



109
zey
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES ACATLAN

LA DOBLE TRIBUTACION EN EL PAGO DE LOS IMPUESTOS AL ACTIVO Y PREDIAL

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A

MIGUEL ANGEL GARCIA LOPEZ

ASESORA: MA. EUGENIA PEREDO GARCIA-VILLALOBOS.



UNAM CAMPUS ACATLAN, EDO. DE MEXICO.

TESIS CON FALLA DE ORIGEN



1998.

268702



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 mis padres:

Florida López Sánchez

y

Florentino García Méndez

A mis hermanos:

**Ermelo, Rosa, Mirna, Edith, Felipa,
Fernando, José, Oscar, Gabriela,
Adrián y Geovani**

Con mucho respeto al:

Licenciado Jorge Humberto Martínez Torres

**Y quien realmente sabe ser amigo
compañero en la universidad:**

Jorge Ramos Córdova

**A quien dedicó su valioso tiempo
para la realización de la presente tesis:**

Lic. Ma. Eugenia Peredo García Villalobos.

INDICE

INTRODUCCION	1
--------------------	---

CAPITULO PRIMERO

La actividad financiera del Estado	7
1.1. El Estado	7
1.2. La Obtención de Recursos	17
1.3. La Administración o Gestión de los Recursos	29
1.4. La Erogación de los Recursos	30

CAPITULO SEGUNDO

El impuesto o tributo	32
2.1. Concepto	32
2.2. Características y Principios	36
2.3. Clasificación	56
2.4. Elementos	58
2.4.1. Sujeto	58
2.4.2. Objeto	59

2.4 3. Base	59
2.4 4. Tasa	59
2.4 5. Tarifa	60
2.4 6. Epoca y forma de pago	60

CAPITULO TERCERO

La doble tributación	63
----------------------------	----

CAPITULO CUARTO

El impuesto al activo	72
4.1. Reseña Histórica	72
4.2. Elementos	79
4 2.1. Sujeto	79
4 2.2. Objeto	85
4 2.3. Base	93
4 2.4. Tasa	97
4 2.5. Epoca y forma de pago	97

CAPITULO QUINTO

El impuesto predial	98
5.1. Reseña Histórica	98
5.2. Elementos	100
5.2.1. Sujeto	100
5 2.2. Objeto	101

5 2.3. Base	102
5 2.4. Tarifa	103
5 2.5. Epoca y forma de pago	103
5.3. Bases Constitucionales	104

CAPITULO SEXTO

Enfoque crítico y propuesta de solución	111
CONCLUSIONES	114
BIBLIOGRAFIA	118

INTRODUCCION

La importancia de los impuestos en nuestra época es fundamental, ya que es a través de ellos que los Estados contemporáneos obtienen la mayoría de sus recursos para sufragar el gasto público. Así, el Estado desarrolla diversas actividades para cumplir los fines para los cuales fue creado, fines que son varios, pues por la evolución que a la fecha ha llegado, no sólo es un Estado liberal, sino social; lo que significa que además de las funciones de policía, desarrolla otras de índole económico, social y cultural, todas encaminadas a cumplir con una sola finalidad, el bien común.

Pero como he dicho, el impuesto o tributo constituye el pilar de todo el sistema que utiliza el Estado contemporáneo para allegarse de recursos económicos, por lo que se debe ser muy cuidadoso para no lesionar o perjudicar económicamente a los sujetos en los que recae

El impuesto no es algo de reciente creación, sino todo lo contrario, pues se tiene que desde la época más antigua ya se hacía uso de este medio en las comunidades, manifestándose a través de cargas o tributos que recaían en los miembros de las mismas.

El impuesto ha sido y es una carga para los miembros de una sociedad, que repercute de manera indirecta en sus economías, por lo que siempre se ha buscado la manera de que ésta carga sea razonable. Es decir, que sea en proporción a la capacidad económica de los sujetos en quienes recae, con la intención o finalidad de que no se vean

afectadas y mucho menos se agote la misma.

Es tan importante que el gravamen o impuesto no afecte las economías privadas y mucho menos las agote, que esto se ha elevado al rango de derechos fundamentales al establecerse en los ordenamientos jurídicos superiores la obligación de contribuir al gasto público. Pero esta obligación siempre debe ser en forma proporcional y equitativa, conceptos que se convierten en garantías o derechos. Ésto también hace seña de que muchas veces el gobierno, haciendo uso de las facultades impositivas que los mismos gobernados le otorgan, lo hace de una forma arbitraria, estableciendo impuestos que van en contra de los derechos fundamentales mencionados, afectando las economías de los particulares y muchas veces arruinándolas.

Otra forma por la cual se afecta la economía de los particulares y las agota, es gravar varias veces el mismo objeto. Que es lo que actualmente ocurre, pues dada la diversidad de impuestos o tributos, muchas veces se grava el mismo objeto, lo que en términos jurídicos se conoce como doble tributación y que en ocasiones propicia que se viole la garantía de legalidad. Tal es el caso –mismo que constituye la materia del presente trabajo– del impuesto al activo y el predial.

En efecto, desde la creación del impuesto al activo los gobernados o contribuyentes, mostraron gran inconformidad hacia él, por lo que optaron por impugnarlo a través de los diversos medios legales que existen, pero en especial por el juicio de amparo indirecto contra leyes, por considerarlo violatorio de las garantías constitucionales en materia tributaria otorgadas por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos a los

gobernados.

El motivo manifiesto que influye para que se impugne, es que el objeto que grava pertenece a otros impuestos. lo que conduce a pensar a los súbditos que por una mismo objeto se tiene que pagar doble contribución o doble impuesto, lo cual a su vez resulta injusto y antijurídico, es decir, violatorio de legalidad, y más tratándose de materias que se encuentran reservadas ya sea para la federación o para las entidades federativas.

De acuerdo con la Ley del Impuesto al Activo, que es de carácter federal, se halla que una parte del objeto de dicho tributo lo constituye la propiedad y posesión de bienes inmuebles. No obstante, esta materia es exclusiva de las entidades federativas que la gravan a través del impuesto predial. Bajo este contexto se plantea el siguiente problema:

Actualmente se grava el mismo objeto por ambos tributos, y entonces se da una doble tributación. La cual atenta contra la garantía de legalidad.

Si bien, en última instancia, el objeto del impuesto al activo lo constituyen, de acuerdo con la ley que lo crea, tanto los bienes muebles como los bienes inmuebles. Estos últimos, se componen tanto de terrenos cuanto de construcciones adheridas a ellos, los cuales son valuados para fijar la base sobre la que recae la tasa, cuota o tarifa para tener el quantum de la cantidad a enterar. De igual manera sucede con el impuesto predial, ya que también, de acuerdo con las leyes locales que lo crean, su objeto solamente lo constituye la propiedad de bienes inmuebles y las construcciones a ellos adheridas. Para fijar la base sobre la cual se aplicará la tasa, cuota o tarifa, correspondiente para obtener el quantum de la cantidad a pagar, se toman en cuenta sus valores, obtenidos a través de diferentes métodos, pero el más apropiado es el de valuación.

En consecuencia con el impuesto al activo y con el impuesto predial, existe doble tributación, pues ambos gravan el mismo objeto, lo cual es contrario a los principios jurídicos fiscales, en tanto que esa doble tributación tiene un carácter negativo, pues el impuesto al activo abarca materias reservadas a las entidades federativas.

Con estas condiciones, el presente trabajo pretende o tiene como finalidad demostrar que con el impuesto al activo –tributo federal–, y el impuesto predial –tributo local –, se da una doble tributación, porque ambos recaen sobre el mismo objeto, que es la propiedad y posesión de bienes inmuebles.

Para poder demostrarlo, se destina un capítulo al estudio de la actividad financiera del Estado; de la que se dará su definición, las fases o etapas en las que se divide, así como el contenido de cada una de ellas. En lo que toca a la fase de obtención de ingresos, además, se abarcará las diversas clases de ingresos y la facultad impositiva que le corresponde a cada uno de los niveles de gobierno en que se divide el Estado mexicano. Es imprescindible explorar el campo de estudio que abarca todos estos temas, pues de esta forma se demostrará porqué la existencia de los impuestos y en quiénes recae la facultad, poder o potestad de establecerlos además de que constituye la principal fuente de ingresos de los Estados contemporáneos y como se debe manejar y gastar lo obtenido a través de ellos.

A continuación, se pasará al estudio de toda una teoría general del impuesto, en la que se expondrá la definición del impuesto o tributo, los elementos que lo componen, a saber sujeto, objeto, base, tarifa o tasa, época y forma de pago, así como las características o principios que de acuerdo con la ciencia jurídica deben de contener, y las clasificaciones

que de ellos existen. En lo que respecta a las características, se señalará lo que es una obligación, por lo que se indicará las formas de nacimiento y de extinción de la misma. Otras características que se abarcan serán las relativas a que el tributo debe estar establecido en una ley en sentido formal y material, que debe ser proporcional y equitativo y que el producto que de él se obtenga debe ser destinado al gasto público. En materia de proporcionalidad y equidad, se abarcan los principios de Adam Smith, ya que constituyen sus antecedentes.

Los impuestos se clasifican en impuestos personales y reales, directos e indirectos, generales y especiales, específicos y ad valorem, alcabatorios, fiscales y extrafiscales, los que gravan la prestación de servicios y consumo, y finalmente, los que gravan el ingreso y la riqueza. Es justificable integrar al estudio todos estos temas, para poder entender los subsecuentes capítulos, ya que en ellos se limita al estudio en forma particular de los impuestos que interesan.

Se continuará con el análisis de la institución jurídica de la doble tributación, piedra fundamental de todo el estudio, ya que de ella y de los temas subsecuentes, dependerá la comprobación de nuestro objetivo. Indispensable es dar su definición, naturaleza y consistencia, y la relación existente con el principio de equidad y proporcionalidad.

En los capítulos IV y V, se analizan en el impuesto al activo y el impuesto predial, respectivamente. Considero necesario dar una reseña histórica de los mismos, su definición y elementos que de acuerdo a los ordenamientos jurídicos los forman. En lo que respecta al impuesto predial, se estudian sus bases constitucionales, que aunado al análisis del tema de la doble tributación, nos llevara a cumplir nuestro objetivo.

En el sexto capítulo, que se denominará enfoque crítico y propuesta de solución, el suscrito dará su opinión a dicho problema y presentará una probable solución.

CAPITULO PRIMERO

LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

El Estado

Sea dada uno de los problemas que ha presentado el Estado es el de saber cuáles fueron las causas que le dieron origen. La metafísica nos ha enseñado que al ser se le conoce por sus causas, ya que nada puede producirse por sí mismo, sino que debe darse alguna causa por la cual se haya hecho. Por lo tanto, el Estado debe tener una o varias causas eficientes que expliquen su existencia y porqué se dio.

Para saber cuál es o son esas causas que explican su existencia, es necesario saber cuál es su origen, es decir, porqué surgió, cuándo se dio, de dónde vino a la vida. Al respecto los tratadistas en la materia han elaborado diversas teorías, con las que pretenden explicar su origen, dentro de ellas, las más sobresalientes son la teológica, la del pacto social y la histórica sociológica.

La teoría teológica sostiene que el Estado fue creado por Dios, y que por lo tanto, tiene un origen sobrenatural.

La teoría del pacto social sostiene que el Estado es una creación del hombre, es obra de la voluntad humana, por lo que su origen se encuentra en el pacto social o contrato.

La teoría histórica sociológica sostiene que el Estado es un fenómeno natural; que tiene un origen histórico, derivado de la vida misma de los hombres, como consecuencia de un proceso real y positivo.

El Licenciado Francisco Porrúa, en apoyo de la última de las doctrinas, nos dice que: La existencia de la sociedad política, el Estado, no existió siempre, sino que se originó, surgió, nació a la vida en determinado momento histórico, como consecuencia de un proceso sociológico que llevó a la conciencia de los hombres a la necesidad de construirlo. Esta necesidad se hizo patente, porque los hombres vieron que tenían que lograr un bien de categoría superior al bien propio de cada persona, el bien público. Observaron que para poder realizar plenamente su bien individual, tenían que hacerlo reuniendo el esfuerzo de todos, para conseguir el bien público, que de manera refleja hacia ellos también lograrán su fin individual. Al nacer este elemento, al entrar este ingrediente teleológico en la sociedad, esta se convierte en sociedad política, pues sabemos que precisamente esa teleología, el buscar el bien común, es la que especifica a las sociedades humanas permitiendo que se les califique de políticas.¹

Por su parte el Maestro G. Jellinek, nos indica que:

Se puede decir, por ejemplo, que el peligro común impulsa a una defensa común, y que de este modo, organizaciones que desde un principio tuvieron un carácter circunstancial llegan a tenerlo definitivo a fuerza de repetirse, o que la necesidad de buscar nuevos terrenos para pasto y para caza impulsa a arrebatar a las tribus vecinas la propiedad, lo que conduce a apretar los lazos entre cada tribu.²

De lo anterior, se tiene que la necesidad de lograr un bien público, hace que los individuos reúnan sus esfuerzos, organizándose. En consecuencia, la causa eficiente del Estado; es decir, aquella que motiva su nacimiento, es el bien público del grupo de individuos o

¹ Francisco Porrúa, *Teoría del Estado*, Porrúa, 6a Ed., México, 1973, p. 218.

² G. Jellinek, *Teoría General del Estado*, Cía. Editorial Continental, 2a Ed., México, 1958, p. 218.

comunidad social que la integran, y que es superior al bien particular de cada uno de ellos, por lo que se requiere de un ente diferente y superior a ellos, en quien encomendar el cumplimiento del tal bien, es decir, el Estado.

Por lo tanto, desde el momento en que ellos deciden reunir sus esfuerzos y organizarse, surge el Estado es decir, la sociedad políticamente constituida. Tal organización que elijan debe ser la más adecuada y eficaz, que ellos consideren, para el cumplimiento del bien público o sea, el fin que se quiere conseguir con tal reunión y organización.

Baja todas esas circunstancias, se tiene que el Estado tiene su base en el consentimiento de los gobernados; es decir, que es al pueblo a quien en última término corresponde la soberanía, y que el Estado pertenece al pueblo para ser utilizado en la forma que mas les convenga a su bienestar. No solamente tiene el individuo voz para decidir sobre la función del Estado, sino que éste existe únicamente para el servicio de aquel. Así lo establece nuestra Constitución en su artículo 39 al señalar que la soberanía nacional reside esencial y originariamente en el pueblo, que todo poder público dimana del pueblo y se instituye para el beneficio de éste. El pueblo tiene en todo tiempo el inalienable derecho de alterar o modificar la forma de su gobierno.

Ahora bien, el bien público generalmente se ha entendido como aquel que se dirige al conjunto total de los individuos y grupos que forman la sociedad. Sin embargo, parece que esta definición no es muy precisa, sino vaga, muy simple, pues en sí no establece con claridad en qué consiste el bien público; por ello recorro a citar algunas definiciones. De

esta manera se tiene que en la encíclica “*Mater et Magistra*”, lo conceptúa de la siguiente forma. “El bien público consiste y tiende a concretarse en el conjunto de aquellas condiciones sociales que consienten y favorecen en los seres humanos el desarrollo integral de su propia persona.”³

Por su parte, el Maestro Francisco Porrúa lo define como:

aqueel que debe realizar el Estado consistente en establecer el conjunto de condiciones económicas, sociales, culturales, morales y políticas necesarias para que el hombre pueda alcanzar su pleno desarrollo material y espiritual como persona humana, como miembro de la familia, de la agrupación profesional, del municipio, del Estado y de la comunidad internacional.⁴

Finalmente el Profesor Sergio Francisco de la Garza establece que:

Dentro de las funciones de promoción del bien común, el Estado debe procurar satisfacer todas aquellas actividades que conduzcan a satisfacción de todas aquellas necesidades, muchas veces individuales (como sucede con la salud y la atención médica, a través de los seguros sociales) y muchas veces colectivas, como las de educación en diversos aspectos, cuando por diversas circunstancias las formas sociales inferiores no hayan podido satisfacer esas necesidades.⁵

En suma, de las inmediatas citas textuales se destaca que el ser humano tiende a desarrollarse íntegramente, para lo cual requiere de una serie de elementos tanto materiales como espirituales, sin los cuales no podría lograr ese desarrollo.

Esos elementos, algunos van a poder ser satisfechos por él mismo, en otras ocasiones requerirá de un ente diferente para que se los proporcione.

³ *Mater et Magistra apud* Francisco de la Garza, *Derecho Financiero*, Porrúa, México, 1994, pp 12-13.

⁴ Francisco Porrúa, *Op. cit.* p. 22

⁵ Francisco de la Garza, *Op. cit.* p. 12

Generalmente se ha aceptado la teoría de que los elementos que el mismo individuo se puede proporcionar, son aquellos que satisfacen sus necesidades individuales y a veces las colectivas. Pero, los que le proporciona otro ente diferente y superior a él, son los que satisfacen necesidades señaladas en segundo término, porque si bien el sujeto requiere de ellas, porque le producen felicidad o utilidad, también a todos los integrantes del grupo a que pertenece.

Así pues, se han definido las necesidades individuales como aquellas que tiene el hombre aisladamente y que puede satisfacer por sí mismo, y las colectivas como aquellas que nacen o se agravan como consecuencia de la convivencia con otros hombres, y que para satisfacerlas se requiere de la cooperación de todos los hombres a quienes va a afectar.

No obstante, de acuerdo con la definición del Maestro Sergio de la Garza, el individuo a veces se presenta incapaz para satisfacer las necesidades individuales. Por lo que el Estado también debe procurar la satisfacción en conjunto de todas, tanto colectivas como individuales

Por lo tanto, el bien común no se refiere únicamente a las necesidades colectivas, sino también a las individuales

Consecuentemente, el bien público engloba las siguientes necesidades:

a. De orden y paz

Es necesario que en la convivencia de los seres humanos exista un orden y tranquilidad para su desarrollo. Ese orden y paz lo procura el Estado mediante el establecimiento de normas jurídicas, con las cuales regula la conducta de los mismos, a fin de que con sus conductas, entre ellos, no se lesionen o perjudiquen.

b De coordinación

Este tipo de necesidad surge por motivos económicos. La desigualdad económica entre los miembros de una colectividad hace necesaria la intervención del Estado, con la finalidad de lograr una mejor convivencia entre ellos. Intervención que realiza a través de establecimiento de normas jurídicas, con ellas se evita que los que tengan los productos económicos necesarios para satisfacer las más elementales necesidades, se aprovechen de los que no los tienen oponiéndoles una serie de obstáculos para que los puedan tener, como por ejemplo dárselos a un precio elevadísimo que hace imposible su adquisición; también otorga una serie de bienes y servicios que los particulares pueden hacerlo. Empero, el Estado lo hace por razones de estrategia económica.

c De ayuda aliento y eventualmente de suplencia de las actividades, que generalmente se les ha conocido como de justicia social

Esta, se cristaliza a través de la ayuda que el Estado otorga a los miembros de la sociedad que se encuentran en situaciones desfavorables tanto económica como socialmente. Lo que hace que no puedan cumplir sus necesidades, aun las más elementales por ellos mismos. Por lo que ante esta situación, el Estado interviene mediante servicios de seguridad social.

Sin embargo, para verse materializado el bien común, el Estado debe desarrollar una serie de actividades con las cuales satisfaga las necesidades, tanto individuales como colectivas, que integren el bien público. A esta práctica se le conoce como servicio público.

Para precisar el contenido y alcance de lo que es el servicio público, se ha de citar

algunas definiciones Según Carlos Oviedo, el servicio público

es una ordenación de elementos y actividades para un fin; el fin es la satisfacción de una necesidad pública aunque hay necesidades de esta clase que se satisfacen por el régimen de servicio privado, el servicio público implica la acción de una personalidad pública, aunque no siempre sean las personas administrativas las que asumen esta empresa; da lugar a una serie de relaciones jurídicas constitutivas de un régimen jurídico especial, distinto, por tanto, del régimen jurídico general de los servicios privados.⁶

En materia jurisdiccional fue fijado su concepto por la Segunda Sala Regional Metropolitana del Tribunal Fiscal de la Federación al resolver el juicio número 4247/937. Para llegar a él, la Sala primeramente explicó lo que es una concesión de servicio, señalando que éste consiste en un acto por el cual un particular se comprometa a asegurar y otorgar, a su riesgo y expensas, un servicio que originariamente corre a cargo del Estado, a cambio de una remuneración. Lo cual, deriva de los beneficios que se obtienen de la prestación del servicio. Luego, fijó el concepto de servicio público, caracterizándolo como aquel servicio técnico prestado al público, de una manera regular y continua, para la satisfacción del orden público y por organización pública. Finalmente precisó, que los conceptos de orden público y organización pública, se traducen, respectivamente, en interés público o necesidad pública, y organización pública, el Estado.

Por otra parte, doctrinariamente, el servicio público se caracteriza por ser una actividad técnica, otorgada por la Administración Pública, o por un particular que quede autorizado por ella para prestarlo, encaminado a satisfacer una necesidad colectiva de interés general; sujeto a un régimen especial de derecho. Es decir, tal necesidad pública

⁶ Carlos Oviedo *apud* Ernesto Flores. *Elementos de Finanzas Públicas*, Porrúa, 2a. Ed., México, 1984, pp 13 y

debe estar establecida en una ley, en la que a su vez se imponga la obligación del Estado de satisfacerla, para asegurar la legalidad.⁷

Por tanto, un servicio público, siempre va a estar encaminado a satisfacer una necesidad pública o colectiva, ya sea que beneficie a una parte de la sociedad o a toda. Ahora bien, necesidad se define como los elementos necesarios que requiere el ser humano para su subsistencia y progreso como tal.

Se ha identificado al servicio público, por su carácter formal, como aquel que realiza el Poder Ejecutivo. Sin embargo, se considera que servicio público es todo aquello que realiza el Estado en su carácter de ente público.

Por otra parte, es preciso mencionar que la actividad de Estado implica tres aspectos diferentes, la forma de realizarse, las facultades para realizarse y lo que ha de realizarse; a lo cual la ciencia del Derecho Administrativo ha dado el nombre, respectivamente, de funciones, atribuciones y cometidos del Estado.

Se dice que son funciones del Estado, las formas de realizar las actividades del mismo, tales funciones son la legislativa, ejecutiva y jurisdiccional.

Es preciso de hacer notar, que se ha señalado como tercera función a la jurisdiccional y no la judicial, pues esta última a lo que se refiere es al órgano que en sí le corresponde realizar la función jurisdiccional, tanto es así que se hable de tres poderes, legislativo, ejecutivo y judicial, encomendándosele a este último la solución de los conflictos surgidos por el cumplimiento, aplicación o interpretación de las normas jurídicas, no obstante, su función no se limita a ésto, ya que también tiene que realizar funciones

⁷ *Id.* Andres Serra Rojas, *Derecho Administrativo, primer curso*, Porrúa, 16a. Ed., México, 1994, p. 102

legislativas y ejecutivas.

Así, lo correcto es hablar de función jurisdiccional y no judicial, pues la primera es la que realmente determina el contenido de dicha función, en virtud de que se refiere a la solución de conflictos surgidos por el cumplimiento, aplicación e interpretación de las normas jurídicas, mientras que la segunda únicamente identifica al órgano del Estado que realiza la función jurisdiccional, sin que ello implique que su actividad únicamente se limite a ella. En otras palabras, la función jurisdiccional se refiere al fondo, mientras la judicial denota la forma.

Por su parte, atribuciones del Estado, son las facultades o autorizaciones que se le da al Estado para que pueda realizar las actividades que se le encomienden, las cuales se ven plasmadas en los diferentes ordenamientos legales, pero en especial en la Constitución Política. Es importante hacer notar que las atribuciones son exigidas por el principio de legalidad, ya que el Estado no puede hacer o dejar de hacer algo si no está plenamente facultado para ello, facultades que solamente se pueden dar a través de leyes y reglamentos administrativos.

Finalmente los cometidos del Estado, son las materias que integran la actividad, se podría decir que es su objeto, es lo que en sí tiene que realizar el Estado, como por ejemplo, la justicia, la vivienda, la salud, la educación, la defensa nacional. Entonces, el cometido del Estado es toda aquella tarea o finalidad para la cual única y exclusivamente fue creado, como forma de organización política jurídica de la sociedad.

Por lo tanto, si ya se ha establecido que el bien público es aquel que debe procurar el Estado y consiste en allegar de todos los elementos necesarios a los hombres para su

subsistencia y progreso como ser humano; y que muchas veces esos elementos pueden ser satisfechos por el mismo y en otros casos por otro ente diferente. Además, esos elementos son de tipo económico, social, cultural, de justicia, de orden, de paz y político, entonces, el bien público no es aquel que se satisface o que se colma con las actividades que realiza la Administración Pública, porque la justicia y el orden se satisfacen también por otros órganos distintos a la Administración, como son los poderes Legislativo y Judicial.

Por otra parte, es preciso señalar que para desarrollar todas las actividades necesarias para satisfacer las necesidades que integran el bien público, se requiere de una serie de recursos de carácter material, los cuales el Estado debe procurar, administrar y erogar. A esto se le conoce como actividad financiera del Estado.

Para Gutanini la actividad financiera:

.. la cumple el Estado para administrar el patrimonio, para determinar y recaudar los tributos, para conservar, destinar o invertir las sumas ingresadas, y se distingue de todas las demás en que no constituye un fin en sí misma, o sea, en que no atiende directamente a satisfacción de las necesidades de la colectividad, sino que cumple una función instrumental de fundamental importancia, siendo su normal desenvolvimiento una condición indispensable para el desarrollo de todas las restantes actividades.⁸

De esta manera, se tiene que la actividad financiera del Estado se integra de tres etapas, la obtención de ingresos o de los recursos necesarios, la administración o gestión del patrimonio del Estado por cuanto a la afluencia de recursos que ello producirá, y la erogación de los mismos que en concepto de gasto público debe realizar el Estado.

Aun existe gran polémica en cuanto al contenido y la división de las fases de la

⁸ D. A. Giannini. *Instituciones de Derecho Tributario*, Ed. de Derecho Tributario, Madrid, 1957, p.30.

actividad financiera del Estado. Los tratadistas no han llegado a un consentimiento común en cuanto a esto. La definen, la dividen y le dan el contenido de acuerdo al punto de vista personal, que toman con base en su preparación o especialización.

1.2 La Obtención de Recursos

La obtención de recursos la realiza el Estado, mediante funciones de Derechos Privado y Público. En el primer caso, los obtiene a través del uso, goce y enajenación de sus propios bienes de dominio privado, y por la prestación de servicios bajo esa función. Por vía de funciones de Derecho Público, los obtiene a través de las contribuciones, que establece al ejercer el poder de imperio que le otorgan los ciudadanos, por las sanciones económicas que impone a los infractores de la ley, así como los empréstitos, la emisión de bonos de deuda pública, la emisión de papel moneda y otros financiamientos de varios orígenes.

Se ha sostenido la controversia respecto a si todos los ingresos que obtiene el Estado pertenecen al Derecho Fiscal o no. Unos autores consideran que sí, otros que no. Aquí, se comparte la idea de que lo fiscal, únicamente se refiere a las contribuciones, aprovechamientos, así como sus accesorios.

Esta idea se sostiene, ya que si se toma en cuenta el vocablo fiscal, éste proviene de la voz latina *fiscus*, el cual significa tesoro del emperador, al que las provincias pagaban el *tributum* que les era impuesto. Esta función, es decir, la recaudatoria, incluía la de determinar, liquidar y hacer exigible el pago, aun por la fuerza, de los tributos cuando no eran enterados en tiempo, tal y como lo ha sostenido Arrijo Vizaíno al expresar que Cuando en la parte final de la definición que nos encontramos analizando se expresa que la finalidad de ese conjunto de normas

jurídicas y principios de Derecho Público es la de regular la actividad del Estado como fisco, se está haciendo una clara alusión a lo que hemos establecido como objeto del Derecho Fiscal la relación jurídica-tributaria. En efecto, como se recordará, en su moderna acepción, el concepto "Fisco" se refiere al órgano estatal encargado de la determinación, liquidación, administración y recaudación de los tributos. Puede decirse que es la entidad gubernamental a la que le corresponde aplicar la legislación tributaria.⁹

De ahí que lo fiscal no se refiera a todo tipo de ingresos, sino que solamente a los de características tributarias, es decir, a las contribuciones, y actualmente a los aprovechamientos y sus accesorios, tal y como lo establece el Código Fiscal de la Federación, en su actual artículo 4º. Esto es así, porque lo fiscal se ha definido con la actividad del fisco; es decir, del órgano estatal encargado de la determinación, liquidación, administración y recaudación de los tributos. Esta misma actividad la realiza con los aprovechamientos, por ello también los se considera como parte de la materia fiscal.

La Segunda Sala Regional Metropolitana del Tribunal Fiscal de la Federación, al resolver el Juicio de Nulidad número 14422/92, en sentencia de 17 de agosto de 1993, por unanimidad de votos, siendo Magistrado Instructor el Lic. Sergio Martínez Rosaslanda, asentó el precedente SR-II-71, que a letra establece lo siguiente:

MATERIA FISCAL.- SU CONCEPTO.- Conforme a lo dispuesto en los artículos 2º, 3º y 4º del Código Fiscal de la Federación, debe entenderse por materia fiscal, lo relativo a las facultades de comprobación, liquidación, pago, devolución, exención, prescripción o el control de los créditos fiscales, que tengan o no un origen tributario, puesto que dentro de estas últimas quedan comprendidos los provenientes de la aplicación de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos y de las multas impuestas por violación a las normas administrativas de carácter federal, dado que los mismos se clasifican como

⁹ Adolfo Arriola Vizcarro, *Derecho Fiscal*, Themis, 10a Ed., México, 1995, p 22.

aprovechamiento, los cuales a su vez son considerados como créditos fiscales en términos de los preceptos anteriormente invocados.¹⁰

Por lo tanto, el conjunto de normas jurídicas relativas a la forma de determinación, comprobación, liquidación y cobro de las contribuciones, aprovechamientos y accesorios de ambos, integran el derecho fiscal. Quedando fuera de su órbita los ingresos denominados productos, y todos aquellos que se relacionan con la deuda pública. Así como cualquier otra forma de obtenerlos que no tenga relación con su objeto.

La Potestad Impositiva

La principal vía por la cual los Estados contemporáneos, y en especial el Estado mexicano, obtiene ingresos, es por medio de las contribuciones. Por lo tanto, es de suma importancia saber en qué radica la potestad impositiva o poder tributario del Estado.

El poder tributario es aquel que tiene el Estado para exigir de los particulares que lo integran, le trasmitan una parte de su riqueza que componen su patrimonio, para que pueda realizar el fin para el cual fue creado. Tales aportaciones reciben el nombre de tributos o contribuciones.

Dicho poder se manifiesta en el momento en que el Estado establece las causas que al realizarse darán origen al exigimiento a los particulares para que le entreguen una parte de su riqueza. Jurídicamente se dice que el ejercicio del poder tributario aparece en el momento en que el Estado, actuando en forma soberana, establece o determina cuáles son los hechos o situaciones que, al producirse en la realidad, generan para los particulares la

¹⁰ *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, núm. 85, México, (enero 1995), p. 23

obligación del pago de las contribuciones, y para el Estado la facultad o potestad de exigir tal pago, aun en contra de su voluntad.

Para que pueda tener el carácter de obligación para el particular y de potestad para el Estado, es necesario que el establecimiento de las situaciones jurídicas o de hecho, se haga mediante leyes, con todas sus características de impersonalidad, generalidad y abstracción; es decir, en normas jurídicas cuyo objeto es establecer reglas de conductas, preceptuando lo que los individuos deben hacer o dejar de hacer, a las cuales irá aparejada una sanción en caso de realizar la conducta contraria a la exigida.

La ley es impersonal, general y abstracta pues va dirigida a todas las personas que se encuentren en las situaciones jurídicas o de hecho que ella prevé. Porque prevé situaciones que comprenden todos los casos concretos que lleguen a presentarse en la realidad; y porque regula situaciones que en un momento dado se producirán sin determinar su número y momento.

Ahora bien, el Estado Mexicano adoptó la forma de gobierno republicano, representativo, democrático y federal, y, además, el Supremo Poder de la Federación para su ejercicio se divide en Legislativo, Ejecutivo y Judicial y materialmente las funciones que le corresponden a cada uno de ellos son: al Legislativo crear leyes, es decir, las situaciones jurídicas o de hecho impersonales, generales y abstractas. Al Ejecutivo aplicar las leyes que expida el Legislativo y al Judicial resolver las controversias que se susciten sobre la aplicación y cumplimiento de las mismas; es decir, su función es jurisdiccional.

Con base en lo anterior, se tiene que por lo que respecta al poder tributario, el mismo se ejerce por el Poder Legislativo y Ejecutivo, ya que el primero establece los casos o

condiciones en que los gobernados se verán obligados a pagar los impuestos, y el segundo hace efectivo esa obligación, a través del cobro o recaudación.

Cabe mencionar que doctrinariamente se ha denominado poder tributario al que tiene el Legislativo, y al que tiene el Ejecutivo, competencia tributaria. La razón es que a través del primero se expresa la soberanía, ya que son los representantes de la sociedad los que determinan los impuestos a pagar, y que al último, únicamente cuenta con las facultades de determinar, liquidar, cobrar y recaudar los impuestos. Es decir, únicamente va a realizar lo que le indique el primer poder. Sin embargo, como ambos son poderes, y sus actividades se enderezan a obtener ingresos a través de los impuestos, entonces, el poder tributario es practicado tanto por el Legislativo cuanto por el Ejecutivo.

Ahora bien, como nuestra República es federal, se integra por circunscripciones territoriales denominadas entidades federativas, que para su régimen interior adoptan la forma de gobierno republicano, representativo y popular, y al igual que la federación, su poder estatal se divide en Legislativo, Ejecutivo y Judicial, que materialmente tienen las mismas funciones señaladas con anterioridad.

Por lo tanto, el poder tributario del Estado se ejerce tanto por la federación y por las entidades federativas a través de los Poderes Legislativos y Ejecutivos, éstas últimas en lo que respecta a su régimen interior.

Ello es así, porque el poder tributario se ejerce mediante el establecimiento de tributos, y el cobro de los mismos, circunstancias que sólo pueden suceder a través de leyes. El cual es exclusivo de los Poderes Legislativos y Ejecutivos de la federación y de las entidades federativas, respectivamente.

A los Poderes Judiciales, su facultad se va a concretar en resolver las controversias, suscitadas entre las autoridades que determinen las contribuciones, aprovechamientos y accesorios de ambos y los que tengan la obligación de pagarlos.

En lo que toca a los municipios, únicamente cuentan con facultades de determinación, liquidación, cobro, recaudación y administración de los impuestos sobre la propiedad inmobiliaria, su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejoras, y como los que tenga por base el cambio de valor de los inmuebles; así como también de los impuestos que establezcan a su favor las entidades federativas. Es decir, no cuentan con poder tributario propiamente dicho --facultad legislativa--, sino sólo competencia tributaria, pues así lo ha determinado la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 115

El motivo por el cual los municipios sólo tienen competencia tributaria, es que es una organización política que se da dentro de las entidades federativas para atender las más elementales o inmediatas necesidades de la colectividad o sociedad.

Expuesto lo anterior, nos parece de suma importancia señalar como está regulado el poder tributario por nuestra Constitución en lo que respecta a la federación y las entidades federativas, pues son las únicas que tienen facultades para establecer tributos. Así pues, tiene que en nuestro sistema jurídico no existe uniformidad en cuanto a cuáles son las riquezas u objetos económicos que puedan gravar la federación o las entidades federativas; en otras palabras, no hay una división de materias que a cada cual de éstas le toque para gravar en forma exclusiva.

Ante esta situación, la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió que la

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no opta por una delimitación de facultades entre la federación y las entidades federativas en lo que respecta al establecimiento de impuestos, sino que de ella se derivan facultades explícitas, implícitas y concurrentes.

Ello es así en razón de que la federación se le reserva determinadas materias para regularlas, mismas que se establecen en el artículo 73, fracción XXXIX-A, donde se preceptúa, que en forma exclusiva, la federación podrá gravar o establecer contribuciones al comercio exterior, sobre el uso, aprovechamiento y explotación de minería y petróleo, sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros; sobre servicio público concesionado o explotado directamente por la nación; contribuciones especiales sobre energía eléctrica, producción y consumo de tabaco, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforo, aguamiel y productos de fermentación; explotación forestal; y, finalmente, producción y consumo de cerveza.

Cabe mencionar, que el motivo o la razón por la cual se le otorgan dichas materias para que las grave en forma exclusiva a la federación, es porque muchas veces algunos bienes que las integran son de su propiedad, y otras veces, porque a ella le corresponde regularlas, es decir, están dentro de su competencia legislativa, o también por el régimen político que impera, ya que puede ser la única que puede celebrar cualquier negocio en el ámbito internacional, como la exportación o importación de bienes y servicios.

Dispone también dicho artículo en su fracción VII, la facultad o poder impositivo de la federación de establecer todos los impuestos que quiera, siempre y cuando sean necesarios para cubrir el presupuesto de egresos.

Como se observa, esta disposición no limita ni enumera las materias o fuentes de riqueza sobre las que podrá establecer las contribuciones –impuestos–, la federación, sino que le deja el campo abierto para establecer todas las que ella quiera, con la salvedad de que sean necesarias para cubrir el gasto público.

En estas condiciones, se afirma que la federación cuenta con un campo amplísimo de poder tributario, pues puede imponer los impuestos que quiera.

Otras materias que también se podrían decir que son exclusivas de la federación, son las mencionadas en los artículos 117 y 118, fracción I, –establecer impuestos alcabalatorios. Pues, interpretadas a contrario *sensu* dichas disposiciones, se tiene que si por una parte se les prohíbe gravar a las entidades federativas, entonces por la otra se le permite a la federación. Aunque es preciso comentar que en los últimos de los artículos mencionados, la restricción o prohibición no es tan tajante, ya que el mismo preceptúa que las entidades federativas no podrán establecer derechos de tonelaje, ni de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importación y exportación, sin consentimiento del Congreso de la Unión. Por lo tanto, si se les concede facultad para gravar dichas materias, siempre y cuando el Congreso de la Unión les otorgue consentimiento, es decir, deben contar con un decreto delegado.

Finalmente, otras materias sobre las cuales existe controversia respecto a si el gobierno federal tiene facultad para gravar en forma exclusiva, son las mencionadas en el artículo 73, fracción X de la Constitución mexicana, mismas que se refieren a hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuesta y sorteos, servicios de banca y crédito, energía eléctrica y nuclear, para establecer el Banco Único de

Emisión en los términos del artículo 28 y para expedir las leyes del trabajo reglamentarias del artículo 123. En efecto, la federación tiene la facultad exclusiva para legislar sobre dichas materias y por lo tanto, algunos consideran que también la tiene para establecer impuestos, ya que éstos sólo pueden ser establecidos a través de leyes. Por ello, si las entidades federativas no pueden legislarla al respecto, mucho menos gravarlas.

La Corte aún no resuelve en definitiva este problema, ya que se ha venido inclinando por considerar que dichas materias no son exclusivas de la federación, pues la facultad única de legislar no implica forzosamente la de gravar. Sin embargo, algunos Tribunales Colegiados, anterior a este criterio, consideraron lo contrario, es decir, que el legislar implica forzosamente el gravar. Pero, como se ha dicho, este problema aún no se encuentra resuelto.

Por lo que respecta a las facultades de las entidades federativas, las mismas se encuentran de manera implícita en el artículo 124 de la Constitución Política, al establecer que las facultades que no estén expresamente concedidas a los funcionarios de la federación, se entienden reservadas a los Estados.

Es preciso de mencionar que algunos autores consideran que el fundamento o fundamentos por los cuales el Estado puede imponer contribuciones, y en especial impuestos, son los artículos 31, fracción IV y 40 de la Constitución General, y no el 124, ya que éste no se refiere y no es aplicable a la distribución de poderes tributarios.

Se considera que el fundamento se encuentra en el artículo 40, ya que éste se refiere a la soberanía, y ésta a su vez, implica el poder de autodeterminación y autodelimitación, incluyendo la facultad impositiva, dado que a las entidades federativas no se les puede

restringir económicamente, pues se harían dependientes de la federación y entonces no serían soberanas.

Por lo que respecta a que el fundamento se encuentra en el artículo 31, fracción IV mencionado, es que ahí se establece la obligación de contribuir al gasto público de la federación, estados y municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes

Considero que el fundamento para que establezcan impuestos las entidades federativas, se encuentra sumergido en los artículos 40 y 124 mencionados, porque si se encontrara en el 31. fracción IV, los municipios también contarían con al facultad de imponer contribuciones, y ello no es así. No obstante, la Corte determinó que el fundamento se encuentra en el artículo 124.

Así pues, la Corte estableció jurisprudencia, donde determinó que la Constitución General opta por una competencia federal y estatal compleja sobre impuestos. Jurisprudencia en la que dijo que esa competencia compleja se integra de tres premisas, concurrencia contributiva, la que se da a través de los artículos 73, fracción VII y 124; limitación a la facultad impositiva de los Estados mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la federación a través del artículo 73, fracciones X y XXIX-A; Y, restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados en los artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII y 118, fracción I.

Otro criterio más de la Corte, es el sostenido al resolver el amparo en revisión 234/96, en el cual reiteró nuevamente la anterior clasificación de las facultades impositivas, agregando, además, que si bien es cierto que el artículo 73, fracción VII, otorga facultad a la

federación para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto, sin que se limite y se enumeren las contribuciones, también lo es que tal artículo no priva a las entidades federativas de la potestad tributaria, pues en ella no se limita ni se enumeran en forma expresa las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto, como lo exige el artículo 124 constitucional.

Por lo anterior, son facultades explícitas aquellas que de manera clara y exclusiva se determinan a favor de un solo sujeto, sobre una determinada materia (Artículo 73, fracción XXXIX-A constitucional). Cabe mencionar que también podrían ser facultades explícitas, las prohibiciones que se le hacen a las entidades federativas en los artículos 117 y 118 sobre materia contributiva. Mientras que, son implícitas son aquellas que no se determinan de manera clara y expresa, sino que se deducen del contenido de algún precepto, sin que se enuncien y enumeren y se limiten como en los artículos 124 y 73, fracción VII, constitucionales.

Las facultades concurrentes son las que se ejercen por dos o más sujetos sobre un mismo objeto, la misma cosa y al mismo tiempo. Esta clase de facultades se deriva de los citados artículos 73, fracción VII y 124, pues les deja tanto a la federación como a las entidades federativas, el poder de imponer contribuciones, sin delimitar las materias que a cada una les corresponde, lo que trae como consecuencia que muchas veces ambos establezcan impuestos sobre la misma materia.

Diversas Clases de Ingresos

Las diversas vías o medios que el Estado utiliza para allegarse de recursos económicos

necesarios para realizar las actividades que lo llevaran a cumplir sus fines, ocasiona que existan varias clases de ingresos

Los tratadistas en la materia han clasificado esa variedad de ingresos de diferentes maneras, con la intención de tener una mejor comprensión de ellos. Así se tiene que los ingresos se clasifican en ordinarios y extraordinarios, originarios y derivados, de Derecho Público y de Derecho Privado y tributarios y no tributarios, entre otras clasificaciones.

La clasificación más aceptada es la que se refiere a ingresos tributarios y no tributarios, porque es la que abarca en su totalidad los diversos ingresos; en los ingresos tributarios quedan comprendidos exclusivamente los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales, así como los aprovechamientos, y en los no tributarios quedan comprendidos todos los demás ingresos públicos, como los provenientes de un acto de derecho privado, como puede ser la venta de bienes del Estado.¹¹

Se dice que son ingresos tributarios los que obtiene el Estado por medio del ejercicio de su poder tributario, es decir, la facultad de exigir de los particulares que le transmitan una parte de su riqueza, sin embargo, como ya se ha mencionado, existe otra clase de ingresos que pueden clasificarse dentro de los tributarios, los aprovechamientos, de los que ya se dieron las razones del porqué entran en esta clasificación al tratar el tema de la obtención de recursos; y no tributarios los que derivan de la explotación de los recursos con que cuenta el Estado, o de los financiamientos que por diferentes vías procura, con el fin de complementar su presupuesto.

La Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1997, preceptúa en su

¹¹ *Id.* Francisco de la Garza, *op. cit.*, p. 116.

artículo 1º, que la federación percibirá los ingresos, para el ejercicio fiscal de 1996, provenientes de los conceptos que a continuación se enumeran:

- I Impuestos
- II Aportaciones de seguridad social
- III Contribuciones de mejoras
- IV Derechos
- V Contribuciones comprendidas en las fracciones precedentes causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago
- VI Productos
- VII Aprovechamientos
- VIII Ingresos derivados de financiamientos

Así pues, los ingresos que integran los tributarios son los impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos, contribuciones de mejora y aprovechamientos. Los no tributarios son los productos, empréstitos, emisión de moneda, emisión de bonos de deuda pública, moratorios y renegociaciones, devaluaciones y revaluaciones, expropiaciones, decomisos, nacionalizaciones, privatizaciones y cualquier otro concepto de financiamiento.

1.3 La Administración o Gestión de los Recursos

Se ha definido como aquella fase o etapa de la actividad financiera del Estado que se dirige a la gestión o manejo de los recursos obtenidos y a la administración del patrimonio permanente del Estado, así como de las empresas públicas y privada propiedad de él.

Sainz de Bujanda señala que esta rama de la actividad financiera del Estado

pertenece al Derecho Patrimonial, que es el conjunto de normas jurídicas y principios que rigen la gestión de los bienes y de las empresas de titularidad pública, así como la participación de los entes públicos en las empresas de titularidad privada, desde la perspectiva de la idoneidad jurídica de unos y otras para generar rendimientos que haya de afluir al tesoro en calidad de ingresos públicos, con su consiguiente reflejo presupuestario.¹²

Se podrá incluir como parte de la actividad financiera del Estado este momento o fase, siempre y cuando la administración de los bienes del Estado produzca ingresos al fisco, como lo afirma Sainz de Bujanda. Esto es así, si se toma en cuenta que el Estado Mexicano tiene la propiedad de bienes de dominio público y bienes de dominio privado. En los últimos existen empresas de las cuales pueden obtener utilidades, y éstas, a su vez, representan ingresos para el Estado. Por lo tanto, tendrá carácter de Derecho Patrimonial todo aquel bien que de alguna manera produzca un ingreso al Estado.

1.4 La Erogación de Recursos

La erogación representa la fase de la actividad financiera del Estado de preparación, aprobación, ejecución y control de los presupuestos de ingresos y egresos, rendición de cuentas y sobre responsabilidad de los funcionarios públicos para el manejo de esos recursos.

En México, se ha utilizado el presupuesto de ingresos y el presupuesto de egresos con sus caracteres de tradicional y de programa.

¹² Sainz de Bujanda *apud* Francisco de la Garza, *op. cit.* p. 21.

El tradicional es aquel donde únicamente se comprende los ingresos y los gastos públicos, es decir, muestra lo que el gobierno compra para hacer las cosas.

El presupuesto por programa se ha definido como aquel documento de trabajo en el que se establecen las actividades que se desarrollan, así como los medios para llevarlas a cabo. Actualmente, este es el que utiliza el Estado Mexicano, para establecer el presupuesto de ingresos y egresos cada año.

CAPITULO SEGUNDO

EL IMPUESTO O TRIBUTO

2.1 Concepto

No existe una definición única de lo que es impuesto, sino una variedad de ellas. Cada autor da su propia definición, por lo que no existe una *communis consensu* en cuanto a lo que es.

El impuesto es tan antiguo como el hombre mismo, pues desde las primeras agrupaciones se establecieron tributos o cargas. Pero en un principio, esas cargas —el producto que de ellas se obtenía—, era para el patrimonio del rey o soberano. Posteriormente eran impuestas a los pueblos vencidos en guerra; el vencedor establecía cargas a los vencidos. Finalmente, el destino que se le daba al producto obtenido con los tributos era la satisfacción de las necesidades pública.

En un principio, los impuestos generalmente se pagaban en especie. Tal es el caso del imperio azteca quien exigía a los pueblos sometidos a él la entrega de determinadas especies como pieles, metales y cultivos, o también, el trabajo personal, como pago del tributo. Por lo tanto, una característica, que determina el contenido del impuesto o tributo, es que éste es una imposición del monarca, soberano o gobierno, quienes de acuerdo a la soberanía que se les otorga, imponen la obligación a los particulares para que transmitan una parte de su riqueza, aún en contra de su voluntad.

Esta imposición es la que le da el carácter de impuesto. Tanto es así, que si se indaga en su connotación etimológica, tiene que proviene de la voz latina *impositus*, que significa tributo o carga

Por lo tanto, el impuesto es un tributo, ya que el mismo se establece por el gobierno o Estado en forma unilateral, haciendo uso de su soberanía o poder de imperio, como medio necesario de allegarse de recursos para el sostenimiento del mismo. Actualmente el impuesto se paga en dinero, salvo algunas excepciones.

Es preciso mencionar que nuestra Constitución General hace alusión al término impuesto en su artículo 73, fracción VII. Pero también al de contribución en el diverso artículo 31, fracción IV. Empero, estos dos términos tienen un origen totalmente diferente, pues contribución denota una idea más democrática. Se aprecia como una aportación voluntaria de los gobernados. Mientras que impuesto hace referencia a un Estado totalmente autoritario, de poder, de dominio. Da la idea de que es algo forzoso, drástico, dramático e inclusive ruinoso.

Retomando lo anterior, parecen adecuadas las definiciones que de impuesto cita el Maestro Flores Zavala de distintos autores:

El impuesto es pura y simplemente una contribución sea directa, sea disimulada que el poder público exige de los ciudadanos para subvenir a los gastos del gobierno.¹³

Un impuesto es una contribución forzada de una persona para el gobierno para costear los gastos realizados en intereses comunes sin referencia a los beneficios especiales prestados.¹⁴

El impuesto es una deducción obligatoria de riqueza privada, querida por el Estado y por las entidades menores para ser destinada a la consecución de los fines generales de la vida

¹³ Leroy Beaulieu *apud* Ernesto Flores Zavala, *op. cit.* p 36.

¹⁴ E. R. A. Seligman *apud idem*.

pública ¹⁵

Así pues, cualquier definición que se dé de impuesto debe contener por lo menos las siguientes características

1. Es una prestación de valores pecuniarios, normalmente una suma de dinero y no de servicios personales.
2. La prestación del individuo no es seguida por una contraprestación del Estado.
3. El constreñimiento jurídico, ya que el impuesto es esencialmente un pago forzado.
4. Se establece según reglas fijas.
5. Es debida exclusivamente al hecho de que los individuos forman parte de una comunidad política organizada.¹⁶

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no proporciona una definición de lo que es contribución, ni mucho menos de lo que es impuesto. Esta tarea corresponde a las leyes secundarias que se dictan sobre el establecimiento, nacimiento y extinción de los impuestos

En el sistema jurídico mexicano existen dos clases de leyes que se dictan sobre el establecimiento, nacimiento y extinción de los impuestos, las leyes llamadas especiales y las leyes generales. En las leyes especiales, se prevén los hechos o situaciones jurídicas que al producirse en la realidad harán que nazca la obligación de pagar el impuesto, así como los sujetos obligados, las exenciones que se otorgan, la base sobre la cual ha de calcularse el monto a pagar, la tarifa o tasa que se ha de aplicar y la forma y época de pago. La ley general regula todo lo relativo a los principios o instituciones que son comunes a todas

¹⁵ Manuel Morselli *apud idem*

¹⁶ *Ibid.* Ernesto Flores, *op. cit.* p. 36.

aquellas leyes especiales, como el nacimiento de obligación fiscal, concepto de impuesto, la clasificación de las contribuciones, la extinción de la obligación fiscal, los sujetos obligados por deuda propia y responsabilidad solidaria; cuáles son las facultades de las autoridades en materia fiscal, los medios de impugnación por los cuales se puede combatir las resoluciones de las autoridades que determinen la existencia de un crédito fiscal, las infracciones y las obligaciones formales a que está expuesto el contribuyente.

Ahora bien, el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2º, indica que las contribuciones se clasifican en impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones por mejora. Asimismo, señala que los impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la misma, y que son distintas a los derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones por mejora.

En sí, no se da una definición de lo que es impuesto, sino que se señala por exclusión, y también, por la forma de causarse o generarse.

Sobre esta definición Arrijo Vizcaino señala que:

Resultará fácil advertir que el concepto que de impuesto nos da el código en vigor se encuentra plétorica de deficiencias, pues olvida hacer referencia a varios de los elementos esenciales, sin los que no es posible definir correctamente a los impuestos [...] indicar que los impuestos constituyen una prestación, y que por lo tanto derivan de una relación unilateral de Derecho Público que se da entre el fisco y los contribuyentes. Es decir, que los impuestos configuran un típico acto de soberanía por parte del Estado [...] Señalar que los impuestos pueden ser pagados indistintamente en dinero o especie [...] Hacer referencia a los principios de generalidad y obligatoriedad que por mandato constitucional deben regir a todo tipo de contribuciones[...] Establecer el fundamental y tan necesario principio de que

los impuestos deben estar destinados a sufragar los gastos públicos.¹⁷

Por tal motivo, se dice que la mejor definición que se ha establecido en el Código Fiscal de la Federación, es la que contenía el vigente hasta el 31 de diciembre de 1982, misma que se expresaba en los siguientes términos:

“Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter de general y obligatorio, a cargo de personas física y morales, para cubrir los gastos públicos.”

Como conclusión de lo expuesto, se puede decir que el impuesto es una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie, a cargo de personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho que se prevé en la ley que los crea. Pero, además, de acuerdo a la Constitución, tiene las características de obligatorio, proporcional, equitativo, debe ser establecido por una ley y destinado al gasto público.

2.2. Características y Principios

Es una prestación

La obligación fue definida en el Derecho Romano como “*obligatio est iuris vinculum, quo necessitate adstringimur alicuius solvendae rei secundum nostrae civitatis iura*, es decir, como el vínculo jurídico por el que somos constreñidos con la necesidad de pagar alguna

¹⁷ Adolfo Arrijo, *op. cit.*, p. 321.

cosa según las leyes de nuestra ciudad.”¹⁸

Ese pago es una conducta de dar, de hacer o de no hacer, que debe realizar el sujeto pasivo.

En el caso concreto de los impuestos, ese pagar es el deber jurídico que tienen los gobernados de enterar o dar una parte de su riqueza, ingresos, utilidades o rendimiento al fisco federal, estatal o municipal

La conducta de dar una parte de la riqueza, constituye una prestación para el fisco y un deber jurídico para el gobernado o contribuyente, pues es una conducta que se debe observar en favor y beneficio del fisco.

Por otra parte, también se le denomina prestación, porque a cambio de esa conducta que el contribuyente debe observar –dar–, no se recibe nada a cambio. Es decir, no es seguida por una contraprestación por parte del Estado, sino que con posterioridad se recibe algún beneficio en forma de servicio público.

Es preciso de mencionar que también se está constreñido a pagar los impuestos de acuerdo a las leyes de nuestra ciudad o comunidad, pues es solamente a través de ella donde se pueden establecer los impuestos. Además, de que una ley tributaria primeramente debe ser discutida y aprobada por la Cámara de Diputados, que es la que está integrada por los representantes del pueblo.

En consecuencia, el impuesto es una prestación, porque, por una parte, es una obligación de dar, generalmente dinero, y por la otra, por ese dar no se recibe nada a cambio, no hay contraprestación, en ese momento.

¹⁸ Guillermo Margadant *El Derecho Privado Romano*, Esfinge, 14a. Ed., México, 1991, p. 307.

Debe cubrirse en dinero, excepcionalmente en especie

El impuesto debe pagarse en dinero, excepcionalmente en especie, así lo dispone el Código Fiscal de la Federación en su artículo 20.

El concepto de pago en dinero debe entenderse como aquel que se realiza con la moneda del curso legal del país. Esa moneda es el peso mexicano, que es la unidad de nuestro sistema monetario, de acuerdo con lo que expresamente dispone el artículo 1º de la Ley Monetaria en vigor. El pago en especie debe entenderse como aquel que se efectúa mediante la entrega de bienes distintos de la moneda de curso legal, pero que poseen un indudable valor económico, como es el caso de los metales preciosos.¹⁹

El Código Fiscal de la Federación, establece la obligación de pagar los impuestos en dinero, al preceptuar en su artículo 20, que las contribuciones y sus accesorios se pagarán en moneda nacional.

La razón del porqué el impuesto se debe pagar en dinero, la explica Sergio Francisco de la Garza al decir que “Los tributos implican la realización de prestaciones al Estado por parte de los contribuyentes. Tales prestaciones son comúnmente de carácter pecuniario, por ser las que con mayor facilidad puede utilizar el Estado, dado la naturaleza monetaria de la economía soberana.”²⁰

Ahora bien, el impuesto puede pagarse en especie. Tal es el caso de los gravámenes establecidos en materia de extracción, aprovechamiento y beneficio de metales preciosos,

¹ Vid. Adolfo Arriola, *op cit.*, p 321.

² Francisco de la Garza, *op cit* p 322.

los que, de conformidad con las diversas disposiciones legales aplicables, deben pagarse invariablemente en la misma especie.

Un caso de pago en especie distinto al anterior, es el que establece el Impuesto Federal sobre Servicios Expresamente Declarados de Interés Público por Ley, en los que intervengan Empresas Concesionadas de Bienes de Dominio Directo de la Nación, que en los términos del Decreto publicado en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1968, se cobra a las empresas concesionarias de canales de televisión, y que consiste simplemente en que las mismas deban cubrir dicho gravamen poniendo a disposición del Estado el 25% de su tiempo por programado de transmisiones. Otro ejemplo es el pago en obra de los artistas plásticos

En síntesis, el pago del impuesto debe ser generalmente en dinero, inclusive cuando se pague en el extranjero, el cual se hará con la moneda de curso legal del país donde se tenga que efectuar. Excepcionalmente debe hacerse en especie, esto sucederá cuando una empresa se encuentre concesionada para explotar bienes de dominio público de la Nación.

A cargo de personas físicas y morales

El Código Fiscal de la Federación únicamente reconoce o reafirma la obligación de pagar los impuestos de las personas físicas y morales conforme a las leyes respectivas.

Ahora bien, todas las leyes fiscales respectivas hacen mención que las personas físicas y morales están obligadas al pago de los impuestos que ellas mismas regulan.

Por lo que respecta a la federación y los Estados extranjeros, dicho código únicamente establece que la primera queda obligada a pagarlos, siempre que así lo

establezcan expresamente las leyes fiscales. En el caso de los segundos, determina que cuando exista reciprocidad no están obligados a pagar impuestos. Es decir, que en caso de que los estados extranjeros exenten a la federación de pagarlos, se hará lo mismo con ellos.

Las entidades federativas y los municipios, sí se encuentran obligados a pagar impuestos, o al menos que expresamente los exente las leyes fiscales respectivas.

El Código Civil para el Distrito Federal y Territorios Federales, no proporciona una definición de personas físicas ni morales. En cuanto a las primeras, únicamente menciona que adquieren la capacidad jurídica por el nacimiento y la pierden por la muerte. Por lo que respecta a las segundas, señala que tienen tales características el Estado, los estados y los municipios, las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley, las sociedades civiles o mercantiles, los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución, las sociedades cooperativas y mutualistas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquier otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidos por la ley, y, las personas morales extranjeras de naturaleza privada.

La capacidad jurídica es la aptitud de ser titular de derechos y obligaciones, la cual se divide en capacidad de goce, que significa, simplemente, ser titular de derechos y obligaciones, y capacidad de ejercicio, que es la facultad o poder de ejercer los derechos, contraer y cumplir las obligaciones por uno mismo.

Por tanto, será persona física, todo aquel ser humano capaz de ser sujeto de derechos y obligaciones, aunque tales conceptos jurídicos no los pueda ejercer, contraer o cumplir por sí mismo, y persona moral aquella organización titular de derechos y obligaciones.

En esas condiciones, serán sujetos de los impuestos, todas las personas físicas dotadas de capacidad de goce, pues basta con ser titular de derechos y obligaciones para ser sujeto pasivo de tributos, pues la capacidad de ejercicio no es indispensable para ser sujetos de los impuestos, ya que se pueden cumplir a través de sus representantes legales –tutores o los que ejerzan la patria potestad. Por lo que respecta a las personas morales, como son agrupaciones conformadas y reconocidas por la ley, cumplirán sus obligaciones fiscales a través de sus legítimos representantes, elegidos a través de sus estatutos o por disposición de la ley.

Situaciones jurídicas o de hecho

Para algunos autores, la terminología empleada por la ley –situaciones jurídicas o de hecho– no es del todo correcta, porque al hablar de situaciones de hecho, se interpretan como aquellas no previstas en la ley, no obstante, agregan, todas las situaciones deben estar establecidas en ella, pues de otra manera se atenta contra el principio de legalidad tributario, consistente en que el presupuesto que haga surgir el nacimiento de la obligación fiscal debe estar establecido en una ley, tanto formal como materialmente, por lo que resulta por demás incorrecto hablar de situaciones de hecho; es decir, no previstas en la ley.

Sin embargo, es preciso señalar que de acuerdo a la teoría general del derecho, una norma jurídica se compone de dos elementos, hipótesis y consecuencias jurídicas.

La hipótesis jurídica o normativa, es el enunciado que en términos hipotéticos - supuestos– se encuentra en toda norma jurídica, es decir, es el enunciado de la conducta, que al efectuarse en la realidad hará que se actualicen las consecuencias jurídicas contenida

en la parte dispositiva

Bajo esta tesitura, se puede afirmar que el supuesto o hipótesis normativa, es el hecho o acontecimiento enunciado en la norma en forma lógica, es decir, como causa, y que al realizarse por personas físicas o morales, hace que nazcan o que se produzcan las consecuencias jurídicas, esto es derechos y obligaciones.

Ahora bien, la doctrina francesa habla de hechos jurídicos, comprendiendo a todos aquellos acontecimientos naturales o del hombre que al realizarse producen consecuencias jurídicas. Determina que son hechos jurídicos porque sin intervenir la voluntad del hombre para producir las consecuencias, ellas se producen. En cuanto participa la voluntad del hombre para crear, transmitir, transferir y extinguir derechos y obligaciones, reciben el nombre de actos jurídicos, y se les define como aquellos hechos voluntarios ejecutados con la intención de realizar las consecuencias jurídicas. La diferencia, entonces, que existe entre un hecho jurídico y acto jurídico, explica la doctrina francesa, no está en la intervención del hombre, sino en la voluntad o ánimo de producir consecuencias jurídicas.

En ese sentido, los hechos, actos, situaciones o acontecimientos que hacen que se produzca la obligación de pagar el impuesto, es un hecho jurídico, porque, si bien es cierto intervienen la voluntad de las personas; pero la misma no lleva la intención de producir esa obligación, es decir, el pagar impuestos.

A este hecho jurídico en materia fiscal se le denomina de muy diversas formas. Si está enunciado en la Ley como hipótesis jurídica o normativa, se le conoce como hecho imponible, y si es la conducta del individuo que encuadra en la norma jurídica, es decir, la realización de la hipótesis jurídica por parte de cualquier sujeto, se le conoce como hecho

generador. Pero el adjetivo de hecho imponible no es uniforme, ya que tiene otras denominaciones. En Italia *fattispecie*, en Francia *fait generateur*, en Alemania *tabtstand*. La denominación de hecho imponible fue dada por el tributarista argentino Dino Jarach, y es la que nuestra doctrina y legislación ha sido aceptada. Es preciso de mencionar que el hecho imponible únicamente se refiere a los impuestos, y no a otra clase de tributos.

Ahora bien, el hecho imponible puede ser genérico y específico, simple o complejo. Es genérico, aquel que tiene rasgos generales, sin hacer hincapié en ninguna individualización, por ejemplo la actividad industrial o comercial, o la transmisión de la propiedad, o la expedición de un documento. Es específico, cuando se manifiesta de manera contraria al genérico, contentiendo características individuales que no dejan lugar a duda, por ejemplo, la actividad comercial del pan, de abarrotos, de carnes, de frutas y legumbres. Aquí se especifica de una manera unitaria y autónoma la actividad que es.

Por su parte, se considera hecho imponible simple, aquel que consiste en un acto o negocio jurídico, una situación o cualidad de las personas, por ejemplo, ser heredero o propietario de un determinado bien. Es complejo, aquel donde no solamente interviene un acto o negocio jurídico, sino donde intervienen varios.

Ahora bien, los hechos, las circunstancias o acontecimientos que el legislador elija, para establecerlos como presupuestos de hecho o de hecho imponible puede ser tipificado por cualquier otro ordenamiento. Vicente Arche, al respecto indica que los presupuestos que el legislador elija o seleccione como hechos imponibles pueden ser de la más diversa naturaleza, se engloban todos en un concepto único, o lo que es lo mismo, la ley tributaria, cualquiera que sea su naturaleza intrínseca, los considera siempre como un hecho, como el

simple presupuesto de hecho en los impuestos, los hechos imponible son muy diversos, pueden ser simples hechos materiales, como el paso de la mercancía por la línea aduanera, o hechos económicos, como la percepción de una renta, o incluso negocios jurídicos. Todos estos presupuestos dan lugar a una obligación y, sin embargo, son distintos entre sí. La causa radica en que la norma tributaria no ve en ellos sino simples hechos capaces o aptos para constituir el presupuesto de la obligación, no considera la distinta naturaleza del hecho, sino que los agrupa todos bajo la denominación genérica de presupuesto de hecho.²¹

Dino Jarach explica que “los impuestos que tiene como presupuesto un negocio jurídico, tal negocio no tiene más carácter que un hecho para la relación jurídica tributaria”²² Por lo tanto, la materia del hecho imponible puede consistir en cualquiera de las siguientes:

- 1 Un acontecimiento material o un fenómeno de consistencia económica, tipificada por las normas tributarias, y transformándose, consecuentemente, en figuras jurídicas dotadas de un tratamiento determinado por el ordenamiento positivo.
- 2 Un acto o negocio jurídico, tipificado por el Derecho Privado o por otro sector del ordenamiento positivo, y transformado en “hechos” imponibles por obra de la ley tributaria
- 3 El estado, situación o cualidad de la persona.
- 4 La actividad de una persona no comprendida dentro del marco de una actividad específica jurídica; y
- 5 La mera titularidad de cierto tipo de derechos sobre bienes o cosas, sin que a ella se

²¹ Vicente Arche *apud* Francisco de la Garza, *op. cit.* p. 420.

²² Dino Jarach. *Idem*

adicione acto jurídico alguno de titular.

Por lo expuesto, el legislador, al plasmar en la ley los conceptos situaciones jurídicas y de hecho, lo hizo tomando en cuenta la naturaleza del hecho o acontecimiento, los cuales le sirven de base para establecer las hipótesis normativas que su causación generaran la obligación de pagar impuestos. Dichos en otras palabras, el hecho imponible puede consistir en la celebración de contrato o la obtención de riqueza. El primero será una situación jurídica, porque es una figura jurídica regulada por el Derecho Civil y conforme a él se deben de celebrar, conocida como acto jurídico. El segundo será una situación de hecho, porque no se encuentra regulado por algún ordenamiento jurídico, más que por la legislación fiscal, pero solamente como una causa que origina el pago de impuestos.

Por tales circunstancias, considero que al utilizar el término situaciones de hecho, no se atenta contra el principio de legalidad, y no son situaciones fuera de la ley.

Debe ser proporcional y equitativo

Sobre el concepto y alcance de ambos principios la Corte, a través de su Tribunal en Pleno, dicta la Jurisprudencia número 162 consultable bajo el rubro de PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL, visible en las páginas 275 y 276 de la primera parte del apéndice 1917-1988 y la número 88 consultable bajo el rubro IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS, página 162 del mismo libro. De dichas jurisprudencias se determinan los siguientes elementos que forman el principio de proporcionalidad:

1) El principio de proporcionalidad radica medularmente en que todos los sujetos pasivos deben de contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas.

Cabe mencionar que capacidad económica, se ha entendido como capacidad contributiva. El Tribunal en Pleno de la Suprema Corte, ha determinado en su tesis denominada. IMPUESTOS. CONCEPTOS DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, publicada en el Semanario Judicial de la Federación²³ --, que la capacidad contributiva se entiende como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que se le atribuye al sujeto pasivo del impuesto; que los presupuestos de hecho de los impuestos tienen una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza, y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza.

En otras palabras capacidad contributiva o económica consiste en el poder o potencialidad de contribuir al gasto público, lo que se hará de acuerdo a la riqueza, es decir, el que tenga una riqueza más elevada tendrá mayor capacidad económica y el que tenga una menor riqueza tendrá menor capacidad contributiva.

Este elemento esencial se cumple, señala la Corte, en tales jurisprudencias, mediante tarifas progresivas, ésto es, a través de una serie de tasas diferentes, mediante las cuales se consigue que los contribuyentes de mayores recursos (capacidad contributiva), cubran un impuesto en monto superior, y de esta manera el impacto económico será distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda.

²³ *Semanario Judicial de la Federación*, época IX, t. III, (marzo 1996), p. 437.

Un ejemplo de donde no se cumplía el anterior principio, es el caso muy debatido de la tasa del 34 %, establecida en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que se aplica sobre las utilidades de las personas físicas que se dedican a las actividades empresariales y personas morales. Donde se alegaba, que con tal tasa, si bien el impacto económico en cantidad era diferente, pero en cuanto en forma cualitativa era el mismo.

Se aclara esta situación si se toma en cuenta que una persona que tiene \$100.00 de utilidades y otra que tiene \$1000.00, se le aplica a las mismas dicha tasa. El resultado es que la primera pagará \$34.00 y la segunda \$340.00; donde se aprecia que la cantidad es diferente, pero el sacrificio económico será el mismo, pues ambas están sacrificando patrimonialmente un 34%

Sin embargo, la Corte resolvió que el establecer una tasa proporcional para las personas morales, no es inconstitucional, y no se viola el principio de proporcionalidad, ya que las personas morales son una ficción, y a final de cuentas los que pagan el tributo son las personas físicas que la integran, y para ellas sí se establece una serie de tasa progresivas.

2) Un segundo elemento del principio de proporcionalidad que nos marcan dichas jurisprudencias, es que la parte que se aporte debe ser justa y adecuada a sus ingresos, utilidades o rendimientos. Es decir, que tal parte no debe ser muy alta, sino razonable, pues de lo contrario se estaría terminando con la riqueza de los contribuyentes, pasando a ser propiedad del fisco, y dejándolos sin bienes necesarios para realizar sus funciones y para satisfacer sus necesidades.

Se viola este elemento del principio de proporcionalidad, cuando se establecen

impuestos exorbitantes y ruinosos o confiscatorios, que son tan gravosos que traen consigo la ruina de quien lo paga o que afecta la fuente de ingresos.

Al respecto señala Arrijo Vizcaino dice que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de los ingresos netos que hayan percibidos, pues en este último caso se estaría utilizando a los tributos como un medio para que el Estado confisque los bienes de sus ciudadanos.²⁴

Efectivamente, el principio de proporcionalidad también abarca lo relativo a la no confiscación de los bienes, pues al establecerse los impuestos debe inspirarse el legislador en ideales de justicia, estableciendo tasas tributarias diferenciales que incidan en una porción razonable en la riqueza de los gobernados, sin que tal incidencia o tasa coadyuve a la confiscación de los bienes de los gobernados.

Por el principio de equidad tributaria, la Corte, en las jurisprudencias que se han comentado, ha establecido que consiste en tratar igual a los iguales y en forma desigual a los desiguales, lo que implica que en donde existe la misma situación la ley debe dar el mismo trato, otorgándole los mismos derechos e imponiéndole las mismas obligaciones a los sujetos pasivos. Por lo tanto una ley fiscal debe otorgar a los sujetos pasivos de la misma, la igualdad en cuanto a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas y plazos para el pago, debiendo únicamente variar las tarifas

²⁴ Adolfo Arrijo, *op cit* p 206

tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente.

Ante tales circunstancias, se tiene que la equidad se refiere a los elementos objeto, sujeto, base, forma y época de pago y exención; y proporcionalidad únicamente en tarifa, cuota o tasa. La equidad indica que la norma jurídica-tributaria no debe establecer distinciones discriminatorias, concediendo, por ejemplo, mayores plazos de pago para unos contribuyentes que para otros y sancionando con diferentes severidad el mismo tipo de infracción. Mientras que, la proporcionalidad siempre atenta contra la capacidad económica del sujeto.

Un punto preciso de mencionar es que si la proporcionalidad y la equidad, constituyen un mismo requisito o son de naturaleza distinta. La extinta Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de Nación, sentó la Jurisprudencia 4/91, visible en la página 16, del Semanario Judicial de la Federación²⁵, con el título PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES. En efecto, estableció a través de dicha tesis, que la proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Para Sergio de la Garza, la proporcionalidad y equidad son un mismo concepto,

²⁵ *Semanario Judicial de la Federación*, época VIII, núm. 7 (febrero 1991).

considera que la exigencia de proporcionalidad y de equidad que se establece en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución es una de justicia distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas, entre ellas los tributos. En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no se puede cumplir si no se toma en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos. El sistema más adecuado para medir la capacidad contributiva es el de los impuestos directos, que por su naturaleza pueden ser progresivos.²⁶

Sin embargo, el Poder Judicial de la Federación ha resuelto casos en los que existe proporcionalidad pero no equidad, y viceversa, en los que existe equidad pero no proporcionalidad. Por lo que para dicho poder la equidad y proporcionalidad son dos figuras distintas. Así pues, el principio de proporcionalidad atiende a la capacidad económica de los contribuyentes, traducida como capacidad contributiva, la cual se entiende como la capacidad o aptitud de poder contribuir al gasto público. Esa capacidad o aptitud se hace efectiva, o toma en cuenta el legislador, a través de las distintas tarifas progresivas que establecen las leyes fiscales. Al mismo tiempo, se hace efectivo el ideal de que los impuestos son un sacrificio lo más cercano posible a la riqueza de los contribuyentes.

Por su parte, el principio de equidad se refiere a una igualdad jurídica y económica, porque la ley dará un trato igual donde haya una misma situación o razón y uno desigual

²⁶ Francisco de la Garza *op. cit.*, p. 396.

donde existan situaciones o razones que sean distintas, así los que tengan igual capacidad económica serán tratados iguales por la ley, concediéndole los mismos derechos y las mismas obligaciones, y los que tengan una capacidad económica desigual serán tratados en forma desigual, concediéndoles diferentes derechos y obligaciones.

Es una obligación

Generalmente se entiende la obligación, como el vínculo jurídico por el cual un sujeto tiene la facultad o poder de exigir de otro el cumplimiento de una determinada prestación. En este caso, es una obligación de carácter tributario, que se define como la relación jurídico tributario, por virtud de la cual, el sujeto activo, –Estado, entidades federativas o municipios– cuenta con la facultad o poder, de exigir de otro sujeto pasivo, persona física o moral, el cumplimiento de una prestación de dar

La forma de nacimiento de esta obligación, es a través de la realización de los supuestos jurídicos establecidos en las leyes fiscales, independientemente si la voluntad de las personas es crearla o no. Por tal razón, se le ha denominado obligación *ex lege*, porque nace por disposición de la ley, y no porque exista un acuerdo de voluntades para crearla, como en materia civil.

Las formas de extinción de la obligación fiscal son el pago, la compensación, la condonación, la cancelación, la prescripción, la dación en pago, la confusión, así como el remate de los bienes embargados, en caso de llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución.

El pago es la forma más común de cumplir la obligación. Se define como el

cumplimiento de la prestación debida, en el caso de los impuestos, la entrega de la cantidad debida al fisco por concepto de impuestos.

Por su parte, la compensación como forma de extinción de la obligaciones, se produce cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores en forma reciproca. En el caso de los impuestos, deben ser el fisco y los contribuyentes. La compensación se hará hasta por la cantidad menor y por propio derecho, y son requisitos para que proceda que las cantidades debidas sean sobre una misma contribución, se paguen mediante declaración y sean líquidas y exigibles

La condonación o perdón de deuda, total o parcial de impuestos, es otra forma de extinguir la obligación fiscal. El facultado para condonar impuestos es el Ejecutivo Federal, quien lo hará a través de resolución de carácter general, y solamente cuando se haya afectado o se trate de impedir que se afecte la situación de alguna región del país, una actividad económica, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en los casos de catástrofe sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

La cancelación, por su parte, como forma de extinguir la obligación fiscal, derivada de impuestos, se produce por inconstabilidad o por incobrabilidad del crédito, es decir, cuando por su escasa cuantía es antieconómico para el erario o cuando el sujeto pasivo y los responsables solidarios sean insolventes o han muerto sin dejar bienes. Para nuestro Código Fiscal, ésta no constituye forma de extinguir el crédito fiscal, ya que dispone que la cancelación del crédito fiscal en las cuentas públicas, por inconstabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor, o de los responsables solidarios, no libera de su pago.

La prescripción es otra forma de extinguir la obligación fiscal, y se entiende como la pérdida de las facultades de la autoridad o fisco para hacer efectivo a través del procedimiento administrativo de ejecución una cantidad previamente determinada por concepto de impuestos. Es preciso señalar que el término de la prescripción es de 5 años, contados a partir desde el día en que se le haya notificado al deudor la cantidad que adeuda por concepto de impuestos, debidamente determinada; este término está sujeto a interrupción por cualquier gestoría de cobro que se realice.

Existe también la dación en pago, que es entregar una cosa diferente a la expresamente pactada. Esta forma de extinción del crédito fiscal es regulada por la Ley de la Tesorería de la Federación. En ella se le permite aceptar bienes que se entreguen en concepto de pago, para que con el producto de su venta se obtenga la cantidad debida; por eso, es preciso que a juicio de dicha Tesorería los bienes que se den en dación en pago sean de fácil venta o resulten aprovechables en los servicios públicos federales, y sea el único medio que tenga el contribuyente de cumplir con su obligación fiscal.

La confusión aparece cuando en una sola persona se reúne la calidad de acreedor y deudor. Por tanto, se extingue la obligación. Se dice que en nuestro sistema tributario es muy difícil que aparezca tal figura. Sin embargo, un ejemplo donde podría aparecer es el caso de una herencia vacante, la cual por su naturaleza pasa a propiedad del Estado, y por tal acontecimiento tiene que pagar impuestos, sin embargo, él resulta el acreedor, por lo tanto, se ha reunido la calidad de acreedor y deudor en una misma persona, el Estado.

El producto del bien rematado debe extinguir la obligación fiscal, ya que de acuerdo a la ley el mismo debe destinarse a pagar la cantidad adeuda, hasta donde sea posible

disminuirla. Cabe señalar que la imposibilidad de cumplir por caso fortuito o fuerza mayor, en nuestro sistema jurídico, no constituye una forma de extinción del crédito fiscal.

Debe estar establecido en una ley

Sobre esto, la Corte en la Jurisprudencia número 86 del Tribunal en Pleno visible a página 158 y 159 de la Primera Parte del Apéndice 1917 y 1988, cuyo rubro es IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL, asentó que el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Las leyes a que se refiere dicho artículo son la ley general de ingresos y las leyes que regulan en forma especial cada impuesto. A través de la primera se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período en que la misma esté vigente. Dicho ordenamiento legal es discutido y aprobado primeramente por la cámara de diputados del Congreso de la Unión. El cual está encargado de la función legislativa. Esto es así, por la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar. Por lo que respecta a las segundas leyes, en ellas se fijan los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, –objeto, sujeto, base, tarifa o tasa, época y forma de pago, exención– de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto

pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y éste reconocido por el artículo 14 de nuestra ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretende justificarse.

Destinado al gasto público.

El gasto público, se entiende como toda erogación necesaria para destinarla a satisfacer las funciones y servicios públicos. De aquí, que la Segunda Sala de la Antigua Suprema Corte de Justicia de la Nación al asentar la jurisprudencia 470, visible a página 341, del Apéndice del Semanario Judicial de la Federación 1917–1995, cuyo título es GASTOS PUBLICOS, determina que por gastos públicos no deben entenderse todos los que pueda hacer el Estado, sino aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos.

Lo anterior es así, ya que como se ha visto, el gasto público tiene su fundamento en la satisfacción de las necesidades colectivas, por lo que toda construcción de obra o prestación de servicio que se realice con el producto de los impuestos, debe estar encaminada a satisfacción de una necesidad de carácter público, tal y como la señala el

artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Los principios de Adam Smith, se puede decir que son antecedentes de todas las anteriores características que se han mencionado. Principios que son de justicia, que a su vez se divide, en general y uniforme, principio de certidumbre, principio de comodidad y principio de economía.

2.3 Clasificación

La importancia de clasificar los impuestos radica en que dada su diversidad, es necesario agruparlos para un mejor estudio y comprensión. Existen diversas clasificaciones de impuesto, entre otras, la que los clasifica en directos e indirectos, personales y reales, generales y especiales, específicos y ad-valorem, impuestos con fines fiscales y con fines extrafiscales, e impuestos alcabatorios. Esta clasificación es la clásica o tradicional, y la más aceptada. A su lado existe la moderna, que clasifica a los impuestos sobre bienes y servicios e impuestos sobre ingresos y la riqueza.

Se llaman impuestos directos aquellos que no son susceptibles de repercutirse o trasladarse a terceras personas, sino que inciden finalmente en su capacidad contributiva. Por impuesto indirectos debe entenderse como aquel en que sí se está en posibilidad traslativa, y por lo tanto, el sueto que en un principio realizó la situación jurídica o de hecho pago el impuesto causado por tal motivo, al trasladar el bien o prestar el servicio que constituya dicha situación, también podrá trasladar dicho impuesto, cobrándoselo al que le traslade dicho bien o preste el servicio. Esto ocurre generalmente en los impuestos al

consumo

Los impuestos personales son los que atienden al sujeto, ya que se dirigen a determinadas cualidades del mismo, son los que gravan el desarrollo de una actividad empresarial, ya que son estas actividades las que le dan al sujeto posibilidad de contribuir. Los reales son aquéllos que se desatienden de la persona y se preocupan exclusivamente por los bienes. Aquí el impuesto grava una manifestación aislada de la riqueza de los contribuyentes, por ello también se le llamaba real, porque si esa parte de la riqueza desaparece del sujeto, él ya no se encuentra obligado al pago del impuesto.

En cuanto a impuestos generales y especiales, los primeros son aquellos que gravan actividades distintas pero que tienen la misma naturaleza, como por ejemplo el comercio, la industria, la agricultura la ganadería, entre otras. Estas actividades pueden subdividirse, por ejemplo el comercio de pan, de frutas o de artículos domésticos. Cuando se grava en forma especial una de estas actividades, los impuestos resultan especiales.

Los impuestos específicos son los que para calcular su monto u obtener su base, se toma en cuenta el peso la medida, la cantidad o la calidad de la cosa o bien gravado, que constituya la materia del objeto del impuesto. Por su parte, el impuesto ad valorem, para establecer su base se toma en cuenta el precio o costo de la mercancía, su valor pecuniario.

Impuestos con fines fiscales son los que persiguen una finalidad totalmente recaudatoria para sufragar el gasto público. Los de fines extrafiscales, son los que no llevan implícita una finalidad recaudatoria, sino de aspecto económico, social, político o alguno otro análogo.

Los impuestos alcabatorios, son todos aquellos que se refieren a la entrada, salida,

exportación, importación y circulación de cosas y personas sobre un determinado territorio.

La clasificación moderna tiene un sentido económico y no jurídico, de tal suerte que clasifican a los impuestos sobre bienes y servicios, que son aquellos que gravan los bienes y mercancías que se expenden al público, así como los servicios que se les presten; y en impuestos sobre los ingresos y la riqueza, que son aquellos gravámenes que atienden sobre el rendimiento de alguna cosa económica o sobre el patrimonio de los individuos, grava tanto la riqueza en formación, dinámica, y la riqueza estática, ya formada.

2.4 Elementos

2.4.1 *Sujeto*

Este es un elemento que debe contener todo impuesto, pues a través de él se va identificar con toda precisión a la persona física o moral, destinataria o causante de cada tributo. El sujeto es aquella persona a quien se le imputa la realización del hecho imponible, y por lo tanto es, el responsable directo de las consecuencias jurídicas, en concreto, del pago del impuesto. Pero no solamente es sujeto pasivo el que realiza la hipótesis normativa que lo origina como tal, a su lado también existe el sujeto pasivo por deuda ajena, quien responderá en forma solidaria del pago del tributo. A este tipo de sujeto se refiere el Código Fiscal de la Federación en su artículo 26. Generalmente adquieren esta calidad las personas retenedoras y recaudadoras de impuestos; los representantes legales y mandatarios respecto de las contribuciones causadas por las personas a quienes patrocinen y que ellos tengan la obligación de pagar; los que otorguen una garantía para el cumplimiento del pago; las que por voluntad propia asuman dicha calidad; los accionistas de personas morales, por las

contribuciones que ésta cause. Finalmente, los que estén por responsabilidad objetiva, que es cuando se adquieren negociaciones o bienes que hayan causado contribuciones antes de su adquisición y no se hayan pagado.

2.4.2 Objeto

El objeto del impuesto es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Son las circunstancias en virtud de las cuales una persona se ve obligada a pagar un determinado tributo. Estas circunstancias pueden ser la percepción de utilidades, la obtención de una herencia, de un interés por préstamo de dinero, la elaboración de determinados productos, la realización de un acto, o la celebración de un contrato.²⁷

2.4.3 Base

Es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto; monto de la renta percibida, valor de un bien, de una herencia, número de litros producidos, medida o tamaño de las cosas, o precio de la mercancía. La ley debe también señalar de manera precisa y objetiva cuál es la porción de ingreso, rendimiento o utilidad gravable, valor del bien, peso o medida de las cosas, a la que deberá aplicársele la tasa, cuota o tarifa para fijar en cantidad líquida el monto de la prestación fiscal a satisfacer.²⁸

2.4.4 Tasa

La tasa es porcentaje fijo que se le aplica a la base gravable. También se le conoce como

²⁷ Vid. Ernesto Flores, *op. cit.*, p. 108.

²⁸ Vid. Adolfo Arroja, *op. cit.*, p. 205.

alicuota proporcional, porque es la que permanece constante al variar la base imponible, de tal suerte que la cuantía de la obligación tributaria aumenta en proporción constante al aumentar la base imponible.²⁹

2.4.5 *Tarifa*

Es aquella que generalmente se compone de una serie de tasas o cantidades fijas (cuotas). También se le conoce como alicuota progresiva porque al aumentar la base imponible, sucede lo mismo con la tarifa. De tal suerte que a unos aumentos sucesivos e iguales de la base le corresponden aumentar más que proporcionalmente en la cuantía de la obligación tributaria, con la alicuota progresiva el tributo aumenta más que proporcionalmente en relación con el valor gravado.³⁰

Se le conoce como alicuota progresiva, porque al aumentar la base, también aumenta ella. Esos aumentos deben ser proporcionales, es decir, razonables, de acuerdo a como vaya aumentando la base. Se dice que la mejor manera de establecer impuestos que cumplan con el principio de proporcionalidad, es haciendo uso de la tarifa o alicuota progresiva, ya sea por medio de tasas o cuotas, pues así, el impacto económico entre los contribuyentes será cualitativo y cuantitativamente más justo.

2.4.6 *Epoca y forma de pago*

Es necesario que la norma fiscal señale la época y forma de pago, es decir, las fechas y los plazos, en que se tienen que cubrir una contribución, así como la manera de realizarse, que

²⁹ *Ibid.*, Francisco de la Garza, *op. cit.*, p. 441

³⁰ *Ibid.* *ibid* p 442

regularmente es mediante declaración, en las que los sujetos pasivos están obligados a determinar todos los elementos constitutivos de los impuestos, sujeto, objeto, base, tasa o tarifa para saber con precisión la cantidad a pagar por concepto de tributos que se hayan causado.³¹

El pago constituye el cumplimiento de la obligación, es decir, la realización de la conducta exigida. En el caso concreto de los impuestos, la entrega de la cantidad debida. La época de pago se fija de acuerdo al tiempo necesario para la consumación de todos los elementos constitutivos de los impuestos, de tal forma que existen impuestos instantáneos e impuestos periódicos.

Los impuestos instantáneos son los que se agotan en sí mismos en un instante, por lo que no se prolongan en el tiempo. En cambio, los impuestos periódicos son aquellos que su consumación se prolonga en el tiempo, porque requiere de un ciclo de vida para su formación. Ese ciclo es de un año calendario, y se conoce como ejercicio fiscal. Ante esta situación, la época de pago en los impuestos instantáneos es en el momento en que se realiza la situación jurídica o de hecho, o tres o cinco días después, según lo dispongan las leyes, mientras que en los impuestos periódicos la época de pago es dentro de los dos o tres meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal. No obstante, existe la obligación de hacer pagos dentro del curso del ejercicio a cuenta del mismo, los cuales se conocen como pagos provisionales, y se realizan cada mes, cada dos meses o cada tres meses, según lo dispongan las leyes fiscales.

La forma de pago, es mediante declaración, y debe hacerse en moneda nacional,

³¹ *Vid.* Adolfo Arrijo *op. cit.* p. 205.

como ya se ha mencionado. Se admiten otras formas de pago como los cheques certificados y personales, siempre que cumplan los requisitos establecidos por las leyes y reglamentos, los giros postales, telegráficos o bancarios y por transferencia de cuentas bancarias.

CAPITULO TERCERO

LA DOBLE TRIBUTACION

Conforme se desarrolla este trabajo, se ha visto la situación que guarda el sistema federal mexicano, con relación al poder tributario. Efectivamente, de tal sistema se desprenden tres niveles de gobierno, federal, estatal y municipal, aunque sólo los dos primeros cuentan con poder impositivo. Asimismo, se observa que este poder es concurrente entre ambos, salvo las prohibiciones y reservas que ya se han comentado.

La concurrencia, es pues, la que permite la existencia de la doble tributación, por lo que se ha aceptado la teoría de que la no-delimitación de materias en un sistema federal, permite la gravación de dos más veces de un mismo objeto. De esta forma se tiene que la doble imposición se presenta cuando un mismo objeto es gravado con dos o más impuestos, ya los establezca una misma entidad, o bien porque concurren a ese mismo objeto dos o más entidades de diverso nivel político

Los municipios no cuentan con poder tributario, por lo que la doble tributación se puede dar cuando la federación o cualquiera de las entidades federativas, graven dos o más veces el mismo objeto, o cuando la federación y las entidades federativas coincidan en establecer impuestos gravando el mismo objeto. Este último supuesto es el que

comúnmente aparece, y que ha preocupado más, por ser muy grave.

En el primer supuesto no es muy común en nuestro sistema, ya que generalmente a lo que se recurre es a aumentar la tasa, cuota o tarifa del impuesto ya establecido, pues es más redituable y más cómodo.

El segundo de los supuestos, es de mayor interés y más delicado, en tanto que al no haber una delimitación de poder impositivo entre la federación y los entidades federativas, es muy común ver que tanto la federación como las entidades federativas gravan el mismo objeto para obtener recursos, sobre todo tratándose de los más redituables económicamente; lo que propicia que el sujeto pasivo o contribuyente reciba un doble impacto tributario por dos diferentes vías políticas, que muchas veces rebasa su capacidad contributiva.

Pero es preciso señalar que como la Constitución General no delimita las facultades impositivas, la doble tributación no adquiere carácter negativo, y por lo tanto es permitida.

Un importante acontecimiento con el cual pensaba solucionarse el problema, fue la iniciativa de reformas a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que tuvo a bien presentar el entonces Presidente de la República, Gral. Lázaro Cárdenas del Río, en el año de 1936. En ella se propuso delimitar el campo de acción tributaria, tanto de la federación, de las entidades federativas y municipios, la cual fue rechazada por el entonces Congreso de la Unión.

No fue sino hasta 1940, cuando de nueva cuenta, dicho presidente, envió al Congreso de la Unión un proyecto de reformas y adiciones a diversos preceptos de la Constitución General, en los que se incluyó a los actuales artículos 73, fracción XXIX, donde se le reservan algunas materias para que las grave en forma exclusiva-, 117,

fracciones IV, V, VI y VII, y 118, fracción I, –donde se le hacen a los entidades federativas una serie de prohibiciones - Sin embargo, el problema no fue resuelto, pues aún persiste, ya que eso no quiere decir que sean las únicas materias que pueda gravar la federación, pues en un principio no se estableció así, y por otra parte, de acuerdo al artículo 73, fracción VII, – ya comentado– puede establecer las contribuciones que considere necesarias para sufragar el gasto público, por lo que el problema aún queda latente.

Actualmente existen los Convenios de Coordinación Fiscal regulados por la Ley de Coordinación Fiscal. Dichos convenios podrán celebrarlos la federación con las entidades federativas, cuya cláusula principal es que las entidades federativas quedan obligadas a no establecer impuestos sobre los objetos que grave la federación, y con los cuales se forme el Fondo General de Participación. Sin embargo, el problema apenas con esto empieza a resolverse

Otra vía por la cual se pretende dar solución a este problema, es la litigiosa. A través de ella los especialistas, han expuesto que la doble tributación es prohibida por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General, pues la misma va en contra del principio de equidad y proporcionalidad

Ello es así, consideran, porque el establecer dos o más gravámenes sobre el mismo objeto, hacen que el sujeto pasivo reciente una carga superior a su capacidad económica, traduciendo en impuestos excesivos y confiscatorios de bienes. Esa carga es tan pesada que hara que el sujeto pasivo no disfrute de una parte razonable de su riqueza, del producto de su trabajo o de su capital, sino que la mayoría o casi todo, lo reparta entre el fisco federal, estatal e incluso municipal, con lo cual se atenta contra el principio de

proporcionalidad.

Por lo que respecta a que atenta contra el principio de equidad, señalan que si la federación y alguna de las entidades federativas gravan un mismo objeto, ello atenta con el tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, porque puede haber sujetos que no residan en dicha Entidad y se encuentran en las mismas condiciones de los que sí residen, sin embargo, quedan exentos de pagar el tributo, por no residir dentro de ámbito territorial de mencionada Entidad.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, aún no hace una interpretación de esta naturaleza, al contrario, ya decidió que la doble tributación no está prohibida, al asentar la jurisprudencia publicada en el informe del año de 1988, primera parte, página 802-67, titulada LA DOBLE TRIBUTACION. EN SI MISMA NO ES INCONSTITUCIONAL. Es tendencia de la política en la mayoría de los países, entre ellos el nuestro, evitar la doble tributación con el objeto de realizar una justicia fiscal. Sin embargo, este fenómeno impositivo no está prohibido por ningún artículo de la Constitución Federal, de tal suerte que en sí misma no es inconstitucional; lo que la Carta Magna prohíbe en su artículo 31, fracción IV, entre otros supuestos, es que los tributos sean desproporcionados, que no estén establecidos por la ley o que no se destinen para los gastos públicos, pero no que haya doble tributación

De lo planteado, existen tres hipótesis, de acuerdo a las que puede darse la doble tributación

- 1) Cuando un mismo sujeto activo establece más de un gravamen sobre el mismo objeto;
- 2) Cuando dos o más sujetos activos establecen más de un tributo sobre el mismo objeto; y

3) Cuando dos o más sujetos activos establecen dos o más gravámenes, cada uno de ellos, sobre el mismo objeto

Criterio muy cierto el de la Suprema Corte de Justicia, sustentado respecto al tema, porque, en efecto, pocas son las materias que en forma exclusiva se le otorgan a la federación o las entidades federativas, para que sean gravadas y aprovechadas en forma individual y por lo tanto, en una primera aproximación la doble tributación no está prohibida por nuestra constitución, porque para ellos se necesita delimitar el campo de acción fiscal de los tres niveles de gobierno que integran a nuestra República.

Sin embargo, la doble tributación puede tener un carácter negativa y sí podría ser inconstitucional, cuando las entidades federativas invadan el campo de acción fiscal que la Constitución Política General hasta la fecha ha reservado para la federación –artículos 73, fracción, XXIX-A, 117, fracciones IV, V, VI y VII, y 118, fracción I–, o viceversa, cuando la federación invada el campo de acción fiscal reservado exclusivamente para las entidades federativas, como es el caso del reservado en el artículo 115, del ordenamiento legal que nos ocupa, a favor de dichas entidades. En estos supuestos se estaría en presencia de la doble tributación de carácter prohibitivo e inconstitucional, pues si se toma en cuenta que la misma se origina o se permite por ausencia de la delimitación del poder tributario entre los tres niveles de gobierno, y en el caso de que sí la haya, aunque sea en forma embrionaria, entonces sí está prohibido dicho fenómeno, aunque la Constitución Política no lo señale en forma expresa.

En efecto, ello es así, porque si al que se le tiene prohibido o limitado gravar esas

materias lo hace, entonces se actualiza la doble tributación, por invadir la esfera de competencias que se le tiene reservado a otro ente.

Es preciso de mencionar que la doble tributación surge cuando se grava dos o más veces el mismo objeto, más no porque se grave dos o mas veces los mismos títulos o causas, mismas riquezas, mismas fuentes de riquezas, mismas rentas gravables o mismas fuentes de tributos, como algunos autores así lo han considerado.

En primer lugar, con referencia a la causa o título, es un elemento totalmente ajeno a la doble tributación, porque la causa la constituye el fundamento de establecer impuestos, es decir, la necesidad de obtener recursos para sufragar el gasto público. Esta es la causa, la necesidad de contar con recursos económicos para poder realizar las tareas que le son impuestas.

Por lo que se refiere a la fuente de riqueza, riqueza y renta, tampoco precisan o le dan existencia a la doble tributación.

La fuente de riqueza, se dice que es el lugar donde se obtiene los ingresos para aumentar la riqueza que ya se tiene, entonces serán fuente de riqueza el capital, el trabajo o la combinación de ambos. ya que a través de su explotación, los individuos acrecentan la riqueza que ya tienen. Por lo tanto, tampoco por estos elementos se precisa la doble tributación, porque su realización se reduciría únicamente cuando se grava dos o más veces el capital, el trabajo o la combinación de ambos.

Lo mismo sucede con la riqueza, ya que todos los hechos imposables deben manifestar signos de riqueza, para que quienes se vean obligados a pagar cuenten con capacidad contributiva. Por tanto, si por este elemento se buscáse el ser de la doble

tributación, la presencia de este fenómeno se vería aun cuando haya delimitación de poder tributario

En el caso de la renta Este es un hecho que es sujeto a gravamen y se considera él más justo, y consiste en deducirle todos los gastos necesarios a los ingresos obtenidos por desarrollar alguna actividad. Sin embargo, habría solamente doble tributación, cuando se grave dos o más veces, viéndose restringido el campo de aplicación de la doble tributación, pues el impuesto sobre la renta no es el único que existe, sino hay más, los que al ser gravados dos o más veces, no darían como consecuencia dicho fenómeno.

Por tanto, se abren dos tendencias cuyos conceptos, objeto y fuente del tributo, es preciso aclarar para entender con precisión en que consiste la doble tributación, ya que ambos suelen usarse como sinónimos, y porque resultaría que la misma se realizará forzosa y necesariamente en todas las situaciones impositivas presentadas en un sistema tributario, estructurado con tres o más impuestos, si se toma en cuenta que por fuente del tributo se entiende el lugar de donde se obtiene lo necesario para pagar no únicamente un solo impuesto, sino todos aquellos que son suficientes a juicio del legislador, según la manifestación de capacidad contributiva de las personas para satisfacer las necesidades del Estado. Lo que quiere decir, que pueden establecerse varios impuestos sobre la misma fuente, sin implicar ello, que se realice la doble tributación.

Así pues, según Margain Manatou:

La fuente del tributo es la actividad económica gravada por el legislador. Dicha fuente, en este contexto, es susceptible de ser gravada a la vez por diferentes tributos. Así, por ejemplo la generación de energía eléctrica está simultáneamente gravada por un impuesto a

la producción y otro al consumo.³²

En cambio, por objeto de un tributo, debe entenderse el ingreso que en la respectiva ley es señalado como punto de incidencia de la propia Constitución, o sea, es el hecho generador de la obligación establecida por el tributo. Flores Zavala sobre objeto del tributo indica que "...es la situación que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal."³³ Fleiner, establece que el objeto del impuesto estriba "...en las circunstancias en virtud de las cuales una persona se ve obligada a pagar un determinado tributo."³⁴

Algunos autores, como el propio Flores Zavala, parecen confundir los conceptos de fuente y objeto para explicar el fenómeno de la doble imposición, ya que el mismo autor establece que "...la doble imposición se presenta cuando una misma fuente es gravada con dos o más impuestos, ya los establezca una misma entidad, o bien, porque concurren en esa fuente dos o más entidades diversa..."³⁵ La anterior aseveración deriva del hecho de que como ya se apuntó, el mismo autor da una definición de lo que debe de entenderse por objeto de los impuestos, lo cual es concordante con las definiciones dadas por otros autores citados, con los que finalmente se está de acuerdo en señalar que la doble imposición se contempla en relación con el objeto del impuesto y no sobre la fuente de las mismas, como acertadamente distingue Margain Manautou. Con esta consideración se aboca Arrijoja Vizcaino, al precisar que "...las hipótesis en que se presenta la doble imposición

32 Vid., Emilio Margain, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario*, Porrúa, 11a. Ed., México, 1995, p. 305.

33 Fleiner *apud* Ernesto Flores, *op. cit.*, p.108.

34 *Idem.*

35 *Ibid.*, p. 327

invariablemente va a presentarse en relación al objeto.”³⁶

De esta forma, se concluye que el hecho de que se grave reiteradamente la fuente del impuesto, es decir, las diversas facetas en que se divide la actividad económica, con diferentes impuestos, nada tiene de ilegal y mucho menos de inconstitucional, ello aparecerá cuando se grave reiteradamente en específico alguna de esas facetas, como por ejemplo, la producción de tabaco y el consumo de energía eléctrica.

Sin embargo, es preciso mencionar, que no se puede reducir el objeto de los impuestos a estas facetas, es decir, que el objeto de los impuestos siempre y exclusivamente se va a formar con cualquiera de las facetas en que se divide la actividad económica, ya que los mismos presentan variedad de hechos o situaciones que al producirse en la realidad haran que se genere la obligación fiscal, y no necesariamente se refieren alguna de las fases en que se divide la actividad económica, por ejemplo la tenencia o propiedad de bienes.

³⁶ Adolfo Arrijo, *op. cit.*, p. 203.

CAPITULO CUARTO

EL IMPUESTO AL ACTIVO

4.1. Reseña Histórica

El impuesto al activo fue creado por el Poder Legislativo de la Unión a través de la Ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1988. Primariamente se le conoció a la ley que lo regulaba, como Ley del Impuesto al Activo de la Empresas, ya que las personas que lo causaban, eran exclusivamente empresas, es decir, personas físicas y morales que realizaban actividades empresariales. Posteriormente se fue agrandando el elemento subjetivo, pues hasta la fecha, en la actual ley, ya son sujetos del mismo todas las personas morales, independientemente si realizan o no alguna actividad empresarial; por esto, la actual ley del tributo en mención, solamente se denomina Ley del Impuesto al Activo.

Según las razones que incitaron la creación del impuesto al activo (IMPAC), era hacer un impuesto complementario del impuesto sobre la renta (ISR). Con el objeto de evitar la elusión y evasión fiscal de este último tributo. Por lo tanto, el tributo en comento, impuesto al activo, tiene una finalidad, a demás de la recaudatoria, de política extrafiscal. Lo anterior se desprende de la exposición de motivos de ley que reforma, adiciona y

deroga diversas disposiciones fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1988, en el cual se expresó lo siguiente:

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

Se insiste en la exposición de motivos, que el activo es impuesto complementario, pues se menciona

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

De igual manera sucede, en la exposición de motivos de la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales y que adiciona la Ley General de Sociedades Mercantiles, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 1989, mediante la cual se le cambió el nombre de la Ley del tributo en análisis, quedando como Ley del Impuesto al Activo, y se reformaron y adicionaron diversos preceptos a la misma, en la cual se señaló lo siguiente:

Considerando que este impuesto es complementario del impuesto sobre la renta, se modifica la mecánica para el acreditamiento del mismo, estableciéndose la posibilidad de acreditar contra el impuesto del ejercicio una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta efectivamente pagado en dicho ejercicio. Esta medida permitirá a los contribuyentes que realicen actividades empresariales con residentes en el extranjero, el poder efectuar el

acreditamiento referido.

De lo anterior se observa la complementariedad entre el impuesto al activo y el impuesto sobre la renta, pues, a finales de cuentas, el pago del segundo depende del primero. Dependencia que se puede ver desde tres ángulos, el que sí se pague el impuesto al activo, que se reduzca la cantidad a pagar o que no se pague. Los presupuestos necesarios, para que surja la primera situación, es decir, que se pague el impuesto al activo, es que en un mismo ejercicio los contribuyentes no hayan generados utilidades o ganancias. Por lo tanto, no pueden hacer frente al impuesto sobre la renta. Esto es así, pues si no paga impuesto sobre la renta, entonces no tendrá cantidad alguna que acreditar en contra de la que integre el pago del impuesto al activo, tal y como lo dispone la ley que lo reglamenta en su artículo 9º. En este caso los contribuyentes si verán afectadas sus capacidades contributivas con el impuesto al activo, pues tendrán que pagarlo; porque, si por una parte, al final del ejercicio los contribuyentes podrán disminuir en su totalidad la cantidad que les corresponda pagar por concepto de IMPAC, restándoles una cantidad equivalente, que en definitiva, les corresponda pagar de impuesto sobre la renta, y entonces, y sí no hace pago alguno de este último tributo, no tendrá cantidad alguna que acreditar. Por ello, si un contribuyente presenta una declaración en ceros de ISR, no tendrá cantidad alguna que acreditar en contra de cantidad que integre el pago del IMPAC correspondiente al mismo ejercicio.

Otra situación de la cual también se desprende su complementariedad, es que el pago del IMPAC, también se puede reducir. Para esto, es necesario que si haya generado utilidades o ganancias, y por lo tanto, se tenga que enterar cantidad alguna de ISR; pero esta cantidad debe ser inferior a la del pago del IMPAC, para al momento de hacer el

mencionado acreditamiento o reducción de esta última cantidad, no sea en forma total, si no parcial, y así, el pago del IMPAC, sea en una cantidad inferior a la que realmente le corresponda en el ejercicio

El tercer punto, es decir, el que no se pague el IMPAC, se presenta cuando en un mismo ejercicio se han obtenido utilidades o ganancias en un alto porcentaje, y por lo tanto, el ISR también resulta en un alto porcentaje. Es indispensable que suceda de esta forma, porque al momento de acreditarlo en contra de la cantidad que se tenga que pagar de IMPAC, dicho ISR debe superarla o igualarla, porque de otra manera no se podría libera del pago del IMPAC que corresponda en el mismo ejercicio.

En los pagos provisionales el acreditamiento a que aluden dichos motivos de exposición sucede de igual forma. Como es sabido a cuenta del impuesto anual, los contribuyentes tendrán que hacer pagos provisionales mensuales, los cuales se determinarán dividiendo entre doce el impuesto actualizado del ejercicio inmediato anterior. El resultado se multiplicará por el número de meses que hayan transcurrido desde el inicio del ejercicio por el que se realice el pago provisional hasta por el mes aquel a que corresponda dicho pago. Lo que resulte de esto será la cantidad a enterar por pago provisional, la cual se podrá disminuir restándoles los pagos provisionales efectuados con anterioridad correspondientes al mismo ejercicio

No obstante, las personas morales cuentan con otra opción para determinar el pago provisional, la cual consiste en comparar el pago provisional del IMPAC, que se haya determinado conforme a lo anterior, con el del ISR, sin habérsele restado a ambos, respectivamente, los pagos provisionales hechos con anterioridad correspondientes al

mismo ejercicio. De la comparación de ambos, el que resulte más alto, ese se enterará como pago provisional de ambos impuestos, una vez que se le hayan hecho las correspondientes deducciones de los pagos provisionales realizados en estos términos, anteriormente y correspondiente al mismo ejercicio. Las personas morales y físicas que realicen actividades empresarial, contribuyentes del ISR, tienen que realizar un ajuste al mes siguiente de la mitad del ejercicio fiscal

El ajuste mencionado se realizará restándole a los ingresos obtenidos hasta el último día de la primera mitad del ejercicio, las deducciones autorizadas por la Ley del ISR correspondientes a dicho periodo, así como la pérdida fiscal de ejercicios anteriores y las deducciones de inversiones, esta última se hará respecto del total de meses que comprenden el periodo del ajuste. Al resultado que se obtenga se le aplicará la tasa de 34 %, que es la aplicable para determinar el impuesto sobre la renta del ejercicio. Finalmente a lo que resulte de esto, se disminuirá con los pagos provisionales efectivamente pagados por ISR y que correspondan al mismo ejercicio por el que se realiza el ajuste.

Es preciso de mencionar que la diferencia que resulte entre el monto del ajuste y los pagos provisionales efectuados con anterioridad, será el pago provisional del mes en que se realice el ajuste

Sin embargo, de acuerdo a la Ley del Impuesto al Activo (LIMPAC), las personas morales deberán comparar el pago provisional del impuesto al activo determinado en la forma que se ha señalado con anterioridad, sin utilizar la opción a la que se ha hecho referencia, con el monto del ajuste del impuesto, sin haberse acreditado los pagos provisionales correspondientes, y el que resulte más alto, ese se enterará como pago

provisional de ambos impuestos (ISR e IMPAC), previas las deducciones de los pagos provisionales que se hubieran realizado de acuerdo a la opción que existe para las personas morales

Ahora bien, las personas morales tendrán que declarar el pago de ISR e IMPAC en un sólo documento, es decir, por ambos tendrán que presentar una sola declaración.

Por lo que respecta al acreditamiento del IMPAC en los tres ejercicios posteriores, ello se podrá realizar cuando el mismo resulte mayor al ISR y por lo tanto, no se pudo acreditar en su totalidad. La cantidad que faltó por acreditar se podrá hacer en los tres ejercicios posteriores.

Además, existen otras operaciones que resultan de su complementariedad. La primera resulta cuando en un mismo ejercicio el ISR sea mayor al IMPAC, entonces el contribuyente podrá solicitar la devolución del IMPAC, que hubiera pagado en los diez años inmediatos anteriores, pero esta cantidad no podrá ser mayor a la diferencia que existe entre la de ISR e IMPAC, del ejercicio por el cual resulte mayor el primero.

La otra operación resulta cuando existe ISR pagado en exceso, no se podrá solicitar que se devuelva el mismo, sino que se considerará como pago del IMPAC, siempre que ambos impuestos correspondan al mismo ejercicio.

Bajo todas estas circunstancias, se expresan los motivos de la iniciativa de Ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales vigente para el año 1989, en la cual se creó el tributo en análisis, y al parecer quedaron plasmadas en la Ley del Impuesto al Activo, en sus artículos 7º., 7o.-A, 7o.-B, 8o., 8º-A y 9o, además, cumple con la

finalidad de evita la elusión y evasión fiscal, ya que al pagar el impuesto sobre la renta, no se paga el impuesto al activo, y viceversa, cuando un contribuyente no paga el impuesto sobre la renta, ya sea porque no haya tenido utilidades, entonces tendrá que pagar el impuesto al activo. En efecto, el fin extrafiscal de dicho tributo fue comentado en la exposición de motivos, pues en ella se dijo que lo que se pretende evitar es que los contribuyentes de ISR no evadan el pago de tal tributo, ya que ésta es tarea integrante de la política tributaria, que se orienta hacia la estabilización de la economía, y a la promoción del crecimiento económico, fortaleciendo la finanzas y combatiendo la evasión y elusión fiscal. Por tanto, el objetivo se verá cumplido, cuando las empresas, con tal de no pagar el IMPAC, declaren correctamente sus pérdidas y ganancias.

Sin embargo, ante tales consideraciones, el impuesto es injusto, pues no se apega al principio de proporcionalidad, ya que en los actuales días de crisis, existen muchas empresas que no pagan impuesto sobre la renta, no porque no quieran, sino porque no generan utilidades, y por lo tanto, tienen que pagar el impuesto al activo. Lo cual es absurdo, pues si el gobernado no cuenta con la liquidez necesaria para hacer frente al pago del impuesto sobre la renta, es lógico, que mucho menos va a poder pagar otro tributo que, supuestamente, le adjudique una ganancia mínima presunta, como el impuesto al activo.

El impuesto al activo, nace con un fin extrafiscal, que ya quedó señalado, y que, además, es complementario del impuesto sobre la renta. Complementación que es ilógica, pues en la Ley del Impuesto al Activo no se menciona eso, ni muchos menos que la Ley del Impuesto Sobre la Renta se le aplique supletoriamente. Además, el impuesto al activo, tiene sus propios elementos, su sujeto, objeto, base, tasa y época y forma de pago, exenciones,

ESTA TESIS NO DEBE SALIR DE LA BIBLIOTECA

por lo que no se concibe jurídicamente que sea complementario del impuesto sobre la renta.

4.2 Elementos

4.2.1 *Sujeto*

Existen dos clases de sujetos, los sujetos pasivos por deuda propia y los sujetos pasivos por deuda ajena o responsabilidad solidaria. Los sujetos pasivos por deuda propia son las personas morales y físicas que realicen actividades empresariales que sean propietarias de activos, y las personas que otorguen el uso o goce de activos a las primeras, lo cual se desprende de la propia Ley del Impuesto al Activo, en su artículo 1º, donde claramente se advierte que el tributo se endereza a gravar a las personas morales y físicas que realicen actividades empresariales.

En los anteriores capítulos, ya quedó establecido que es persona moral y física, por lo que únicamente resta decir qué es persona física que realiza actividades empresariales. Una persona física que realiza actividades empresariales es aquella que realiza algunas de las reguladas como tales por el Código Fiscal de la Federación en su artículo 16, las cuales son comerciales, industriales agrícolas, ganaderas, de pesca y silvícolas.

Actividades comerciales son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter. La ley federal es el Código de Comercio, que en su artículo 3o. y 75, regula las personas que tienen el carácter de comerciante.

Se realizará alguna actividad industrial, cuando se practique la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabados de productos y la elaboración de satisfactores

En lo que respecta a actividades agrícolas, se está en presencia de algunas de ellas cuando las personas físicas se dediquen a la siembra, el cultivo, la cosecha, o enajenen por primera vez los productos obtenidos al desarrollar alguna de éstas, que no hayan sido objeto de transformación industrial. Las actividades ganaderas se integran por la cría y engorda del ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial. La actividad de pesca incluye la cría, cultivo, fomento, y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce incluida la acuicultura, así como la captura y extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial. Finalmente, las actividades silvícolas comprenden la del cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos, y la primera enajenación de sus productos que no hayan sido objeto de transformación industrial.

Por tanto, la persona física que realice, por lo menos, una de todas y cada unas de las actividades que encierran en la comercial, la agrícola, la ganadera, la de pesca y la silvícola, será sujeto del impuesto al activo. Así, esta persona forzosamente será empresa, y por ende causante del impuesto al activo.

Por lo que respecta a las personas morales, basta con tener el carácter de tal para ser sujeto del impuesto al activo, independientemente que realice o no unas de las actividades mencionadas como empresariales, es decir, no necesita ser forzosamente empresa para ser sujeta del tributo.

Cabe mencionar que los planteamientos presidenciales contenidos en la iniciativa de

ley del tributo, así como de las razones expuestas en el dictamen aprobatorio de la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados y de la Exposición de Motivos, se aprecia que el tributo se enderezaba sólo a las personas físicas y morales que realizaran actividades empresariales, pero ahora también se dirige a todas las personas morales, realicen o no tales actividades, por ejemplo las sociedades civiles.

Al parecer la justificación para gravar a la totalidad de las personas morales, y ya no sólo a las sociedades empresariales, es que ellas también cuentan con un número de activos suficientes para poder estar sujeta al gravamen. Asimismo, es de interés y acorde con el tema, comentar la jurisprudencia que el Tribunal en Pleno de la Corte, sustentó en marzo del 1996, titulada **ACTIVO IMPUESTO AL. LA EXENCION A LAS EMPRESAS QUE COMPONEN EL SISTEMA FINANCIERO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA**

En esta jurisprudencia se estableció que el artículo 6º, fracción II, de la Ley del Impuesto al Activo transgrede el principio de equidad tributaria, consagrado en el artículo 31, fracción IV, constitucional, porque exenta a las empresas del sistema financiero: instituciones de crédito, de seguros y fianzas, de almacenes generales de depósito, arrendadoras financieras, sociedades de ahorro y préstamos, uniones de crédito, empresas de factoraje financiero, casas de bolsa, casas de cambio y sociedades financieras de objeto limitado, que sean residentes en México del pago del IMPAC, no obstante, ser personas morales que realizan actividades empresariales desde el punto de vista de las leyes mercantiles y pagan el impuesto sobre la renta, siendo estos motivos, los que alentaron el nacimiento del IMPAC, además de que también cuentan con un número suficiente de

activos, por lo que la exención era injustificable, ya que no se daba un trato igual a los iguales

Las autoridades responsables expusieron como fundamento de la exención, la dificultad para medir con exactitud el activo neto afecto a sus actividades empresariales, por el hecho de operar la mayoría de ellas con ahorros captados del público y con depósitos efectuados por el mismo, es decir, su activo circulante. Sin embargo, se concluyó que esta circunstancia era injustificable, porque pueden hacer uso de los métodos y procedimientos utilizados para medir sus utilidades para efecto del pago del ISR. Por lo tanto, si realizan actividades empresariales, son contribuyentes de ISR y, además, cuentan con un activo mucho mayor que cualquier otra empresa, no deben estar exentas del pago del IMPAC.

Lo anterior es así, porque todas las demás exenciones se justificaban, ya que junto con las empresas financieras, se exentan a quienes no son contribuyentes del impuesto del ISR, las personas físicas que realicen actividades empresariales al menudeo en puestos fijos y semifijos en la vía pública o como vendedores ambulantes, cuando los mismos hayan optado por pagar el ISR conforme a lo dispuesto en el reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; quienes otorguen el uso o goce temporal de los bienes cuyos contratos de arrendamiento fueron prorrogados en forma indefinida por disposición legal; las personas físicas residentes en México que no realicen actividades empresariales y otorguen el uso o goce temporal de bienes a las personas que no sean contribuyentes del ISR y las empresas que componen el sistema financiero, únicamente por dichos bienes; quienes utilicen bienes sólo para actividades deportivas, cuando por dicha utilización sea sin fines de lucro, o únicamente se establezcan para ser utilizado por sus socios o miembros. Finalmente; las

personas que se dediquen a la enseñanza con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en el término de la Ley Federal del Educación, únicamente por los bienes empleados para tales fines

La primera de las exenciones se justifica, por razones de equidad, ya que si se toma en cuenta que el impuesto al activo tiene como fin evitar la evasión del ISR, es justo que se exenten a las personas que no sean contribuyentes de este impuesto, pues de otra manera no tendrían los beneficios del acreditamiento o reducción del IMPAC, lo cual aceleraría la inequidad

La segunda de las exenciones se justifica por razones de proporcionalidad, pues su activo es muy reducido, que gastarían más en valuarlos que toda la cantidad que tengan que enterar.

La tercera de las exenciones es justificable por motivos de política económica, ya que lo que se está satisfaciendo con los contratos de arrendamiento de renta congelada, es una necesidad elemental, que es la vivienda. Además, también se justifica por razones de proporcionalidad, pues al haber renta congeladas, el arrendador en ningún momento tendrá utilidades o ganancias, por lo que tampoco podrá hacer efectivo el acreditamiento a que se ha hecho referencia

La cuarta de las exenciones se justifica por equidad, en cuanto que si se otorga el uso o goce temporal de bienes a quienes no son contribuyentes del ISR, y mucho menos del IMPAC, es obvio que se les tenga que exentar del pago de este tributo.

También la penúltima de las exenciones se justifica por razones de equidad, pues si las actividades deportivas se realizan sin ánimo de lucro, ganancia, en consecuencia, no

harán pago alguno de ISR. y por lo tanto, tampoco podrán hacer efectivo el acreditamiento a que se refiere.

Finalmente, la última de las exenciones es justificable por razones sociales y económicas, ya que la educación es una herramienta primordial para el desarrollo de los individuos y de beneficio para la sociedad.

Por lo tanto, la exención subjetiva –aquella que se otorga tomando en cuenta diversas cualidades de los sujetos–, otorgada a las empresas que componen el sistema financiero, es decir, las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, de almacenes generales de depósito, arrendadoras financieras, sociedades de ahorro y préstamo, uniones de crédito, empresas de sistema factoraje financiero, casas de bolsa, casas de cambio y sociedades financieras con objeto limitado, que sean residentes en México, era irrazonable e incomprensible, en tanto que son sujetos del impuesto al activo por ser personas morales que realizan actividades empresariales (empresas) en términos del Código de Comercio y la Ley General de Instituciones y Operaciones de Crédito, además, son contribuyentes del impuesto sobre la renta, y cuentan con un número de activo superior a de cualquier otro contribuyente, por lo que la exención era injustificada.

Por su parte, serán sujetos del IMPAC por deuda ajena y responsabilidad solidaria, las liquidadores y síndicos, los gerentes, los administradores únicos, los representantes legales y los recaudadores, –es preciso señalar que a todos éstos en la doctrina se les conoce como sujetos pasivos por responsabilidad solidaria– las fiduciarias en el caso de los fideicomisos, el asociante en el caso del contrato de asociación en participación, las sociedades controladoras respecto de las controladas, –a éstos la doctrina los conoce como

responsables por sustitución– los nuevos propietarios de las negociaciones que hayan adquirido y las sociedades escindidas – a éstos dos últimos que de acuerdo a la doctrina se les conoce como sujetos pasivos por responsabilidad subjetiva–.

4.2.2 Objeto

La situación de hecho que hará que las personas morales y personas física que realizan actividades empresariales queden obligadas al pago del IMPAC, es el hecho de detentar o tener en su poder activo, el cual forzosamente debe ser de su propiedad, pues si lo detentan o se encuentra en su poder porque un tercero le transmitió el uso o goce temporal, entonces, ese tercero deberá pagar el impuesto por ese activo como en su momento se apreció al analizar el sujeto. El activo se integra de seis elementos, activo financiero, activo fijo, gastos y cargos diferidos, terrenos e inventarios, mismos que a continuación se comentan.

El activo financiero o circulante, como también se le conoce, está constituido por capital (dinero), del que dispone el gobernado para realizar sus actividades empresariales. Jurídicamente está constituido por créditos, los cuales se han entendido como las obligaciones de dar, tanto es así, que el mismo se integra por las inversiones en títulos de crédito, a excepción de las acciones emitidas por personas morales residentes en México; las acciones emitidas por sociedades de renta fija, las cuentas y documentos por cobrar, a excepción de las que sean a cargo de socios o accionistas residentes en el extranjero, ya sea persona física o sociedad y los intereses devengados a favor no cobrados.

Son inversiones en título de crédito toda aquella compraventa o enajenación de los mismos, que, generalmente, se efectúe en los mercados de valores, con el fin de obtener alguna ganancia o intereses. Sin embargo, es preciso mencionar que por título de crédito,

debe entenderse como todo documento necesario para ejercer el derecho literal que en ellos se consigna, teniendo, además, las características de cosa mercantil, pues así lo disponen los artículos 1o y 6o. de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito y el Código Civil para el Distrito y Territorios Federales, el cual preceptúa que por disposición de la ley se consideran bienes inmuebles a las obligaciones y los derechos o acciones que tienen por objeto cosas muebles o cantidades exigibles en virtud de acción personal; y las acciones que cada socio tiene en las asociaciones o sociedades, aun cuando a éstas pertenezcan alguno o algunos bienes inmuebles. Por lo que cuando el contribuyente compre o venda acciones, certificados de aportación patrimonial, bonos, obligaciones, cédulas hipotecarias, certificados de participación inmobiliaria, certificados de participación ordinarios, o cualquier otro crédito análogo a cualquiera de éstos, se estará en presencia de una inversión de títulos de crédito. Ahora bien, por su parte una inversión de crédito de renta fija, es decir, que los intereses o ganancias que le producirá no estará sujeto a un acontecimiento no previsible, como la inflación.

Así lo ha determinado Calvo Nicolau cuando menciona que en la Ley de Sociedades de Inversión sólo existen tres tipos de sociedades de inversión, sociedades de inversión comunes, sociedades de inversión en instrumentos de deuda y sociedades de inversión de capitales, y que las segundas son las que se conocen como sociedades de inversión de renta fija, ya que únicamente pueden adquirir valores y documentos de renta fija, ya que no pueden estar sujetas a un riesgo especulativo y de que la utilidad o pérdida en la valuación de sus acciones colocadas entre el público inversionista debe determinarse diariamente, las acciones de que son propietarios los inversionistas equivalen a un crédito que genera

rendimiento³⁷

Por su parte, por cuentas y documentos por cobrar, debe entender como todo aquel crédito generado por la venta de mercancías, bienes o por la prestación de servicios, realizada o realizado por el contribuyente, dependiendo de la actividad empresarial que desarrolle, y que es a su favor. Tendrán el carácter de documentos cuando ese crédito se encuentre consignado literalmente en un pagaré, cheque, letra de cambio o documento análogo a estos, y cuenta por cobrar cuando se encuentra consignado en documento de distintas características a éstos, ejemplo, facturas, recibos, contrarecibos, notas de remisión.

Los intereses devengados son los que día con día o meses con meses se generan, pero que en ese momento no se pueden hacer efectivos, ya sea porque los mismos se cobren a fin de mes, de año o hasta que se haga efectivo el capital. Estos intereses se identifican porque con los mismos se ha generado un derecho de crédito a favor de acreedor, sin embargo, éste no puede hacerlo efectivo, sino hasta que transcurra el plazo señalado para ello, según se estipule.

Por su parte, el activo fijo se ha definido como el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización normal de sus actividades y que se demeritan por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo.

Máximino Anzures, dice que el activo fijo está formado por bienes que no se emplean en transacciones, porque los necesitan como base fundamental para la existencia del negocio, tales como edificios, mobiliaria y equipo, o maquinaria si es fabricante.³⁸ Entonces, los bienes que integren el activo fijo pueden ser tanto inmuebles como muebles,

³⁷ *Ibid.*, Enrique Calvo, *Tratado del Impuesto Sobre la Renta*, t II-A, Themis, 19a Ed., 1995, pp. 775 y 776

³⁸ *Ibid.*, Maximino Anzures, *Contabilidad General*, Porrúa, 2a Ed., México, 1994, p. 4

porque estos tienen las características de ser tangibles, es decir, aquellos que pueden percibirse por medio de los sentidos y que se encuentran de manera corpórea en el mundo exterior, a diferencia de los intangibles, que sólo se puede percibir por medio de la imaginación, por ejemplo, una idea.

Los inmuebles son las construcciones; edificios; la ampliación y mejoras de ambos; el suelo y las construcciones adheridas a él, todos lo que esté unido a un inmueble de manera fija de modo que no se pueda separarse sin deterioro del mismo o del objeto a él adherido; objetos de ornamentación, colocados en edificios o heredades por el dueño del inmueble, en tal forma que revele el propósito de unirlos de un modo permanente al fundo, los palomares, colmenares, estanques de peces o criaderos análogos, cuando el propietario los conserve con el propósito de mantenerlos unidos a la finca y formando parte de ella de un modo permanente; las máquinas, vasos, instrumentos o utensilios destinados por los propietarios de la finca directa y exclusivamente a la industria o explotación de la misma; los abonos destinados al cultivo de una heredad, que estén en las tierras donde hayan de utilizarse, y las semillas necesarias para el cultivo de la finca; los aparatos eléctricos y accesorios adheridos al suelo o a los edificios por el dueño de éstos, salvo convenio en contrario; los manantiales, estanques, aljibes y corrientes de agua, así como los acueductos y las cañerías de cualquiera especie que sirvan para conducir los líquidos o gases a una finca o para extraerlos de ella, los diques y construcciones que, aun cuando sean flotantes, estén destinados por su objeto y condiciones a permanecer en un punto fijo de un río, lago o costa los derechos reales sobre inmuebles; y, el material rodante de los ferrocarriles, las líneas telefónicas y telegráficas y las estaciones radiotelegráficas fijas.

Por su parte, los muebles son los cuerpos que pueden trasladarse de un lugar a otro, ya por sí, o por el efecto de una fuerza exterior; las embarcaciones de todo género; los materiales procedentes de la demolición de un edificio; y, los que se hubieren acopiado para repararlos o para construir uno nuevo, serán muebles mientras no se hayan empleado en la fabricación

Todos estos constituyen los bienes inmuebles y muebles que tienen la característica de tangibles, que le pueden ser necesarios al contribuyente para realizar sus actividades; que se demeritan por el uso y durante el transcurso de tiempo; que forzosamente deben ser de su propiedad, ya que de lo contrario, no pagará el impuesto en comento, tal y como lo dispone el artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Activo Vigente.

Los gastos diferidos se define como aquellos activos intangibles representados por bienes o derechos que permiten deducir costos de operación o mejorar la calidad o aceptación de un producto, por un período limitado, inferior a la duración de la actividad de la persona moral, por ejemplo una marca, patente o propiedad industrial.

De igual manera sucede con los cargos diferidos, a diferencia de que éstos tiene un periodo ilimitado que dependerá de la duración de la actividad de la persona moral. Como ejemplo, un contrato de seguro

Por lo que respecta los terrenos como parte integrante del activo de una persona, Maximino Anzáres nos dice que tierra es todo recurso natural que se convierte en valores de uso, o satisfactores de las necesidades humanas, por que constituye un bien inmueble indispensable para realizar en él una actividad empresarial.³⁹

³⁹ *Ibid.* p. 2

Es preciso comentar que La Ley de Hacienda Municipal, respecto de terreno, establece en su artículo 1º del capítulo que regula el impuesto predial, que es un predio urbano o rústico, ejidal o comunal, con lo cual se acierta en que es un recurso necesario para satisfacer necesidades humanas.

Finalmente los inventarios se constituyen por todas las materias primas, productos semiterminados, lo terminados que el contribuyente utilice en la actividad empresarial y tenga al inicio y al cierre del ejercicio, valuados conforme al método que tenga implantado. En otras palabras, las mercancías no vendidas. Esto así, ya que los inventarios están constituidos por bienes muebles, con la característica de la utilización y agotamiento inmediato.

Así pues, el activo se constituye con el conjunto de bienes y derechos valuables en dinero o apreciables pecuniariamente. El cual forma el patrimonio de una persona en conjunto con el pasivo, que se entiende como las obligaciones a cargo de una persona valuables en forma pecuniaria. tal y como no los indica el ilustre Maestro Calvo Nicolau, al establecer que el término "activo" que se emplea en la técnica contable se ha adoptado para designar a los bienes y derechos que componen el patrimonio de una persona jurídica.⁴⁰

De acuerdo a la técnica contable el activo se entiende como el conjunto o segmentos, cuantificables, de los beneficios económicos futuros fundamentalmente esperados y controlados por una entidad, representados por efectivo, derechos, bienes o servicios, como consecuencia de transacciones pasadas o de otros eventos, ocurridos tal y como lo ha definido el Instituto de Contadores Públicos.⁴¹ Entonces, el activo constituye el

⁴⁰ *Ibid* Enrique Calvo, *op cit* p. 706

⁴¹ *Ibid* p 703

conjunto de bienes y derechos valuables en dinero de una persona, que se destinan a la realización de una actividad empresarial, ya que para la realización de la misma se requieren un conjunto de bienes y derechos, tales como mercancías, efectivo, maquinaria, mobiliario, construcciones y materias. Por lo tanto, la definición de activo por la ciencia contable y jurídica, no difiere mucho, pues ambas se refieren al conjunto de bienes y derechos de una persona jurídica, que pueden ser cuantificables en dinero, es decir, determinados en forma pecuniaria; sin embargo, una diferencia, es que al primero le da el carácter de activo, únicamente a los bienes y derechos necesarios para la realización de un fin, mientras esto no es requisito entre ambos conceptos, para serlo.

Es preciso comentar, que la Corte, a través de su tribunal en Pleno determinó que el objeto del impuesto al activo de las empresas es la ganancia mínima presunta, en su jurisprudencia P. XLIX/95, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo II, correspondiente a agosto de 1995, página 66, cuyo rubro es:

“ACTIVO SU OBJETO CONSISTE EN LA GANANCIA MINIMA PRESUNTA ORIGINADA EN EL TENENCIA DE ACTIVOS DESTINADOS A ACTIVIDADES EMPRESARIALES. Si se desentraña el verdadero sentido del establecimiento del impuesto al activo y su estructuración legal, mediante la interpretación relacionada de los diversos preceptos que componen la ley relativa y su exposición de motivos, se llega a la conclusión de que el objeto de este impuesto no consiste en los activos destinados a actividades empresariales, sino en la ganancia o rendimiento mínimo presunto originado por la tenencia de tales activos, constituyendo éstos en la ganancia o rendimiento mínimo presunto originado por la tenencia de tales activos, constituyendo éstos exclusivamente la base del impuesto, es decir, el instrumento del que se vale el legislador para determinar esa ganancia mínima presunta y a cuyo valor deberá aplicarse la tarifa o tasa del impuesto, de conformidad con el artículo 2º. de la Ley relativa, para obtener el importe o cuota del tributo, pues siendo el impuesto al activo un gravamen dirigido a personas que realizan actividades empresariales y que, por tanto, persiguen fines de lucro, la ley parte de

una ganancia o rendimiento mínimo que presume como objeto del mismo, lo que se advierte claramente del hecho de que quienes tengan esta ganancia mínima que presume no verán incrementada su carga impositiva, en virtud del acreditamiento del impuesto sobre la renta a que tienen derecho los contribuyentes conforme al artículo 9º, por ser el impuesto al activo un gravamen complementario del impuesto sobre la renta que tiene como objetivo, además del fin recaudatorio propio de todo gravamen, el control de la evasión fiscal; lo que se corrobora también con las exenciones establecidas en el artículo 6º de la Ley por el período preoperativo, los ejercicios de inicio de actividades, el siguiente y el de liquidación, en los cuales por no darse la presunción de rendimiento o ganancia mínima objeto del tributo, se otorga el derecho a no pagar el impuesto.⁴²

Muy respetable el criterio de la Corte, pero cabe hacer las siguientes observaciones:

- 1) De ninguno de los preceptos de la ley o del reglamento del tributo en mención se desprende que la ganancia mínima presunta sea el hecho imponible que genere el pago del IMPAC, pues claramente se observa o se desprende que lo que lo genera, es la tenencia de activos.
- 2) La Corte hace una interpretación analógica, lo cual es incorrecto, pues las leyes fiscales que establecen cargas a los particulares deben ser interpretadas en forma estricta. Es decir, de acuerdo al contenido literal de la misma, sin aumentar o disminuir situaciones jurídicas o de hecho no previstas en la misma, tal y como lo establece el artículo 14 constitucional y se reitera en el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación. No obstante, la Corte introduce una situación no prevista en la Ley, consistente en que su objeto consiste en la ganancia mínima presunta. Pues para llegar a esa conclusión hace una relación de todo el artículo de la Ley del Impuesto al Activo, forma de interpretación exclusiva del método de analogía, y apoyándose en los motivos de

⁴² Enfasis agregado

exposición de dicha ley.

- 3) Por último, los motivos de exposición no son fuente del derecho, y mucho menos de la materia fiscal cuando se refiere a establecer cargas, ya que muchas veces lo expuesto en los motivos quede plasmado en la ley o muchas veces no, por lo que al no ser fuente del derecho, dicha jurisprudencia nos parece del todo inadecuada.

Por tanto, tal jurisprudencia va en contra de la Constitución General y el Código Fiscal de la Federación, que determinan la forma de interpretación estricta de las leyes fiscales, que establecen cargas. Pues si interpretamos la Ley del Impuesto al Activo conforme a este método tenemos que la situación jurídica o de hecho, es decir, el objeto del tributo; por el cual los contribuyentes lo causan, es la propiedad o posesión de activos. Tal como se desprende del artículo 1º, pues el que no tenga activos nunca se verá sujeto a la ley.

4.2.3. Base

La base del impuesto se constituye por el valor de los activos disminuido con el valor de los pasivos, esto es, por una diferencia superavitaria del que corresponde a los primeros respecto de los segundos. Así lo dispone el artículo 5º de la ley. 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 de residencia en el extranjero, siempre que se trate de deudas no negociables. También podrán deducirse las deudas negociables en tanto no se le notifique al contribuyente la cesión del crédito

correspondiente a dichas deudas a favor de una empresa de factoraje financiero, y aun cuando no habiéndose notificado la cesión el pago de la deuda se efectúe a dicha empresa o a cualquier otra persona no contribuyente de este impuesto. Además, el artículo otorga otro derecho a las personas físicas para deducir el valor de sus activos: Las personas físicas podrán deducir del valor del activo en el ejercicio, además, un monto equivalente a quince veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año. Cuando dicho monto sea superior al valor del activo del ejercicio, sólo se podrá efectuar la deducción hasta por una cantidad equivalente a dicho valor.

Ahora bien, el valor del activo se determina dependiendo de la clase que sea, si es activo financiero, activo fijo, gastos y cargos diferidos, inventario o terreno. En el caso de ser activo financiero –créditos– su valor se obtendrá sumando sus promedios mensuales de los meses que integren el ejercicio. El resultado que se obtenga se dividirá entre el número de meses que integre el ejercicio y ello constituirá el valor del activo financiero del ejercicio.

El promedio mensual se obtendrá sumando los saldos que tenga al inicio y al final del mes. El resultado se dividirá entre el número de días que compongan el mes, y esto constituirá el promedio mensual.

En caso de que el activo financiero se dé respecto de aquellos contratados con empresas que formen parte del sistema financiero, misma que ya se comentó. O con su intermediación, el valor promedio mensual será el saldo promedio mensual, el cual se determinará sumando los saldos diarios durante todo el mes que tenga a favor el

contribuyente, y resultado se dividirá en el número de días que comprende el mes.

La razón del porqué el promedio mensual de los activos financiero contratados con el sistema financiero o con su intermediación se determina de otra forma, es que dichos activos, su saldo, es muy variable día con día, es decir, puede aumentar o disminuir, de acuerdo a la inflación

En caso de que formen parte del sistema financiero acciones, el promedio mensual de las mismas se obtendrá dividiendo entre los meses del ejercicio el costo comprobado de adquisición, actualizado desde el mes de adquisición hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determine el impuesto.

Tratándose de activos fijos, gastos y cargos diferidos, como en su oportunidad lo se dijo, constituyen bienes con los cuales los contribuyentes realizan sus actividades normales y se demeritan por ello y durante el transcurso del tiempo, además, representan gastos, es decir, se deprecian y amortizan, a los que la Ley del Impuesto Sobre la Renta denomina inversiones. Por lo tanto, constituyen gastos que por su naturaleza no pueden deducirse en forma inmediata, sino como vayan siendo utilizados por el contribuyente. Por ello, la mencionada ley establece un porcentaje que se aplicará sobre el monto original de la inversión, para que se vaya aplicando en cada ejercicio, hasta abarcar en su totalidad la inversión como deducción.

En estas circunstancias, y siendo un hecho que el impuesto al activo grava a las personas morales y físicas que realicen actividades empresariales, el valor promedio de los activos fijos, gastos y cargos diferidos, será la parte o saldo pendiente por deducir, desde el

mes en que adquirió la inversión hasta el último mes de la mitad del ejercicio por el que se determine el impuesto al activo.

El resultado que se obtenga de lo anterior, se disminuirá con la mitad de la deducción anual de la inversión en el ejercicio, que se determine conforme a la Ley del Impuesto Sobre la Renta. La cantidad obtenida de esta manera es el promedio de los activos fijos, gastos y cargos diferidos.

En caso de bienes que no sean deducibles, su promedio de activo se calculará actualizando su monto original de la inversión desde la fecha en que se adquirió hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determine el impuesto. El resultado será el valor promedio del activo. En el supuesto de que un bien se utilice por primera y última vez en un ejercicio, y sea de los deducibles, se realizará la operación que se ha mencionado para estos tipos de bienes, y, además, el resultado que se obtenga se dividirá entre doce, lo que resulte se multiplicará por el número de meses en que se utilizó.

Por su parte, el valor promedio del terreno se calculará dividiendo entre doce el monto original de la adquisición, actualizado desde el mes en que se adquirió o se valuó catastralmente en el caso de ser fincas rústicas, hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determine el impuesto. El resultado 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.

Los inventarios, su valor promedio se obtendrá conforme al método de valuación que tenga implantado el contribuyente, y el resultado se dividirá entre dos.

4.2.4 Tasa

La tasa que establece la Ley del Impuesto al Activo, para todas las personas, es de 1.8. La misma se aplica sobre el valor del activo, después de habersele realizado las deducciones autorizadas. Tiene la característica de ser proporcional, porque permanece constante al variar la base.

4.2.5 Época y forma de pago

Los pagos son provisionales y anuales o de ejercicio, ambos se harán mediante declaración en conjunto con el impuesto sobre la renta. La primera se hará en forma mensual o trimestral, dependiendo si el contribuyente, presenta pagos provisionales del impuesto sobre la renta por alguna de estas formas. El segundo se hará en forma anual. El pago provisional mensual se hará a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago respectivo.

Las personas morales presentarán la declaración del ejercicio del impuesto al activo junto con la del impuesto sobre la renta, dentro de los tres meses siguientes a la fecha que éste termine. Las personas físicas presentarán, en forma exclusiva la declaración del ejercicio de pago del impuesto al activo, dentro de los meses de febrero a abril del año siguiente por el que se presenta la declaración.

CAPITULO QUINTO

EL IMPUESTO PREDIAL

5.1 Reseña Historica

Las primeras manifestaciones de riqueza se dieron a través de la propiedad territorial. Esta era la que le daba a una persona signos de capacidad contributiva, por lo que el impuesto predial, fue la forma más antigua de tributar. La historia nos muestra que la propiedad territorial y las construcciones que en ella se establecen, así como los frutos que de ella podían surgir, fueron objeto de tributo por primera vez en la época romana. En ella se encuentran antecedentes y formación del impuesto predial. Pues las tributaciones anteriores a esta época, más bien parecen los orígenes del impuesto sobre la renta, porque se toma como base no el valor del terreno, sino de los ingresos que obtenía por cultivarlo. De esta forma Servio Tulio establece la creación del tributum excensu, que se calculaba sobre el patrimonio total de cada ciudadano. Eran obligados a pagar este tributo los propietarios territoriales, y los no propietarios, a los cuales se les tomaba como base su fortuna mobiliaria superior a 1500 ases. La cantidad a pagar de un as por cada mil de capital, o sea cinco ases por cada yugo de tierra. Este tributo surgió por motivos de guerra, por lo que en sí no se consideraba un impuesto, sino como un préstamo forzoso para fines militares, el

cual se devolvía cuando mejoraba la situación.

Con lo anterior se dan los primeros pasos de la gestión del impuesto predial. Posteriormente Julio César mandó verificar la medición y catastro del territorio nacional, y sentó las bases de un sistema general de impuesto que permitiría al gobierno central conocer detalladamente el estado de la población, así como sus riquezas. Después Augusto emprendió la tarea de hacer un censo completo de todas las provincias del Imperio, con el objeto de hacer un repartimiento de los impuestos sobre la propiedad territorial, para lo cual era necesario determinar a quién pertenecían las tierras, es decir, si eran propiedad del estado, municipio o de los particulares, y luego clasificar los terrenos a fin de determinar el impuesto que debían aplicárseles. Dicho trabajo culminó bajo el imperio de Trajano. El pago del impuesto entonces lo tenían que hacer los propietarios que podían vivir del producto de sus tierras; es decir, de terrenos de labor. Después con Dioclesiano se lleva a cabo una reforma tributaria, con la cual ya no solamente van a pagar el impuesto predial las provincias del imperio, ya que en un principio así era, sino también toda Italia. Aquí el impuesto lo siguen pagando los propietarios de tierras de labor, pero se toma como base el iuga, que era la extensión que tenía la tierra, y variaba, según si la tierra producía trigo, vino o aceite, si su localización se encontraba en llano o en los pendientes de alguna montaña. De esta forma todo el que cultivaba una finca estaba obligado a declarar la extensión del terreno que cultivaba, y el número de la cápita en ellas comprendidas, inclusive el de las cabezas de ganado.

Finalmente, con Constantino no se dieron grandes cambios. El impuesto territorial, con las características anteriores, siguió siendo el mismo y recurso principal de ingresos

para el tesoro del imperio. Sin embargo, la forma de causación se debe ahora por unidad de superficie, que se dividía en varias clases, de acuerdo a su valor y a su producción, para cuyos efectos todo territorio estaba cuidadosamente amullarado y localizado.

En Roma es, entonces, donde se encuentra el antecedente del impuesto predial. Anterior a esta época existieron otras forma de tributos, que muchas se asemejan a ésta, sin embargo, para nosotros más bien pertenecen a los antecedentes del impuesto sobre la renta, pues tomaban como requisito para establecerlos, no tanto la propiedad o posesión de las tierras, sino la actividad que en ellas realizan y los ingresos que dicha actividad les dejaba.

5.2 Elementos

5.2.1 *Sujeto*

De igual forma que el anterior impuesto, en este existen dos clases de sujetos, sujeto pasivo por deuda propia y sujeto pasivo deuda ajena, quien responderá por la deuda en forma solidaria. Generalmente, salvo sus excepciones, las legislaturas locales coinciden en señalar como sujeto pasivo por deuda propia del impuesto a los propietarios de predios urbanos y rústicos, a los núcleos de población ejidal y/o comunal, a los fideicomitentes y a los propietarios o poseedores de plantas de beneficio.

Como sujetos pasivos por deuda ajena o responsabilidad solidaria, de igual forma, salvo sus excepciones, señalan a los copropietarios, los coposeros, a los fideicomisos, los comisarios o representantes legales de los ejidos o comuneros, el acreedor hipotecario, el usufructuario de los bienes, los tutores de certificados de participación inmobiliaria, los que

adquieran los inmuebles, los empleados de la tesorería que dolosamente alteren los datos que sirvan de base para el cobro del tributo y los funcionarios y notarios públicos que autoricen algún acto jurídico o den trámite a algún documento, sin que se haya realizado el pago del impuesto correspondiente o tenga la obligación de retenerlo.

Todos estos constituyen los sujetos pasivos, ya sea por deuda propia o por ajena con responsabilidad solidaria, que generalmente establecen las legislaturas locales.

5.2.2 *Objeto*

En lo tocante a la situación jurídica que al producirse en la realidad hará que los gobernados se encuentren obligados al pago del impuesto predial, es la propiedad o posesión, esta última en caso de que la primera sea dudosa de terrenos o propiedad raíz como suele llamarse, tanto rústico o rural como urbano, y de las construcciones en ellos edificadas; así como las instalaciones especiales y mejoras que en esas construcciones se coloquen. La propiedad raíz rústica o rural puede ser ejidal o comunal.

En algunos casos, este elemento abarca la concesión, uso o goce de predios rústicos y urbanos, propiedad de la federación, entidades Federativa y municipios; así como la propiedad o concesión de plantas de beneficio y establecimientos mineros y metalúrgicos. A manera de ejemplo, en la Ley de Hacienda Municipal del Estado de México, se señala como objeto del impuesto la propiedad o posesión de los predios urbanos o rústicos, ejidales o comunales, ubicados dentro del territorio del municipio, y la propiedad o posesión de las construcciones permanentes ubicadas en predios urbanos y rústicos, ejidales o comunales. Mientras que Código Financiero del Distrito Federal únicamente establece la

propiedad del suelo o del suelo y las construcciones adheridas a él, las posesiones de inmuebles, cuando no se conozca su propietario o el derecho es controvertido.

El Código Financiero hace una mejor reglamentación del impuesto predial, pues la Ley de Hacienda hace pensar que el peso del impuesto recae sobre personas que no son propietarios sino únicamente poseedores, siendo que la naturaleza del impuesto predial es la propiedad de inmuebles como signo de riqueza, o la posesión, pero siempre y cuando no se sepa quien es el propietario o la propiedad se encuentre en controversia. Por ello, no es correcta la redacción del artículo 1º de la Ley de Hacienda, pues deja al contribuyente en un Estado de inseguridad jurídica, al no saber quien realmente tiene que pagar el impuesto, el propietario o el poseedor, porque es muy frecuente que el propietario no posea el inmueble, sino que la posesión es transmitida a terceras personas por cualquier título.

5.2.3 Base

La base es uno de los elementos en los que existe un alto grado de disparidad de criterios en entre las legislaturas locales, y por lo tanto, por el que más se diferencian, ya que se puede tomar como base el valor catastral, que siempre constituye el valor real, el valor comercial, que es el que tiene en el mercado de acuerdo a la oferta y la demanda, el valor fiscal, que es el que se obtiene restándole al valor real los gastos invertidos, la superficie del terreno y de construcción, el monto de la producción, la renta que produce cuando se destina el terreno y/o construcción al uso o goce temporal, ya sea para uso comercial o casa habitación, como sucede actualmente en algunas de las legislaciones; o el que resulte más alto de los señalados.

Es preciso mencionar que el valor que se califica menos adecuado, es el que se

obtiene a través de la rentas que produce un inmueble, ya que la misma constituye el objeto del impuesto sobre la renta, además de que las rentas percibidas muchas veces se toman sin considerar deducción alguna, lo que lo hace confiscatorio.

5.2.4 Tarifa

La tarifa puede estar compuesta por una serie de tasas progresivas, lo que quiere decir que al aumentar la base sucederá lo mismo con ellas, o también de una serie de cuotas, que son cantidades fija, que aumentan sucesivamente con la base. Lo que caracteriza a las tarifas es que tanto las tasas como las cuotas, constituyen estructuras escalonadas, y en materia predial se ubican a rango del valor en que se ubique un determinado predio, o bien por metros cuadrados de terreno y de cuadros de construcción cuando la base se fije de acuerdo a la superficie del predio. Pocas son las legislaturas que establecen un porcentaje fijo, es decir, una tasa única, ya que actualmente, se desecha por inconstitucional.

La mayoría de las legislaciones, ha optado por establecer la tarifas, pero que se componen de cuotas y tasas. Estas funcionan estableciendo un rango de límite inferior y límite superior, de cuota y porcentaje sobre excedente. Los rangos nos sirven para ubicar la base y así saber la cuota que se le aplica. Cuando la base rebase el límite inferior pero no el superior, a dicha cantidad que rebase el límite inferior se le aplicara el porcentaje que corresponda. Así, sumando tanto la cuota como la cantidad que nos resultó al aplicar el porcentaje para el excedente, será la cantidad a pagar por concepto del impuesto predial.

5.2.5 Epoca y forma de pago

El impuesto predial es de causación anual, por lo que pago debe ser después de concluido el año, dentro de los tres meses siguientes. Pudiendo hacerse pagos durante el transcurso del

año, que pueden hacerse en forma mensual, bimestral, trimestral o semestral, según lo establezcan las legislaciones locales. La forma de pago es mediante declaración que al efecto se presentará ante las oficinas recaudadoras.

5.3 Bases Constitucionales

La base de división territorial, de organización política y administrativa de los estados que integran la federación será el municipio libre.

Se ha definido al municipio como el conjunto de habitantes de un mismo término jurisdiccional, regido en sus intereses vecinales por un ayuntamiento. Se caracteriza por tener patrimonio propio y personalidad jurídica, es decir, es una persona con capacidad jurídica propia, porque es titular de derechos y obligaciones. El municipio será administrado por un ayuntamiento de elección popular directa y no habrá ninguna autoridad intermedia entre éste y el gobierno del estado.

El ayuntamiento se integra por el presidente municipal, los regidores y síndicos. Es decir, el que representa al municipio, los que lo hacen ante toda clase de autoridades en asuntos jurídicos y los que atenderán un determinado servicio, para los cuales fue creado el municipio

La elección de las personas que integran el municipio será popularmente directa. Los elegidos de esta forma, y las personas que por elección indirecta, o por nombramiento o designación de alguna autoridad desempeñen funciones propias de esos cargos, cualquiera que sea la denominación que se les dé, no podrán ser electas para el período inmediato. Los

funcionarios antes mencionados, cuando tengan el carácter de suplentes sí podrán ser electos para el periodo inmediato como propietarios a menos que hayan estado en ejercicio.

El municipio, con el concurso de los estados cuando así fuere necesario y lo determinen las leyes, tendrán a su cargo los siguientes servicios:

- 1) Agua potable y alcantarillado.
- 2) Alumbrado público.
- 3) Limpia
- 4) Mercados y centrales de abasto.
- 5) Panteones.
- 6) Rastros.
- 7) Calles, parques y jardines.
- 8) Seguridad pública y tránsito.
- 9) Los demás que las Legislaturas locales determinen según las condiciones territoriales y socioeconómicas de los municipios, así como su capacidad administrativa y financiera.

La Hacienda Municipal es el órgano de gobierno del municipio, donde se concentran todos los ingresos que tiene derecho a percibir, además de recaudarlos, determinarlos, liquidarlos y cobrarlos, en los términos que le marque las leyes fiscales respectivas. En otras palabras, se podría decir que es la tesorería o fisco municipal.

Siendo entonces la Hacienda Municipal la base o el pilar del municipio, ya que constituye el sustento económico del mismo, es preciso mencionar que se integra con los siguientes recursos:

- 1) Con los provenientes de las contribuciones y otros ingresos que los estados establezcan a su favor, incluyendo las tasas adicionales. Es variable esta situación en cada estado, por lo que no hay uniformidad en cuanto a los contribuciones o ingresos que deben

establecer los estados a favor de los municipios.

- 2) Los provenientes de los impuestos que establezcan los estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora, así como los que tengan como base el cambio de valor de los inmuebles. De estos impuestos el más importante es el de la propiedad raíz, es decir, el impuesto predial, ya que es el que todas las entidades federativas han establecido, además de ser la principal fuente de ingresos de los municipios.
- 3) Los provenientes por derechos o tasas, que cobre el municipio por prestar servicios en funciones de Derecho Público, tales como por el suministro y consumo de agua potable, empadronamiento y refrendo anual de negocios industriales y comerciales, expedición de licencias de construcción, reconstrucción y demolición de obras, alimentos, número oficial y ocupación de la vía pública para obras materiales, expedición de placas y registro de vehículos, legalización de firmas y certificación de documentos, servicios de rastro, de sello de carne y control de carnes preparadas, inhumaciones y exhumaciones llevadas a cabo en el panteón municipal, servicios de registro público de la propiedad y del comercio de fierros y marcas de hierro.
- 4) Los provenientes de los rendimientos de los bienes que le pertenezcan, es decir, los obtenidos a través de los productos, que son las contraprestaciones que recibe el municipio por otorgar el uso o aprovechamiento de los bienes, así como por su posible enajenación de los mismos
- 5) Los provenientes de las participaciones federales. La federación establece que los municipios participaran de los rendimientos de los impuestos al activo, al valor

agregado, especial sobre producción y servicios, sobre tenencia y uso de vehículos, sobre automóviles nuevos. sobre servicios expresamente declarados de interés público por la ley, en los que intervenga empresas concesionadas de bienes del dominio directo de la Nación, a los rendimientos petroleros y comercio exterior, exportación e importación

Con un porcentaje de lo obtenido por la federación por estos impuestos, según lo disponga la Ley de Coordinación Fiscal, se formará un Fondo General Participable, en el cual se incluye el Fondo de Fomento Municipal, que es el que contiene la participación que le corresponde a los municipios

Como se puede apreciar, los impuesto a la propiedad inmobiliaria, y en especial el impuesto predial, será aprovechado exclusivamente por los municipios. Esto fue resultado de toda una reforma llevada a cabo al artículo 115 Constitucional. Reforma que tuvo como principal objetivo dotar a los municipios de vías o medios para que obtuvieran sus propios recursos, y poder cumplir cabalmente sus propias tareas.

Efectivamente, la historia de los municipios en nuestro país desde la culminación de la Revolución Mexicana y la promulgación de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917, fue de gran dependencia económica y falta de liquidez para hacer frente a sus tareas. Por lo que para que los municipios pudieran cumplir con las mismas, que les son impuestas, era preciso que contarán con autonomía o independencia financiera.

Por tal motivo, desde la Convención Nacional Fiscal celebrada el 1947, se expresó

la necesidad de dotar a los municipios de recursos que fueran aprovechados por ellos en forma exclusiva. Se buscaron, pues, las contribuciones más adecuadas, entre las que destacó, por su importancia y transcendencia económica, el impuesto a la propiedad raíz. En efecto, se expresó que esta clase de impuestos debería ser propia y exclusiva de los estados y en especial de los municipios, por tratarse de un gravamen que por su propia naturaleza es de carácter local y queda comprendido dentro de la jurisdicción de los municipios; es decir, que corresponde a estos por naturaleza y por tradición, así como por necesidades económicas y técnicas. También se expresó como razón para otorgar exclusivamente a los municipios el impuesto predial para su aprovechamiento, el hecho de que este gravamen requiere para su justa y eficaz determinación, así como para su recaudación, un conocimiento especial del territorio en que opera; cosa que podía hacer mejor el municipio, que la federación e inclusive las entidades federativas.

Así pues, el Licenciado Miguel de la Madrid Hurtado, quien entonces fuera Presidente de la República, presentó la iniciativa de Ley de Reforma al Artículo 115, Constitucional, en la cual dijo que era necesario que se hiciera una definición de competencia entre la federación, estados y municipios, porque el proceso de centralización se había ido plasmando en el crecimiento de las competencias y atribuciones de las autoridades federales, en perjuicio de los gobiernos locales y municipales.

De lo anterior, con toda evidencia se desprende que la materia inmobiliaria, como fuente u objeto de gravamen tributario, corresponde sólo a las entidades locales y, más preciso, a los municipios, pues la intención de exclusividad en favor de los estados, quedó plasmada en dicho artículo 115 y por lo tanto, la federación no podrá establecer impuestos a

la propiedad inmobiliaria en ninguna de sus modalidades, viéndose restringido su poder tributario, pues claramente se preceptúa en el artículo precitado que le *está estrictamente prohibido al Congreso de la Unión dictar Leyes federales con las que limiten las facultades de los estados para establecer los impuestos sobre la propiedad inmobiliaria y en las que se concedan exenciones o subsidios respecto de los mismos, en favor de persona física o moral, ni de instituciones oficiales o privadas.* Sólo los bienes de dominio público de la federación, de los estados o de los municipios estarán exentos de dicho gravamen. Así pues, si se atiende al principio general del derecho de que el “que puede los más puede los menos”, si es de mayor intensidad establecer un impuesto que eximir del mismo, entonces si la federación no puede lo menos que es eximir del pago de los impuestos a la propiedad inmobiliaria o conceder subsidios, tampoco puede lo más que es establecer impuestos sobre la propiedad inmobiliaria

Así pues, la federación no puede gravar la propiedad inmobiliaria en ninguna de sus modalidades, porque si no puede hacer lo menos que es exentar o subsidiar a las personas, es decir, establecer una excepción a la regla general de causación, liberando del pago del tributo o reduciendo la cantidad pagar a los contribuyentes, menos puede establecer contribuciones, que es de mucha mayor intensidad, porque de acuerdo a la técnica legislativa en materia fiscal, es preciso que para poder exentar o subsidiar a alguien del pago de una contribución, primero debe obligarla a pagar el impuesto.

Cabe hacer mención que tradicionalmente la materia de la propiedad inmobiliaria es una materia estatal con participación importante a favor del municipio, o al revés, contribución municipal con participación de los estados. Es preciso señalar que algunos

autores, opinan lo contrario a lo que se ha mencionado, al considerar, que la fracción IV del artículo 115 dispone que las leyes federales ordinarias no limitarán la facultad de los estados (o sea su poder tributario) para establecer relación con las misma. En esta forma el texto constitucional crea una limitación o prohibición al poder federal, pero ello no necesariamente implica una prohibición constitucional, al poder tributario del Congreso de la Unión, para establecer tributos a favor de la federación sobre la materia inmobiliaria, pues piensan que en todo caso se necesitaría una prohibición o limitación expresa, tal como se hace para las exenciones, cuyo establecimiento es ejercicio del poder tributario.

Criterio muy respetable, pero creo que no es necesario llegar al extremo de una reforma al artículo 115 Constitucional, como lo solicitan, sino a nuestro juicio basta una interpretación en los términos que se han señalado para evitar que la federación haga extensa su competencia a materias reservadas en forma expresa a las entidades federativas de acuerdo con las bases constitucionales mencionados.

CAPITULO SEXTO

ENFOQUE CRITICO Y PROPUESTA DE SOLUCION

El mayor problema de las entidades federativas ha sido el de contar con los recursos necesarios para cumplir sus fines, y no se diga el de los municipios, que no pueden contar con una independencia de actuación sin antes contar con una independencia financiera.

Como se vio, tal fue la causa que originó pensar en una reforma constitucional, misma que culminó con la realizada al artículo 115 constitucional, en la cual se establecen las vías por las cuales los municipios van a obtener recursos, y muy en especial el impuesto predial, que por tradición e historia le ha correspondido siempre a los estados.

Es un hecho que con el objeto del impuesto al activo se abarca la propiedad inmueble que es exclusivamente reservada a las entidades federativas, lo cual perjudica jurídicamente a los gobernados en cuanto a su garantía de legalidad, ya que ninguna autoridad puede causar actos de molestia si no es plenamente competente. En este caso, el Congreso de la Unión está causando un acto de molestia a los gobernados a través de la Ley del Impuesto al Activo. Acto de molestia que se refleja en el patrimonio de las personas al exigirle una parte de su riqueza por el hecho de ser propietarios de bienes inmuebles —terrenos y construcciones adheridas a ellos, construcciones, edificios, plantas—, sin ser plenamente competente para ello, pues su poder tributario no abarca la propiedad

inmobiliaria como previamente se estableció.

También perjudica a los municipios, pues al ser su principal fuente de ingresos el mismo no podrá ser incrementado en un momento dado o ampliarse sobre otros bienes, ya que si lo haría se afectaría de una manera exorbitante a las empresas, que son las que generalmente grava el impuesto al activo, pues la carga fiscal por la propiedad inmueble les traería la ruina, perjudicando, no solamente a ellas, sino a toda la sociedad, pues acarrearía desempleo y falta de satisfactores, cosa que no es muy deseable en estos días de crisis.

La doble tributación entre el impuesto al activo y el impuesto predial queda plenamente demostrada, en virtud de que ambos gravan el mismo objeto, es decir, la propiedad y la posesión de bienes inmuebles, en tratándose de terrenos y construcciones adheridas a ellos, y además la misma va en contra de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos al violar la garantía de legalidad, porque ese objeto es exclusivo para que lo graven las entidades federativas, por lo que la federación al gravarlo, viola la garantía de legalidad, pues uno de los aspectos de esta materia tributaria, es que la autoridad esté plenamente facultada por las disposiciones legales para establecer los impuestos, y en consecuencia se actualiza la doble tributación, en forma inconstitucional al violar la garantía en comento.

Por lo tanto, se propone por el sustentante, que la propiedad inmobiliaria, referente a terrenos y construcciones edificadas sobre ellos, así como todas las mejoras e instalaciones especiales, como elevadores, se descarten del impuesto al activo, ya que los mismo no son necesarios en forma primaria para el desarrollo de las actividades de las personas, pues más bien constituyen el asiento de las mismas, como lo exige necesariamente el impuesto al

activo, de tal forma que el objeto del impuesto al activo, únicamente se quedaría como está, pero sin incluir los anteriores elementos.

No se pide una derogación de toda la Ley del Impuesto al Activo, porque el mismo constituye un medio de control fiscal para el pago del impuesto sobre la renta, pues siendo esta la principal fuente de ingreso, es preciso que todos lo paguen, siempre y cuando tenga utilidades, ya que generalmente los contribuyentes han buscado la forma de evadir este tributo.

Además, es preciso de mencionar que no es necesaria una reforma a nuestra Constitución para estipular expresamente y concomitantemente que la federación no podrá gravar la propiedad inmobiliaria en ninguna de sus modalidades. Las razones son más que suficientes, pues de acuerdo a la redacción, sentido y alcance del artículo 115 Constitucional, le está enteramente prohibido gravar dichas materias, ya que tal facultad es exclusiva de las entidades federativas y para beneficio de los municipios.

CONCLUSIONES

- PRIMERA. Los seres humanos, para nuestro progreso, requerimos de la satisfacción de una serie de necesidades que individualmente no podemos satisfacer, por lo que se ha creado un ente diferente en quien confiar el cumplimiento de tal tarea: el Estado. Éste surge cuando la sociedad se encuentra política y jurídicamente organizada.
- SEGUNDA. El Estado no siempre ha satisfecho todas las necesidades que los seres humanos no pueden satisfacer por sí mismos, de esta manera, conforme evoluciona sus fines se han ido incrementado, hasta no ser solamente un Estado liberal, sino social.
- TERCERA. Para poder satisfacer las necesidades, es decir, cumplir con los fines para los cuales fue creado, requiere de la obtención, gestión o administración y erogación de recursos económicos, por lo que la actividad financiera del Estado es el instrumento del cual se sirve para poder cumplir sus fines.
- CUARTA. La obtención de recursos económicos o ingresos del Estado se hace por diferentes vías. De las cuales la más importante es la que utiliza al ejercer su poder tributario, o sea la impositiva, que consiste en la facultad de exigir de los particulares que transmitan una parte de su riqueza, aun en contra de su voluntad.

- QUINTA Dado el Estado de derecho, el poder tributario del mismo se limita por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues señala como obligación de los ciudadanos contribuir al gasto público de federación, estados y municipios en que se resida de la manera proporcional y equitativa que establecen las leyes
- SEXTA Por tanto, el impuesto constituye una prestación general y obligatoria, que se cumple generalmente en dinero, que debe ser destinada al gasto público y que debe cumplir con los principios de proporcionalidad, equidad y legalidad.
- SEPTIMA. Cumplirán con el principio de proporcionalidad los impuestos cuando quienes tienen la obligación de pagarlos afecten su capacidad contributiva de una forma cuantitativa y cualitativa. Esto es, quien tenga mayor capacidad contributiva cubrirá una cantidad mayor a quien tenga una menor; de tal forma que sacrificio e impacto económico serán diferentes entre contribuyentes.
- OCTAVA. Los impuestos cumplirán con el principio de equidad cuando la ley que los establece dé un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales. Esto es, cuando se otorgan mismos derechos y obligaciones a quienes tienen misma capacidad contributiva.

- NOVENA. Cumplirán con el principio de legalidad los impuestos cuando estén establecidos por leyes, formal y materialmente entendidas, donde se fijen de manera clara y precisa todos sus elementos: sujeto, objeto, base, tarifa o tasa y época y forma de pago; y cuando el órgano del Estado que los establece esté autorizado por la ley.
- DECIMA. Los impuestos deben destinarse al gasto público. Así, el producto obtenido con ellos debe utilizarse para construcción de obras y prestación de servicios que satisfagan necesidades públicas y mejoren el bien común.
- DECIMA PRIMERA. El impuesto al activo y el impuesto predial son medios a través de los cuales se obtienen recursos para realizar los fines que se encomiendan a federación, entidades federativas y municipios, dentro de sus respectivas jurisdicciones.
- DECIMA SEGUNDA. El objeto del impuesto al activo se compone de seis elementos, en los que se incluyen activo fijo y terrenos. Este activo fijo se forma por la propiedad de bienes muebles e inmuebles, -edificios, construcciones o mejoras a ellos-. Por otra parte el impuesto predial se forma únicamente por inmuebles, terrenos y las construcciones en los mismos. Por lo tanto, ambos impuestos gravan la riqueza de una persona ya constituida o formada, apreciable en un sentido estático y no dinámico.
- DECIMA TERCERA. Los impuestos al activo y predial constituyen, respectivamente, prestaciones a favor de la federación y los estados. Estas prestaciones son de carácter

pecuniario, obligatorio y general -que surgen por el hecho de ser propietario de bienes inmuebles-, deben ser proporcionales y equitativas, establecidas en una ley -formal y materialmente-, y el producto obtenido por ellas debe destinarse al gasto público.

- DECIMA CUARTA. La doble tributación surge cuando es gravado dos o más veces el mismo objeto, ya sea por la federación, las entidades federativas o por ambas.
- DECIMA QUINTA. Se da una doble tributación entre los impuestos predial y al activo debido a que ambos recaen sobre el mismo objeto, que es la propiedad y posesión de bienes inmuebles
- DECIMA SEXTA. La doble tributación solamente adquiere un carácter negativo cuando se prevé un campo definido de materias entre la federación y las entidades federativas para que sea gravado en forma exclusiva por cada uno de ellos.
- DECIMA SEPTIMA. De conformidad con el artículo 115 constitucional, la propiedad inmobiliaria está reservada en forma exclusiva a los estados para que la graven.
- DECIMA OCTAVA. La doble tributación que se da entre los impuestos al activo y predial viola el principio de legalidad, pues el H. Congreso de la Unión no está facultado para gravar propiedad o posesión de bienes inmuebles, y al hacerlo viola la garantía de legalidad

BIBLIOGRAFIA

Libros

- ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Themis, 10a. Ed., México, 1995.
- ANZUREZ, Maximino, *Contabilidad General*, Porrúa, S.A., 2o. Ed., México, 1994.
- BARRA MEXICANA DE ABOGADOS, *Falta de Liquidez en las Empresas y sus Consecuencias*, Themis, México, 1995.
- CALVO NICOLAU, Enrique, *Tratado del Impuesto Sobre la Renta*, t. I y II, Themis, 19ª Ed., México, 1996.
- CORTINA GUTIERREZ, Alfonso, *Ciencia Financiera y Derecho Tributario*, vol. I, Tribunal Fiscal de la Federación, 2ª Ed., México, 1990.
- GIANNINI, D.A., *Instituciones de Derecho Tributario*, trad. Fernando Sainz de Bujanda, Ed. de Derecho Financiero, 2ª Ed., Madrid, 1957.
- DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, Limusa Noriega Eds. 3ª Ed., México, 1996.
- DE LA GARZA, Francisco Sergio, *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa 18ª Ed., México, 1994.
- FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas*, t. I y II, Porrúa, S.A. 2ª Ed., México, 1987.
- HELLINEK, G., *Teoría General del Estado*, Cía. Ed. Continental, S.A. 2a. Ed., México, 1958.
- GRAVES, Herald M., *Finanzas Públicas*, Trillas, S.A., México, 1987.
- GUTIERREZ Y GONZALEZ. Ernesto, *El Patrimonio*, Porrúa, S.A., 3ª Ed., México, 1990.

- MARGADANT S., Guillermo Floris, *El Derecho Privado Romano*, Esfinge, S.A. 14a. Ed., México, 1991.
- MARGAIN MANAUTO, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario*, Porrúa, S.A., 11a. Ed., México, 1993.
- ONKREN, Guillermo, *Historia Universal*, t. VI y IX, Montoner y Simón Eds., España, 1934
- PORRUA PEREZ, Francisco, *Teoría del Estado*, Porrúa, S.A., 6a. Ed., México, 1973.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Hacienda y Derecho Financiero*, t. I, II y III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963.
- SERRA ROJAS, Andrés, *Derecho Administrativo primer curso*, Porrúa, S.A., 16a. Ed., México, 1994

Revistas

- Apéndice al Semanario Judicial de la Federación*, t. I a IV, Themis, México, 1996.
- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Núm. 85, (enero 1995), Tribunal Fiscal de la Federación, México.

Legislaciones

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*
- Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1997*
- Ley del Impuesto Sobre la Renta*
- Ley del Impuesto al Activo*
- Ley de Coordinación Fiscal*
- Ley de Amparo*

Código Fiscal de la Federación

Ley de Ingresos del Distrito Federal para el Ejercicio Fiscal de 1997

Código Financiero del Distrito Federal

Código Civil para el Distrito Federal

Ley de Ingresos de los Municipios del Estado de México para el Ejercicio Fiscal de 1997

Ley de Hacienda Municipal del Estado de México