Alianza para el Desarrollo Económico del país del 24 de diciembre de 1996.

- Aspecto Jurídico.- En cuanto a este aspecto podemos indicar que el Estado en nuestra sociedad aparte de determinar que tipo de impuestos deben de cubrir los particulares, establece las directrices de la economía nacional, por lo que su política no puede estar separada de estos dos aspectos, pues es evidente que ambos se relacionan entre sí.

Legal y Juridicamente el Estado no puede asfixiar a sus gobernados con imposiciones que van más allá de la capacidad económica que dirige.

Tomando como base que el Impuesto al Activo fue creado según sus propios legisladores como un impuesto complementario al Impuesto Sobre la Renta, con lo que defendían un pago mínimo por parte de las empresas, es momento de recordar que conforme lo establece nuestra Carta Magna, el pago de los impuestos por parte de los integrantes de nuestra sociedad será en forma proporcional a sus ingresos, entonces porque establecer un pago mínimo de impuestos, además para que un impuesto sea cumplido por parte del sujeto pasivo de la relación tributaria, éste deberá de encuadrarse dentro de la situación de hecho que la Ley marca para el cumplimiento de esa obligación, es prioritario establecer que en el caso que nos ocupa el contribuyente se encuentra determinado como tal, no por una sola Ley, sino por dos, debido a que un impuesto es complementario o deriva del otro, lo cual no se ajusta a la realidad, toda vez que al existir dos leyes para dos impuestos, es porque se trata de dos impuestos diferentes bajo un mismo supuesto, siendo lo anterior del todo anticonstitucional, al gravarse una misma situación o hecho dos veces.

4.4. Anticonstitucionalidad de las Reformas del Impuesto al Activo para el año de 1997.

Toda Ley o modificación de ésta, destinada a la imposición de contribuciones a los particulares por parte del Estado, debe de cumplir con los principios fundamentales que establece nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 31 fracción IV, ya que si llegase a ser aprobada y careciera de alguno de esos principios esa Ley o su modificación se consideraría Anticonstitucional, tal es el caso de la Ley del Impuesto al Activo así como sus Reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 30 de Diciembre de 1996, mismas que no cumplen con los principios constitucionales de Proporcionalidad, de Equidad y de Legalidad, como se demostrara a continuación.

4.4.1. Por no cumplir con el Principio de Proporcionalidad.

Las Reformas a la Ley del Impuesto al Activo del 30 de diciembre de 1996, continúan con la misma carencia de la propia Ley, ya que en ellas, en ningún momento se refieren o tratan de cumplir con el Principio Constitucional de Proporcionalidad que toda Ley de imposición tributaria debe de contener para su debida imposición y cumplimiento.

Al crearse un impuesto se debe de observar que éste cumpla con el principio de Proporcionalidad que establece el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, es decir, que sea cualitativo y cuantitativo a través de una tarifa porcentual al ingreso, progresiva; distribuir la carga tributaria a todas las fuentes de riqueza por igual y que sean en razón al ingreso, utilidad o rendimiento del contribuyente, situación que no es cumplida en el Impuesto al Activo, en virtud de que al establecer la causación de éste mediante una tasa fija, esta afectando tanto a empresas de pequeña, mediana y gran capacidad.

Del mismo modo, el Impuesto al Activo no cumple con dicho principio de proporcionalidad, ya que las cargas tributarias no caen totalmente en todas las fuentes de riqueza, pues generalmente sólo grava a la industria, comercio o prestación de servicios, dejando con muchas exenciones a la agricultura, ganadería, pesca, entre otros, lo que provoca que se causen mayores gravámenes a las empresas tanto de pequeña como mediana capacidad, notándose con ello la desproporcionalidad del Impuesto al Activo.

Al respecto la Suprema Corte de la Nación establece lo siguiente: "La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. El cumplimiento de éste principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto, en monto superior, los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior, los de menores ingresos, estableciéndose además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos".

Informe rendido a la Suprema Corte de la Nación invocado en las fojas números 62 y 63 del presente trabajo.

4.4.2. Por no cumplir con el Principio de Equidad.

Un aspecto importante que nos determina la Anticonstitucionalidad tanto del Impuesto al Activo como de sus Reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1996, lo es sin duda el no cumplir con el principio Constitucional de Equidad que todo impuesto debe de contener para su justa aplicación.

Las mencionadas reformas al Impuesto al Activo, no cumplen con el principio de Equidad, en razón de que, para la causación del mismo se establecen ciertas condiciones, tal es el caso que para las personas físicas y morales se otorgan tres años de gracia para su pago (periodo de inicio de operaciones y los dos siguientes) mientras que a las personas físicas que arriendan un local para el desarrollo de las actividades empresariales del arrendatario, deberán pagar dicho impuesto desde que se de esta situación de hecho.

Así también tenemos que el Impuesto al Activo tiene por objeto gravar el activo de las sociedades mercantiles que tengan el carácter de contribuyente del Impuesto Sobre la Renta, y para que esto sea equitativo debería aplicarse para todos aquellos que tengan el carácter de sujetos pasivos del Impuesto Sobre la Renta, sin embargo, no es así ya que la Ley del Impuesto al Activo en su artículo 6o señala a algunos sujetos que no pagaran el impuesto, rompiendo con ello la equidad del impuesto.

Otro caso más claro de la inequidad del Impuesto al Activo y del cual no hace alusión las reformas en cuestión, lo es sin duda la situación que plantea el artículo 26 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo, mismo que establece la posibilidad de causar éste impuesto aún cuando no se tengan actividades por las cuales se pueda determinar un ingreso, toda vez, que si el contribuyente se encuentra suspendido de su actividad empresarial y concede un usufructo o comodato a título gratuito y sus bienes o su bien son en más del 60 % terrenos, estará obligado al pago del impuesto al activo, de esta forma podemos ver claramente la inequidad en la imposición de éste impuesto, en virtud de que si el contribuyente no está obteniendo ingresos no existe la posibilidad de que cause el Impuesto Sobre la Renta, mucho menos su impuesto complementario como lo es el Impuesto al Activo, lo anterior sin detenernos a tocar lo que respecta a la jerarquía de las Leyes, toda vez que un Reglamento no puede ir más allá de la Ley y en este caso el Reglamento esta determinando la forma de causación del impuesto, situación que le compete directamente a la Ley, también recordemos que el Reglamento por su forma en que se origina (decreto) sólo puede aclarar situaciones no expresadas con precisión en la Ley, más no regula la forma en que se ha de aplicar el impuesto.

Por último es importante señalar lo que la Suprema Corte de la Nación establece en cuanto a la Equidad del impuesto: "El principio de Equidad, radica, medularmente, en la igualdad ante la misma Ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc. La Equidad tributaria significa, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y lo regula".

Informe rendido a la Suprema Corte de la Nación invocado en la foja número 63 del presente trabajo.

4.4.3. Por no cumplir con el Principio de Legalidad.

La legalidad de toda Ley que imponga contribuciones a los particulares, la encontramos fundamentada en la última parte del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece que se debe de contribuir en forma equitativa y proporcional que dispongan las leyes.

Fundamentándonos en el artículo en comento, podemos establecer que tanto la Ley del Impuesto al Activo como sus Reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1996, no cumplen con el principio de Legalidad, en razón de que sus disposiciones no son equitativas ni proporcionales tal y como se demostró en los puntos que anteceden.

Con lo anterior se puede decir; que el Estado no puede tener facultad alguna para poder exigir el pago del Impuesto al Activo, en razón de que carece su imposición de los Principios Constitucionales fundamentales para su aplicación, pues recordemos que el Estado puede hacer aquello que la Ley le autoriza, en diferencia de los particulares que pueden hacer todo aquello que no esta prohibido, en cuanto al Estado; la Ley del Impuesto al Activo le autoriza el cobro del impuesto a los sujetos pasivos del mismo, pero dicha imposición es realmente Anticonstitucional en virtud de que nuestra Constitución Política establece que la contribución debe de ser Equitativa y Proporcional que dispongan las leyes, pero esta Ley en comento no cumple con ninguno de dichos principios.

Otro aspecto importante que demuestra la falta del principio de legalidad de las reformas a la Ley del Impuesto al Activo publicadas en el Diario Oficial de la Federación del 30 de diciembre de 1996, lo es sin duda la omisión del artículo transitorio de esas reformas que indiquen la vigencia de las mismas, tal como se demuestra con el anexo del Diario Oficial que se hace al presente trabajo.

CONCLUSIONES.

CONCLUSIONES.

PRIMERA: Para poder elaborar cualquier análisis de un impuesto es importante establecer desde un principio el fin que éste persigue, sin que éste fin se aparte de los objetivos que deben tener los impuestos dentro de una sociedad democráticamente organizada por lo que recordar cual es el papel que juegan estas contribuciones no esta por demás; dentro del contenido del presente trabajo dejamos establecido que el origen de que el Estado Mexicano imponga a los gobernados la obligación de pagar impuestos, es por la necesidad única de satisfacer el gasto público, con el cual a su vez el Estado Mexicano deberá cumplir con la obligación de satisfacer el bien común de la sociedad a la cual gobierna, dicha imposición se encuentra fundamentada en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

SEGUNDA: La facultad que tiene el Estado Mexicano para imponer contribuciones, es lo que se denomina Potestad Tributaria, y esta prevista en nuestra Constitución Política; la cual se ejerce por dos de los órganos del Estado Mexicano, que son el Poder Legislativo al hacer las leyes que establecen contribuciones específicas y el Poder Ejecutivo al aplicar esas leyes.

El Poder Tributario del Estado Mexicano está limitado por los derechos fundamentales o garantías individuales como son entre otras: el derecho de petición, el principio de legalidad, la no retroactividad de las leyes en perjuicio de alguien, la garantía de audiencia, la proporcionalidad y la equidad.

TERCERA: Aunque la proporcionalidad y la equidad no están incluidas en la Constitución Política en la parte relativa a las garantías individuales, debemos considerarlas como verdaderas garantías individuales de los gobernados, ya que a través de estas dos limitantes se obliga a los órganos Legislativo y Ejecutivo a no aprobar ni ejecutar leyes injustas, así como a no privilegiar arbitrariamente a algún grupo en particular.

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

Con lo anterior queremos demostrar que el Impuesto al Activo como sus últimas reformas, son inoperantes para la forma de desarrollo que establece el Estado Mexicano,

por lo que su desaparición es no sólo necesaria sino exigible, para lograr un saneamiento de la economía nacional.

QUINTA: El Impuesto al Activo fue creado como complemento al Impuesto Sobre la Renta, tomando como parámetro las pérdidas que reportaban las empresas sin tomar en consideración la situación económica por la que atravesaban estas.

Por otra parte, el mencionado Impuesto al Activo está dirigido a gravar no el activo de las empresas, sino el patrimonio de estas, toda vez, que si no se tiene impuesto sobre la renta causado se tendrá que pagar Impuesto al Activo, aún cuando las empresas resulten con pérdida; lo que implica una descapitalización de las mismas al tener que tomar de su capital la liquidez suficiente para cubrir éste impuesto.

SEXTA: El motivo que originó el presente trabajo fue el demostrar que tanto el Impuesto al Activo como sus reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1996, son ante todo un impuesto que lesiona por demás gravemente a la economía de las empresas, pues las obliga a pagar un gravamen a pesar de no tener utilidades que compartir con el Estado.

Así mismo se demostró que el Impuesto al Activo como sus últimas reformas son Anticonstitucionales; en razón de que no cumplen con los principios Constitucionales fundamentales de Proporcionalidad y de Equidad y como consecuencia de ello con el Principio de Legalidad, ya que es un impuesto que no va en relación al ingreso de los gobernados y que únicamente es aplicable a un grupo determinado de ellos, dejando a otros beneficiados del mismo.

SÉPTIMA: En nuestros días y para demostrar que nuestra teoría no es equivocada, ésta se confirma con el Decreto de la Alianza para el Desarrollo Económico del País que otorga estímulos fiscales en diversas contribuciones realizada por el C. Presidente de la República de los Estados Unidos Mexicanos y publicada en el Diario Oficial de la Federación el 24 de diciembre de 1996; en donde se exenta del Impuesto al Activo durante el ejercicio fiscal de 1997 a cierto grupo de contribuyentes, con el único objeto de reanimar la economía de los mismos, reconociendo de esta forma la ineficacia de este impuesto y el freno que representa en una economía represiva como la que atravesamos en este momento, ya que sólo se toman medidas cosméticas pero no de fondo para lograr una completa reactivación de la economía; al referirnos a medidas cosméticas queremos decir que si bien es cierto que la exención del Impuesto al Activo es benéfica, no lo es más que su pronta e inmediata desaparición, lo cual traería beneficio de manera constante y a largo plazo y no sólo momentáneos.

De lo anterior podemos concluir que la desaparición del Impuesto al Activo no sólo es inminente, sino que se vuelve una necesidad ante la situación económica por la que atraviesa nuestro país.

BIBLIOGRAFÍA.

BIBLIOGRAFÍA.

- _ ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. Derecho Fiscal. Sexta edición. Editorial Themis. México 1990.
- _ CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional. Colección Leyes Comentadas. Segunda edición. Editorial Harla. México 1993.
- _ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Tercera edición. Editorial Limusa. México 1988.
- _ FLORES MARGADANT S, Guillermo. Introducción a la Historia del Derecho Mexicano. Editorial Esfinge. México 1976.
- _ FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Vigésima cuarta edición. Editorial Porrúa. México 1983.
- _ GARCÍA MAYNEZ, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. Editorial Porrúa. México 1989.
- _ J. PANI, Alberto. La Política Hacendaria y la Revolución. Editorial Cultura. México 1926.
- _ J. ZEVADA, Ricardo. Calles el Presidente. Editorial Nuestro Tiempo. México 1971.
- _ LOUIS KOHELER, Eric. Diccionario para Contadores Públicos. Segunda edición. Editorial Hispano Americano. México 1979.
- _ MANCERA HERMANOS y Colaboradores. Terminología del Contador. Tercera edición. Editorial Banca y Comercio. México 1979.
- _ PINA VARA, Rafael de. Diccionario de Derecho. Decimosexta edición. Editorial Porrúa. México 1989.
- _ PORRAS Y LÓPEZ, Luis. Derecho Fiscal Mexicano. Cuarta edición. Editorial Porrúa. México 1977.

- _ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. Segunda edición. Editorial Harla. México 1983.
- _ YAÑEZ RUIZ, Manuel. El Problema Fiscal en las Distintas Etapas de nuestra organización Política. Tomo 1. Talleres de Impresión de Estampillas y Valores. México 1958.

LEGISLACIÓN.

- _ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Vigesimonovena edición. Editorial Porrúa. México 1994.
- _ Código Fiscal de la Federación. Editorial ISEF. México 1997.
- _ Ley del Impuesto al Activo. Editorial ISEF. México 1997.
- _ Reclamo de la Ley del Impuesto al Activo. Editorial ISEF. México 1997.
- _ Diario de Debates de la Cámara de Diputados. 15 de diciembre de 1988.
- _ Diario de Debates de la Cámara de Diputados. 21 de diciembre de 1988.
- _ Diario de Debates de la Cámara de Diputados. 22 de diciembre de 1988.
- _ Decreto que Establece y Modifica Diversas Leyes Fiscales. Diario Oficial de la Federación del 30 de diciembre de 1996.
- _ Decreto por el que se Otorgan Estímulos Fiscales en Diversas Contribuciones. Diario Oficial de la Federación del 24 de diciembre de 1996.

ANEXOS

Panamá
Paraguay
Polinesia Francesa
Puerto Rico
Qatar
Samoa Americana
Samoa del Oeste
San Kitts
San Marino
San Vicente y las Granadinas
Seychelles
Sri Lanka
Swazilandia
Tonga
Tuvalu
Vanuatu

IX - Lo dispuesto en los artículos 17, fracción XI, segundo párrafo y 74, párrafo décimo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, solamente será aplicable a las pérdidas fiscales generadas en ejercicios iniciados a partir del 1.º de enero de 1997.

X - Para los efectos de lo dispuesto por la fracción XIX del artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el año de 1997 la tasa de interés será de 10%.

LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO

Artículo Quinto.- Se REFORMAN los artículos 10., primer párrafo y 60., penúltimo párrafo, se ADICIONA al artículo 70 -BIS y se DEROGA el artículo 70.º décimo párrafo de la Ley del Impuesto al Activo, para quedar como sigue.

ARTICULO 10.- Las personas físicas que realicen actividades empresariales y las personas morales, residentes en México, están obligadas al pago del impuesto al activo, por el activo que tengan, cualquiera que sea su ubicación. Las residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, están obligadas al pago del impuesto por el activo atribuible a dicho establecimiento. Las personas distintas a las señaladas en este párrafo, que otorguen el uso o goce temporal de bienes, incluso de aquellos bienes a que se refieren el Capítulo III del Título IV y los artículos 133, fracción XIII, 148, 148-A y 149 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que se utilicen en la actividad de otro contribuyente de los mencionados en este párrafo, están obligadas al pago del impuesto, únicamente por esos bienes.

ARTICULO 60.-

No se pagará el impuesto por el periodo preoperativo, ni por los ejercicios de inicio de actividades los dos siguientes y el de liquidación, salvo cuando este último dure más de dos años. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a los ejercicios posteriores a fusión, transformación de sociedades o traspaso de negociaciones, ni a los contribuyentes que inicien actividades con motivo de la escisión de sociedades, ni tampoco tratándose de las sociedades que en los términos del Capítulo IV del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tengan el carácter de controladoras, ni de las sociedades 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, o por los bienes nuevos o bienes que se utilicen por primera vez en México, adquiridos por las sociedades controladas que se incorporen a la consolidación.

ARTICULO 70.-

Décimo párrafo.- Se deroga.

Artículo 70 -BIS.- Cuando a través de un fideicomiso o de una asociación en participación se realicen actividades empresariales, la fiduciaria y el asociante, cumplirán por cuenta del conjunto de fideicomisarios o en su caso del fideicomitente, cuando no hubieran sido designados los primeros, o por cuenta propia y de los asociados, según corresponda, con la obligación de efectuar los pagos provisionales a que se refiere el artículo 70.º de la misma por el activo correspondiente a las actividades realizadas por el fideicomiso o asociación, considerando para tales efectos el activo que correspondió a dichas actividades en el último ejercicio de la fiduciaria o asociante.

Tratándose de los contratos de asociación en participación y de fideicomiso, los fideicomisarios, o en su caso, el fideicomitente cuando no hubieran sido designados los primeros, el asociante y cada uno de los asociados, según se trate, para determinar el valor de su activo en el ejercicio, adicionarán el valor del activo en el ejercicio correspondiente a las actividades realizadas por el fideicomiso o la asociación en participación y podrán acreditar el monto de los pagos provisionales de este impuesto efectuados por la fiduciaria o asociante, según corresponda a los fideicomisarios, o en su caso, al fideicomitente cuando no hubieran sido designados los primeros, o a los asociados.

Las fiduciaras aplicarán lo dispuesto en el artículo 50, penúltimo párrafo de esta Ley, siempre que los fideicomisarios, o en su caso, el fideicomitente, cuando no hubieran sido designados los primeros, no encuentren en alguno de los supuestos establecidos en el párrafo citado.

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Artículo Sexto.- Se REFORMAN los artículos 40, fracción I, primer párrafo, 50, tercer párrafo, 16, tercer párrafo, 31, 33, último párrafo, y se ADICIONAN los artículos 13, 41, con la fracción VII, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para quedar como sigue:

ARTÍCULO 40.-

I.- Que corresponda a bienes o servicios estrictamente indispensables para la realización de actos distintos de la importación, por los que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley o a los que se les aplique la tasa del 0%. Para los efectos de esta Ley, se consideran estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, aun cuando no se este obligado al pago de este último impuesto. Tratándose de erogaciones parcialmente deducibles para fines del impuesto sobre la renta, únicamente será acreditable el impuesto trasladado en la proporción en que dichas erogaciones sean deducibles para fines del citado impuesto sobre la renta, excepto cuando se trate de la adquisición de bienes por los que se efectúe la deducción inmediata a que se refiere el artículo 51 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, supuesto en el que será acreditable la totalidad del impuesto trasladado en la adquisición de dichos bienes.

ARTÍCULO 50.-

Las sociedades escindidas efectuarán los pagos provisionales a su cargo, a partir del mes en que ocurra la escisión, en los mismos plazos en que la sociedad escidente los realizaba en el ejercicio en que se escindió. En el caso de la sociedad que surja con motivo de una fusión, esta efectuará los pagos provisionales a su cargo, a partir del mes en que ocurra la fusión, en los mismos plazos en que los efectuaba la sociedad que le hubiera aportado activos en mayor cuantía.

ARTÍCULO 13.- En la enajenación de bienes que se efectúe a instituciones de crédito mediante dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria, las citadas instituciones están obligadas a calcular el impuesto que corresponda a dicha operación y a efectuar su entero, quedando relevado de esta última obligación el enajenante de los bienes por dicha operación.

El citado impuesto deberá enterarse a nombre del enajenante dentro de los diez días siguientes a dicha operación, a través de la forma oficial que para tal efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a la cual podrá utilizarse como comprobante fiscal de la enajenación.

Dentro de los cinco días siguientes al que se haya efectuado el entero del impuesto, las instituciones de crédito deberán proporcionar al enajenante copia de la citada forma oficial, sellada por la oficina autorizada receptora del pago.

Para efectos del cálculo de los pagos provisionales establecidos en el artículo 50, de esta Ley, el enajenante de los bienes a que se refiere el primer párrafo, disminuirá del impuesto que corresponda al total de sus actividades realizadas en el periodo por el que se efectúa el pago provisional, incluyendo al de la enajenación efectuada mediante dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria, el impuesto que hubiere sido calculado y enterado a nombre del enajenante por la institución de crédito.

ARTÍCULO 16.-

Tratándose de transpacificación aérea internacional, se considera que únicamente se presta el 25% del servicio en territorio nacional. La transpacificación aérea a las poblaciones mexicanas ubicadas en la franja fronteriza de 20 kilómetros paralela a las líneas divisorias internacionales del norte y sur del país, gozará del mismo tratamiento.