

345
29.



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

CAMPUS ARAGON

**INOBSERVANCIA JURIDICA DE LA LEY DEL
IMPUESTO AL ACTIVO.**

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO**

P R E S E N T A

HECTOR JOSE ORTEGA SANCHEZ



SAN JUAN DE ARAGON 1998

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

259706



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A la Lic. Rosa María Valencia Granados.

Con el más grande y profundo agradecimiento a usted Maestra, ya que sin su ayuda, asesoría y su gran apoyo, no hubiera sido posible la realización de esta tesis.

A mi esposa Norma Angélica Malda.

Por la paciencia y el apoyo que siempre he encontrado en ella a lo largo de nuestro matrimonio para poder lograr mis objetivos.

A los Ingenieros :

José Manuel S. Gaviria Alvarez.

Manuel D. Sáinz Fernández.

Por todo el apoyo y la confianza que siempre depositaron en mi, así como, el tiempo y los recursos, sin los cuales no hubiera sido posible la realización de ésta tesis.

A la Universidad Nacional Autónoma de México.

De la cual forma parte la ENEP Aragón, por ser la cuna de mi formación profesional.

I N D I C E

Introducción	I
------------------------	---

C A P I T U L O I

ORIGEN Y EVOLUCION DEL IMPUESTO.

1.1. Antecedentes Históricos	1
1.1.1. Concepto de Impuesto	1
1.1.2. El Impuesto en el Imperio Romano	3
1.1.3. El Impuesto en la Edad Media	3
1.1.4. El Impuesto en los siglos XVIII y XIX	5
1.2. El Estado como ente Financiero	9
1.2.1. Concepto de Estado	9
1.2.2. Actividad Financiera del Estado	10
1.2.2.1. El Gasto Público Presupuesto Ingresos y Egresos .	14
1.3. Fuentes del Derecho Tributario	28
1.3.1. La Ley, El Decreto, El Reglamento, La Circular, La Jurisprudencia, La Costumbre, La Doctrina, Los Tratados	28
1.4. Elementos Constitutivos del Impuesto	37
1.4.1. Elementos Cualitativos - Materia, Sujeto y Hecho Imponible	39
1.4.2. Elementos Cuantitativos - Base Imponible, Tasa o Tarifa	42
1.4.3. Elementos Formales - Lugar Forma y Epoca de pago .	43

1.5.	Clasificación de los Impuestos	44
1.5.1.	Clasificación Tradicional	45
1.5.2.	Clasificación basada en el campo de aplicación . .	46
1.5.3.	Clasificación basada en la forma de cálculo y ejecución	46
1.5.4.	Clasificación económica	47

C A P I T U L O I I

DISTRIBUCION DE LA SOBERANIA TRIBUTARIA EN MEXICO.

2.1.	Límites Constitucionales del Poder Tributario del Estado	50
2.1.1.	Principio de Legalidad	50
2.1.2.	Principio de Proporcionalidad y Equidad	51
2.1.3.	Principio de Generalidad	53
2.1.4.	Principio de Capacidad Económica	54
2.1.5.	Principio de Progresividad	54
2.2.	Distribución Tributaria entre Federación, Estado y Municipio	54
2.3.	Coordinación Fiscal entre Federación, Estado y Municipio	67

C A P I T U L O I I I

ANALISIS A LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO Y SUS ASPECTOS DE INOBSERVANCIA JURIDICA.

3.1.	Generalidades	75
3.1.1.	Concepto de Activo Neto	78
3.1.2.	Elementos Constitutivos del Impuesto al Activo . .	79

3.1.2.1.	Elementos Cualitativos - Sujeto, Objeto y Materia	80
3.1.2.2.	Elementos Cuantitativos - Base y Tasa Imponible .	84
3.1.2.3.	Elementos Formales - Lugar, Forma y Epoca de pago	88
3.1.3.	El Impuesto al Activo como complemento del Impuesto sobre la Renta	91
3.2.	Inobservancia Juridica del articulo 31, Frac. IV de la Constitución	93
3.2.1.	Inobservancia al Principio de Proporcionalidad . .	94
3.2.2.	Inobservancia al Principio de Equidad	99
3.2.3.	Inobservancia al Principio de Legalidad y Progresividad	110
3.3.	Invasión de esferas Tributarias del ámbito Federal sobre el Municipal	114
3.4.	Aspectos Sociales y Económicos que determinan la Abrogación de la Ley del Impuesto al Activo	118
	CONCLUSIONES	127
	BIBLIOGRAFIA	131

INTRODUCCION.

Resulta evidente, que el Estado para poder cumplir con sus funciones públicas esenciales y de interés público, necesita instrumentar una serie de políticas económicas, jurídicas y sociales, que le permitan allegarse ingresos para sufragar sus gastos. Las formas de obtener ingresos, son diversas, entre ellas tenemos; el solicitar apoyo financiero de otros países, la prestación de servicios, la creación de dinero, y sobre todo, al que más acude, la imposición.

A través de la historia, las contribuciones han representado el recurso principal de los gobiernos independientemente de la forma o nombre que se le dé a éstos. Desde tiempos remotos, culturas del mundo antiguo ya establecían tributos que pagaban sus habitantes. Las culturas prehispánicas no fueron la excepción; por ejemplo, los aztecas imponían tributos a los pueblos conquistados, los cuales, podían ser pagados incluso con esclavos.

Hoy en día, es menester poner mucha atención al aspecto de imposición, debido a que, nuestro Estado en su afán de obtener recursos, ha hecho un uso indebido de ésta, creando una infinidad de tributos y gravando toda actividad que tienda a obtener un ingreso, una riqueza, un consumo y si esto no fuera sufi-

ciente, grava también la inversión, la propiedad y la simple posesión, sin darse cuenta, que la historia ha demostrado que ningún país puede funcionar con recursos provenientes - en su mayoría - de la imposición.

El florecimiento de una nación depende, entre otras cosas, de la óptima utilización de las contribuciones. La instauración de un nuevo impuesto debe ser totalmente justificada. No siempre el hecho de crear nuevos impuestos, o elevar los ya existentes, desemboca en una mayor recaudación, y si en cambio, provoca desajustes de la economía en general, ocasionando muchos problemas.

En diversos casos, paradójicamente se ha visto, que la disminución de la carga impositiva incrementa la recaudación, esto se debe a que entre más justas sean las tasas de impuestos, menos evasión existe, aumentando con ello el número de contribuyentes.

En nuestro país, es notorio el descontento de todos sus ciudadanos, que cada día que pasa, ven más mermado su poder adquisitivo, y no se diga de todas aquellas personas físicas y morales obligadas al pago de algún impuesto que, en épocas de crisis, como la que actualmente atraviesa nuestro país, se han visto en la necesidad de cerrar sus fábricas, establecimientos, o simples locales comerciales, a consecuencia de no poder cumplir con todas las cargas fiscales que tienen impuestas; derivándose con ello, no sólo problemas de tipo económico, sino

también sociales y políticos, como lo son, el desempleo y la gran inseguridad que se vive actualmente.

Es por todo lo anterior, que el presente trabajo de Tesis intenta mostrar y fundamentar todos aquellos principios constitucionales que son violados por la Ley del Impuesto al Activo, en el contexto, de que la misma regula a uno de tantos impuestos que impiden el crecimiento y desalientan la inversión, tanto nacional como extranjera.

Como ya se mencionó, el presente estudio trata de establecer los aspectos de inobservancia constitucional de la Ley del Impuesto al Activo, así como, mostrar el impacto que un impuesto de esta naturaleza produce en la economía nacional y la gran diversidad de problemas que pueden derivar del mismo.

Es por todas las razones antes expuestas, que nuestro gobierno para poder desarrollar un verdadero crecimiento económico, político y social; necesita incentivar de manera urgente a las empresas y a toda esa gama de contribuyentes, que de alguna forma, son la base de toda nuestra actividad económica. Por ello, el presente trabajo, exige la abrogación definitiva de la Ley del Impuesto al Activo.

Finalmente, se tratará de ofrecer algunas alternativas que nos permitan llevar a cabo la abrogación de la Ley en comento, sin afectar en lo más mínimo, la recaudación de ingresos que un momento dado la Federación dejare de percibir.

C A P I T U L O I

ORIGEN Y EVOLUCION DEL IMPUESTO.

- 1.1. Antecedentes Históricos.
 - 1.1.1. Concepto de Impuesto.
 - 1.1.2. El Impuesto en el Imperio Romano.
 - 1.1.3. El Impuesto en la Edad Media.
 - 1.1.4. El Impuesto en los siglos XVIII y XIX.
- 1.2. El Estado como ente Financiero.
 - 1.2.1. Concepto de Estado.
 - 1.2.2. Actividad Financiera del Estado.
 - 1.2.2.1. El Gasto Público Presupuesto Ingresos y Egresos.
- 1.3. Fuentes del Derecho Tributario.
 - 1.3.1. La Ley, El Decreto, El Reglamento, La Circular, La Jurisprudencia, La Costumbre, La Doctrina, Los Tratados.
- 1.4. Elementos Constitutivos del Impuesto.
 - 1.4.1. Elementos Cualitativos - Materia, Sujeto y Hecho Imponible.
 - 1.4.2. Elementos Cuantitativos - Base Imponible, Tasa o Tarifa.
 - 1.4.3. Elementos Formales - Lugar, Forma y Epoca de pago.
- 1.5. Clasificación de los Impuestos.
 - 1.5.1. Clasificación Tradicional.
 - 1.5.2. Clasificación basada en el campo de aplicación.
 - 1.5.3. Clasificación basada en la forma de cálculo y ejecución.
 - 1.5.4. Clasificación económica.

CAPITULO I

ORIGEN Y EVOLUCION DEL IMPUESTO.

1.1. ANTECEDENTES HISTORICOS.

1.1.1. CONCEPTO DE IMPUESTO.

Es común utilizar el término contribución para definir todos aquellos ingresos que se propone percibir el Estado durante un periodo establecido (año fiscal); sin embargo, este término es muy genérico, ya que engloba a todos aquellos ingresos que sirven para sufragar los gastos del Estado. Dentro de este género encontramos a los tributos o contribuciones forzadas, las cuales abarcan diferentes exacciones, como son: impuestos, derechos y contribuciones especiales; hecha la distinción pasaremos a definir lo que es un impuesto.

Para comprender claramente lo que es un impuesto, es necesario mencionar su concepto legal, el cual conforme al artículo 2o. fracción I del Código Fiscal de la Federación dispone:

" ARTICULO 2. Tipos de Contribuciones :

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas ..."

Por su parte De la Garza define a los impuestos de la siguiente manera : " El impuesto es una prestación tributaria obligatoria ex-lege, cuyo presupuesto de hecho no es una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos ". (1)

Asimismo, Rodríguez Lobato nos da su definición de impuesto diciendo que : " El impuesto es una prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial directo o inmediato ". (2)

Por nuestra parte, consideramos que el impuesto: es la obligación de contribuir con una parte de nuestro ingreso, riqueza o capital, para el sostenimiento de los gastos públicos que el Estado, en su poder de imperio, exige a sus gobernados: con el fin de llevar a cabo la prestación de los servicios públicos que requiere la sociedad, sin existir un beneficio o prestación especial, hacia determinado individuo o grupo de individuos.

1. DE LA GARZA, Sergio Francisco: "Derecho Financiero Mexicano.", Porrúa, S.A., 12a. ed., México, 1983, p. 344.

2. RODRIGUEZ LOBATO, Raúl: "Derecho Fiscal". Harla, 2a. ed., México, 1983, p. 61.

1.1.2. EL IMPUESTO EN EL IMPERIO ROMANO.

El pueblo romano es conocido por sus grandes aportaciones al Derecho Moderno, pues aún en nuestros días se conservan efectos jurídicos que operaban en el Derecho Romano de antaño.

En materia tributaria, el pueblo romano en épocas del emperador Augusto, estableció el impuesto del uno por ciento sobre los negocios globales. Tito como emperador del imperio romano, decretó el cobro de impuestos por el uso de los urinarios públicos. asimismo, en esta época el impuesto directo está representado por el "Tributum Stipendum" que se basa en el censo, el cual es un registro de la población y un catastro. El tributum estaba formado por dos cédulas : El tributum Soli, un tipo de impuesto territorial, y el tributum Capitis que ya es una captación gradual.

De acuerdo con la concepción romana del estado el impuesto es " un acto de soberanía pública ", establecido por el poder central que lo destina a la cobertura de los gastos públicos acarreados por el funcionamiento de los servicios públicos y para la defensa del imperio. (3)

1.1.3. EL IMPUESTO EN LA EDAD MEDIA.

Esta época se caracteriza por la explotación del señor feu_

3. Cfr. SANCHEZ PIZA, José de Jesús; "Nociones de Derecho Fiscal", edit. Pac, 5a. ed., México, 1995, p. 6.

dal hacia sus siervos estableciendo condiciones de respeto y agradecimiento, originando que la cuestión tributaria se vuelva anárquica, arbitraria e injusta ya que los siervos deberían cumplir con obligaciones de tipo personales y económicas.

Dentro de las obligaciones personales se encontraban entre otras prestar servicio militar en favor del señor feudal, acompañarlo a la guerra, así también existía la obligación de cultivar la tierra propiedad del feudo, orientar al señor feudal en los negocios, así como de alojar a los visitantes del señor feudal. Cabe hacer mención que si alguno de los siervos quería liberarse de esas obligaciones tendría que pagar lo que se conoce como " Tasas de Rescate ".

Entre las obligaciones de carácter económico se pueden señalar : la capitación, el formariage, la mano muerta, la talla, el diezmo y el censo.

La capitación era un censo que se pagaba por cabeza, generalmente cada año.

El formariage o servidumbre matrimonial, era una cantidad que se pagaba por el siervo o sierva que se casaba con persona extraña al feudo.

La mano muerta era el derecho de adjudicación del señor feudal cuando uno de sus siervos fallecía y tenía bienes. En esta época los parientes colaterales del fallecido no tenían de

recho a heredar por lo que si el señor feudal permitía tal hecho, éstos deberían pagar lo que se conocía como derecho de relieve.

La talla era conocida con este nombre por que el pago se hacía en un pedazo de madera con una marca o talla. Los actos que originaban el pago de este impuesto básicamente eran; el casamiento de una de las hijas; armar de caballero a un hijo; la adquisición de equipo para las cruzadas y la propiedad inmueble, la cual se estimaba de acuerdo a su fertilidad .

El diezmo representaba la obligación del siervo de pagar la decima parte de sus productos al señor feudal .

El censo era una renta en metálico que los aldeanos tenían que pagar en proporción de su predio.

También en esta época figuraban otro tipo de impuestos como: el impuesto por la barba, el impuesto por títulos de nobleza, el impuesto de justicia, el impuesto de peaje y el impuesto de pontazgo. (4)

1.1.4. EL IMPUESTO EN LOS SIGLOS XVIII Y XIX.

Durante esta época aparecieron grandes tratadistas dedicados al estudio de los tributos, cabe destacar como figuras más importantes a Adam Smith y Adolfo Wagner.

4. Cfr. SANCHEZ PISA, José de Jesús: op. cit., pp. 7 y 8.

Adam Smith en su libro " La Riqueza de las Naciones " nos habla de la esencia del impuesto y nos indica los principios que estos deben contener, a saber :

1o. PRINCIPIO DE JUSTICIA.- Los súbditos de cada Estado han de contribuir a los gastos del gobierno hasta donde sea posible, en proporción a sus respectivas capacidades.

2o. PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE.- El impuesto fijado a cada ciudadano ha de ser cierto y no arbitrario, la época, la forma y la cuantía del pago ha de ser claro para el contribuyente, así como para cualquier otra persona .

3o. PRINCIPIO DE COMODIDAD.- Toda contribución ha de ser recaudada en la época y forma que parezca más conveniente para el contribuyente.

4o. PRINCIPIO DE ECONOMIA.- Toda contribución ha de ser establecida de tal forma que la cantidad que absorba de los bolsillos del pueblo exceda lo menos posible de la que haga entrar en el tesoro del Estado. (5)

Al respecto Flores Zavala nos dice: " Todos los principios fundamentales de los impuestos se encuentran en estos cuatro formulados por Adam Smith, pero por su influencia en la ciencia de las finanzas debemos estudiar los principios desarrollados

5. Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco; op.cit., pp. 389 y 390.

por el tratadista alemán Adolfo Wagner." (6)

Sobre sus principios Wagner señala, que la ciencia de las finanzas debe poseer algunos principios superiores, que vienen a ser los deseos prácticos de la política y de la técnica fiscales. Para ello se deben de tener en cuenta las necesidades apremiantes, basadas en el interés de la colectividad, y a su vez, determinar los efectos de la imposición sobre la población. En su tratado de la ciencia de las Finanzas Wagner formula cuatro grupos de principios de la tributación :

PRIMERA. Principios de la política financiera.

1o. Suficiencia de la imposición

2o. Elasticidad de la imposición

SEGUNDA. Principios de economía pública.

1o. Elección de buenas fuentes de impuestos, es decir, resolver la cuestión de si debe gravarse sólo la renta o también la fortuna o el capital de los particulares y de la población, y distinguir la cuestión desde el punto de vista de la economía pública y de la economía privada.

2o. Elección de las clases de impuestos, teniendo en cuenta

6. FLORES ZAVALA, Ernesto; "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas.", Porrúa, S.A., 17a. ed., México, 1976, p. 145.

los efectos de la imposición y de las diferentes clases de impuestos sobre aquellos que en realidad los pagan, y examen general de lo que se ha llamado la repercusión de los impuestos.

TERCERA. Principios de equidad o de repartición equitativa de los impuestos.

1o. Generalidad

2o. Uniformidad

CUARTA. Principios de administración fiscal o principios de lógica en materia de imposición.

1o. Fijeza de la imposición

2o. Comodidad de la imposición

3o. Tendencia a reducir lo más posible los gastos de la recaudación de impuestos.

A estos principios pueden agregarse otros :

1o. Los impuestos no deben jamás pesar fuerte e inmediatamente sobre las clases pobres.

2o. La producción no debe ser nunca dificultada por los impuestos.

3o. Los impuestos deben ser reducidos o abolidos cuando amenazan a disminuir el consumo. (7)

7. Cfr. FLORES ZAVALA, Ernesto; op. cit., pp. 146-151.

1.2. EL ESTADO COMO ENTE FINANCIERO.

El Estado es considerado como un ente financiero en virtud de que se asemeja a una empresa, desarrollando una serie de actividades tendientes a satisfacer las necesidades de la colectividad, sin embargo, para comprender en que consisten todas aquellas actividades financieras, es menester, definir el concepto de Estado, para poder así entrar de lleno al estudio de su actividad financiera.

1.2.1. CONCEPTO DE ESTADO.

La definición del Estado resulta muy difícil, dada la multiplicidad de los objetos que el término comúnmente designa. La palabra es a veces usada en un sentido muy amplio, para designar la sociedad o en sentido restringido para designar un determinado órgano de la sociedad. La situación parece más sencilla cuando el Estado es discutido desde un punto de vista meramente jurídico, entonces se le toma como fenómeno jurídico únicamente.

Como realidad social el Estado, cae bajo la categoría de sociedad; es una comunidad, siendo ésta el orden normativo regulador del comportamiento recíproco de los individuos que en ella viven. También puede ser considerado como una unidad social, cuando cada uno de los individuos que lo forman, influyen unos sobre los otros.

El estado es definido algunas veces como, una relación en

virtud de la cual alguien manda y otros obedecen y son gobernados. El Estado es el orden de la conducta humana que llamamos orden jurídico, el orden hacia el cual se orientan ciertas acciones del hombre o la idea a la cual los individuos cifan su comportamiento. (8)

El Estado es una sociedad políticamente organizada, porque es una comunidad constituida por un orden coercitivo, y éste orden es el Derecho.

Por último, el Estado es definido como: " La organización jurídica de una sociedad, bajo un poder de dominación, que se ejerce en determinado territorio ". (9) Esta definición demuestra que son tres los elementos del Estado y son : la población, el territorio y el poder; el poder político se expresa a través de una serie de normas y de actos regulados, en tanto que la población y el territorio constituyen los ámbitos personal y espacial de validez del orden jurídico.

1.2.2. ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.

Como consecuencia de la convivencia del hombre en sociedad nacen ciertas necesidades que por sus características propias no pueden ser satisfechas por un particular, encomendándose su satisfacción al Estado. Por ello, desde el momento en que se

8. Cfr. KELSEN, Hans: "Teoría General del Derecho y del Estado"., UNAM., 2a. ed., 3a. Reimpresión, México, 1983, pp. 225-229.
9. Ibidem, p. 231.

constituye, organiza y se establecen las funciones del Estado, se toman en cuenta las necesidades tanto estatales como las generales de sus habitantes, determinándose los medios para obtener el numerario que permita atender las mencionadas necesidades y a la vez se debe establecer la forma en que se administrarán y emplearán los recursos monetarios obtenidos.

Esta actividad, que tiene una importancia primordial en el Estado moderno, ha recibido el nombre de actividad financiera. Joaquín B. Ortega, citado por De la Garza, define la actividad financiera del Estado como: " La actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines ". (10)

De lo anterior podemos decir, que la actividad financiera del Estado conoce tres momentos fundamentales :

a) La obtención de ingresos, los cuales pueden ser obtenidos por la venta y prestación de bienes y servicios, por la imposición de tributos, con el endeudamiento tanto interno como externo, con la creación de dinero.

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

10. DE LA GARZA, Sergio Francisco; op. cit., p. 5.

c) La realización de un conjunto variadísimo de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de los servicios públicos y la realización de otras muy variadas actividades y gestiones que el Estado se ha echado a costas (Gasto Público).

Tal y como lo señala Raúl Rodríguez Lobato," corresponde al Derecho Financiero el estudio general del aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, la obtención, la administración o manejo y el empleo de los recursos monetarios." (11) Podemos establecer como divisiones del Derecho Financiero los momentos en que opera, y así tenemos que :

1o. La obtención y recaudación de recursos, genera el Derecho Fiscal.

2o. La gestión o manejo, genera al Derecho Patrimonial.

3o. La erogación de los recursos, genera al Derecho Presupuestario.

Como señalamos, la recaudación de recursos por parte del Estado constituye lo que se conoce como el Derecho Fiscal, el cual lo definimos como:" el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y ac_

11. RODRIGUEZ LOBATO. Raúl: op. cit., p. 3.

cesorias que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos officiosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación ". (12)

Es importante mencionar que debido a las circunstancias antes abordadas, la actividad del Estado también cubre aspectos de tipo económico, ya que procura la obtención, administración y empleo de recursos monetarios. Político porque forma parte de la actividad del Estado, como entidad soberana, para el cumplimiento y logro de sus fines. Jurídico porque en un Estado de Derecho se encuentra sometida al Derecho Positivo. Sociológico por la influencia que ejerce y los efectos que produce sobre los diversos grupos de la sociedad que operan dentro del Estado.

En México, corresponde a la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, el desempeño de la actividad financiera. Las principales atribuciones que tiene dicha secretaria, se encuentran contenidas en el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, con el fin de establecer que se entiende por Hacienda Pública, tenemos que es : " El conjunto de derechos pertenecientes al Estado, es decir, los ingresos y los egresos de los gobiernos, tanto federales como estatales y locales ". (13)

12. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto: "Principios de Derecho Tributario". Limusa., 3a. ed., México, 1988, pp. 24 y 25.

13. SANCHEZ PIÑA, José de Jesús: op. cit., p. 10.

1.2.2.1. EL GASTO PÚBLICO -PRESUPUESTO DE INGRESOS Y EGRESOS.

Con el objeto de seguir un orden que permita entender que es un gasto público, es necesario abordar primeramente de donde proviene el numerario que se utiliza para sufragar dichos gastos y el destino o empleo de los mismos durante determinado tiempo (Ejercicio Fiscal). Por ello, iniciaremos con el estudio de la ley de ingresos de la Federación.

El artículo 73, fracción VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece la facultad al Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto. Por su parte el artículo 72, inciso h, establece de manera general que la iniciativa de la Ley de ingresos debe ser discutida primeramente por la Cámara de Diputados y posteriormente por la Cámara de Senadores.

La Ley de Ingresos de la Federación determina los ingresos que el Gobierno Federal está autorizado para recaudar en un año determinado; constituye por lo general, una mera lista de conceptos por medio de los cuales puede percibir ingresos el Gobierno, sin especificar los elementos de los diversos impuestos; sujeto, hecho imponible, alícuota, tasa o tarifa del gravamen, y sólo establece que en determinado ejercicio fiscal se percibirán los ingresos provenientes de los conceptos que en la misma se enumeran, los que se causan y recaudan de acuerdo con las leyes en vigor, en efecto, las leyes reglamentarias de cada impuesto señalan los elementos esenciales; objeto, sujeto, cuota,

procedimiento de recaudación etc., de manera que es indispensable la existencia de dichas leyes para que pueda percibirse el ingreso. (14)

Aún cuando la Ley de Ingresos sólo tiene una enumeración de los ingresos que puede percibir la entidad pública, trae inmersa la obligación de pagarlos y declara vigentes y obligatorias las leyes reglamentarias de cada impuesto o derecho. Así también es importante indicar que la Ley de Ingresos tiene una vigencia anual, por tal motivo, las leyes reglamentarias también están limitadas en su vigencia a un ejercicio fiscal, y si no se menciona el ingreso que reglamentan en la nueva Ley de Ingresos, automáticamente pierden su valor. Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación dice: La Ley General que anualmente se expide con el nombre de Ley de Ingresos, no contiene sino el catálogo de los impuestos que han de recaudarse en el año fiscal, pero sin que en ella se establezca ni el monto del impuesto, ni los sujetos del mismo, ni el procedimiento que deba seguirse para su recaudación. Estos extremos corresponden a las leyes especiales que regulan cada uno de los impuestos enumerados en el catálogo que contiene la Ley de Ingresos; por tanto, si en esa ley no está determinado el monto de los impuestos, las leyes especiales pueden ser reformadas en cualquier tiempo aumentando o reduciendo la cuantía con que cada contribuyente debe participar para los gastos públicos.

14. Cfr. CARRASCO IRIARTE, Hugo; "Derecho Fiscal Constitucional". Harla., 2a. ed., México, 1993, p. 260.

Como hemos dicho la Ley de Ingresos y de las demás de carácter tributario, corresponde a las dos Cámaras. Pero se deben estudiar y aprobar primero en la Cámara de Diputados, siendo esta discusión previa a la aprobación del presupuesto de egresos. La Constitución en su artículo 74 fracción IV, párrafo segundo, establece en forma expresa la iniciativa del Ejecutivo para promover la Ley de Ingresos, como una obligación a su cargo, en los siguientes términos :

" ARTICULO 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados :

IV. ...El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara las correspondientes iniciativas de leyes de ingresos y los proyectos de presupuestos a más tardar el día 15 del mes de noviembre o hasta el día 15 de diciembre cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83, debiendo comparecer el Secretario del Despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos ... ".

Así como el Congreso de la Unión expide las leyes de ingresos del Distrito y Territorios Federales, las legislaturas de los Estados expiden tanto las leyes de ingresos del Erario local, como las leyes de ingresos de los Municipios que integran de acuerdo en lo establecido en el artículo 115, fracción II, de la Constitución que a la letra dice :

" ARTICULO 115. Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa, el Municipio libre conforme a las bases siguientes :

II. Los Municipios estarán investidos de personalidad jurídica y manejarán su patrimonio conforme a la ley. Los ayuntamientos poseerán facultades para expedir de acuerdo con las bases normativas que deberán estable-

cer las Legislaturas de los Estados, los bandos de policía y buen gobierno y los reglamentos, circulares y disposiciones administrativas de observancia general dentro de sus respectivas jurisdicciones ...".

Ahora pasaremos a un breve análisis sobre la clasificación de los ingresos que percibe la Federación, los Estados y los Municipios siendo las siguientes :

Clasificación de los ingresos públicos en :

a) Ingresos Originarios. Son aquellos que tienen su origen en el propio patrimonio del Estado, como consecuencia de su explotación directa o indirecta. Este tipo de ingreso coincide con el tipo de ingreso llamado " Producto " por el Código Fiscal de la Federación vigente en su artículo 3o., que las define como : " las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado."

b) Ingresos Derivados . Son aquellos que el Estado recibe de los particulares. Dentro de estos encontramos a los impuestos, los derechos, las contribuciones especiales, los aprovechamientos y los empréstitos.

c) Ingresos Ordinarios . Son aquellos que se perciben regularmente, repitiéndose en cada ejercicio fiscal, y que sirven para cubrir enteramente los gastos ordinarios.

d) Ingresos Extraordinarios. Son aquellos que se perciben sólo cuando circunstancias anormales colocan al Estado frente a necesidades imprevistas que lo obligan a erogaciones extraordinarias, como sucede en casos de guerra, epidemia, catástrofes, déficit, etc.

Clasificación jurídica de los Ingresos públicos :

a) Ingresos de Derecho Privado. Son aquellos ingresos en los que no entra en juego la soberanía del Estado.

b) Ingresos de Derecho Público. Dentro de estos encontramos a los impuestos, los derechos, las contribuciones especiales, los monopolios fiscales y la expropiación por una causa de utilidad pública.

c) Ingresos Tributarios. Aquí quedan comprendidos exclusivamente los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales.

d) Ingresos No Tributarios. Quedan comprendidos todos los demás ingresos públicos, sea que deriven de un acto de utilidad pública, de un acto de derecho público, como la requisición, o de un acto de derecho privado, como puede ser la venta de bienes del Estado. (15)

15. Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco; op. cit., pp. 102-104.

Clasificación según el Código Fiscal de la Federación :

a) 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 señaladas en las fracciones II, III y IV, de este artículo. (Art. 2o.)

b) Aportaciones de Seguridad Social. Son las contribuciones establecidas en la 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.

c) Contribuciones de Mejoras. Son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa para obras públicas.

d) Derechos. Son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como 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 Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

e) Aprovechamientos. Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos a las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

f) Productos. Son productos las contribuciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.

g) Créditos Fiscales. Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como de aquéllos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena. (16)

Para concluir falta señalar, que el órgano encargado para la ejecución de la Ley de Ingresos es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a quien se le encomienda cobrar los impuestos, productos y aprovechamientos tanto federales como los del Distrito Federal, así como manejar la deuda pública de la Federación y del Distrito Federal. Todo esto lo hará a través de

16. Cfr. QUINTANA V., Jesús y ROJAS Y., Jorge; "Derecho Tributario Mexicano", 2a. ed., Trillas, México, 1994, p. 30.

la Tesorería de la Federación, y resulta importante señalar, que todas las cantidades que se recauden por cualquiera de las dependencias federales, deben concentrarse en dicha Tesorería.

Una vez que hemos estudiado la forma en que el Estado obtiene ingresos, ahora pasaremos a estudiar la forma en que destinamos los mismos, y esto lo haremos a través del Presupuesto de Egresos.

Se ha discutido si el presupuesto de egresos es un acto legislativo tanto en su aspecto formal como material, por ser un acto de previsión y autorización. Al respecto De la Garza señala: "La naturaleza jurídica del Presupuesto de Egresos, en el Derecho Mexicano, es la de un acto legislativo, en su aspecto formal, y la de un acto administrativo en su aspecto material". (17)

El artículo 74 fracción IV, párrafo primero de la Constitución señala:

"ARTICULO 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

IV. Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlos; así como revisar la Cuenta Pública del año anterior ...".

De este ordenamiento se desprenden dos aspectos que vale la

17. DE LA GARZA, Sergio Francisco; op. cit., p. 116.

para explicar, en primer lugar el hecho de que sea una facultad exclusiva de la Cámara de Diputados el examinar, discutir y aprobar el Presupuesto de Egresos y en segundo que dicho Presupuesto al igual que la Ley de Ingresos se realiza por un periodo anual.

El presupuesto de Egresos es la relación de los gastos que anualmente erogarán los poderes de la Federación. La formulación del proyecto de presupuesto corresponde al Poder Ejecutivo, el cual deberá presentarlo a más tardar el 15 de noviembre del año anterior o en caso de la renovación del Ejecutivo, hasta el 15 de diciembre. El Presupuesto de Egresos puede ser considerado como el primer paso de todo el proceso financiero del Estado sin embargo es importante comentar que el presupuesto debe armonizarse con la Ley de Ingresos, para poder así, llevar a cabo la planeación en todas sus vertientes, de acuerdo en lo establecido en el artículo 26 Constitucional.

Una vez ejercido el presupuesto, la cuenta pública del año anterior debe ser presentada ante la Comisión Permanente del Congreso, una vez hecho esto, la oficina de la Contaduría Mayor de Hacienda procederá a la revisión de la cuenta pública y al encontrar alguna irregularidad deberá notificarla a la Comisión Permanente o en caso de estar sesionando, a la Cámara de Diputados. (18)

La obligatoriedad del Presupuesto de Egresos de la Federa_

18. Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco; op. cit., p. 184.

ción se determina en el artículo 126 Constitucional que a la letra dice :

" ARTICULO 126. No podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por la ley posterior ".

Podemos decir que existen dos tipos de presupuesto; el presupuesto tradicional y el presupuesto por programas.

Presupuesto Tradicional.

En nuestro país se utiliza este sistema presupuestario, que es una mera enumeración de las cantidades que se autoriza a gastar a las diversas autoridades. El presupuesto era un mero instrumento administrativo y contable, una de sus principales preocupaciones radicaba en el control de la cantidad de gasto para cada entidad autorizada, sin preocuparse del resultado que se obtenía. La Ley Orgánica del Presupuesto de Egresos de la Federación, que estuvo en vigor de 1935 a 1976 , establecía en su artículo 28 lo siguiente: " la autorización expedida por la Cámara de Diputados, a iniciativa del Ejecutivo, para expensar las actividades oficiales, obras y servicios públicos, a cargo del Gobierno Federal durante el periodo de un año, a partir del 1o. de enero ". (19)

19. DE LA GARZA, Sergio Francisco; op. cit., p. 85.

Presupuesto por Programas y Actividades.

Se ha definido el presupuesto por programas como: " un sistema en que se presta especial atención a las cosas que un gobierno realiza más bien que a las cosas que adquiere ". (20)

Las cosas que un gobierno adquiere, tales como servicios personales, provisiones, equipos etc., son medios que emplea para el cumplimiento de sus funciones. Las cosas que un gobierno realiza en cumplimiento de sus funciones pueden ser carreteras, escuelas, hospitales, permisos expedidos etc.

La actual Ley del Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público dispone en su artículo 13 : "el gasto público se basará en presupuestos que se formularán con apoyo en programas que señalen objetivos, metas y unidades responsables de su ejecución, y se fundarán en costos." La misma Ley en su artículo 15 define al Presupuesto por Programas como : " el acto legislativo aprobado por la Cámara de Diputados, a iniciativa del Ejecutivo, para expensar durante el período de un año, a partir del 1o. de enero, las actividades, las obras y los servicios públicos previstos en los programas a cargo de las unidades que en el propio presupuesto se señalan.

20. DE LA GARZA, Sergio Francisco; op. cit., p. 88.

EL GASTO PÚBLICO.

Abordada la forma en que el Estado obtiene ingresos (Ley de Ingresos), y la manera en que va a invertirlos (Presupuesto de Egresos), queda el estudio y la clasificación de las erogaciones o gasto público, que cada una de las entidades del Estado destina para cumplir con sus funciones.

Ernesto Flores Zavala al respecto nos dice, que por gasto público debe entenderse: todo el que sea necesario para que las entidades públicas realicen sus atribuciones, es decir, para el desarrollo de su actividad legal. (21)

La Suprema Corte de Justicia de la Nación por su parte nos dice: " Los gastos públicos están previstos en el presupuesto de egresos y los impuestos para cubrir esos gastos, en el de ingresos, de modo es, que la prueba de que una contribución no está destinada a cubrir esos gastos, necesariamente debe encontrarse o en la ley que los establece o en el presupuesto de egresos."

Por su parte Gabino Fraga dice: "Creemos que por gastos públicos deben entenderse los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado, de una necesidad colectiva, quedando por lo tanto, excluidos de su comprensión, los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual." (22)

21. Cfr. FLORES ZAVALA, Ernesto; op. cit., p. 212.

22. FRAGA, Gabino; "Derecho Administrativo.", Porrúa, S.A. 32a. ed., México, 1993, p. 270.

Cada entidad o dependencia del Estado formula, por así decirlo, su propio presupuesto, debido a que cada una conoce perfectamente sus necesidades y requerimientos para que puedan cumplir con sus finalidades, por lo tanto, todas aquellas erogaciones que realice el Estado a través de sus dependencias públicas, deben estar contenidas en el presupuesto de egresos. La forma en que podemos cerciorarnos de que, efectivamente dicho presupuesto fue destinado para los fines y necesidades que se establecieron, es a través de la revisión de la cuenta pública que anualmente presenta el Ejecutivo y siendo esta revisión por parte de la Contaduría Mayor de Hacienda, tal y como lo dispone el artículo 74, fracción IV, de la Constitución que a la letra dice :

" ARTICULO 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados :

IV. ... La revisión de la cuenta pública tendrá por objeto conocer los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el presupuesto y el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas ... ".

CLASIFICACION DE LOS GASTOS PUBLICOS

Todo presupuesto debe tener una clasificación de los gastos públicos en forma que se facilite la formulación, ejecución y contabilización del mismo.

Clasificación Administrativa por Ramos y por Instituciones.

Esta es la clasificación tradicional de los presupuestos.

en donde el sector centralizado y descentralizado o paraestatal están plenamente subdivididos por ramos y entidades.

Clasificación según el Objeto del Gasto.

Tiene por finalidad identificar las cosas que el Gobierno compra. Esta clasificación nos dice De la Garza, nos permite ordenar e identificar sistemáticamente los usos que se dará al dinero asignado a cada programa o actividad. (23)

Clasificación Económica.

Esta clasificación identifica cada renglón de gastos y de ingresos según su naturaleza económica. Es una herramienta de análisis fiscal para los niveles de decisión y planificación.

Clasificación por Funciones.

Su objetivo consiste en presentar una descripción que permita informar al ciudadano común sobre la naturaleza de los servicios gubernamentales que se cubren con el dinero que paga en forma de impuestos y la proporción de los gastos públicos que se destinan a cada tipo de servicio.

Clasificación Sectorial.

Esta clasificación muestra la magnitud de la participación

23. Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco; op. cit., p. 132.

del sector público en cada uno de los distintos sectores, orientada hacia el análisis del desarrollo y de la programación de los gastos.

Clasificación de los Gastos por Programas o Actividades.

Esta clasificación tiene por finalidad permitir la identificación del conjunto de resultados a obtener dentro de cada sector de la actividad del Gobierno. En consecuencia la clasificación por programas sirve no sólo para fijar el plan de trabajo anual, sino que también para identificar las metas a mediano plazo, establecidas en el sector público. (24)

1.3. FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO.

Entendemos por Fuentes del Derecho: " las formas o actos a través de las cuales se manifiesta la vigencia del Derecho Financiero ".(25) Pueden estudiarse como fuentes: la ley, el decreto, el reglamento, la circular, la jurisprudencia, la costumbre, la doctrina y los tratados.

1.3.1. LA LEY, EL DECRETO, EL REGLAMENTO, LA CIRCULAR, LA JURISPRUDENCIA, LA COSTUMBRE, LA DOCTRINA, LOS TRATADOS.

LA LEY.

La ley es una regla de Derecho emanada del Poder Legislativo

24. Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, op.cit., pp. 134-138.

25. SANCHEZ PISA, José de Jesús; op. cit., p. 17.

vo y promulgada por el Poder Ejecutivo, que crea situaciones generales y abstractas por tiempo indefinido y que sólo puede ser modificada o suprimida por otra ley o por otra regla que tenga eficacia de ley.

En la creación de las leyes, como ya se dijo, intervienen el Poder Legislativo, a través del Congreso de la Unión, y el Poder Ejecutivo, a través del Presidente de la República, sin embargo, en caso de realizarse alguna reforma a la Constitución Federal, pueden en algunos casos, intervenir las Legislaturas de los Estados.

Las fases del proceso legislativo son :

La Iniciativa. Es la facultad que tienen determinados órganos del Estado para proponer ante el Congreso de la Unión un proyecto de ley.

La Discusión. Es el acto de las Cámaras que consiste en examinar un proyecto o iniciativa de ley polemizando sobre él, para decidir por medio de la votación mayoritaria, si debe ser aprobado o no. La Cámara donde se discute en primer lugar una iniciativa de ley es llamada Cámara de Origen, a la que conoce en segundo término se le denomina como Cámara Revisora.

La Aprobación. Consiste en dar a las Cámaras su asentimiento o conformidad a una iniciativa de ley. Obtenida la aprobación

en alguna de las Cámaras el proyecto deberá ser remitido a la Cámara revisora para su discusión, y en caso de ser también aprobado, se enviará al representante del Poder Ejecutivo.

La Sanción. Se llama sanción al acto por medio del cual el C. Presidente de la República manifiesta, bajo su firma, su conformidad con una iniciativa de ley aprobada por las Cámaras. Dicho funcionario puede llegar a negar su asentimiento, en ejercicio del llamado derecho de veto, en cuyo caso la iniciativa será devuelta con observaciones a la Cámara de origen, donde serán discutidas únicamente las observaciones referidas.

La Publicación. Una vez que el proyecto de ley obtiene la sanción del Poder Ejecutivo, tiene lugar la publicación o promulgación, que consiste en dar a conocer la ley a quienes deben cumplirla. Para que una ley pueda obligar a su cumplimiento, debe ponerse al alcance del público, el texto de la misma.

Iniciación de la Vigencia. No es más que el momento en que entrará en vigor una ley. En México existen dos sistemas: el sistema sucesivo, que consiste en que la vigencia de una ley entrará en vigor tres días después de su publicación; el sistema sincrónico, consiste en que la vigencia de una ley entrará en vigor el mismo día de su publicación. (26)

En México, la única fuente formal del Derecho Tributario es

26. Cfr. SANCHEZ PIRA, José de Jesús; op. cit. pp. 18 y 19.

la ley, como se desprende del contenido del artículo 31, fracción, IV de la Constitución Política del país, que dispone la obligación de contribuir a los gastos Públicos de la Federación Estados y Municipios, de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes. No obstante es innegable, que las demás fuentes formales del Derecho pueden tener relevancia en el proceso creativo de las normas jurídicas tributarias o al menos son útiles para la interpretación y aplicación de las mismas. (27)

EL DECRETO.

Como excepción al principio de la división de poderes, conforme al cual el encargado de dictar las leyes es el Poder Legislativo tenemos, al decreto-ley y al decreto-delegado. En estos casos el Poder Ejecutivo se encuentra facultado por la Constitución para emitir decretos con fuerza de ley que pueden modificar y aún suprimir las existentes, o bien pueden crear nuevos ordenamientos, los que no pueden ser anulados sino en virtud de otro decreto de idéntica naturaleza o por una ley.

El decreto-ley, se produce cuando la Constitución autoriza al Poder Ejecutivo para expedir leyes sin necesidad de una delegación del Congreso. En cuanto a la materia fiscal encontramos un ejemplo claro, en el artículo 131, párrafo segundo de la Constitución Federal, por virtud del cual el Ejecutivo puede ser

27. Cfr. QUINTANA V., Jesús y ROJAS Y., Jorge; op.cit. p.30.

capacitado por el Congreso para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, con el fin de regular la economía nacional.

El decreto-delegado, se produce cuando la Constitución autoriza al Poder Ejecutivo para emitir normas con fuerza de ley por un tiempo limitado y para objetos definidos, al respecto De la Garza señala : " dentro de esas autorizaciones se encuentra la de legislar en uso de esas facultades extraordinarias delegadas por el Congreso, las cuales por su propia naturaleza tienen carácter de transitorias ". (28)

Un ejemplo lo encontramos en la suspensión de las Garantías Individuales prevista en el artículo 29 de la Constitución, con motivo de una invasión, perturbación grave de la paz pública o cualquiera otro que ponga en peligro grave a la sociedad.

EL REGLAMENTO.

El reglamento, nos dice Gabino Fraga, citado por Rodríguez Lobato, " es una norma o conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el Poder Ejecutivo en uso de su facultad propia, cuya finalidad es facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el Poder Legislativo".(29)

28. DE LA GARZA, Sergio Francisco; op. cit., p. 33.

29. RODRIGUEZ LOBATO, Raúl; op. cit., p. 26.

La tésis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y de los Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Primer Circuito, respecto al reglamento, pueden expresarse en las formas siguientes :

1. Tiene su fundamento en el artículo 89, fracción I de la Constitución General de la República, que dá facultad al Presidente de la República para proveer en la esfera administrativa a la exácta observancia de las leyes.

2. Es un acto formalmente administrativo y materialmente legislativo, participa de los atributos de una ley, aunque sólo sea en cuanto a ambos ordenamientos de naturaleza impersonal, general y abstracta.

3. No puede haber reglamentos autónomos, es decir, no apoyados en una ley del Congreso.

4. Cuando se abroga una ley no puede subsistir el reglamento de esa ley, pero el Poder Legislativo puede ordenar que se mantengan vivos los reglamentos anteriores en cuanto no contradigan la nueva ley.

5. Respecto a una misma ley puede haber uno o varios reglamentos.

6. No existe disposición Constitucional que autorice al

Presidente de la República para delegar la facultad reglamentaria en ninguna persona o entidad.

En materia fiscal es común que el legislador nos indique, al anunciar leyes tributarias que imponen determinadas obligaciones a los contribuyentes, que será el reglamento el que las precise en cuanto a su número, alcance, extensión, etc. Hay ocasiones que la ley es demasiado severa al regular alguna situación, sin embargo, la disposición reglamentaria ofrece ser más benigna o inclusive más justa, por lo tanto, aunque el reglamento contrarie a la ley, no hay protesta alguna.

LA CIRCULAR.

Es una disposición de carácter administrativo, siendo a la vez una derivación del reglamento, sólo que mientras el reglamento sólo puede expedirlo el Presidente de la República, la circular puede ser expedida por los altos funcionarios de la administración pública. Las circulares contienen disposiciones administrativas, en algunas ocasiones de carácter interno de las dependencias del Poder Ejecutivo y en otras dirigidas a los particulares, que especifican la interpretación que da a la ley quien las emite, o bien, a través de ellas se comunican acuerdos, decisiones o procedimientos que deben seguirse.

Al respecto, el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación establece :

" ARTICULO 35. Los funcionarios fiscales facultados de_ bidamente podrán dar a conocer a las diversas dependen_ cias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y única_ mente derivarán derechos de los mismos cuando se publi_ quen en el Diario Oficial de la Federación."

LA JURISPRUDENCIA.

Es el conjunto de principios y doctrinas contenidos en las decisiones de los tribunales. La jurisprudencia es el resultado de la actividad de los órganos jurisdiccionales, los tribunales normalmente aplican las leyes vigentes para resolver los pro_ blemas que les son sometidos.

La Ley de Amparo en su artículo 192 y 193, establece que la jurisprudencia sólo puede ser establecida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por los Tribunales Colegiados de Cir_ cuito, y en su materia por el Tribunal Fiscal de la Federación.

Así también, constituyen jurisprudencia las resoluciones que diluciden la contradicción de tesis de Salas y Tribunales Colegiados, tal y como se establece en el último párrafo del artículo 192 de la Ley de Amparo.

La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Na_ ción se forma cuando se hayan dictado, cinco resoluciones en el mismo sentido, en cinco casos semejantes, sin haberse interrumpido la serie de fallos por alguno en contrario. (30)

30. Cfr. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto; op.cit., p.92.

Por su parte la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación es establecida por la Sala Superior y es obligatoria para la misma y para las Salas Regionales, y se establece, siempre que se sustente en tres resoluciones no interrumpidas por otra en contrario.

LA COSTUMBRE.

En relación a esto, Sánchez Piña nos dice : " La costumbre ha sido definida como la observación constante y uniforme de una regla de conducta llevada a cabo por los miembros de una comunidad social con la convicción de que responde a una necesidad jurídica." (31)

De la anterior definición podemos decir, que la costumbre se compone de dos elementos :

1o. La repetición constante de actos semejantes en una sociedad determinada: la reiteración de un modo de actuar frente a determinadas situaciones, a través de un periodo más o menos prolongado.

2o. La convicción en dicha comunidad de que, lo que se ha venido practicando es lo debido y que por ello tiene una fuerza obligatoria. (32)

31. SANCHEZ PIÑA, José de Jesús; op. cit., p. 22.

32. Ibidem, p. 23.

LA DOCTRINA.

La doctrina constituye una fuente real y no formal del Derecho Tributario, pues a ella corresponde desarrollar y precisar los conceptos contenidos en la ley y no obstante que ha venido desarrollando una labor verdaderamente constructiva en el Derecho Tributario, en nuestro país puede considerarse como poca su aportación, ya que en nuestra materia es todavía muy pobre. (33)

LOS TRATADOS.

La Constitución General de la República, en su artículo 133 establece que los tratados internacionales que estén de acuerdo con la misma y que hayan sido aprobados por el Senado de la República, tiene el carácter de ley Suprema .

En torno a la actividad tributaria podemos decir que los tratados internacionales tienen como finalidad la de evitar la doble tributación. (34)

1.4. ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO.

El impuesto es un concepto complejo que sólo puede concebirse claramente tras haberlo descompuesto en sus elementos.

El impuesto grava una materia imponible, en la persona de

33. Cfr. RODRIGUEZ LOBATO, Raúl: op. cit., p. 28.

34. Ibidem, p. 29.

un contribuyente en ocasión de una acción o una situación que constituye el hecho generador de dicho impuesto. La base imponible es el resultado obtenido mediante la enumeración de los componentes de la materia imponible o mediante valoración de la misma, aplicando a la base imponible la tasa o tarifa de la exacción fiscal.

De aquí se desprende la existencia de tres tipos de elementos : Cualitativos, que determinan la naturaleza del impuesto y el dominio o su campo de aplicación; Cuantitativos, que definen la importancia pecuniaria de la exacción y; Formales, que establecen lugar, forma y momento de pago del impuesto. (35)

	Materia Imponible
ELEMENTOS CUALITATIVOS :	Sujeto Imponible
	Hecho Imponible

	Base imponible
ELEMENTOS CUANTITATIVOS :	Tarifa o Tasa del Impuesto

	Lugar
ELEMENTOS FORMALES :	Forma
	Epoca de Pago

35. Cfr. SANCHEZ LEON, Gregorio: "Derecho Fiscal Mexicano", Cárdenas Editores y Distribuidores..9a. ed., México, 1994, p.123.

1.4.1. ELEMENTOS CUALITATIVOS. - MATERIA, SUJETO Y HECHO
IMPONIBLE.

MATERIA IMPONIBLE.

La materia imponible es definida por Lucien Mehl citado por De la Garza como : " el elemento económico sobre el cual está establecido el impuesto, en el cual toma su fuente, directa o indirectamente y que puede ser un bien, un producto, un servicio, una renta, un capital ". (36)

La materia imponible puede ser un bien, en el impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, en el impuesto al Valor Agregado, en el impuesto al Activo, la materia imponible son bienes muebles o inmuebles.

También puede consistir en productos, como sucede en los impuestos al consumo y a la circulación. En otras ocasiones puede consistir en un servicio, como el impuesto sobre seguros y la prestación de servicios.

Algunos impuestos tienen como materia imponible la renta, como es el caso del impuesto sobre la renta, o el capital, como es el caso del impuesto sobre tenencia y uso de vehículos y el mismo impuesto al activo.

36. DE LA GARZA, Sergio Francisco; op. cit., p. 403.

SUJETO IMPONIBLE.

El sujeto imponible en la relación tributaria es el contribuyente o sujeto pasivo. Sin embargo, es menester distinguir a la figura del sujeto en dos clases; un sujeto activo y un sujeto pasivo .

Los sujetos activos en nuestro país son ;la Federación, las Entidades locales (Estados , Territorios, Distrito Federal) y los Municipios. Son sujetos activos de la relación tributaria porque tienen el derecho de exigir el pago de tributos; pero este derecho no tiene en todos ellos la misma amplitud, la Federación y las Entidades locales pueden establecer los impuestos que consideren necesarios para cubrir sus presupuestos; en cambio el Municipio no puede fijar por sí los impuestos municipales, sino que son fijados por las legislaturas de los Estados, y el Municipio sólo tiene facultad de recaudarlos tal y como lo dispone la fracción IV, del artículo 115, de la Constitución Federal. (37)

Teniendo en cuenta la diferencia antes planteada podemos decir que la Federación y las Entidades locales tienen soberanía tributaria plena. Los Municipios tienen soberanía tributaria subordinada. (38)

37 Cfr. FLORES ZAVALA, Ernesto; op. cit., p. 53.

38. Ibidem, p. 54.

El sujeto pasivo, por su parte, es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto.

HECHO IMPONIBLE.

Se puede definir como; la circunstancia en razón de la cual da lugar al pago de determinado impuesto. La deuda creada por el impuesto a favor del tesoro no puede operarse si no concurren determinados presupuestos, (acción, situación o acto), que de alguna forma son los que constituyen el hecho imponible. De la Garza considera que : " el presupuesto de hecho necesita realizarse en concreto, producirse en el mundo fenoménico, en forma exactamente coincidente con la hipótesis, para que nazca la obligación concreta de pagar una suma de dinero (tributo) a un determinado ente público " . (39)

En ciertos casos ,la aparición del hecho generador no conviene inmediatamente al contribuyente en deudor de la carga fiscal, sino que, hay que hechar mano de un concepto auxiliar; el acto o hecho que haga exigible el impuesto.

Por último, el hecho imponible es un hecho material, una situación concreta, y a veces es un acto jurídico. Como el impuesto es un fenómeno económico y jurídico el hecho o la situación, por tanto deben estar jurídicamente cualificados.

39. DE LA GARZA, Sergio Francisco; op. cit., p. 397.

1.4.2. ELEMENTOS CUANTITATIVOS.- BASE IMPONIBLE, TASA O TARIFA.

BASE IMPONIBLE.

"Es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo, monto de la renta percibida, valor de la porción hereditaria, número de litros producidos etc."(40)

Constituyen la base imponible, el conjunto de datos relativos a los componentes de la materia imponible que son objeto de una serie de enumeraciones de medidas o de una valoración .

Puede decirse que la base del tributo representa la evaluación de una porción de lo gravado por la ley, para poder determinar de forma concreta cuál será el gravamen al que el contribuyente estará sujeto.

TARIFA O TASA DEL IMPUESTO.

Son las listas de unidades y de cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría .

También se ha dicho que la tasa, " es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en forma de porcentaje. (41)

40. FLORES ZAVALA, Ernesto; op. cit., p. 109.

41. QUINTANA V., Jesus y ROJAS Y., Jorge; op.cit., p.48.

Si bien se dice que la cuota del impuesto es el 5 % , por citar un ejemplo, se entiende que la cuota del impuesto es de 5 centésimas por cada unidad contributiva de 100; de esta manera, el porcentaje es la unidad elemental, y 5 la cuota del impuesto.

1.4.3. ELEMENTOS FORMALES.- LUGAR, FORMA Y EPOCA DE PAGO.

EL LUGAR.

Se refiere básicamente al lugar en donde se debe de llevar a cabo el pago del tributo por eso decimos, que el pago debe hacerse, en estricto sentido, en la oficina recaudadora en que el contribuyente haya sido inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes; sin embargo, en la actualidad el pago de cualquier tributo se lleva a cabo en cualquier institución bancaria siendo estos, organismos auxiliares de la Tesorería de la Federación.

LA FORMA.

De acuerdo a lo estipulado en el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación en su primer párrafo, el cual nos dice:

" ARTICULO 20. Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en moneda del país de que se trate ...".

Por su parte el artículo 80. del Reglamento del Código Fis_

cal de la Federación nos dice:

" ARTICULO 8. ... El cheque mediante el cual se paguen las contribuciones y sus accesorios deberá expedirse a favor de la Tesorería de la Federación ...".

EPOCA DE PAGO.

Al respecto el Código Fiscal de la Federación señala en su artículo 60., cuarto y quinto párrafo, que las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas.

Por su parte, el artículo 65 del mismo Código establece el plazo para el pago o garantía de contribuciones omitidas determinadas por el fisco en ejercicio de sus facultades de comprobación, el cual dice :

" ARTICULO 65. Las contribuciones omitidas que las autoridades como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación ".

De lo anterior podemos decir, que existen contribuciones que deben ser pagadas en forma permanente o instantánea. Un ejemplo de contribuciones permanentes lo es el Impuesto sobre la Renta, ya que en este caso el tributo se cumple por un periodo de

tiempo determinado, por su parte el Impuesto Sobre Adquisición de Bienes es claro ejemplo de contribuciones instantáneas, ya que los hechos instantáneos cuando se producen en la vida social, dan origen al tributo en particular, es decir, se realiza la translación de dominio y ésta da nacimiento a la obligación de cubrir el tributo.

1.5. CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS

La materia fiscal ha producido, a través de los años diversas clasificaciones de los impuestos, con el objeto de dar una sistematización de los fenómenos estudiados. A continuación se tratará de estudiar someramente algunas de esas clasificaciones.

1.5.1. CLASIFICACION TRADICIONAL.

Tradicionalmente los impuestos se dividen en directos e indirectos pero hasta el momento no hay coincidencia en cuanto al criterio atributivo de esas categorías. Existen varias teorías respecto a esta clasificación :

Teoría de la incidencia, señala que son impuestos directos, aquellos que son soportados directamente por el contribuyente de iure, e indirectos al que se traslada sobre otra persona .

Teoría administrativa, señala que el impuesto directo es aquel que afecta cosas o situaciones permanentes y que se hace efectivo mediante nóminas o padrones, e indirecto al que se vin...

cula con actos o situaciones accidentales.

Teoría de la capacidad contributiva; señala que son impuestos directos aquellos que afectan manifestaciones inmediatas o mediatas de capacidad contributiva, tales como la renta o el patrimonio, y son indirectos aquellos que no toman como base de imposición a la riqueza del contribuyente, sino a manifestaciones tales como consumos o transferencias de propiedad. (42)

1.5.2. CLASIFICACION BASADA EN EL CAMPO DE APLICACION.

Otra clasificación, es aquella que se basa en el campo de aplicación de los impuestos, dividiéndolos en reales y personales.

Impuestos Reales: son aquellos en que se prescinde de las condiciones personales del contribuyente y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuesto sólo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva, un ejemplo es el Impuesto Sobre Uso o Tenencia de Vehículos y el Impuesto Predial.

Impuestos Personales: son aquellos que recaen sobre el total de la capacidad tributaria del sujeto, teniendo en consideración su especial situación y las cargas de familia, por ejemplo, el impuesto sobre la renta. (43)

42. Cfr. RODRIGUEZ LOBATO, Raúl; op. cit., pp. 67 y 68.

43. Ibidem, pp. 68 y 69.

1.5.3. CLASIFICACION BASADA EN LA FORMA DE CALCULO Y EJECUCION.

Dentro de esta clasificación tenemos los siguientes tipos de impuestos:

Impuestos Fijos; son aquellos que no sufren alteración cuando la base se modifica .

Impuestos Proporcionales; son aquellos en que se mantiene una relación constante entre su cuantía y el valor de la riqueza gravada. ejemplo el Impuesto Sobre la Renta.

Impuestos Progresivos; son aquellos en que la relación de la cuantía con respecto al valor de la riqueza gravada, aumenta a medida que aumenta el valor de ésta. ejemplo el Impuesto Sobre Productos del Trabajo.

Impuestos Especificos; son aquellos que se establecen en función de una unidad de medida o calidad del bien gravado.

Impuestos Ad Valorem; son aquellos que se establecen en función del valor del bien gravado. (44)

1.5.4. CLASIFICACION ECONOMICA.

Esta clasificación tiene como criterio los recursos económicos gravados por el impuesto y distingue tres clases :

44. Cfr. SANCHEZ PIZA. José de Jesús; op. cit., p. 61.

Impuesto sobre la Renta: este tipo de impuesto tiende a gravar la riqueza en formación, en sus distintas variedades y un ejemplo claro lo es la Ley del Impuesto sobre la Renta en México, que considera tanto la riqueza en formación de personas físicas y morales por sus diversos actos.

Impuesto Sobre el Capital: en estos impuestos la intención es la de gravar la riqueza ya adquirida por los contribuyentes, y como ejemplos tenemos, el impuesto predial, el impuesto por uso y tenencia de automóviles.

Impuesto Sobre el Gasto y el Consumo: este tipo de impuestos son muy arraigados ya que la finalidad es de gravar el consumo y claro estos impuestos inciden sobre el consumidor final de un bien, tal es el caso del Impuesto al Valor Agregado que entró en vigor en México el 1o. de enero de 1980, a pesar de tratarse de un impuesto muy conocido en Europa, otro ejemplo de este impuesto lo es el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios. (45)

45. Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco; op.cit., pp. 378-380.

C A P I T U L O I I

DISTRIBUCION DE LA SOBERANIA TRIBUTARIA EN MEXICO.

- 2.1. Límites Constitucionales del Poder Tributario del Estado.
 - 2.1.1. Principio de Legalidad.
 - 2.1.2. Principio de Proporcionalidad y Equidad.
 - 2.1.3. Principio de Generalidad.
 - 2.1.4. Principio de Capacidad Económica.
 - 2.1.5. Principio de Progresividad.
- 2.2. Distribución Tributaria entre Federación, Estado y Municipio.
- 2.3. Coordinación Fiscal entre Federación, Estado y Municipio.

C A P I T U L O I I

DISTRIBUCION DE LA SOBERANIA TRIBUTARIA EN MEXICO.

Cuando planteamos que el Estado necesita diversos medios para satisfacer las necesidades en vias a la realizaci3n de sus fines, y que los particulares tenemos la obligaci3n de contribuir a los gastos p3blicos, presentamos una realidad que el Derecho debe instrumentar para dejar establecida nuestra obligaci3n y la facultad del Estado para exigir su cumplimiento.

Hemos expresado que el Estado en uso de su poder de imperio establece las contribuciones necesarias, y que los particulares sometidos a ese poder, deben participar con una parte de su riqueza. A este fen3meno por el cual el Estado establece la obligaci3n de contribuir a los gastos p3blicos, es llamado como el Poder Tributario del Estado. Quintana Valtierra lo define como: " La facultad o posibilidad juridica del Estado de exigir contribuciones respecto de personas o bienes que se hallan en su jurisdicci3n ". (1)

Toda vez que hemos establecido en que consiste el poder

1. QUINTANA VALTIERRA, Jes3s; op. cit., p. 48.

tributario del Estado, es menester realizar un estudio de como está distribuido ese poder, lo cual se hará en las siguientes páginas .

2.1. LIMITES CONSTITUCIONALES DEL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO.

Es importante señalar , que el poder tributario del Estado ha sido previamente plasmado en nuestra Constitución, por voluntad propia del pueblo, y que es de esta, precisamente, de donde emana dicho poder, sin embargo es menester destacar que dicha potestad no es limitada, de tal suerte que en la propia Constitución aparecen distintas limitaciones que se conocen como garantías individuales y constituyen una de las restricciones al poder del Estado, tanto en su aspecto Legislativo como Ejecutivo y que hacen del Estado Mexicano un estado de Derecho.

2.1.1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

Este principio incluye dos aspectos: el primero sobre el establecimiento de las contribuciones, y el segundo sobre la actuación de las autoridades.

En relación al primer punto, este se encuentra regulado en la fracción IV, del artículo 31 de nuestra Constitución, que establece la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, lo que significa que sólo por ley formal y materialmente considerada, pueden ser impuestas las contribucio_

nes, lo que nos permite aplicar en este caso el aforismo de "Nullum Tributum Sine Lege."

Este precedente nos lleva a considerar el Principio de "Reserva de Ley" (2), establecido en el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación. Como excepción a este principio encontramos la posibilidad de que el ejecutivo legisle en los términos de los artículos 29 y 131, párrafo segundo, de la Constitución.

Referente al segundo aspecto, éste se reglamenta en el primer párrafo del artículo 16 Constitucional el cual expresa; Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

El Código Fiscal de la Federación señala que entre las causas que producen la anulación de una resolución o de un procedimiento administrativo, se encuentra la omisión o incumplimiento de las formalidades que legalmente deba revestir la resolución o el procedimiento impugnado.

2.1.2. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

El artículo 31, fracción IV de la Constitución, establece

2. El principio de Reserva de Ley, establece en este caso, que las contribuciones sólo se pueden establecer por ley, es decir, sólo ella puede regular los elementos que los integran, sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

que al contribuir a los gastos públicos los obligados deben hacerlo de la manera proporcional y equitativa que dispongan la leyes.

En México aparece por primera vez esta garantía en el Reglamento Constitucional Político del Imperio Mexicano del 10 de enero de 1822, en el que se establece que todos los habitantes del imperio deben contribuir a cubrir las exigencias del Estado en razón de sus proporciones. (3)

Nuestra actual Constitución establece que la obligación de contribuir debe realizarse de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes .

De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, constitucional para la validez constitucional de un impuesto se requiere que se satisfagan tres requisitos; que sea proporcional, equitativo y que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno necesariamente el impuesto será contrario a lo establecido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad absoluta para establecer las exacciones que a juicio del Estado fueren convenientes, sino a una facultad limitada precisamente por estos tres requisitos.

"En la distribución de las cargas, la justicia exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales,

3. Cfr. BRISEÑO SIERRA, Humberto; "Derecho Procesal Fiscal", Cárdenas Editor y Distribuidor, 2a. ed., México, 1975, p. 275.

tal postulado no puede cumplirse si las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos no son tenidos en cuenta ".(4)

2.1.3. PRINCIPIO DE GENERALIDAD.

El principio de generalidad exige, según De la Garza: " Que paguen impuestos todas aquellas personas que se encuentren comprendidas dentro de las hipótesis generales y abstractas que establezcan las leyes y que no dejen de pagarlas quienes se comprendan en ellas ". (5)

Explica igualmente que no se vulnera el principio porque se conceden exenciones subjetivas u objetivas en las leyes tributarias, ni tampoco a quienes carecen de capacidad contributiva.

El fundamento legal de este principio lo encontramos, en el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución .

" ARTICULO 31. Son obligaciones de los mexicanos :

I. ...

II. ...

III. ...

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 ".

4. LUQUI, Juan Carlos: " La Obligación Tributaria ", 2a. ed., De Palma, Buenos Aires, 1987, p. 105.

5. DE LA GARZA, Sergio Francisco: op. cit., p. 389.

2.1.4. PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONOMICA.

Este principio también es conocido como principio de uniformidad, el cual proclama la igualdad de todos frente al impuesto, es decir, que todos contribuyan a los gastos del Estado de acuerdo a su capacidad contributiva, de tal manera que a mayor capacidad contributiva la aportación sea mayor.

2.1.5. PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD.

El principio de progresividad es una derivación del principio de la capacidad contributiva, ya que establece que la relación que debe de existir entre la cuantía del impuesto con respecto al valor de la riqueza gravada, debe ser la misma, es decir, conforme aumente la riqueza gravada, la cuantía del impuesto también aumenta. Un ejemplo de esto lo es el Impuesto Sobre Productos del trabajo .

2.2. DISTRIBUCION TRIBUTARIA ENTRE FEDERACION, ESTADO Y MUNICIPIO.

Para efectos del siguiente estudio, vamos a entender como Soberanía Tributaria, " la posibilidad constitucional del poder público de establecer tributos, determinar y recaudar; administrar y asignar; aplicar y pagar los recursos materiales necesarios para cumplir con sus funciones y facultades públicas". (6)

6. CASTILLO CARRASCO, Salvador; " Distribución de la Soberanía Tributaria en México", Revista PAF, México, 1995, No. 143, quincenal, p. 50.

De manera aclaratoria y breve, diremos que la soberanía, ingere, constituye el mas alto poder, derivado de la constitución de un país y que le define como ente autónomo y pantónomo, frente a sus pares y ante la población humana que lo conforma. Se autodetermina, se autolimita y es capaz de impedir la injerencia de otros países en sus asuntos internos.

En el mismo orden de ideas, la soberanía tributaria se divide en dos ramas, la primera para configurar la potestad financiera, consistentes en la regulación de la determinación, recaudación, administración y asignación y, finalmente la aplicación y erogación del gasto público. La segunda, como potestad tributaria, entendida como: " La facultad de establecer contribuciones (o exenciones), o sea, el poder de sancionar normas jurídicas de las cuales derive o pueda derivar, a cargo de determinados individuos, la obligación de pagar un impuesto o respetar un límite tributario ". (7)

Con las descripciones anteriores se encontraría una relación entre el todo y las partes y de éstas con el todo, refiriéndonos a soberanía tributaria, potestad financiera y potestad tributaria de una manera lógica y ordenada.

El artículo 124 de la Constitución General de la República, establece una regla de armonización necesaria para distribuir

7. DE LA CRUZ ROBLES, José Alfredo; " Hacienda Pública y Potestad Tributaria Municipales", Colección de Estudios Jurídicos, Tribunal Fiscal de la Federación, Vol. XIV, p. 234 y ss.

la soberanía en lo general y las potestades tributaria y financiera entre gobierno federal y gobierno de los estados, en lo particular.

" ARTICULO 124. Las facultades que no están expresamente atribuidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los estados ".

Además de implicar la preexistencia, de hecho y jurídica de los estados que conforman la Federación mexicana, es obvio que se parte de la convicción de que la voluntad de las entidades federativas, representadas en el constituyente, dispuso establecer la regla de que la Federación mexicana, si bien recibió facultades abundantes y complejas todas debieran y debían en el futuro, ser atribuidas de manera expresa o, de lo contrario, el titular que, en principio las delega, conserva las que no hubiesen sido concentradas de forma manifestada con claridad.

En el inicio de su vigencia, la disposición reproducida en el texto de la fracción VII del numeral 73 que otorga facultades, en los términos siguientes; al Congreso de la Unión :

" VII. Para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto ".

De igual forma el numeral 74, fracción IV, se estableció con su redacción actual.

De lo transcrito y por llaneza, se concluye que el constituyente del 17. si otorgó facultades ilimitadas a la Federación, en materia de soberanía tributaria, como regla general; si bien es de observarse una total ausencia de técnica legislativa ya que con tal régimen se ignoró el relativo a la Federación.

La claridad etérea que cobra la disposición transcrita, una vez relacionada con el diverso artículo 73, fracción XXIX, establecida a partir de 1942, de la propia Constitución nos lleva a la conclusión de que fue voluntad del Constituyente permanente, otorgar facultades expresas al Congreso de la Unión, en materia tributaria, para :

" XXIX. Para establecer contribuciones :

1o. Sobre el comercio exterior.

2o. Sobre el aprovechamiento comprendidos en los párrafos, 4o. y 5o. del artículo 27.

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

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

5o. Especiales sobre:

a) Energía eléctrica.

b) Producción y consumo de tabacos labrados.

c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo.

d) Cerillos y fósforo.

e) Aguamiel y productos de su fermentación.

f) Explotación forestal, y

g) Producción y consumo de cerveza.

" Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine; las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los municipios en sus ingresos por concepto sobre energía eléctrica ". (8)

De aquí se seguiría que las fuentes de tributación no comprendidas en el listado reproducido, corresponderían a los estados de la República en titularidad conservada o preservada, a partir de la reforma citada.

Sin embargo la corriente aceptada es contraria a la conclusión obtenida, según se pasa a analizar:

De manera previa y por constituir la base para sostener la posición contradictoria, se reproduce, en seguida, el texto de la fracción VII, del artículo 73 y de su correlativo artículo 74, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

" ARTICULO 73. El Congreso tiene facultad :

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

" ARTICULO 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

IV. Examinar, discutir y aprobar anualmente el presu_

8. CASTILLO CARRASCO, Salvador; op. cit., p. 51.

puesto de egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo; así como..."

Con respecto a las repetidas fracciones VII y XXIX conviene advertir que la primera establece una facultad general que permite al Congreso de la Unión decretar toda clase de impuestos a fin de cubrir el presupuesto, y que tal facultad es concurrente con la que tienen las Legislaturas de los Estados para imponer contribuciones locales y municipales por aplicación de los artículos 31, fracción IV, y 124 constitucionales, que se refieren a la obligación de contribuir para los gastos públicos de la Federación, estados y municipios, y a la regla del sistema federal, en el sentido de que las facultades no concedidas expresamente a los funcionarios federales se entienden reservadas a los estados.

En cambio la fracción XXIX limita la facultad impositiva de los estados por cuanto reserva las materias y fuentes a que se refiere, a la Federación, sin que ello signifique que sean los únicos impuestos que pueda establecer, dado que los demás tienen su apoyo en la fracción VII que, como antes se dice, es de carácter general.

El sistema tributario establecido constitucionalmente, se fundamenta en los rasgos de autonomía que deben respetarse a los diversos niveles de organización política y reconoce a los gobiernos de la Federación y de los estados miembros plenas facultades para crear las contribuciones necesarias para finan-

ciar sus gastos, sin más limitaciones que las derivadas de las garantías de los gobernados y de la propia organización política.

Esta situación de independencia legislativa entre la Federación y estados miembros en el ejercicio de la potestad tributaria ha permitido la concurrencia en la mayoría de las fuentes económicas susceptibles de gravamen.

Con el ánimo de esclarecer, más que con el de controvertir, procedo a analizar si los razonamientos acerca de la justificación de la concurrencia tributaria, entre Federación y entidades federativas, resultan sostenibles desde un punto de vista lógico-jurídico o, por el contrario.

En efecto, el artículo 124, establece que la Federación sólo puede ejercer las facultades que expresamente le otorga la Constitución; que efectivamente, la fracción XXIX, establece facultades expresas en favor del ente federal; pero que, la fracción VII, del artículo 73, en relación con el artículo 74, fracción IV, establece una ampliación de facultades hasta hacerlas ilimitadas toda vez que el Congreso tiene facultad para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, y casi agregan, el presupuesto tiene límites, pero tampoco lo tienen las contribuciones que se puedan imponer para cubrirlo.

Finalmente se puede decir, que en la mayoría de las fuentes de tributación, existe una concurrencia o soberanía tribu-

taria simultánea, entre federación y entidades federativas. (9)

Las entidades federativas en resumen, se afirma adicionalmente, están impedidas para imponer tributos, en las materias reservadas a la federación, por la fracción X del propio artículo 73 constitucional.

También se sostiene que el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna establece la obligación para los mexicanos de contribuir en los gastos públicos, tanto de la Federación como del estado y municipio en que residan de una manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y que, correlativamente, faculta al Congreso de la Unión para imponer todo tipo de contribuciones.

De ahí también se ha desprendido la tesis de que la doble tributación, no está prohibida en o por la Constitución y, por ende, si dos tributos llegan a incidir en la misma fuente de gravamen, esa sola circunstancia no los vuelve contrarios a la Constitución. (10)

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dispuesto :

9. Cfr. CORTINA GUTIERREZ, Alfonso; "Curso de Política de Finanzas Públicas de México", 1a. ed., Porrúa, S.A., México, 1977, p. 128.

10. Cfr. MARIA M., José y RODRIGUEZ U., Guillermo F.; "Derecho Tributario Procesal", 2a. ed., Depalma, Buenos Aires, 1987, p. 326.

Jurisprudencia. " DOBLE TRIBUTACION. CONSTITUCIONALIDAD DE LA. Es tendencia de la política fiscal de la mayoría de los países, entre ellos el nuestro, evitar la doble tributación precisamente para realizar la justicia fiscal; para lograrlo infinidad de países han celebrado convenciones, convenios y modus vivendi y existen normas de derecho tendientes a evitar la doble tributación. Sin embargo, en ocasiones, la doble tributación es conscientemente buscada por el legislador para lograr diversos fines, como lo son: graduar la imposición o para hacerla más fuerte a través de dos gravámenes que se complementen, en lugar de aumentar las cuotas del primeramente establecido; buscar un fin social extrafiscal; lograr una mayor equidad en la imposición tomando en cuenta la distinta capacidad tributiva de los sujetos pasivos, y aún tratar de captar un aumento en el ingreso con mayor comodidad para la administración pública. En nuestra propia legislación positiva existen normas que tratan de evitar la doble tributación y otras que claramente dan lugar a ella. Sin embargo no puede decirse que por el sólo hecho de que un determinado impuesto dé lugar a una doble tributación, por ello sea inconstitucional, podrá contravenir una sana política tributaria o principios de buena administración fiscal, pero no existe disposición constitucional que la prohíba. Lo que la norma constitucional prohíbe, en su artículo 31, fracción IV es que los tributos sean exorbitantes o ruinosos, que no estén establecidos por ley o que no se destinen para los gastos públicos; pero no que haya doble tributación. En resumen una misma fuente de ingresos puede estar gravada por uno o más tributos, sin contradecir por ello la Constitución; por lo que podría violar la Carta Magna es que con diversos tributos se rompa la proporcionalidad y equidad que deben satisfacer ".

Séptima época, primera parte: Vols. 181186. A. R. 5322/50. Siderúrgica de Monterrey, S.A. Unanimidad de 18 votos. Vols. 115-120, pág. 167.

A. R. 402/76. J. Jesús Castellanos Castellanos. Unanimidad de 15 votos. Vol. 62, pág. 23.

A. R. 6168/63. Alfonso Córdoba y Coags. (Acums.) Mayoría de 18 votos. Vols. 97-102, pág. 72.

A. R. 1597/65. Pablo Legorreta Chauvet y Coags. Unanimidad de 18 votos.

(Informe 1988 Suprema Corte de Justicia de la Nación. Primera Parte, Pleno. México, 1988: pp. 802-7 y 802-8).

Por lo que se refiere a los municipios se requiere un apartado especial, ya que a partir de la reforma constitucional al artículo 115, publicada en el órgano oficial el día 3 de febrero de 1983, se establece un régimen un tanto más liberatorio a los 2,338 municipios que existen en México.

También de manera expresa, la fracción III, del artículo 115, constitucional señala los servicios públicos cuya prestación corre a cargo de los municipios.

1. Agua potable.
2. Alumbrado público.
3. Servicio de limpia.
4. Mercados y centrales de abasto.
5. Servicio de panteones.
6. Servicio de rastro.
7. Conservación de calles, parques y jardines.
8. Servicio de seguridad pública y tránsito.

Esta fracción prevé que los servicios relacionados puedan incrementarse si el municipio que se trate, casuísticamente cuenta con las condiciones territoriales y de capacidad administrativa y financiera y, desde luego establece un principio de congruencia entre los servicios a otorgar y la capacidad financiera para tal efecto. (11)

Es de anotarse que los municipios carecen de potestad tri_

11. Cfr. CASTILLO CARRASCO. Salvador: op. cit., p. 58.

butaria directa y, por tanto, las leyes mediante las cuales se establezcan los tributos sobre las fuentes que les son reservadas deben, en todo caso, ser omitidas por las respectivas legislaturas locales. Igual situación se presenta respecto de la aprobación de los presupuestos que deben condicionarse a los ingresos disponibles, así como de la cuenta pública. (12)

El régimen de la distribución de la soberanía, potestad tributaria en la Federación mexicana, brevemente descrita, ha conducido, a la situación que se observa en la actualidad, en los aspectos que en seguida se señalan, de manera meramente ejemplificativa:

EN LO POLITICO.

Mayor sometimiento de los estados, al poder central federal en virtud de que la carencia de suficiencia económico-financiera, priva de soberanía política a las entidades federativas.

Bastaría que las participaciones y sus anticipos fueran pagadas con mora, para poner en aprietos a cualquiera de los dependientes estados. La dependencia también deriva de que el monto de las participaciones es fijado a través de la Legislatura Federal.

La ausencia de la soberanía, trae como consecuencia una

12. Cfr. CORTINA GUTIERREZ, Alfonso; op. cit., p. 342.

disminución de los gobiernos estatales en su estatura política, ante sus gobernados, lo que implica falta de credibilidad, de confianza y de un desinterés por participar políticamente en lo local. (13)

EN LO FINANCIERO.

Endeudamiento de todas y cada una de las entidades federativas, ahora obligadas a reestructurar la deuda con instituciones privadas que los convertirá en eternos tributarios de los capitales privados.

Incapacidad financiera para cumplir con las funciones y facultades que son de su competencia. Los Estados han hecho gala de imaginación para tratar de crear impuestos y tasas que, normalmente, implican doble tributación o invasión de las facultades tributarias que, por hábito, se han considerado dentro de la competencia de la Federación. Tenemos como ejemplo, "el impuesto de radicación" que ha creado la Legislatura local del Estado de México, contenido en sus elementos estructurales en los artículos del 83 Bis-C, al 83-Bis-1 de la Ley de Hacienda Municipal del Estado de México, tal gravamen simplemente, es un diverso impuesto predial, contenido en el ordenamiento citado.

EN LO ADMINISTRATIVO.

Las entidades federativas han pasado a ser meros colabora-

13. Cfr. CASTILLO CARRASCO, Salvador: op. cit., p. 58.

dores, subordinados, a cambio de una contraprestación fijada por el beneficiario del servicio. (14)

Así mismo, ante la abultada serie de funciones y facultades atribuidas a la Federación, a partir, muchas veces, de un mandato, supuestamente constitucional, así como a causa de la insuficiencia financiera, los estados federados se ven en la necesidad de firmar múltiples convenios de coordinación con el Ejecutivo Federal, a través de la respectiva Secretaría de Estado.

EN LO SOCIAL.

Las consecuencias del régimen jurídico actual desde un punto de vista social son la creación de enormes ciudades en que se vuelve insuficiente el espacio vital individual, en que se acrecientan las condiciones de insalubridad y contaminación, y el costo de resolución de problemas se encarece. (15)

Por contra, los campos de cultivo se ven abandonados, los municipios carecen de viabilidad y no ofrecen perspectivas halagüeñas: la emigración hacia el país vecino se acrecienta y la que se produce en lo interno a los centros urbanos también resulta incontenible hasta el grado de depredar las áreas verdes, las fuentes de oxígeno y aun el paisaje de siglos se transforma.

14. Cfr. CASTILLO CARRASCO, Salvador; op. cit., p. 58.

15. Cfr. Ibidem, p. 59.

2.3. COORDINACION FISCAL ENTRE FEDERACION, ESTADO Y MUNICIPIO.

Para comprender el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal se debe analizar la Constitución Política Mexicana, ya que es precisamente éste fundamental cuerpo normativo el que establece de manera definitiva nuestra forma de Estado y fija las bases que regulan las relaciones de la Federación, de los estados y municipios integrantes del territorio nacional.

De capital importancia resulta el mandato plasmado en el artículo 40 de nuestra Carta Magna, en el cual precisamente se consagra la voluntad que desde su primera Constitución ha expresado el pueblo de México de constituirse en los términos de una República representativa, democrática y federal, compuesta de estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, pero unidos en una Federación.

El análisis constitucional en que se sustenta el federalismo mexicano, obliga a hacer referencia al artículo 41 de la Carta Magna, pues es el numeral que determina el orden jerárquico entre los regímenes jurídicos federal y estatal. Este precepto da sustento a la autonomía de las entidades federativas, mediante el establecimiento de los poderes estatales, que de conformidad con el artículo 116 de la misma preceptiva fundamental se dividen en Ejecutivo, Legislativo y Judicial. (16)

16. Cfr. ARMIENTA HERNANDEZ, Gonzálo; "Necesidad de un Nuevo Marco Constitucional en la Coordinación Fiscal", Revista PAF, México, 1995, No. 135, quincenal, p. 64.

Complemento esencial de los artículos 40 y 41 antes señalado, es el artículo 124 que determina en forma genérica el sistema de distribución de competencias entre la Federación y los estados.

En materia tributaria, el artículo 124 de la Constitución se debe analizar en el artículo 73, fracción XXIX, ya que el primero de estos preceptos dispone que los estados tendrán atribuciones que no se encuentren reservadas a la Federación, y en términos generales este último establece como facultad exclusiva del Congreso de la Unión, la de legislar sobre las siguientes materias: contribuciones al comercio exterior; aprovechamiento y explotación de algunos recursos materiales; instituciones de crédito y sociedades de seguros; servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; energía eléctrica; producción y consumo de tabacos labrados; gasolina y productos derivados del petróleo; cerillos y fósforos; agua miel y productos de su fermentación; explotación forestal; y producción y consumo de cerveza.

A nivel municipal, la norma constitucional que regula la administración de los recursos financieros es el artículo 115, el cual ordena que los municipios administrarán libremente sus respectivas haciendas y que serán las legislaturas estatales las que en todo caso establezcan a su favor, contribuciones relacionadas sobre la propiedad inmobiliaria.

Del análisis de esta normatividad constitucional se puede

desprender que el legislador ha delineado en términos muy generales la competencia tributaria de cada una de estos tres niveles de gobierno, de donde surge la necesidad imprescindible de señalar con precisión y de manera específica, en la reforma constitucional pertinente, las fuentes tributarias que acordes con la política federalista hoy en boga, permiten distribuir en forma equitativa los ingresos del Estado mexicano entre la Federación, los estados y municipios, y concluyan con el centralismo fiscal que ha representado una pérdida importante de las facultades legislativas de los estados de la Federación, para el establecimiento de nuevas fuentes de ingresos locales.

Aunado a lo anterior nos encontramos con un serio vacío en lo referente al marco reglamentario de la Coordinación Fiscal, pues en ninguno de sus preceptos se hace referencia a este fundamental acuerdo de voluntades que se exterioriza en los convenios de colaboración administrativa y de coordinación fiscal.

Tales imprecisiones y omisiones aunadas a la no menos compleja y extensa reglamentación tributaria, dificultan seriamente el logro de un verdadero federalismo fiscal, por lo que de conformidad con los anteriores razonamientos, es necesario valorar con responsabilidad la instrumentación de una reforma a nuestra Constitución, en donde se contemplen los aspectos a que se refieren los puntos subsiguientes. (17)

Como ya se mencionó, el ámbito competencial que le otorga

17. Cfr. ARMIENTA HERNANDEZ, Gonzalo: op. cit., p. 65.

la Constitución a las entidades federativas es residual, ya que estas sólo pueden legislar en todo aquello que no esté reservado a la Federación.

De acuerdo con lo expuesto se podría concluir que los estados de la República tienen una amplia gama para legislar en materia impositiva, ya que el artículo 73, fracción XXIX, de la Constitución, vendría siendo su única limitante sin embargo, tal imprecisión de las facultades para legislar en esta materia ha hecho que la propia Federación ponga restricciones a los estados para legislar en materia tributaria, mediante verdaderos convenios de adhesión, llegando al extremo de que la mayoría de éstos sólo pueden mantener vigentes en sus respectivas legislaciones los impuestos sobre nóminas, sobre profesiones y oficios, traslado de dominio de automóviles usados y, en ciertas entidades, de vehículos de modelos anteriores a los 10 años.

Por estas razones resulta inaplazable establecer en la Constitución Política del país, el ámbito competencial que para legislar en materia tributaria correspondería a estos dos niveles de órganos legislativos.

Problema de igual importancia que el ámbito competencial en materia tributaria, es el relativo a la ausencia de una clara reglamentación constitucional al Sistema de Coordinación Fiscal pues si bien es cierto que del texto de la propia Constitución no se desprende la imposibilidad para que los estados se coordinen en esta materia, la ausencia de dicha normativa ha permi-

tido que mediante normas secundarias y convenios, los estados y municipios vayan perdiendo paulatinamente su autonomía en la determinación de sus propias contribuciones, y que a estos últimos no se les haya dado la oportunidad de participar dentro del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

El ejemplo más evidente lo podemos encontrar en la distribución que sin participación alguna de los municipios, se hace el Fondo de Fomento Municipal, dentro del cual el 0.44 % corresponde a las entidades federativas que coordinen en materia de derechos y que desarrollen programas de reordenamiento urbano.

Así, es inaplazable definir con toda precisión las reglas de la coordinación, estableciendo de una manera clara los diversos ámbitos de competencia tributaria tanto de la Federación como de los estados y de los municipios.

Por otra parte, se les debe otorgar un rango constitucional a los órganos establecidos dentro de la Coordinación Fiscal, y pasar a ser entidades de decisión en las determinaciones que afecten en forma directa a las entidades federativas y a los municipios.

Asimismo, es importante propiciar una participación efectiva a los municipios en las decisiones correspondientes a la política fiscal, contando cuando menos con un representante por cada estado en la Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales, y con

un representante en cada una de las zonas en las que se divide la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales.

Con estas propuestas estaremos en presencia de un verdadero federalismo tributario, con reglas claras y sobre todo, con órganos ejecutivos en donde los Estados y los municipios de la República Mexicana sean los que en forma mayoritaria decidan sobre la política fiscal que de manera directa les afecte.

Con las propuestas ya mencionadas, será necesaria la expedición de una nueva Ley de Coordinación Fiscal, que sea el ordenamiento reglamentario de dichas propuestas, acorde con los lineamientos establecidos en nuestra Constitución.

La nueva Ley de Coordinación Fiscal, reglamentaria de los artículos 25, 26 y 116, fracción VI; de nuestra Carta Fundamental, deberá elaborarse bajo los siguientes postulados :

1o. El establecimiento de un sistema claro y transparente para el cálculo de las participaciones.

2o. Eliminación de condicionantes a los estados para permanecer dentro del Sistema de Coordinación Fiscal.

3o. Atribución de facultades decisorias a los órganos de la coordinación.

4o. Participación de los municipios dentro de los órganos

de coordinación y, consecuentemente, en las decisiones de política fiscal.

En virtud de las alternativas propuestas resultará imprescindible elaborar y suscribir por los estados, nuevos convenios tanto de adhesión como de coordinación, con la concurrencia de los municipios en su elaboración; por lo que se propone que además de que los convenios sean aprobados por los congresos de los estados, se sometan a la consideración de los municipios, para que cuando menos las dos terceras partes de estos aprueben el contenido de los mismos.

Sin embargo, en este aspecto ya se han contemplado las posibilidades de que los gobiernos estatales ayuden, en lo administrativo, en tanto crecen los municipios, para ejercer la potestad financiera, que les es propia sin discusión alguna y de ninguna manera como meros gestores o mandatarios, o colaboradores sujetos a una retribución.

Además, se deberá incorporar a los convenios la gran cantidad de anexos existentes, y solamente en situaciones especiales que guardan algunos estados de la República, éstos suscriban nuevos anexos como: la celebración de convenios de colaboración administrativa en materia del impuesto federal sobre tenencia o uso de vehículos, así como, en materia del impuesto sobre automóviles nuevos, en los cuáles el 100% de la recaudación corresponda a las entidades federativas, destinando por lo menos un 20% del total, a los municipios de cada entidad.

Finalmente, resulta evidente que se descargan numerosas funciones de recaudación, fiscalización, sanción y defensa fiscal, hacia los Estados y municipios, por parte de la Federación las cuales exceden las atribuciones previstas y señaladas en la Ley de Coordinación Fiscal; pasando a ser más bien una delegación de atribuciones en materia fiscal, en lugar de una verdadera coordinación fiscal.

C A P I T U L O I I I

ANALISIS A LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO Y SUS ASPECTOS DE INOBSERVANCIA JURIDICA.

- 3.1. Generalidades.
- 3.1.1. Concepto de Activo Neto.
- 3.1.2. Elementos Constitutivos del Impuesto al Activo.
 - 3.1.2.1. Elementos Cualitativos - Sujeto, Objeto y Materia.
 - 3.1.2.2. Elementos Cuantitativos - Base y Tasa Imponible.
 - 3.1.2.3. Elementos Formales - Lugar, Forma Y Epoca de pago.
- 3.1.3. El Impuesto al Activo como complemento del
 Impuesto sobre la Renta.
- 3.2. Inobservancia Juridica del articulo 31, Frac. IV
 de la Constitución.
- 3.2.1. Inobservancia al Principio de Proporcionalidad.
- 3.2.2. Inobservancia al Principio de Equidad.
- 3.2.3. Inobservancia al Principio de Legalidad y
 Progresividad.
- 3.3. Invasión de esferas Tributarias del ámbito
 Federal sobre el Municipal.
- 3.4. Aspectos Sociales y Económicos que determinan
 la Abrogación de la Ley del Impuesto al Activo.

C A P I T U L O I I I

ANALISIS A LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO Y SUS
ASPECTOS DE INOBSERVANCIA JURIDICA.

3.1. GENERALIDADES.

En el presente capítulo se abordará el estudio y análisis a la Ley del Impuesto al Activo exponiendo los elementos que conforman al impuesto así como, sus posibles aspectos de inconstitucionalidad e inobservancia en materia tributaria. Sin embargo es necesario desarrollar una semblanza de la Ley al Impuesto al Activo con el fin de contar con los antecedentes suficientes de la misma antes de comenzar a analizarla.

La Ley del Impuesto al Activo apareció publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de diciembre de 1988 y entro en vigor el día 1o. de enero de 1989.

Esta Ley constaba de 10 artículos y de 5 transitorios que obraban en el artículo décimo, capítulo V. " Impuesto al Activo de las Empresas " de la ley que establece, reforma, adiciona, deroga diversas disposiciones fiscales. Actualmente la Ley del

Impuesto al Activo consta de 14 artículos y su reglamento con 26 artículos .

Esta ley creó un impuesto con una tasa del 2%, actualmente la tasa corresponde a un 1.8 % sobre el valor anual del activo afecto a la realización de actividades empresariales de las personas físicas o morales. La presente Ley fue creada como complementaria del Impuesto Sobre la Renta según lo expresaba su Exposición de Motivos en el capítulo dedicado al " Impuesto al Activo Neto de las Empresas ", que decía :

" La presente Iniciativa incluye el establecimiento de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, la cual tiene por objeto incorporar un nuevo impuesto federal complementario del Impuesto sobre la Renta ".

A su vez, la Exposición de Motivos de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1989, decía al respecto de este tributo:

" Se propone establecer un Impuesto al Activo Neto de las Empresas. En la actualidad poco más de la mitad de las empresas presentan declaraciones sin pago alguno. Mediante este gravamen las sociedades mercantiles tendrían que pagar un monto mínimo que se calcularía en función de sus activos netos. Las empresas podrán acreditar el impuesto sobre la renta que paguen contra el nuevo impuesto ".

Con la anterior medida se acabó con la práctica de que las empresas que no registraban ganancias económicas gravables durante un año, dejaran de pagar sus impuestos.

Ahora bien, desde su publicación la Ley del Impuesto al Activo provocó una gran cantidad de inconformidades entre aquellos contribuyentes que de alguna manera encuadraban como sujetos obligados al pago de dicho impuesto los cuales desde el primer instante hicieron valer todos aquellos medios que por derecho les correspondían, para tratar de abrogar La Ley del Impuesto al Activo, siendo hasta nuestros días ineficaces, ya que sólo algunos contribuyentes podrán lograr que se les exima del pago de dicho impuesto a través de haber promovido el Juicio de Amparo contra dicha Ley.

Entre alguna de las causas por la que los contribuyentes se inconformaban, estaba la de considerar que el impuesto al activo grava una expectativa de ingreso, es decir, la posibilidad de llegar a obtener un ingreso, y no a la percepción de ingresos efectiva y realmente obtenida, que cobra sobre ingresos no percibidos bajo el pretexto de que son ingresos, y como ejemplo podemos citar, las cuentas y documentos por cobrar y a los intereses devengados a favor no cobrados.

Por otra parte, se consideraba que el impuesto al activo podría ser un riesgo a largo plazo o incluso no muy largo, en virtud de que no tomar en cuenta ingresos o utilidades para la determinación y obligación de pagar dicho impuesto puede presentar la posibilidad de cubrir dicho pago empleando el capital social de la misma empresa, lo cual resulta contrario a la ley, ya que, todo impuesto que tienda gravar a las inver-

siones es considerado inconstitucional. (1)

Por último, se consideraba que la Ley del Impuesto al Activo era discriminatoria debido a que no trataba igual a los iguales, puesto que en su mismo artículo 6o. eximía del pago del impuesto al activo a una serie de empresas, como lo eran las que integran el sistema financiero, las sociedades de inversión y cooperativas y aquellas que se encuentran sujetas a bases especiales de tributación. Cabe hacer la notación, que actualmente dejaron de estar eximidas en el pago del Impuesto al Activo, las empresas que conforman el sistema financiero, tal y como lo dispone el nuevo artículo 5o.-B.

Sin embargo, estas han sido sólo algunas de las causas que han motivado la lucha de los contribuyentes por abrogar la Ley del Impuesto al Activo; mismas que se abundaran de manera más extensa en los siguientes incisos.

3.1.1. CONCEPTO DE ACTIVO NETO.

Se define al activo neto como; " el activo afecto a la realización de actividades de índole empresarial y que permitan a cualquier persona física o moral obtener un ingreso". (2)

En el concepto de activo se pueden comprender a los denomi-

1. Cfr. VILLEGAS H., Eduardo: " El Nuevo Sistema Financiero Mexicano ", Pac. México, 1991, p. 31.

2. CORTINA GUTIERREZ, Alfonso: op. cit., p. 28.

nados activos fijos, activos financieros, gastos y cargos diferidos terrenos e inventarios de materias primas, productos terminados o semiterminados, que el contribuyente utilice en su actividad empresarial.

3.1.2. ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

No es suficiente para que un impuesto sea constitucionalmente válido existir en una ley, toda vez que será necesario que el precepto fiscal establezca expresamente los elementos esenciales del mismo, es decir, deberá hacer referencia a sus elementos cualitativos, objeto, sujeto; cuantitativos, tasa y base; y además, sus elementos formales, lugar, forma y época de pago.

Lo anterior se puede corroborar con lo expresado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación al decidir el amparo en revisión 5332/75; donde el órgano judicial federal determina la inclusión y determinación expresa de los elementos del tributo. El pronunciamiento es el siguiente:

Jurisprudencia."IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos 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, no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por la ley; segundo, sea proporcional y equitativo, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las auto_

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

ridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del estado o municipio en que resida".

Vols.91-96,p.90.Amparo en revisión 5332/75.Blanca Meyerberg de Gonzales.31 de agosto de 1976.Unanimidad de 15 votos.Ponente Ramón Canedo Aldrete.

Vols.91-96,p.90.Amparo en revisión 331/76.Maria de los Angeles Prendes de Vera.31 de agosto de 1976.Unanimidad de 15 votos Ponente: Carlos del Rio Rodríguez.

Vols.91-96,p.90.Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño.31 de agosto de 1976.Unanimidad de 15 votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Vols.91-96, p.90. Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre,S.A. 31 de agosto de 1976.Unanimidad de 15 votos.Ponente: Arturo Serrano Robles.

Vols.91-96,p.90. Amparo en revisión 1008/76.Antonio Hernández Abarca. 31 de agosto de 1976.Unanimidad de 15 votos.Ponente Arturo Serrano Robles.

Esta tesis apareció publicada, con el número 50, en el apéndice 1917-1985, primera parte, p.95.Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1988, primera parte, pleno, tesis 80, p. 146.

A continuación se abundará de manera más particular cada uno de los elementos que en forma específica conforman el impuesto al activo.

3.1.2.1. ELEMENTOS CUALITATIVOS - SUJETO, OBJETO Y MATERIA.

SUJETO IMPONIBLE

Como se ha mencionado anteriormente uno de los sujetos en

la relación tributaria es el contribuyente o llamado también sujeto pasivo, sin embargo es importante mencionar que en el mundo de la tributación y, específicamente en el ámbito de las relaciones fiscales-tributarias, aparecen dos tipos de sujetos pasivos: el contribuyente, o sujeto pasivo obligado al cumplimiento de obligaciones fiscales; por adeudo propio, y el responsable solidario o sujeto pasivo por adeudo ajeno; dejando claro que la norma fiscal deberá indicar de forma expresa cuando estamos frente a uno u otro en cada caso específico, acorde con el principio constitucional de legalidad tributaria y, por último mencionar que el sujeto pasivo podrá ser tanto una persona física como una persona moral.

Por otro lado, tenemos que, el otro sujeto que forma parte de la relación tributaria lo es la administración (Federación, Estado y Municipio) o llamado sujeto activo, en virtud de que tiene facultad de exigir el pago de tributos o contribuciones. (3)

Por su parte la Ley del Impuesto al Activo en su artículo 10., nos establece los sujetos pasivos o mejor dicho nos menciona a las personas obligadas al pago de dicho impuesto el cual a la letra dice:

" ARTICULO 10. Sujetos del impuesto. 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 ex_

3. Cfr. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto; " Elementos de Derecho Administrativo ", 1a. ed., Limusa, México, 1986, p. 51.

tranjero que tengan un establecimiento permanente en el país están obligadas al pago del impuesto por el activo atribuible a dicho establecimiento. Las personas distintas de las señaladas en este párrafo, que otorgan el uso o goce temporal de bienes 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. También están obligados al pago de este impuesto, los residentes en el extranjero por los inventarios que mantengan en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieren sido transformados por algún contribuyente de este impuesto".

Es importante hacer mención que en el citado artículo sólo considera como sujetos obligados al pago del impuesto al activo a las personas físicas y morales que realicen actividades empresariales, eximiendo de alguna forma, del pago del impuesto a todos aquellos contribuyentes que, teniendo también activos de su propiedad que son utilizados en el desempeño de sus actividades y que sin embargo, se les exime de pago ya sea por estar sujetos a bases especiales de tributación, como pueden ser, los vendedores ambulantes, o por realizar alguna actividad no lucrativa como lo puede ser una institución de enseñanza; en perjuicio de todos aquellos que sí están obligados al pago de dicho impuesto.

OBJETO IMPONIBLE.

El objeto es considerado como la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Así también podemos decir que el objeto del impuesto estriba en las circunstancias en virtud de las cuales una persona se ve obligada a pagar un determinado tributo.

Al respecto Wagner, citado por Flores Zavala nos dice que; " el objeto del impuesto es la circunstancia en razón de la cual ha lugar al pago del impuesto ".(4)

Esta circunstancia la podríamos materializar por ejemplo, en la percepción de utilidades, de intereses, la elaboración de determinados productos o la realización de un acto o la celebración de un contrato. también suele ser frecuente considerar al objeto del impuesto a la cosa o acto al que se encuentra ligado es decir, en algunas ocasiones el objeto da nombre al impuesto, por ejemplo Impuesto al Activo, el Impuesto Predial etc., el objeto así considerado puede ser una cosa, mueble e inmueble, un acto o documento o en su caso, una persona.

En lo que al Impuesto al Activo respecta, podemos concluir, que el objeto de dicho impuesto lo es el activo afecto a la realización de las actividades empresariales de las personas físicas y morales.

MATERIA IMPONIBLE.

Como hemos visto, la materia imponible es considerada como el elemento económico sobre el cual recae el establecimiento del impuesto y que puede ser un bien, un producto o servicio, una renta o un capital.(5)

4. FLORES ZAVALA, Ernesto; op. cit., p. 108.

5. Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco; op. cit., p. 397.

Consideramos que el elemento objeto y materia imponible de un impuesto, son conceptos muy parecidos, creo que la diferencia estriba en que, el objeto recae sobre una circunstancia que puede motivar o no, la obligación de pagar un tributo, y por su parte la materia imponible, recae directamente sobre un aspecto totalmente material tangible o intangible pero que puede ser detectado inmediatamente.

La materia imponible en lo que se refiere al Impuesto al Activo, se encuentra plasmada en el artículo 2o. de la Ley del Impuesto al Activo, que a la letra dice:

" ARTICULO 2. ... El valor del activo en el ejercicio se calculará sumando los promedios de los activos previstos en este artículo, conforme al siguiente procedimiento:

I. Se sumarán los promedios mensuales de los activos financieros ...

II. Tratándose de los activos fijos, gastos y cargos diferidos, se calculará el promedio ...

III. El monto original de la inversión de cada terreno, actualizado en los términos ...

IV. Los inventarios de materias primas, productos semiterminados o terminados que el ...".

3.1.2.2. ELEMENTOS CUANTITATIVOS - BASE Y TASA IMPONIBLE.

BASE IMPONIBLE.

En materia de imposición la base imponible, la base gravable o también denominada base de cálculo, posee una importancia nu_

clear, toda vez que la misma es un elemento cuantitativo básico de cualquier impuesto, su objetivo será de fijar su criterio legal para la determinación cuantitativa de la obligación tributaria de pago.

La base imponible o la base gravable, según establece el Diccionario Jurídico Mexicano:" es la cantidad neta en relación con la cual se aplican las tasas del impuesto. Para la obtención de la base imponible es necesario que exista un monto bruto al que se sustraigan las deducciones y exenciones autorizadas por la ley y así determinar dicha base. De esta forma se pretende que el gravamen recaiga sobre los valores netos y no sobre los valores brutos ". (6)

De lo anterior podemos deducir que la base de cálculo de los impuestos en general, invariablemente debe ser instrumentada por el legislador, teniendo siempre presente la prevalencia del principio constitucional de legalidad, y estar siempre atentos en que dicho elemento impositivo cumpla con los objetivos fiscales de incidir o gravar exactamente las relaciones económicas que previamente se han pretendido gravar.

La conformación de la base gravable será distinta, según se trate de impuestos directos o indirectos, sin embargo en ambos casos, su esencia será la misma, la cantidad neta a la cual se aplicarán las tasas o tarifas para determinar la existencia

6. Instituto de Investigaciones Jurídicas, " Diccionario Jurídico Mexicano ", Porrúa, S.A., UNAM, p. 326.

o no. de obligación de pago. (7)

En relación al Impuesto al Activo, la base gravable se encuentra plasmada en el artículo 2o. de la Ley del Impuesto al Activo, que anteriormente se ha tratado; y en el cual se establece la mecánica para determinar el valor del activo sobre el cual se aplicará la tasa respectiva.

Por su parte el artículo 5o. de la misma Ley, nos indica las deducciones que el contribuyente podrá deducir del valor del activo antes mencionado.

" ARTICULO 5. Los contribuyentes podrán deducir del valor del activo en el ejercicio, las deudas contratadas con empresas residentes en el país o con establecimientos permanentes ubicados en México... "

TASA IMPONIBLE.

La tarifa o tasa imponible son las cuotas correspondientes a determinado objeto tributario, esas cantidades generalmente están expresadas en porcentajes, así podemos citar al Impuesto sobre la Renta cuya tasa es del 34% para personas físicas y morales, por el contrario la tasa al Valor Agregado corresponde a un 15%.

En lo que respecta al Impuesto al Activo, este originalmente

7. Cfr. SANCHEZ PIRA, José de Jesús; op. cit., p. 57.

apareció promulgado con una tasa del 2%, la cual estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 1994.

Pero a partir del 1o. de enero de 1995 el artículo 2o. de la Ley del Impuesto al Activo fue reformado, según lo podemos constatar con lo establecido en el artículo 6o. transitorio fracción III. de la Ley que Reforma, Deroga y Adiciona Diversas Disposiciones Fiscales, en vigor a partir del 1o. de enero de 1995, y que a la letra dice:

" ARTICULO 6. Para efectos de lo dispuesto por el artículo anterior, se aplicarán las siguientes disposiciones:

I. ...

II. ...

III. Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 7o. de la Ley del Impuesto al Activo, para determinar los pagos provisionales del ejercicio de 1995, los contribuyentes podrán disminuir en un 10 % el impuesto que les correspondió en el ejercicio inmediato anterior..."

En tanto, el artículo 2o. de la Ley del Impuesto al Activo nos establece la tasa del 1.8 % vigente, ya disminuida con el porcentaje antes referido, y que a la letra señala:

" ARTICULO 2. El contribuyente determinará el impuesto por ejercicios fiscales aplicando al valor de su activo en el ejercicio, la tasa del 1.8% .

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

3.1.2.3. ELEMENTOS FORMALES - LUGAR, FORMA Y EPOCA DE PAGO.

LUGAR.

Este elemento se refiere básicamente al lugar en donde debe llevarse a cabo el pago del tributo.

Actualmente el pago de impuestos se lleva a cabo en las Instituciones de Crédito, las cuales fungen como organismos auxiliares de la Tesorería de la Federación. Sobre lo anterior el Código Fiscal de la Federación nos señala en el artículo 32-B, fracción III. lo siguiente:

" ARTICULO 32-B. Las instituciones de crédito tendrán las siguientes obligaciones:

I. ...

II. ...

III. Recibir y procesar pagos y declaraciones por cuenta de las autoridades fiscales, en los términos que mediante reglas de carácter general establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ... "

FORMA.

Este elemento al igual que el anterior, es característico de cualquier otro impuesto, que no tiene ninguna diferencia en particular.

Acorde a lo anterior el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación establece la forma en que deberán pagarse los

impuestos:

" ARTICULO 20. Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en moneda del país de que se trate ..."

Asimismo, el artículo 30. del Reglamento del Código Fiscal de la Federación nos indica:

" ARTICULO 8. Para los efectos del artículo 20 del Código, el pago de impuestos, así como de otras contribuciones en que el pago se efectue mediante declaración periódica, incluyendo sus accesorios, sólo podrá hacerse con cheques personales del contribuyente ... "

Finalmente el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación en forma general nos dice que los contribuyentes obligados al pago de algún impuesto, deberán enterarlo a través de las formas que al efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

EPOCA DE PAGO.

En lo referente a éste elemento, el artículo 60. del Código Fiscal de la Federación es claro, y nos da las reglas generales para realizar el pago de cualquier tributo:

" ARTICULO 6. ... Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

I. Si la contribución se calcula por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación ...".

La Ley del Impuesto al Activo por su parte, en el artículo 7o. establece la época de pago del referido impuesto:

" ARTICULO 7. Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales, a cuenta del impuesto del ejercicio.

Las personas morales y las personas físicas enterarán el impuesto a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago ...

Los contribuyentes que de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta deban efectuar los pagos de dicho impuesto en forma trimestral, podrán efectuar los pagos provisionales del impuesto al activo por el mismo período y en las mismas fechas de pago que las establecidas para el impuesto sobre la renta ... "

Así también el artículo 8o. del Código Fiscal de la Federación nos establece la época de pago del impuesto al activo del ejercicio:

" ARTICULO 8. Las personas morales contribuyentes del impuesto al activo deberán presentar ante las oficinas autorizadas, conjuntamente con la declaración del impuesto sobre la renta, declaración determinando el impuesto del ejercicio dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que éste termine.

Tratándose de personas físicas, la declaración de este impuesto, se presentará dentro del período comprendido entre los meses de febrero a abril del año siguiente a

aquel por el que se presenta la declaración ...".

3.1.3. EL IMPUESTO AL ACTIVO COMO COMPLEMENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

La Ley del Impuesto al Activo, como ya se ha mencionado, fue creada como complementaria del Impuesto sobre la Renta, tal y como se expresaba en su exposición de motivos :

" La presente iniciativa incluye el establecimiento de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, la cual tiene por objeto incorporar un nuevo impuesto federal complementario del Impuesto sobre la Renta ".

En este orden de ideas, el hecho de que el Impuesto al Activo sea considerado como un complemento del Impuesto sobre la Renta puede presentar tres implicaciones:

La primera, consistente en determinar que son activos; al respecto, la propia Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 42, nos establece el concepto de inversiones:

" ARTICULO 42. Para los efectos de esta ley se consideraran inversiones los activos fijos, los gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en periodos preoperativos, cuyo concepto se señala a continuación ... "

Por su parte la Ley del Impuesto al Activo en su artículo 2o., fracción II, también establece los mismos elementos que se consideran como activos:

" ARTICULO 2. El contribuyente determinará ...

I. ...

II. Tratándose de los activos fijos, gastos y cargos diferidos, se calculará el promedio de cada bien, actualizando en los términos del artículo 3o. de esta Ley su saldo pendiente de deducir en el impuesto sobre la renta al inicio del ejercicio o el monto original de la inversión en el caso de bienes adquiridos en el mismo y de aquellos no deducibles para efectos de dicho impuesto ... "

Como se puede observar, los elementos que se manejan en el artículo 42 de la ley de impuesto sobre la renta, activos fijos, gastos y cargos diferidos; son exactamente los mismos que se mencionan para la determinación del Impuesto al Activo; haciendo gran incapié, en el hecho de que, para llevar a cabo la valoración o cálculo de este impuesto, se establecen reglas y procedimientos que están totalmente ligados o que se hace referencia siempre a la Ley del Impuesto sobre la Renta; es por ello la mención que se ha hecho, al referirnos en que el Impuesto al Activo es un impuesto complementario del Impuesto sobre la Renta.

En segundo lugar tenemos que, las empresas que en su momento operen con pérdidas fiscales para efectos del Impuesto sobre la Renta; pero que, sin embargo, posean activos de su propiedad, deberán pagar el Impuesto al Activo como mínimo, en virtud de que la naturaleza jurídica de este impuesto es precisamente, la de evitar que se deje de contribuir al fisco, es decir si una empresa no esta sujeta al pago del Impuesto sobre la Renta ya sea por que sus deducciones sean mayores que sus ingresos deberá pagar en tal caso, el Impuesto al Activo. Este es otro de los

aspectos por los cuales se concidera al Impuesto al Activo como complemento del Impuesto Sobre la Renta, porque si uno no se paga, entonces se pagará el otro.

En tercer y último lugar tenemos que, por ser el Impuesto al Activo una contribución complementaria, se traduce en algunos casos en una tasa adicional del Impuesto sobre la Renta, en virtud de que, como se mencionó en las últimas líneas del punto anterior, el Impuesto al Activo se pagará cuando un determinado contribuyente haya estado exento del pago del Impuesto sobre la Renta en un ejercicio fiscal en el cual dicho contribuyente hubiere obtenido una pérdida fiscal.

3.2. INOBSERVANCIA JURIDICA DEL ARTICULO 31, FRACCION IV, DE LA CONSTITUCION.

Es menester determinar, antes de comenzar con el presente aspecto: el significado que por inobservancia jurídica debemos entender.

Así tenemos que: por inobservancia se entiende: " Incumplimiento: omisión de proceder conforme a lo preceptuado ". (8)

Para comprender mejor el concepto antes mencionado se analizará el término inobservancia a contrario sensu, es decir,

8. CABANELLAS, Guillermo: " Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual ", Tomo IV, 21a. ed., Editorial Heliosta, Buenos Aires, 1989, p. 429.

estudiaremos la observancia jurídica para comprender mejor el concepto.

Así tenemos, que el concepto de observancia es el siguiente:
 " Fiel ejecución de lo mandado por superior, ordenado por autoridad o impuesto por la Ley ". (9)

Declarar que un concepto es observado, significa que es cumplido por sus destinatarios. (10)

De lo anterior podemos adelantar, que el presente inciso se refiere básicamente a la inobservancia de los principios constitucionales establecidos en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución, por parte de la Ley del Impuesto al Activo.

3.2.1. INOBSERVANCIA AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.

El principio de proporcionalidad, establecido en la Constitución Federal en su artículo 31, fracción IV, el cual nos dice que al contribuir a los gastos públicos los obligados deben hacerlo de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, se refiere básicamente a la economicidad de los impuestos; la proporcionalidad ha de contemplar todo el panorama de

9. OSORIO, Manuel: " Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales ". 3a. ed., Editorial Heliosta, Buenos Aires, 1978, p. 508.

10. Cfr. GARCIA MAYNES, Eduardo; "Positivismos Jurídico, Realismo Sociológico y Iusnaturalismo". UNAM, 3a. ed., 1986, p.165.

la economía del Estado; de la economía de la colectividad dicho de otra forma, la proporcionalidad debe establecerse en relación de unas fuentes impositivas frente a otras.

Para comprender un poco mejor este principio debemos considerar lo siguiente: un tributo será proporcional, cuando comprenda por igual, es decir, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentren colocados en la misma situación o circunstancia jurídica. (11)

La exigencia de proporcionalidad establecida en el artículo 31, fracción IV, Constitucional es un aspecto de justicia distributiva, la cual exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales, este postulado no se puede cumplir si no se toman en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos. El sistema adecuado para medir las capacidades contributivas es el de los impuestos indirectos que por su naturaleza pueden ser progresivos; sin embargo, en los impuestos indirectos, que no pueden eliminarse de ningún sistema tributario, la distribución tiene que hacerse en forma proporcional.

La proporcionalidad de los impuestos ha sido definida por la jurisprudencia de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación como sigue :

11. Cfr. SANCHEZ LEON, Gregorio; op. cit., p. 211.

" ... La proporcionalidad radica, medularmente en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos pú_blicos en función de su respectiva capacidad económica debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus in_gresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este prin_cipio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tribu_ten en forma cualitativamente superior a los de media_nos y reducidos recursos. El cumplimiento de este prin_cipio se realiza a través de tarifas progresivas ... "

Tesis de Jurisprudencia 5. IMPUESTOS SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. Informe 1985. Primera Parte. Pleno págs. 371 y 372.

Ahora bien, la inobservancia o violación al principio de proporcionalidad se da cuando alguna ley otorga algún trato preferencial a determinados sujetos frente a otros, colocados en la misma situación jurídica.

Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido, en relación a diversos impuestos, que no son propor_cionales aquellos que son ruinosos, aún cuando no ha dado algu_na fórmula general de lo que significa ruinoso, pero sin embargo ha dado algunos elementos que permiten constatar si la determi_nación de un impuesto cumple con este principio de carácter ge_neral y abstracto.

Uno de los elementos que el Pleno de la Suprema Corte ha recorrido en aras del principio de justicia distributiva es que toda contribución que grave a la actividad comercial de alguna empresa que opere con pérdidas y que por ello se vea forzada a utilizar su capital social para pagarla, es violatoria de dicho principio e inconstitucional.

En la misma línea de concepción jurídica, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que aquellas contribuciones que acaben gravando a la inversión y tienda a la extinción de las fuentes de riqueza, son violatorias de la Constitución.

En lo que se refiere al Impuesto al Activo, la inobservancia al principio de proporcionalidad se presenta en el momento en que los sujetos pasivos se vean en la necesidad de cubrir dicho impuesto con su propio Capital Social, en virtud de que dicho impuesto se estableció como una contribución la cual, no atiende a si hubo ingresos o no, así se opera con pérdidas o si el sujeto obligado cuenta con liquidez suficiente para hacer frente a dicho pago.

Otro aspecto de inobservancia, es el hecho de que el Impuesto al Activo grava una expectativa de derecho, es decir, grava la posibilidad de llegar a obtener algún ingreso y no a la percepción de ingresos efectivamente obtenidos, en este mismo contexto decimos que, el Impuesto al Activo en algunos casos, se cobra sobre ingresos no percibidos, por el simple hecho de ser considerados por la Ley como tales.

Este aspecto de inobservancia lo podemos ejemplificar en lo establecido en el artículo 40. de la Ley del Impuesto al Activo el cual estima como activos financieros a las cuentas y documentos por cobrar, así como, a los intereses devengados a favor

no cobrados, al respecto el citado artículo nos dice:

" ARTICULO 4. Se consideran activos financieros ...

I. Derogada

II. ...

III. Las cuentas y documentos por cobrar ...

IV. Los intereses devengados a favor, no cobrados ".

Resulta evidente, que existe la posibilidad cierta y concreta, de que empresas perdedoras o sin percepción efectiva de ingresos, estén obligadas a pagar dicho impuesto, con lo cual el mismo, además de desproporcionado es confiscatorio y más aún, atentatorio del derecho de propiedad privada reconocido por el artículo 27 Constitucional.

Los impuestos confiscatorios y atentatorios al derecho de propiedad, que para pagarlos requiera el causante tomar parte de su capital social, son declarados inconstitucionales; debido a que, cualquier impuesto que tienda a gravar las inversiones y que pueda ocasionar la ruina de los negocios es contrario a la Ley.

El Impuesto al Activo puede provocar este riesgo a un corto plazo, y sobre todo, sobre aquellos sujetos pasivos que estén operando en números rojos para efectos del Impuesto sobre la Renta y no tengan la posibilidad inmediata de obtener algún ingreso.

En conclusión es importante destacar que, la inconstitucionalidad de las contribuciones, no está en el hecho de que se sufra determinando quebranto, sino que, por su determinación se pueda llegar a padecer; los particulares, por tanto podrán proponer la inconstitucionalidad de la Ley desde su expedición, o el momento en que lleguen a padecer o sufrir algún riesgo.

No tomar en cuenta los ingresos o utilidades realmente obtenidas, para la determinación y obligación de pagar un impuesto resulta de entrada, violatorio a la ley, y por ende, es en un segundo término un riesgo de tener que pagar el impuesto empleando el capital social de la empresa.

3.2.2. INOBSERVANCIA AL PRINCIPIO DE EQUIDAD.

El principio de equidad, al igual que el de proporcionalidad está sustentado también, en la fracción IV, del artículo 31, de la Constitución, tal y como ya se ha citado en varias ocasiones.

Es menester señalar, que un tributo es equitativo cuando: " ... significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación ". (12)

En materia fiscal lo ideal sería que al principio de equidad gravara a los individuos según la actividad que desarrollen

12. MARGAIN MANAUTOU, Emilio; "La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano", Universidad Autónoma de SLP, 2a. ed., México, 1967, p. 109.

a la fuente y cuantía de sus ingresos y a sus necesidades; lo anterior con el fin de distribuir equitativamente la cooperación que cada individuo debe aportar para el bienestar general.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación también ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad determinando que: " es norma de equidad la que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido en la Ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente ".

Una vez establecidos los ámbitos de validez del principio de equidad, abordaremos ahora algunos aspectos de inobservancia del mismo referentes a la Ley del Impuesto al Activo.

Uno de los aspectos de inobservancia jurídica al principio de equidad lo encontramos en lo establecido por el artículo 6o. de la Ley del Impuesto al Activo, el cual, excluye del pago de dicho impuesto a una diversidad de personas siendo :

" ARTICULO 6. No pagarán el impuesto al activo las siguientes personas:

I. Quienes no sean contribuyentes del Impuesto sobre la Renta.

II. Derogada.

III. Las personas físicas que realicen actividades empresariales al menudeo en puestos fijos y semifijos en la vía pública o como vendedores ambulantes, o cuando las mismas hayan optado por pagar el Impuesto sobre la Renta de conformidad con lo dispuesto por el Reglamento

de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

IV. Quienes otorgan 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 las personas que se refiere la fracción I de este artículo, únicamente por dichos bienes.

VI. Quienes utilicen bienes destinados sólo a actividades deportivas, cuando dicha utilización sea sin fines de lucro o únicamente por sus socios o miembros, así como quienes se dediquen a la enseñanza y cuenten con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios ...".

Partiendo de este contexto, y en relación a la fracción I, antes señalada, podemos establecer, que la exclusión por giro de actividad, en este caso, por no ser contribuyente al Impuesto sobre la Renta, resulta ser una discriminación, la cual viene a ser contraria al principio de equidad de los tributos, porque encontrándose determinados contribuyentes en los mismos supuestos: el de ser propietarios de algunos activos, los cuales como hemos visto, son materia base para el pago del impuesto al activo quedan eximidos de dicho pago en perjuicio de todos aquellos sujetos pasivos que no están exentos y por lo tanto ellos si deberán cubrir dicho impuesto.

La Ley del Impuesto sobre la Renta, en su artículo 70 y 73, nos menciona a los sujetos exentos del pago de dicho impuesto, entre los que se mencionan: a los sindicatos, asociaciones patronales, cámaras de comercio, colegios de profesionales, sólo por citar unos cuantos.

En relación a la fracción III, también podemos ver, que existe una clara violación al principio de equidad, en virtud de que se otorgan concesiones y exenciones a determinados contribuyentes, específicamente a los vendedores ambulantes.

Como se observa, hoy nuestro actual estado de derecho es vulnerado con actividades que violan la ley y que quebrantan los principios elementales de justicia. Es un estado de excepción donde se dan distintos tratos a una misma actividad.

No hay razón constitucional para hacer exclusiones dentro del universo de contribuyentes, atendiendo a la actividad a que se dediquen, porque de hacerlo el impuesto es inconstitucional.

El comercio, no puede ni debe regularse con reglas distintas, es una sola actividad fundamental para el desarrollo de cualquier sociedad. El ambulante debe pagar los mismos impuestos que el comercio establecido y por lo tanto, no debe gozar ningún tipo de exención ni concesión.

Pasando a desahogar otro aspecto de inobservancia al principio de equidad es importante señalar que el anterior artículo 6o. de la Ley del Impuesto al Activo, vigente hasta el 10 de mayo de 1996, en su fracción II señalaba como sujetos exentos del pago del impuesto al activo " a las empresas que componían el sistema financiero ".

Situación que no pudo ser sostenido por más tiempo y surgió

la necesidad por parte la Suprema Corte de Justicia de la Nación, además de las presiones que tenía por parte de los contribuyentes, de emitir la tesis de Jurisprudencia número 10/1996, en la que se explica que la exención de las empresas que componen el sistema financiero viola el principio de equidad tributaria en virtud de que no es justificación para la exención el formar parte de dicho sistema.

Jurisprudencia." ACTIVO, IMPUESTO AL. LA EXENCIÓN A LAS EMPRESAS QUE COMPONEN EL SISTEMA FINANCIERO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. El artículo 60, fracción I, de la Ley del Impuesto al Activo, vigente en su origen (actual fracción II) al establecer que exenta del pago del tributo a las empresas que componen el sistema financiero, transgrede el principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, Constitucional en virtud de que teniendo estas empresas activos destinados a actividades empresariales, y no presentarse respecto a ellas ninguna situación de beneficio o justificación social que pudiera fundar un trato privilegiado de exención, no existe razón alguna por la que respecto de ellas no se establezca que al ser sujetos del tributo deban pagar el impuesto al activo, el cual podrán acreditar al impuesto sobre la renta efectivamente pagado, sin que pueda argüirse como justificación de tal exención la dificultad para medir con exactitud al activo neto afecto a sus actividades empresariales por el hecho de operar con ahorro captado del público y con depósitos efectuados por el mismo, como se señala en la exposición de motivos de la ley, pues tal circunstancia en todo caso, podría dar lugar a prever una forma especial de determinación de la base del tributo pero, de ningún modo justifica su exención, máxime que tales empresas son contribuyentes del impuesto sobre la renta de manera tal que si pueden determinar sus utilidades para efectos de este impuesto, no existe razón alguna para presumir que en el impuesto al activo, esencialmente vinculado a aquel, no puedan hacerse la determinación relativa. Tampoco pueden admitirse como justificación de la exención que están sujetas a estricto control financiero, pues además de que ello no puede llevar a considerar innecesario el control que como "objetivo fiscal no contributivo", persigue el impuesto al activo bajo este contexto se podría afirmar que todos los contribuyentes no sólo están sujetos a control fiscal y a diversos tipos de control administrativo, de acuerdo con la naturaleza específica de cada empresa, sino que el

legislador siempre está en posibilidad de establecer nuevos sistemas de control dentro del marco constitucional, por lo que ello no puede considerarse una situación que diferencie esencialmente, para efectos fiscales contributivos, a las empresas que integran el sector financiero, de los demás sujetos pasivos del impuesto, lo que obliga a concluir que exención de mérito introduce dentro del sistema del tributo un trato desigual a iguales, lo que resulta violatorio del artículo 31, fracción IV de la Constitución, en cuanto previene como un requisito esencial de las contribuciones que sean equitativas".

Amparo en revisión 1558/90. Complementos Alimenticios, S.A. 22 de febrero de 1996. Mayoría de ocho votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Amparo en revisión 4736/90. Martex S.A. 22 de febrero de 1996. Mayoría de ocho votos. Ponente : Mariano Azuela Güitrón.

Amparo en revisión 16/92. Arrendadora Hotelera del Sureste, S.A. de C.V. 22 de febrero de 1996. Mayoría de ocho votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Amparo en revisión 5815/90. Zahori, S.A. de C.V. 22 de febrero de 1996. Mayoría de ocho votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Amparo en revisión 749/91. Compañía Marinera de la Laguna S.A. de C.V. 22 de febrero de 1996. Mayoría de ocho votos. Ponente : Sergio Salvador Aguirre Anguiano.

Gaceta S.J.F., Pleno. Tomo III. Mayo de 1996, p. 255.

El tratamiento al sistema financiero, en la época que se exenta del impuesto a sus activos, obedece a que el servicio de banca y de crédito quedaba reservado en forma exclusiva al Estado, mientras que ahora en el sistema financiero, ocurren el Estado y los particulares gobernados, incluso es mayor el porcentaje de participación de la iniciativa privada, nacional y extranjera.

La exención tenía validez constitucional por circunstancias de orden económico y social con el propósito de lograr una

efectiva justicia social o de fomentar determinadas actividades convenientes para la comunidad. (13)

En atención a las consideraciones antes expresadas, el Le_ gislador se vió en la necesidad de adicionar el artículo 5o.-B a la Lev del Impuesto al Activo, mediante el cual, el Legislador prevee una forma especial de determinación de la base del tri_ buto para aquellas empresas que forman parte del sistema finan_ ciero.

Es conveniente señalar como se compone el sistema finan_ ciero, al respecto, el artículo 7o.-B de la Lev del Impuesto so_ bre la Renta en su fracción III. Último párrafo nos dice:

" ARTICULO 7.-B. Las personas físicas que ...

I. ...

II. ...

III. ... Para los efectos de esta fracción, se entenderá que el sistema financiero se compone de las institucio_ nes de crédito, de seguros y de finanzas, de almacenes generales de depósito, arrendadoras financieras, socie_ dades de ahorro y préstamo, uniones de crédito, empresas de factoraje financiero, casas de bolsa, casas de cambio y sociedades financieras de objeto limitado, que sean residentes en México o en el extranjero ... "

Retomando nuevamente la idea expresada en líneas anterio_ res, pasamos a desarrollar el adicionado artículo 5o.-B de la Lev al Impuesto al Activo, el cual establece:

13. Cfr. GIULIANI FOUNROUGE, Carlos M.: "Derecho Financiero", Vol. I, 3a. ed., De Palma, Buenos Aires, 1977, pp. 287, 296 y 307.

" ARTICULO 5.-B. Las empresas que componen el sistema financiero consideran como activo no afecto a su intermediación financiera, los activos fijos, los terrenos, los gastos y cargos diferidos, que no respalden obligaciones con terceros resultantes del desarrollo de su actividad de intermediación financiera de conformidad con la legislación aplicable. No se incluirán los activos que por disposición legal no puedan conservar en propiedad. Estos contribuyentes sólo podrán deducir el valor del activo. las deudas contratadas para la adquisición de los activos mencionados, siempre que reúnan los requisitos a que se refiere el artículo 5o. de esta Ley ".

Aunque el legislador trató de subsanar la violación al principio de equidad, colocando en un artículo específico a todas aquellas empresas que forman parte del sistema financiero y con ello evitar la inconstitucionalidad de la Ley del Impuesto al Activo; considero, que dicha inconstitucionalidad sigue persistiendo, en razón de que, la adición hecha al artículo 5-B. de la Ley del Impuesto al Activo y la cual dice : " No se incluirán los activos que por disposición legal no puedan conservar en propiedad ", implica en los bienes muebles o inmuebles, que sean adquiridos por las empresas que componen el sistema financiero por adjudicación judicial o fiduciaria o que adquieran, por dación en pago, no integrarán la base para calcular el impuesto al Activo.

Este razonamiento dió origen a la tesis de Jurisprudencia número 11/1996 de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que expresa lo siguiente:

Jurisprudencia." ACTIVO, IMPUESTO AL. EL ANALISIS DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LOS PRECEPTOS DE LA LEY QUE LO REGULA EXIGE CONSIDERAR QUE SU OBJETO RADICA EN LOS AC

TIVOS, CONCURRENTES A LA OBTENCIÓN DE UTILIDADES, COMO SIGNO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, ASÍ COMO QUE ELLO SE ENCUENTRA VINCULADO A SUS FINES FISCALES (CONTRIBUTIVO Y DE CONTROL) Y A LOS EXTRAFISCALES DE EFICIENCIA EMPRESARIAL. Del contenido de los artículos 25, 28 y 31 fracción IV de la Constitución y, específicamente, de los artículos 10., 60., 90. y 10., de la Ley del Impuesto al Activo de las empresas (Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1988) y de la exposición de motivos de la iniciativa correspondiente resulta que para examinar la constitucionalidad de los preceptos de este cuerpo legal es imprescindible considerar que, si bien de la literalidad del artículo 10., el objeto de la contribución radica en el " activo " de las empresas, de los demás preceptos que integran el sistema del tributo, se infiere de dicho objeto se encuentra íntimamente vinculado, a que dichos activos sean susceptibles de concurrir a la obtención de utilidades, signo de capacidad contributiva que el legislador necesariamente debe tomar en cuenta como presupuesto esencial de toda contribución y que, además, del fin estrictamente fiscal de recaudar recursos para los servicios públicos que exige la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, persigue la finalidad fiscal de contar con un medio eficaz de control en el pago que por impuesto sobre la renta corresponda a los sujetos pasivos, así como la finalidad extrafiscal de estimular la eficiencia de los mismos en el desarrollo de sus actividades económicas".

Amparo en revisión 1558/90. Complementos Alimenticios, S.A. 22 de Febrero de 1996. Mayoría de ocho votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Amparo en revisión 4736/90. Martex, S.A. 22 de Febrero de 1996. Mayoría de ocho votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Amparo en revisión 16/92. Arrendadora Hotelera del Sureste S.A. de C.V. 22 de Febrero de 1996. Mayoría de ocho votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Amparo en revisión 5815/90. Zahori, S.A. de C.V. 22 de Febrero de 1996. Mayoría de ocho votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Amparo en revisión 749/91. Compañía Harinera de la Laguna, S.A. de C.V. 22 de Febrero de 1996. Mayoría de ocho votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Gaceta S.J.F., Pleno, Tomo III, Marzo de 1996, p. 5.

A este respecto se adicionó para el año de 1996 el artículo 54-A en la Ley del Impuesto sobre la Renta y la mecánica pa_

na determinar la utilidad o la pérdida en la enajenación de dichos bienes es muy parecida a la que se determina para las personas físicas. Al análisis de las modificaciones que surgieron en la Ley del Impuesto sobre la Renta, es claro que las empresas que componen el sistema financiero pueden obtener utilidades al momento de efectuar la enajenación de los inmuebles que adquirieron con fundamento en la adición del artículo 77, fracción XXXI, de la misma ley, por tal razón es lógico deducir que si para efectos del impuesto sobre la renta estableció un sistema de control que supuestamente dentro del marco constitucional permitiese a las empresas que componen el sistema financiero calcular y determinar las contribuciones que se generarían al momento de enajenarlas, por que razón el legislador no incluyó dentro de la base para calcular el impuesto al activo los activos que por disposición legal no puedan conservar en propiedad, si estos bienes son susceptibles de concurrir a la obtención de utilidades, signo de capacidad contributiva que el mismo legislador necesariamente debe tomar en cuenta como presupuesto esencial de toda contribución, razón por demás evidente que la adición en comento vuelve a violar la tesis de jurisprudencia citada con el número 10/1996 de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la que aclara: " Que si pueden determinar sus utilidades para efectos del impuesto sobre la renta, no existe razón alguna para presumir que en el Impuesto al Activo, esencialmente vinculado a aquel, no puedan hacer la determinación relativa ".

Otro aspecto de inobservancia jurídica al principio de

equidad en lo que se refiere a la Ley del Impuesto al Activo, lo que encontramos en lo establecido en el artículo 6o., en su penúltimo párrafo, al establecer que estarán exentas del pago del impuesto al activo las empresas que se encuentren en un periodo preoperativo, en el inicio de actividades, los dos siguientes y el de liquidación.

De lo anterior observamos que, todas aquellas personas físicas y morales que con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley del Impuesto al Activo (1o. de enero de 1989), y que eran sujetos al pago del impuesto sobre la renta; tenían la obligación de pagar el impuesto al activo, desde el mismo momento de su entrada en vigor, sin que hubiera existido algún plazo o prórroga para efectuar dicho entero.

Sin embargo, todas aquellas empresas de nueva creación, si gozaban y gozan de cierto tiempo para empezar a efectuar el pago del impuesto al activo.

Lo cual resulta inequitativo y desproporcional debido a que tanto las anteriores empresas como la de nueva creación son poseedoras de activos materia de la base del mencionado impuesto razón por la cual no se encuentra explicación al hecho de conceder prórroga para el pago del impuesto a unas empresas y a otras no, siendo que ambas juegan con las mismas reglas del juego, es decir, ambas persiguen el mismo fin, que es la obtención de alguna utilidad.

Finalmente otro aspecto de inobservancia jurídica, lo tenemos plasmado en el segundo párrafo del artículo 50., el cual nos menciona que: " No son deducibles las cuentas contratadas con el sistema financiero o con su intermediación ".

Es importante señalar que, por un lado el artículo 40. en su fracción II, de la Ley del Impuesto al Activo nos dice, que son activos financieros;" las inversiones en títulos de crédito ".

Es decir, que si una determinada empresa realiza inversiones en una institución comprendida dentro del sistema financiero, esta inversión será motivo de cálculo para la determinación del impuesto al activo mientras que, si una empresa solicita un préstamo a una empresa que forme parte del sistema financiero éste no podrá ser deducido del impuesto al activo.

Claramente se nota la inequidad del impuesto al activo al no permitir la deducibilidad de una deuda y si la acumulación de una inversión, ambas realizadas por una misma empresa.

3.2.3. INOBSERVANCIA AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y PROGRESIVIDAD.

Al igual que los anteriores principios, los ahora abordados también están comprendidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política, el cual dispone que las contribuciones que se tiene obligación de pagar para cubrir los gastos públicos de la Federación, de los estados y de los municipios, deben estar establecidos por las leyes.

De acuerdo al principio de legalidad, toda contribución debe, expresamente estar establecida en una norma fiscal, de lo contrario será considerada como una norma arbitraria y anti constitucional. (14)

Encontramos un sustento mejor de éste fundamento en el párrafo segundo del artículo 14 Constitucional, que garantiza que nadie puede 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.

No obstante, cabe destacar que hay una sola excepción al principio de legalidad y que establece la propia Constitución en lo que se refiere al aspecto formal. (15) La excepción se encuentra plasmada en el artículo 131, según el cual :

" ARTICULO 131. ...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 exportaciones, las importaciones 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 de cada año, someterá a su aprobación al uso que hubiere hecho de la facultad concedida ".

14. Cfr. ROSS BRAVO, Jaime: "Derecho Tributario Sustantivo", Secretaría de Estado de Finanzas de Santo Domingo., República Dominicana, 1975, p. 94.

15. Cfr. CORTINA GUTIERREZ, Alfonso: " La Obligación Tributaria y su Causa ". Porrúa, S.A., México, 1976, p. 51.

De no estar consagrada esta exención por la propia Constitución el presidente de la República no podría alterar las cuotas de los impuestos de importación o de exportación y mucho menos modificar dichas cuotas, ya que las mismas constituyen un elemento de la obligación tributaria que debe ser establecida mediante una ley formal del Congreso, de acuerdo con el principio de legalidad.

En este mismo contexto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación en los pronunciamientos que vía Precedente y Jurisprudencia ha considerado lo siguiente:

" CONTRIBUCIONES. Para que la tributación con la que los ciudadanos de la República deben contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del estado y municipio en que residan, sea proporcional y equitativa, como previene el artículo 31 constitucional, es preciso no sólo que la ley establezca el impuesto, sino que también, fije su cuantía o proporcionalidad, la cuota y forma y términos de computarla y pagarla, de otro modo sería la autoridad fiscal y no la ley, como quiere la Constitución Federal que fijaría la proporcionalidad del impuesto, con lo cual la tributación tendría un carácter arbitrario."

Suplemento 1934, p. 1035, Amparo administrativo en revisión 2821/33. García Gelasio v coagraviado, 16 de abril de 1934, unanimidad de 5 votos.

En lo referente al principio de progresividad, sólo nos resta decir, que éste es una derivación al principio de capacidad contributiva, ya que establece, que la relación que debe existir entre la cuantía del impuesto con respecto al valor de la riqueza debe ser la misma, es decir, conforme aumente la riqueza gravada, aumentará la cuantía del impuesto.

Pasando a desarrollar el aspecto de inobservancia que priva en los dos principios antes tratados podemos comenzar; por decir que no es posible estimar o considerar como legal una contribución sólo por el hecho de estar plasmada en una ley; y como ya se mencionó anteriormente; las leyes fiscales al ser establecidas deben determinar las cargas impuestas a los contribuyentes. las cuáles deben ser proporcionales y equitativas pero aún cumpliéndose todas las formalidades del proceso legislativo, una ley debe, para que tenga pleno valor jurídico, respetar los principios del bien común, de la justicia distributiva y de la igualdad entre otros.

En lo que a la Ley del Impuesto al Activo respecta, ésta no respeta el principio de legalidad de los preceptos antes expuestos, porque el sistema impositivo sobre el cual se funda es estimado, presume que todos aquellos contribuyentes que en relación con el Impuesto Sobre la Renta, operan con pérdidas o no generan ingresos, son evasores o elusores de la obligación de pagar impuestos.

Asimismo, otro aspecto de inobservancia lo tenemos en relación al principio de progresividad ya que la Ley del Impuesto al Activo no atiende a la capacidad contributiva de los contribuyentes en virtud de resultar dicho impuesto totalmente desproporcionado en el contexto de que, mientras algunos contribuyentes que cuentan con activos los cuáles les generan utilidades y sobre todo liquidez para poder llevar a cabo el pago de tal impuesto, existen otros que también cuentan con activos pero

estos no les producen ningún ingreso y sin embargo, tienen la obligación de pagar la misma tasa de impuesto por sus activos, al igual que los demás.

Es evidente que en uno y otro extremo, la capacidad contributiva es diversa y la tasa del impuesto idéntica, debido a que no se toma en cuenta la mayor o menor riqueza incluso, haciendo caso omiso de la falta de ella.

3.3. INVASION DE ESFERAS TRIBUTARIAS DEL AMBITO FEDERAL SOBRE EL MUNICIPAL.

El artículo 115 Constitucional establece en su fracción IV que la Hacienda Municipal se formará entre otros, con la percepción de ingresos sobre la propiedad inmobiliaria.

" ARTICULO 115. Los estados adoptaran ...

I. ...

II. ...

III. ...

IV. Los Municipios administrarán libremente su hacienda la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan , así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor...".

Resulta evidente que nuestra Carta Magna otorga facultades exclusivas al Municipio para administrar los ingresos y contribuciones provenientes de la propiedad inmobiliaria.

Por lo cual, consideramos que la federación no tiene facultad alguna para imponer gravámenes sobre la propiedad inmobiliaria, ni tampoco de que esta sea sujeta sólo para la integración de la base de algún otro impuesto, como lo es en el Impuesto al Activo.

Aún cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación haya establecido lo siguiente en relación a la Ley del Impuesto al Activo:

" ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. LA LEY RELATIVA AL DETERMINAR SU OBJETO, NO VIOLA EL ARTICULO 115, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL. Es cierto que, de conformidad con las reformas constitucionales de tres de febrero de mil novecientos ochenta y tres al artículo 115, fracción IV se estableció que los ingresos provenientes de contribuciones que las legislaturas estatales impusieran sobre la propiedad inmobiliaria serían para los municipios; pero tal reforma, no debe ser llevada al extremo de considerar que corresponde al municipio el cobro y administración de las contribuciones que tomen en cuenta algún aspecto de la propiedad inmobiliaria para integrar la base sobre la cual deben pagarse (como acontece en el impuesto al activo de las empresas) y por lo que, consecuentemente, su creación sea facultad exclusiva de las legislaturas estatales ."

Gaceta S.J.F. Pleno. Núm. 35, noviembre 1990, p. 46.

No estamos de acuerdo en este último punto de vista, en virtud, de que la propiedad inmobiliaria sí es gravada por la Ley del Impuesto al Activo y por lo tanto, es sujeta para determinar el pago de tal impuesto, así está expresado en el artículo 2o., en su fracción III :

" ARTICULO 2. El contribuyente determinará ...

I. ...

II. ...

III. El monto original de la inversión de cada terreno, actualizado en los términos del artículo 3o. de esta ley, se dividirá entre doce y el cociente se multiplicará por el número de meses en que el terreno haya sido propiedad del contribuyente en el ejercicio por el cual se determina el impuesto ...".

De aquí se desprende, que el ámbito tributario federal invade al ámbito municipal y por ende, consideramos que existe un aspecto de inconstitucionalidad en el contexto, de que se esta gravando dos veces a una misma materia.

Por otro lado y atendiendo a la definición que se da de activos, en los mismos queda comprendida toda la propiedad inmobiliaria que conforme a lo establecido por la propia Constitución, no puede ser gravado para sostener o sufragar el gasto público de la Federación.

También decimos que, no existe concurrencia de facultades, porque dicho texto establece como facultad exclusiva de los Estados el determinar contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria, pero incluso las mismas deben ser destinadas a los municipios.

El principio general de concurrencia es desechado por el propio artículo 124 Constitucional el cual establece :

" ARTICULO 124. Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios

federales, se entienden reservadas a los Estados “.

En el mismo contexto, tenemos que el Congreso de la Unión tiene facultad exclusiva para gravar aquellas fuentes expresamente determinadas en la Constitución, mismas que se encuentran plasmadas en el artículo 131 y las prohibidas a los estados las encontramos en el artículo 117 del mismo ordenamiento.

Así, la Constitución en su artículo 73, fracción X, y XXIX, establece facultades exclusivas al Congreso de la Unión para legislar sobre determinadas materias.

Sin embargo, en ninguno de los preceptos arriba señalados, se hace referencia en la cual se indique que el Congreso tenga facultades para gravar la propiedad inmobiliaria.

Las facultades atribuidas al Congreso son facultades relativas a la regulación de alguna materia en forma exclusiva y no al establecimiento de impuestos, ya que, ambas facultades son totalmente distintas pues, cuando se establece un impuesto sobre alguna materia no se está legislando en relación con la misma. (16)

En conclusión, la Ley del Impuesto al Activo invade la competencia estatal para determinar contribuciones, ya que, como se mencionó anteriormente, está gravando a la propiedad inmo-

16. Cfr. CARRASCO IRIARTE, Hugo; op. cit., pp. 227 y 228.

liaria, así también decimos que, la misma Ley invade a la jurisdicción municipal, porque destina un ingreso que corresponde a dichas entidades, para cubrir el gasto público de la Federación.

3.4. ASPECTOS SOCIALES Y ECONÓMICOS QUE DETERMINAN LA ABROGACION DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

Hoy en día, en nuestro país, se viven una serie de problemas económicos, políticos y sociales provocados en su mayoría, por la mala política económica aplicada últimamente, siendo esta en gran medida por la apertura irresponsable de nuestro mercado a los productos extranjeros, así como, la falta de programas efectivos que motiven la inversión en nuestro país por parte de nuestros gobernantes.

En épocas de crisis, como la que venimos sufriendo desde hace ya algunos años, los problemas económicos y sociales han ido en aumento, provocando con ello desempleo, inseguridad y pobreza extrema. (17)

A través de la historia, las contribuciones han representado el recurso principal de los gobiernos, independientemente de la forma o nombre que se le dé a éstos. Desde tiempos remotos, culturas del mundo antiguo ya establecían tributos que pagaban

17. Cfr. CASTILLO CARRASCO, Salvador; "Los Sectores Sociales al Margen de la Seguridad Social", Facultad de Derecho, UNAM, México, 1970, p. 127.

sus habitantes, las culturas prehispánicas no fueron la excepción: por ejemplo, los aztecas imponían tributos a los pueblos conquistados, los cuales, podían ser pagados incluso con esclavos.

El florecimiento de una nación depende, entre otras cosas, de la óptima utilización de las contribuciones. La instauración de un nuevo impuesto debe ser totalmente justificada; no siempre el hecho de crear nuevos impuestos o elevar los ya existentes, desemboca en una mayor recaudación, y si en cambio, provoca desajustes de la economía en general, ocasionando muchos problemas.

En diversos casos, paradójicamente se ha visto, que la disminución de la carga impositiva incrementa la recaudación en un mediano plazo. Esto se debe principalmente a que entre más justas sean las tasas de impuestos, menos evasión existe; además, reactivan la economía, fomentando la planta productiva y por ende, aumenta el número de contribuyentes. Es igualmente importante la confianza que el pueblo tenga en su gobierno para que no exista evasión.

Como ejemplo, tenemos que dentro de una filosofía tributaria parecida a la mencionada en el párrafo anterior, se encuentran los países asiáticos, cuyo desarrollo económico ha sido impresionante en la última década y que por mucho han superado a México. En contraste, dentro de las tasas más altas que existen en el mundo, son las establecidas actualmente en nuestro país

hablando específicamente del Impuesto sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado.

Los retos que enfrentan las empresas en esta crisis son más_ vasculos. y en muchos de los casos, no soportan la carga impo_ sitiva. Cada vez es más preocupante el cierre de empresas y el aumento del desempleo que esto genera.

La innovación de nuevos modelos tributarios, acorde con nuestra realidad económica, de empresas devastadas o contribu_ vientes de escasa capacidad de ahorro, podría contribuir al me_ joramiento en general y porque no decirlo, al incremento de in_ gresos por recaudación, en un mediano o tal vez largo plazo.

La creación de la Ley del Impuesto al Activo vino a provo_ car una gran cantidad de problemas en la economía de todos a_ aquellos contribuyentes que fueron sujetos al pago de dicho im_ puesto. Desde su promulgación la Ley del Impuesto al Ativo fue rechazada por los contribuyentes pues desde entonces era consi_ derada como inconstitucional.

La inobservancia a los principios constitucionales de pro_ porcionalidad, equidad y legalidad por parte de la Ley del Im_ puesto al Activo constituye en gran medida, una de las princi_ pales quejas del pueblo mexicano y sobre todo, de aquellas per_ sonas que de algún modo contribuyen al sostenimiento del gasto público.

La Ley del Impuesto al Activo ha venido mermando la liquidez de las empresas pues, si antes las empresas no podían cubrir el pago del Impuesto sobre la Renta o en su caso, obtenían pérdidas fiscales, era notorio que no podrían pagar un nuevo impuesto.

No obstante, para nuestros gobernantes esto no ha sido motivo para seguir manteniendo vigente dicha Ley. Desgraciadamente, a nuestro gobierno pareciera no importarle la situación por la que atravieza la economía de las empresas, importándole únicamente la obtención de recursos para sufragar el gasto público.

Sin embargo, es importante recordarle a nuestros gobernantes que la economía del país radica precisamente, en el buen funcionamiento de nuestras empresas, en la inversión que se haga en las mismas, pues de ellas depende la generación de recursos y por consiguiente la generación de empleos y la reactivación de toda nuestra economía. Las empresas son el motor de toda economía y si terminamos con ellas, terminaremos con la unidad generadora de recursos.

La creación de nuevos impuestos, como al Ley del Impuesto al Activo, no desemboca, como ya se dijo, en mayor captación de recursos sino por el contrario, motiva el descontento de los contribuyentes. Así también tenemos que, la aplicación de medidas erróneas para recaudar mayores ingresos, como el terrorismo fiscal, resultan contraproducentes, porque lo único que generan es que la gran mayoría de contribuyentes opte por la evasión

fiscal.

Los reclamos hacia la carga fiscal en México, así como el descontento hacia las medidas fiscalizadoras recientemente aplicadas, resultan agobiantes para todos los contribuyentes, desalentando así, la inversión productiva en nuestro país.

Nuestras autoridades han afirmado que la carga fiscal en nuestro país es similar a la de otros países, sin embargo, los indicadores que ellas mismas nos enseñan referente a la recaudación muestran lo contrario ya que, ésta resulta ser inferior.

Entonces, resulta ser que los recursos fiscales son insuficientes para satisfacer las necesidades del gasto público originando con ello más recaudación impositiva. La principal causa del desequilibrio presupuestal, es la existencia de una base pequeña de contribuyentes la cual se traduce en una elevada evasión fiscal. Entonces decimos que, para disminuir la carga fiscal de los contribuyentes cumplidos será necesario abatir considerablemente el problema de la evasión.

A pesar de las acciones instrumentadas, para ampliar la base de contribuyentes y abatir la evasión, estas han sido insuficientes.

Por todas las razones antes comentadas, creemos necesario llevar a cabo por parte del gobierno la Abrogación de la Ley del Impuesto al Activo, por considerar que atenta contra los

principios constitucionales y que además, atenta contra la economía de nuestro país.

Empero, para determinar la Abrogación de la Ley del Impuesto al Activo, será necesario otorgar algunas alternativas que determinen dicha situación.

Entonces decimos, será necesario implementar mayores medidas que nos permitan incrementar la base de personas sujetas al pago de impuestos, realizando más esfuerzos de fiscalización los cuales no deberán ser molestos y sobre todo no intimiden a los contribuyentes, para así, evitar que estos opten por la evasión fiscal.

Aunado a lo anterior, otra alternativa sería, fomentar de manera relevante la simplificación administrativa la cual contribuiría a impulsar y acelerar el proceso de normalización fiscal de la micro, pequeña y mediana empresa, cumpliéndose así los principios clásicos de economía y justicia tributaria, además, permitiría ofrecer a los empresarios un sistema certero de causación de los gravámenes, para que no queden inmersos en la incertidumbre jurídica que actualmente priva en la interpretación compleja de los impuestos.

Para lograr un resultado práctico y llegar a lo que constituiría una verdadera y real simplificación, se propone dar la opción a los contribuyentes de adoptar el régimen de la determinación estimativa de la utilidad fiscal, basada en un porcen-

taje de los ingresos, este sistema sería semejante al que se aplica actualmente a los causantes menores y a las personas físicas arrendadoras de inmuebles. Este sistema de determinación estimativa de la utilidad eliminaría por su propia naturaleza el Impuesto al Activo.

La estimación de la utilidad fiscal sobre bases reales es ahora factible para todo tipo de contribuyentes, porque los que realizan operaciones con el público en general, tienen fiscalizados sus ingresos a través de las máquinas registradoras de control fiscal que están obligadas a utilizar; y quienes realizan operaciones con otros contribuyentes, están obligados a expedir comprobantes impresos en talleres autorizados, reciben por el grueso de sus operaciones la contraprestación en cheque nominativo para abono en cuenta bancaria del beneficiario, y tanto el adquirente como el enajenante o prestador de servicios cumplen con otros requisitos de control fiscal; obligaciones que en conjunto se han convertido en un medio indirecto de control efectivo de los ingresos de los contribuyentes.

La aplicación de pruebas técnicas permite, de acuerdo con la experiencia del fisco federal, estimar con precisión muy aceptable la utilidad por cada giro, suprimiendo el excesivo aparato administrativo que actualmente existe. La simplificación en el pago de los impuestos, sobre todo en el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto al Activo, así como, la supresión de los complicados trámites administrativos, vendría a ser un aliado para la normalización fiscal, ya que, eliminaría uno de

los más relevantes factores que inducen a la evasión fiscal.

Finalmente, cabe destacar que nuestro gobierno ha comenzado a darse cuenta que la Ley del Impuesto al Activo, ha resultado nociva para todos los contribuyentes y además no ha cumplido con el objetivo de incrementar la recaudación, sino todo lo contrario, y esto se ha venido notando con las exenciones que de éste impuesto se han hecho y como ejemplo tenemos; el Decreto mediante el cual se eximió del pago de diversas contribuciones federales y se otorgaron estímulos fiscales, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el día 10. de noviembre de 1995; el cual dió cierto alivio a aquellos contribuyentes que con motivo de sufrir pérdidas fiscales no hubieran realizado pagos del Impuesto sobre la Renta, pero si originándoles pagos del Impuesto al Activo.

Por tal motivo, mediante ese Decreto se eximió totalmente del pago del Impuesto al Activo que se causare durante el ejercicio fiscal de 1996, a los contribuyentes del citado impuesto cuyos ingresos para efectos de la Ley Impuesto sobre la Renta en el ejercicio fiscal de 1995, no hubieren excedido de siete millones de pesos.

Y siguiendo con la misma política; nuestro gobierno nuevamente eximió totalmente del pago 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, en el ejercicio fiscal de 1996 no ex_

cedan de ocho millones novecientos mil pesos.

Lo anterior fue publicado en el Diario Oficial de la Federación, el día martes 24 de diciembre de 1996, mediante decreto que en materia fiscal otorgaba diversas estímulos fiscales.

Por lo anteriormente expuesto, nos pronunciamos por la Abrogación de la Ley del Impuesto al Activo, entendiéndose como tal, la supresión total de dicha Ley. (18)

En virtud, de que la misma viola los principios constitucionales establecidos en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución, y que además no cumple con los objetivos para los que fue creada, puesto que, esta Ley está dirigida a castigar la falta de éxito de las empresas, debido a que grava la falta de utilidad fiscal de las mismas.

18. Cfr. OSORIO, Manuel: op. cit., p. 241.

CONCLUSIONES.

PRIMERA. La inobservancia jurídica de la Ley del Impuesto al Activo, se observa, en el momento en que tal Ley no cumple con los principios constitucionales de legalidad, equidad y proporcionalidad, establecidos en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución; requisitos indispensables que cualquier impuesto debe de observar para ser considerado como constitucional.

SEGUNDA. La Ley del Impuesto al Activo es ilegal, en virtud, de que determina contribuciones que resultan desproporcionadas e inequitativas, además, de sostener el tributo con base en una estimación o presunción de ingresos.

TERCERA. El impuesto creado en la Ley del Impuesto al Activo es inequitativo, porque de manera reiterada trata en forma desigual a las personas (Físicas o Morales), que se encuentran en la misma situación jurídica; otorgando exenciones a sólo una parte de sujetos pasivos o, en su caso, liberándolos totalmente del pago de dicho impuesto, tal y como sucede actualmente.

CUARTA. El impuesto al activo es desproporcional, en virtud, de que no atiende a la capacidad contributiva de los contribuyentes obligados a su pago, tasando a todos los sujetos pasivos con el mismo porcentaje del 1.8%, sin tomar en cuenta

falta de ella.

QUINTA. La Ley del Impuesto al Activo, pretende ser complemento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sin embargo, resulta contradictoria esta acepción, en virtud de que, en realidad, ésta Ley opera cuando existe ausencia de utilidad fiscal y más concretamente de resultado fiscal; además, la misma, pareciera ser, tener como finalidad castigar la falta de éxito en las actividades comerciales o empresariales, sin tomar en cuenta, que con esto, se pueda eliminar a toda la planta productiva de nuestro país.

SEXTA. La Ley del Impuesto al Activo, invade la competencia estatal, para determinar contribuciones, ya que, está gravando a la propiedad inmobiliaria, invadiendo con ello la jurisdicción municipal, en razón de que, destina un ingreso que corresponde a los municipios, para cubrir el Gasto Público de la Federación.

SEPTIMA. El florecimiento de una nación depende, entre otras cosas, de la óptima utilización de las contribuciones, empero, la existencia de impuestos como el establecido en la Ley del Impuesto al Activo, resulta ser nocivo para la misma nación, en razón de que, éste no cumple con la expectativa de obtener una mayor recaudación de ingresos tributarios, por el contrario, ha provocado grandes desajustes en la economía de las empresas; actualmente los problemas que estas enfrentan son

carga impositiva que sobre ellas recae; siendo cada vez más preocupante el número creciente de empresas que cierran sus puertas y, por consiguiente, el aumento desmedido del desempleo así como, la generación de otros problemas, no menos importantes, de carácter social y económico que afectan directamente a toda la nación.

OCTAVA. La creación de nuevos impuestos, como el regulado en la Ley del Impuesto al Activo, o el incremento en las tasas de los ya existentes, no desemboca, como ya se citó, en una mayor captación de recursos, y sí en la creación de grandes problemas. Los reclamos hacia la carga fiscal en nuestro país, así como, el descontento hacia las medidas fiscalizadoras recientemente aplicadas, resultan agobiantes para todos los contribuyentes, desalentando con ello, toda posible inversión en el país. Aún cuando nuestro gobierno ha afirmado que la carga fiscal en nuestro país es similar a la de otros, nuestra recaudación sigue siendo inferior; una de las causas de este desequilibrio lo es, la existencia de una base pequeña de contribuyentes, la cual se puede traducir en una elevada evasión fiscal.

NOVENA. Por todo lo antes expuesto, se debe Abrogar la Ley del Impuesto al Activo, en virtud de que, viola los principios constitucionales de legalidad, equidad y proporcionalidad, establecidos en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución Federal. A la vez, será necesario implementar algunas medidas que nos permitan aminorar el impacto que sufra la

Lev, las cuáles serían; incrementar la base de contribuyentes, eliminar todo tipo de estímulos y exenciones, realizar una simplificación en el pago impuestos y, finalmente, adoptar la tasa progresiva en materia del Impuesto sobre la Renta.

B I B L I O G R A F I A

DOCTRINA

- BRISEÑO SIERRA, Humberto, Derecho Procesal Fiscal. Cárdenas Editor y Distribuidor, 2a. ed., México, 1975, 722 pp.
- CARRASCO TRIARTE, Hugo, Derecho Fiscal Constitucional. Harla 2a. ed., México 1993, 473 pp.
- CASTILLO CARRASCO, Salvador, Los Sectores Sociales al Margen de la Seguridad Social. Facultad de Derecho, UNAM, México, 1970, 320 pp.
- CORTINA GUTIERREZ, Alfonso, Curso de Política de Finanzas Públicas de México. 1a. ed., Porrúa, S.A., México, 1977, 318 pp.
- CORTINA GUTIERREZ, Alfonso, La Obligación Tributaria y su Causa. Porrúa, S.A., México, 1976, 353 pp.
- DE LA CRUZ ROBLES, José Alfredo, Hacienda Pública y Potestad Tributaria Municipales. Colección de Estudios Jurídicos, Tribunal Fiscal de la Federación, vol. XIV, 522 pp.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano. Porrúa, S.A., 12a. ed., México, 1983, 956 pp.
- DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, Elementos de Derecho Administrativo. 1a. ed., Limusa, México, 1986, 235 pp.
- DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario. 3a. ed., Limusa, México, 1988, 223 pp.
- FLORES ZAVALA, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. 17a. ed., Porrúa, S.A., México, 1976, 447 pp.
- FRAGA, Gabino, Derecho Administrativo. 32a. ed., Porrúa, S.A., México, 1993, 506 pp.
- GARCIA MAYNEZ, Eduardo, Positivismo Jurídico, Realismo Sociológico y Jusnaturalismo. UNAM, 3a. ed., 1986, 178 pp.

- GIULIANI FOURROUGE, Carlos M. Derecho Financiero. Vol. I, 3a. ed., De Palma, Buenos Aires, 1977. 522 pp.
- KELSEN, Hans. Teoría General del Derecho y del Estado. UNAM 2a. ed., 3a. Reimpresión, México, 1983. 477 pp.
- LUGUI, Juan Carlos. La Obligación Tributaria. 2a. ed., De Palma, Buenos Aires, 1989. 462 pp.
- MARGAIN MANAUTOU, Emilio. La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano. Universidad Autónoma de SLP, 2a. ed., México, 1967 208 pp.
- MARIA MARTIN, José y RODRIGUEZ USE, Guillermo F. Derecho Tributario Procesal. 2a. ed., De Palma, Buenos Aires, 1987. 480 pp.
- QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YAREZ, Jorge. Derecho Tributario Mexicano. 2a. ed., Trillas, México, 1974. 371 pp.
- RODRIGUEZ LOBATO, Raul. Derecho Fiscal. 2a. ed., Harla, México, 1983. 309 pp.
- ROSS BRAVO, Jaime. Derecho Tributario Sustantivo. Secretaría de Estado de Finanzas de Santo Domingo, República Dominicana, 1975. 425 pp.
- SANCHEZ LEON, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. 9a. ed., Cárdenas Editores y Distribuidores, México, 1994. 649 pp.
- SANCHEZ PISA, José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal. 5a. ed., Pac, México, 1995. 132 pp.
- VILLEGAS H., Eduardo. El Nuevo Sistema Financiero Mexicano. 1a. ed., Pac, México, 1991. 218 pp.

LEGISLACION

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Código Fiscal de la Federación.
- Ley del Impuesto al Activo.
- Ley de Amparo.
- Ley de Ingresos de la Federación.
- Ley de Coordinación Fiscal.
- Ley del Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público.

OTRAS FUENTES

- ARMIENTA HERNANDEZ, Gonzalo. Necesidad de un Nuevo Marco Constitucional en la Coordinación Fiscal. Revista PAF, México, 1995, No. 135, quincenal, 128 pp.
- CABANELLAS, Guillermo. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Editorial Heliosta, SRL., T. VI., P.º., 21a. ed., Buenos Aires, 1989, 542 pp.
- CASTILLO CARRASCO, Salvador. Distribución de la Soberanía Tributaria en México. Revista PAF, México, 1995, No. 143 quincenal, 112 pp.
- Instituto de Investigaciones Jurídicas. Diccionario Jurídico Mexicano. Porrúa, S.A., UNAM, 1993, 412 pp.
- OSORIO, Manuel. Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales. 3a. ed., Editorial Heliosta, Buenos Aires, 1978, 623 pp.