

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO



“INCONSTITUCIONALIDAD DEL PROCEDIMIENTO PARA
DETERMINAR LA BASE DEL IMPUESTO AL ACTIVO EN LA
LEGISLACIÓN VIGENTE”

T E S I S
QUE PARA OPTAR POR EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
PRESENTA:
FRANCISCO ARTURO CARBAJAL DOMÍNGUEZ.

DIRECTOR DE TESIS:

MTRO. VÍCTOR DÁVILA BARRAZA

CD. UNIVERSITARIA D.F.

2007



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.

Dedicatorias

A mi mamá, por ser la gran mujer que me dio la oportunidad de ser su hijo y de aprenderle a sobrellevar todo tipo de adversidades. Gracias por ser mi madre y mi guía. Te quiero muchísimo.

A mi hermana, por ser mi cómplice y amiga.

A mis abuelos, por ser un apoyo incondicional y el ejemplo a seguir. Gracias por formar parte de mí. Los quiero muchísimo.

A mi padre, por sus enseñanzas.

A mis tíos Meche y Fernando, por su cariño y apoyo.

A mis primos Fernando, Mauricio y Meche por ser mis hermanos.

A todas las personas que forman parte de mi vida, tanto personal como profesional, que si bien no las menciono, saben que son una parte fundamental en mi vida.

Índice

Introducción.	i
---------------	---

CAPÍTULO 1. CONCEPTOS GENERALES

1.1. Definición de contribuciones.	3
1.2. Clasificación de las contribuciones adoptada por el Código Fiscal de la Federación.	4
1.2.1. Impuestos.	4
1.2.2. Aportaciones de seguridad social.	8
1.2.3. Contribuciones de mejoras.	9
1.2.4. Derechos.	12
1.3. Relación jurídico-tributaria.	15
1.4. El impuesto al activo.	17
1.4.1. Naturaleza y antecedentes relevantes.	17
1.4.2. Elementos esenciales.	23
1.4.2.1. Sujetos del impuesto.	23
1.4.2.2. Objeto del impuesto.	24
1.4.2.3. Tasa del impuesto.	25
1.4.2.4. Base del impuesto.	26

CAPÍTULO 2 PRINCIPIOS TEÓRICOS DE LOS IMPUESTOS

2.1. Principio de proporcionalidad.	29
2.2. Principio de certidumbre o certeza.	32
2.3. Principio de comodidad.	36
2.4. Principio de economía.	37
2.5. Principio de no confiscatoriedad.	39

CAPÍTULO 3 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO.

3.1. La función de los principios.	42
3.2. Principio de obligatoriedad.	45
3.3. Principio de generalidad.	48
3.4. Garantía de justicia tributaria.	50
3.4.1. Principio de legalidad.	52
3.4.2. Principio de proporcionalidad.	63
3.4.3. Principio de equidad.	70
3.5. Principio de vinculación al gasto público.	74

CAPÍTULO 4
DETERMINACIÓN DE LA BASE DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

4.1. Determinación de la base del impuesto al activo conforme a la legislación anterior a la vigente.	75
4.2. Determinación de la base del impuesto al activo conforme a las reformas a la Ley del Impuesto al Activo, vigentes a partir del 1° de enero de 2007.	84
4.3. Problemática de la base del impuesto al activo de conformidad con las reformas a la Ley del Impuesto al Activo, vigentes a partir del 1° de enero de 2007.	86

CAPÍTULO 5
INCONSTITUCIONALIDAD DE LA BASE DEL IMPUESTO AL ACTIVO DE CONFORMIDAD CON LAS REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO, VIGENTES A PARTIR DEL 1° DE ENERO DE 2007.

5.1. Violación al principio de proporcionalidad tributaria.	88
5.2. Violación al principio de equidad tributaria.	110
5.3. Violación al principio de irretroactividad.	114
Conclusiones.	124
Propuesta.	126
Fuentes Consultadas	128

INTRODUCCIÓN

Para el ejercicio fiscal de 2007 se distorsionó el sistema de tributación conformado por el impuesto sobre la renta y el impuesto al activo, en particular, su base y objeto, en virtud de que a partir de dicho ejercicio se prohíbe a los contribuyentes disminuir de la base del impuesto al activo las deudas contratadas por ellos mismos, esto es, el impuesto al activo se calcula con base al activo “bruto” o total de los contribuyentes.

Dicha prohibición se estableció ante la necesidad de recaudar el monto de \$11,734.80 millones de pesos por concepto de impuesto al activo, tal como se encuentra detallado en el artículo 1° de la Ley de Ingresos de la Federación vigente en 2007 y, bajo el pretexto de que en épocas recientes el impuesto al activo a dejado de cumplir con la función de ser un impuesto de control del impuesto sobre la renta, al haberse “erosionado” su base, lo cual impacta de manera negativa el ingreso que pretende percibir el Gobierno Federal.

Sin embargo, el legislador no tomó en consideración que la “erosión” en la base del impuesto al activo se debe primordialmente a las reformas realizadas a la Ley del Impuesto sobre la Renta en 2005, relativas al costo de lo vendido y a la subcapitalización delgada, a través de las cuales se prohibieron determinadas deducciones, aumentando con ello la base del impuesto sobre la renta, situación que de manera lógica debería provocar una disminución en el entero del impuesto al activo, al ser éste complementario de aquel, lo cual no sucede en la actualidad, precisamente derivado de la prohibición de disminuir las deudas contratadas de la base del impuesto al activo.

En este sentido, al pretender solucionar el impacto negativo que aparentemente ha sufrido el Gobierno Federal en la recaudación fiscal respecto al impuesto al activo, el Fisco Federal al desconocer el impacto negativo que producen las deudas contratadas por los mismos contribuyentes, los obliga a tributar al gasto público desconociendo su real patrimonio (activos menos pasivos), situación que no corresponde a

su verdadera capacidad contributiva, transgrediendo de manera indubitable los principios tributarios consagrados en nuestra Constitución Federal.

En efecto, prohibir a los contribuyentes del impuesto al activo disminuir del valor del activo el valor de las deudas, genera un efecto negativo y del todo desproporcional, puesto que resulta evidente que se les obliga a obtener rendimientos irreales o utilidades muy elevadas, que de no obtenerse harán nugatorio el derecho de los contribuyentes de recuperar el impuesto al activo pagado en ejercicios anteriores, y se convierte en un impuesto autónomo que no grava la capacidad contributiva, desnaturalizando por completo el impuesto al activo.

Aunado a lo anterior, a partir del ejercicio de 2007 el Congreso de la Unión establece a los contribuyentes del impuesto al activo la obligación de obtener un rendimiento mínimo esperado del 4.5%, lo cual de igual forma desconoce su capacidad contributiva, puesto que habrá veces que los contribuyentes no puedan generar dichas utilidades.

En este sentido, las reformas realizadas a la Ley del Impuesto al Activo vigentes a partir de 2007 generan gran incertidumbre en la inversión privada, al no resultar benéfico para las grandes empresas privadas invertir grandes capitales en nuestro país, ya que al no reconocer que en la mayoría de los casos las empresas que se establecen contratan deudas para obtener sus activos, se les obligaría a enterar un impuesto que no representa su real capacidad contributiva, lo cual provocaría que no obtuvieran los rendimientos o utilidades que en otros países que no tienen nuestro complejo sistema tributario, invitándolos a acudir a dichos países, tal como acontece en la actualidad.

Bajo este contexto, el objeto del presente trabajo consiste en demostrar la inconstitucionalidad de las reformas a la Ley del Impuesto al Activo que entraron en vigor a partir del ejercicio fiscal de 2007, al no permitir a los contribuyentes la deducción de las deudas contratadas por los mismos.

A efecto de facilitar el desarrollo de nuestro estudio, el mismo se encuentra dividido en cinco capítulos que se expondrán conforme a lo siguiente:

En el primer capítulo, se definirá lo que se debe entender por contribución, para luego, establecer la clasificación de las contribuciones adoptada por el Código Fiscal de la Federación, así como, se efectuará un estudio del impuesto al activo, abarcando su naturaleza jurídica, antecedentes relevantes y sus elementos esenciales, para que por último se analice la relación jurídico-tributaria, que constituye el marco que faculta al Estado a exigir de sus gobernados parte de sus ingresos a efecto de sufragar el gasto público.

En el capítulo segundo y tercero, se abordará el estudio de los principios doctrinarios que representan las nociones de justicia y equidad con base en los cuales deben establecerse los preceptos jurídicos que prevén la determinación y cobro de las contribuciones; adicionalmente, abordaremos el estudio de las garantías individuales que en materia tributaria tienen los particulares frente al poder público, a efecto de que la obligación contributiva alcance la justicia constitucional deseada.

Toda vez que el tema del presente trabajo controvierte una disposición que restringe una deducción, al ser éstas en su conjunto un elemento que sirve para determinar el tributo a enterar al Estado, por petición de principio resulta indispensable comentar, aunque sea de forma somera, cómo se determina el impuesto sobre la renta, pues de nada serviría a nuestro trabajo hablar de la distorsión que generan en él las reglas de capitalización delgada, sin saber cómo se genera. A ello dedicaremos el capítulo tercero.

Una vez expuesto lo anterior, resulta indispensable comentar, cómo se determina la base del impuesto al activo con anterioridad a las reformas vigentes a partir de 2007, así como, la forma de determinar la base del impuesto al activo en el ejercicio de 2007, detallando brevemente la problemática que representa su cálculo en la actualidad, lo cual se abordará en el capítulo cuarto

Finalmente, en el capítulo cinco expondremos las razones por se considera que las reformas realizadas a la Ley del Impuesto al Activo, resultan violatorias de las garantías de proporcionalidad, equidad tributarias e irretroactividad de la ley, contenidas en los artículos 31, fracción IV y 14, ambos de nuestra Constitución, lo cual constituye el objeto del presente trabajo.

CAPITULO 1.

CONCEPTOS GENERALES.

Para analizar las diversas características de las contribuciones, partiendo por supuesto de la determinación de su concepto, resulta necesario conocer las principales fuentes económicas a las que el Estado suele recurrir, a fin de procurarse los ingresos necesarios para la integración de su Presupuesto, dirigido a sufragar el gasto público.

Desde luego, para los fines del Derecho Fiscal, las percepciones del Estado se dividen en ingresos tributarios e ingresos financieros, siendo que los primeros provienen de aportes económicos que los ciudadanos hacen al Fisco Federal sacrificando una parte proporcional de sus ingresos, ganancias o rendimientos personales; los segundos se derivan de las más diversas fuentes de financiamiento, que van desde la renegociación de la deuda pública hasta las utilidades de las empresas nacionalizadas, pasando por singulares instrumentos crediticios, como la devaluación y la emisión de bonos.

En este sentido, el objeto del Derecho Fiscal está constituido por el conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público que regulan la determinación, recaudación y administración por parte del Estado de sus cinco ingresos tributarios, contribuciones o tributos, a saber, impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos, contribuciones especiales y contribuciones accesorias.

Así las cosas, en el presente capítulo se analizará brevemente la clasificación de los ingresos que percibe el Estado para sufragar los gastos públicos, para lo cual resulta necesario tratar de clasificar los servicios públicos que el Estado presta, en atención a la forma en que se sufragan. Así, la doctrina nos habla de los servicios públicos generales y los servicios públicos particulares.¹

¹ MARGAIN Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Porrúa, 19ª edición, México, 2007, pág. 63.

Los servicios públicos generales admiten una subdivisión, en generales indivisibles y generales divisibles. Se está en presencia de un servicio público general indivisible cuando favorece a toda colectividad, sin que pueda precisarse qué personas se benefician más que otras con su prestación.

En cambio, los servicios públicos generales divisibles son aquellos que benefician a toda colectividad, pero en los que es posible conocer quiénes obtienen una mayor ventaja que el resto con la prestación de esos servicios.

Los servicios públicos particulares son aquellos que se prestan a petición de los usuarios interesados. La doctrina señala que los servicios públicos generales indivisibles deben satisfacerse con el rendimiento de los impuestos; los servicios públicos generales divisibles con el rendimiento de la contribución especial y los servicios públicos particulares o divisibles con los derechos o tasas.

Asimismo, en el presente capítulo se analizará la vinculación de carácter económico entre el Estado y los gobernados, regulada por un marco jurídico, cuya existencia encuentra justificación en que aquel necesita recursos económicos para satisfacer las necesidades colectivas.

Así, a efecto de realizar las funciones públicas el Estado se encuentra facultado para exigir a los gobernados aportaciones proporcionales derivadas de los ingresos, rendimientos o utilidades obtenidas por aquellos, dentro de los cuales se encuentra el impuesto al activo, cuya recaudación se encuentra dirigida al gasto público, tal como lo establece el marco constitucional.

Posteriormente, una vez determinados el concepto y clasificación de las contribuciones, así como el análisis de la relación jurídico-tributaria, indispensable para establecer la naturaleza, alcance, límites y consecuencias de la obligación fiscal sustantiva

de los gobernados, abordaremos el estudio del impuesto al activo en su carácter de contribución establecida por la ley.

1.1. Definición de contribución.

Tal como lo señala Emilio Margain Manautou, citado por el maestro Arrijoa Vizcaíno², contribución es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.

Del contenido de dicha definición se desprenden los siguientes elementos:

- *La existencia de un vínculo jurídico.* El Derecho Fiscal se encuentra regido por diversos principios, entre los cuales se encuentra el de legalidad, según el cual ningún órgano o funcionario hacendario puede llevar a cabo acto alguno para el cual no se encuentre previa y expresamente facultado por una ley aplicable al caso; en tanto los contribuyentes sólo deben cumplir con las obligaciones y ejercitar los derechos que las propias leyes aplicables establezcan. En estas condiciones para que una contribución sea válida y eficaz, necesariamente deberá encontrarse prevista en una norma jurídica expedida con anterioridad a los hechos o situaciones aplicables.

- *El estado como sujeto activo.* Toda obligación presupone la existencia de un sujeto activo que por regla general, es aquel en cuyo favor se establece el crédito o el deber dar, hacer o prestar que dicha obligación trae aparejado. En el caso que nos ocupa, el Estado es el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, por ende, es a quien se le entregan las aportaciones económicas.

² ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Editorial Themis, 16ª edición, México, 2002, pág. 125 y 126.

- *Los particulares como sujetos pasivos.* El sujeto pasivo es aquel a cuyo cargo se encuentra el cumplimiento de la obligación, o el deber de dar, hacer o prestar. En este sentido, de acuerdo con la relación jurídico-tributaria, los ciudadanos, gobernados o administrados (contribuyentes) adquieren el carácter de sujetos pasivos, debiendo contribuir, en los casos regulados por una norma aplicable al caso, al sostenimiento de los gastos públicos sacrificando una parte proporcional de sus ingresos, rendimientos o ganancias.

- *El pago o cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.* El propósito fundamental perseguido por la relación jurídico-tributaria es de dotar al Estado de los medios y recursos para sufragar gastos públicos y poder así atender las necesidades colectivas de interés general. Por consiguiente, los tributos que de ella derivan poseen un contenido eminentemente económico, ya que van a consistir, en esencia, en el sacrificio que los contribuyentes hacen de una parte proporcional de sus ingresos, ganancias o rendimientos. Ahora bien, dicho contenido económico se expresa por regla general en forma pecuniaria, es decir, en cantidades determinadas y liquidadas en moneda en curso legal en el país, sin embargo, en ocasiones excepcionales, se admite la prestación en especie, es decir, la entrega de bienes que poseen un valor económico.

De lo hasta aquí expuesto, se concluye que la contribución es la manifestación económica de la relación jurídico-tributaria, representada por el derecho de cobro a favor del Estado y la correlativa obligación de pago a cargo del contribuyente.

1.2. Clasificación de las contribuciones adoptada por el Código Fiscal de la Federación.

1.2.1. Impuestos.

Derivado de las múltiples definiciones existentes de los impuestos y aun cuando la fracción I del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación vigente se encuentra

consignada dicha definición, como lo señala el maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno, la definición más completa y adecuada es la que establecía el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1966 (vigente hasta el 31 de diciembre de 1982), la cual se expresa en los siguientes términos:

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

El análisis de esta definición puede desglosarse a través de los siguientes elementos:

1. En esencia, todo impuesto implica una prestación. De acuerdo con lo que nos indica el Derecho Civil, por prestación debemos entender toda obligación de dar o de hacer. En el caso específico de los impuestos, dicha obligación consiste fundamentalmente en el deber jurídico que todo contribuyente tiene de desprenderse de un aparte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos para entregársela al Estado.

Al poseer los impuestos el carácter jurídico esencial de prestación, automáticamente se genera entre el Estado y el contribuyente una relación unilateral. Es decir, un vínculo jurídico que faculta al Fisco para exigir la entrega de la prestación correspondiente sin dar absolutamente nada a cambio, ya que a cambio de su pago el sujeto pasivo no recibe absolutamente nada, al menos en forma directa e inmediata.

Ahora bien, las características de unilateralidad y la de constituir, jurídicamente hablando, una prestación, las posee el impuesto precisamente por derivar de un acto de soberanía del Estado. Como señalamos con anterioridad, el Estado, al establecer, determinar, recaudar y administrar los impuestos, está actuando en ejercicio de su poder soberano o poder supremo. En consecuencia, el impuesto, en última instancia, viene a ser exactamente eso, una “imposición” –característica típica de todo acto de autoridad– que el

poder político constituido hace a los ciudadanos con determinada capacidad económica, para obligarlos a los gastos públicos.

De tal manera que, resumiendo nuestras consideraciones sobre este particular, podemos afirmar que, al indicarnos la definición que estamos analizando que los impuestos constituyen “una prestación”, está haciendo referencia al carácter jurídico esencial de este tributo, el que al encontrar su origen en un acto de soberanía del Estado, genera una relación unilateral que obliga a los contribuyentes a desprenderse de un aparte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos, sin obtener a cambio ningún tipo de beneficio directo e inmediato.

2. La prestación que todo impuesto implica puede ser cubierta en dinero o en especie, según lo disponga la ley respectiva. Al respecto, cabe señalar que por pago en dinero debemos entender todo aquél que se efectúa en moneda del curso legal en la República Mexicana, o sea en Pesos, que es la unidad de nuestro sistema monetario, de acuerdo con lo que expresamente dispone el Artículo 1º de la Ley Monetaria en vigor. En tanto que por pago en especie debemos entender aquél 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.

De modo que, en síntesis, de nuestra definición se desprende el hecho de que, por regla general, el pago de los impuestos debe hacerse en efectivo, salvo en aquellos casos en los que las disposiciones legales aplicables establezcan que se hagan en especie.

3. El tercer elemento de la definición que nos encontramos analizando está constituido por el principio de la legalidad tributaria. Aún cuando en lo tocante a este principio ya hemos efectuado múltiples comentarios a lo largo de la presente obra, nos parece conveniente volver a insistir en que ningún impuesto puede tener validez si previa y expresamente no ha sido establecido en una ley expedida después de haberse agotado el correspondiente proceso legislativo que en materia fiscal contempla nuestra Constitución.

Lo anterior, ya que no puede perderse de vista que, para su existencia, imprescindiblemente se requiere que siempre estén previstos y regulados por normas jurídicas, ya que dicha regulación normativa es la única garantía eficaz con la que el contribuyente cuenta de que las disposiciones impositivas se encontrarán siempre ajustadas a los principios constitucionales básicos de generalidad, proporcionalidad y equidad.

3. Otra característica más de la definición que estamos analizando es la relativa a que los impuestos deben estar contenidos en leyes de aplicación general, es decir, aplicables sin distinciones ni discriminaciones de ninguna especie a todas aquellas personas que por cualquier motivo se ubiquen o se coloquen dentro de las correspondientes hipótesis normativas. Dentro de este contexto, resulta especialmente importante volver a aclarar que generalidad no equivale a uniformidad, y que por consiguiente, cuando decimos que las leyes impositivas deben aplicarse en forma general, no estamos con ello indicando que todas las personas sin excepción deben pagar impuestos, sino que sólo deben pagarlos todos aquellos que realicen el supuesto que en la propia Ley se consigne como el correspondiente hecho generador del impuesto.

4. La siguiente característica de la definición que nos encontramos analizando está constituida por el llamado principio de obligatoriedad. Dicho principio establece que cuando una persona se coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa o hecho generador del tributo o contribución, automáticamente queda obligada al pago del impuesto respectivo, en la forma y términos que establezca la ley tributaria aplicable.

En este sentido, las normas impositivas se caracterizan por ser obligatorias y coercibles, lo que significa que sus destinatarios deben acatarlas en forma imperativa, apercibidos de que de no hacerlo el Estado ejercitará en su contra los mecanismos adecuados para obligarlos a cumplirlas aún en contra de su voluntad.

5. Por otra parte nuestra definición señala que los impuestos están a cargo tanto de personas físicas como de personas morales. En efecto, todas las personas físicas o morales, nacionales o extranjeras, están obligadas a pagar impuestos cuando como consecuencia de las actividades que realicen, se coloquen dentro de cualquiera de las múltiples hipótesis normativas que aparecen previstas en nuestra legislación impositiva.

6. El último elemento de la definición que se estudia lo constituye la vinculación entre impuestos y gastos públicos. Sobre este particular puede afirmarse que el Código Fiscal vigente incurre, como lo veremos a continuación, en una grave omisión, puesto que al definir los impuestos no hace ninguna referencia a la finalidad o propósito que debe perseguirse con la recaudación impositiva. Al respecto cabe señalar que, en la medida en que el Estado destina el producto o rendimiento de los impuestos a la prestación eficiente y adecuada de los servicios públicos, así como a la realización también eficiente y adecuada de obras de interés general, en esa misma medida justifica la existencia de la relación jurídico-tributaria y en esa misma medida posee también no sólo autoridad legal, sino fundamentalmente autoridad moral, para exigir de la ciudadanía el pago fiel o oportuno de los impuestos.

Por eso debe destacarse la importancia de la omisión en que incurre el Código Fiscal vigente, al olvidar elevar al rango de obligación jurídica la vinculación directa que debe existir entre impuestos y gastos públicos, vinculación que, insistimos, constituye la única justificación aceptable para la existencia de la relación jurídico-tributaria.

1.2.2. Aportaciones de seguridad social.

De acuerdo con la fracción II del Artículo 2º del Código Fiscal de la Federación en vigor, “Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se

beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Entre estas aportaciones de seguridad social destacan de manera especial las llamadas cuotas obrero-patronales pagaderas al Instituto Mexicano del Seguro Social y las aportaciones empresariales al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. Como puede advertirse, en realidad no se trata de verdaderos tributos o contribuciones, sino de aportes económicos que deben hacerse al Estado para que éste cumpla en relación con la clase trabajadora con algunas de las obligaciones que en materia de bienestar social y vivienda establece el Artículo 123 de la Constitución a cargo de los patrones. De ahí que el Código haga referencia a “personas que son sustituidas por el Estado”.

En tales condiciones, las aportaciones de seguridad social son objeto de regulación específica en el Código Fiscal de la Federación, puesto que al otorgándoseles el carácter de contribuciones se facilita su cobro.

Esto es, como las contribuciones son objeto de un procedimiento privilegiado de cobro a través de la vía económico-coactiva o procedimiento administrativo de ejecución fiscal, se ha considerado conveniente otorgarles a estas aportaciones el tratamiento legal de contribuciones o tributos, a fin de dotar al Estado de los elementos necesarios para cobrarlas en forma oportuna y rápida.

Pero independientemente de lo anterior, las aportaciones de seguridad social nada poseen en común con las demás contribuciones (impuestos, derechos, contribuciones especiales), toda vez que no derivan de la relación jurídico-tributaria sino de obligaciones constitucionales en materia laboral.

1.2.3. Contribuciones de mejoras.

Las contribuciones de mejoras o contribuciones especiales pueden ser definidas de la siguiente manera: son contribuciones especiales o de mejoras las prestaciones que el Estado obtiene por la realización de servicios públicos generales e indivisibles, normalmente constituidos por obras de urbanización, gravando a los particulares que se benefician de manera directa y específica con motivo de la realización de tales obras, ya sea sobre el incremento no ganado o plusvalía obtenida, o bien mediante la recuperación proporcional del costo de las obras o servicios de que se trate.

De la definición que señalada en el párrafo que antecede, se desprenden los siguientes elementos que la integran:

1. En primer término nos encontramos con que la contribución especial es una prestación, es decir, deriva de un acto unilateral por parte del Estado. En efecto, aun cuando el causante o sujeto pasivo obtiene un beneficio directo y específico de la obra realizada por el Estado, difícilmente podría argumentarse que tal circunstancia imprime al crédito fiscal que estamos analizando el carácter de esencial de la contraprestación o da pie para pensar en la existencia de una relación de tipo bilateral. Por el contrario, en este caso el particular jamás solicita el suministro de un servicio determinado ni tal solicitud es requisito indispensable para que el Estado lleve a cabo la obra y exija el pago de la correspondiente contribución especial. Simplemente la autoridad, a su libre criterio, va seleccionando los sitios que le parecen de atención prioritaria y también a su libre arbitrio determina la naturaleza, el costo y los alcances de los trabajos de urbanización.

Por tanto, el particular, al convertirse en causante de contribuciones especiales, se enfrenta a las consecuencias de una decisión unilateral por parte del Estado, el que lo coloca en una hipótesis jurídico-tributaria no buscada y, en ocasiones, ni siquiera deseada. Es cierto que en contra de lo que venimos señalando podría argumentarse que en determinados casos son los propios vecinos interesados los que reclaman de la Administración Pública, a veces, insistentemente, la ejecución de tal o cual obra de urbanización. Pero no obstante esa circunstancia –cuya evidente existencia no podemos

negar- tenemos que reiterar que nada de eso destruye el carácter esencial de prestación que las contribuciones especiales o de mejoras poseen, puesto que, por una parte las obras de referencia se llevan a cabo independientemente de las solicitudes que al efecto se formulen y siempre a juicio del Estado y por la otra, invariablemente quedan obligados al pago de la respectiva contribución todos aquellos particulares cuyos predios se localicen en el radio de afectación, hayan o no hayan formulado petición alguna.

2. En segundo lugar debe precisarse que las contribuciones especiales se generan como consecuencia de la prestación de servicios públicos generales indivisibles. Es decir, de servicios que benefician a la totalidad de la población. La única peculiaridad en este caso estriba en el hecho de que tales servicios, en adición al apuntado beneficio general, representan para los propietarios de los inmuebles circundantes un beneficio directo y específico que no alcanza a los demás miembros de la comunidad: el de incrementar el valor comercial de sus propiedades. Tomemos el ejemplo de la pavimentación de una calle acompañada de la construcción de banquetas, atarjeas, ductos y drenajes, así como de la instalación de un moderno servicio de alumbrado público. En este caso todos los habitantes de la ciudad, e inclusive sus visitantes, obtienen un evidente beneficio al poder transitar las veces que lo deseen por una calle urbanizada, cómoda y segura; beneficio que aparece todavía más claro si se le compara con el anterior estado de la misma calle: compuesta de lodo y baches, carente de un trazo preciso, continuamente encharcada por aguas negras, oscura, etc. Pero ese beneficio, por importante que sea para la población, es relativo si se le compara con la ganancia directa e inmediata que van a obtener los dueños de los predios colindantes al incrementarse sustancialmente su valor comercial, merced a la acción urbanizadora del Estado. De ahí que en nuestra definición sostengamos que las contribuciones especiales o de mejoras son prestaciones que se obtienen con motivo del suministro de servicios públicos generales e indivisibles, gravando a los particulares que se benefician de manera directa y específica con tal motivo.

3. Otro elemento más de nuestra definición lo constituye el que los sujetos pasivos de las contribuciones especiales o de mejoras deben poseer un atributo singular

que, en cambio, no se requiere para ser contribuyente de cualquier otro tributo. En efecto para causar un tributo o contribución, usualmente lo único que se necesita es ubicarse dentro de la correspondiente hipótesis normativa o hecho generador del propio tributo. Sin embargo, en el caso que nos ocupa, previamente a la realización de la hipótesis normativa, el contribuyente debe reunir dos cualidades especiales, a saber: la de ser propietario de un bien inmueble y la de que dicho bien se ubique dentro del radio de afectación de alguna de las obras de urbanización llevadas a cabo por la Administración Pública.

Aun cuando lo expresado en el párrafo anterior pudiera parecer por demás obvio y simplista, creemos que debe destacarse por tratarse de una característica esencial de las contribuciones especiales que no es aplicable a ningún otro tipo de tributo.

1.2.4. Derechos.

Según lo señala el maestro Arrijo Vizcaíno³, a los derechos se les puede definir como las contraprestaciones establecidas por el poder público, conforme a la Ley, en pago de un servicio público particular divisible.

De tal forma, de dicha definición se desprenden los siguientes elementos:

1. A diferencia de los impuestos, los derechos implican esencialmente una contraprestación, lo cual significa que derivan de una relación bilateral en la que el contribuyente, a cambio de la entrega de la correspondiente aportación económica, recibe del Estado un servicio que le beneficia de manera directa y específica.

Al respecto, Emilio Margain Manautou sostiene que: “El estado justifica la imposición del pago de derechos, expresando que constituyen el equivalente o importe de los servicios prestados por él en forma particular y que, dado que el interés público en la

³ ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo, Ob. Cit., página 366.

prestación de estos servicios no es de la misma intensidad que en tratándose de los servicios públicos generales, luego entonces el usuario debe soportar el costo del servicio”.⁴

Lo anterior viene a demostrarnos que la esencia de los derechos está constituida por las nociones de bilateralidad y contraprestación, de tal manera que cuando el contribuyente paga los derechos que le corresponden, no va a verse beneficiado de manera general con los servicios públicos que el Estado presta a toda la población, sino que, a cambio de dicho pago, va a recibir un servicio gubernamental que le proporciona ventajas particulares. Así cuando el propietario de una casa cubre los respectivos derechos por consumo de agua potable, ese tributo no va a ser utilizado para la satisfacción de necesidades colectivas en general, sino para sufragar precisamente el costo del suministro domiciliario de agua potable que represente a una contraprestación específica para el particular.

Por lo tanto, resulta válido concluir que los derechos dan origen a una relación jurídica de carácter bilateral, por virtud de la cual el Estado y el contribuyente se otorgan prestaciones recíprocas.

2. El segundo elemento de nuestra definición está constituido por el hecho de que los derechos son establecidos por el poder público, o sea por el Estado, conforme a la ley.

En lo tocante a esta cuestión cabe señalar, en primer término, que al ser los derechos un tributo o contribución, evidentemente su establecimiento, determinación, liquidación, forma de pago, recaudación y administración, tiene que encomendarse a los órganos del poder público. El cobro de los derechos representa también un acto de soberanía e imposición por parte del Estado, que ofrece en relación con los impuestos, la

⁴ MARGAIN Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Porrúa, 19ª edición, México, 2007, pág. 97.

variante de que su producto está destinado a sufragar el costo de servicios que benefician a los usuarios de manera directa y específica. Pero esto último no es un obstáculo para que este ingreso tributario o contribución no derive de un acto de soberanía, ya que el sujeto pasivo, al recibir el servicio público particular y divisible, automáticamente queda obligado al pago de los derechos –e inclusive en algunos casos en el momento mismo en que se solicita la prestación del servicio- conforme a los términos y condiciones que de antemano el Estado ha fijado en ejercicio de su poder soberano.

Por otra parte, dentro de esta definición no podemos olvidar la importancia fundamental que, como en todos los casos, reviste el principio de la legalidad tributaria, ya que si bien es cierto que el Estado, en ejercicio de su poder soberano, establece, fija e impone los derechos, dicho establecimiento, fijación e imposición, deben realizarse a través de una ley debidamente aprobada y sancionada por los organismos legislativos competentes y ajustada a los principios que en materia fiscal nuestra Constitución consagra.

Por consiguiente podemos afirmar que ningún derecho puede ser válido si previa y expresamente no se encuentra consignado en una norma jurídica aplicable al caso de que se trate.

3. El último elemento de la definición que nos encontramos analizando, consiste en el destino que el Estado debe dar al producto o rendimiento de los derechos que recaude. Tal y como quedó indicado en la propia definición, dicho destino debe ser el de sufragar el costo de los servicios públicos particulares divisibles. Esto último resulta perfectamente lógico y aceptable, debido a que, dada la naturaleza de esta clase de servicios que en forma concreta van a beneficiar a quien los utiliza y no a toda la ciudadanía en general, resultaría injusto que su costo se sufragara a través del pago de los impuestos, ya que, en tal evento, el Estado indebidamente estaría distraendo recursos económicos que necesita, a veces apremiantemente, para atender necesidades colectivas de interés general. Por ello, cuando un servicio va destinado a alguien en particular y no a toda una

comunidad, lo razonable es que su costo sea soportado por quien individualmente resulte beneficiado.

Para concluir con este tema, tan sólo es necesario señalar que conforme a la fracción IV del Artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, los “Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.”

1.3. Relación jurídico-tributaria.

La relación jurídico-tributaria es aquélla mediante la cual el Estado, en estricto cumplimiento a un marco jurídico predeterminado, y en uso de su potestad tributaria, se encuentra facultado para exigir de sus gobernados parte de sus ingresos a efecto de sufragar el gasto público y así satisfacer las necesidades colectivas.

Esto es, el Estado para poder llevar a cabo actividades que le son propias en virtud de las atribuciones que le otorgan las disposiciones legales, necesita indispensablemente de medios o recursos económicos, los cuales necesariamente deben provenir en gran parte de los gobernados, que son los que directamente se benefician de las obras o servicios públicos que éste provee.

Lo anterior da origen a una necesaria relación de interdependencia entre gobernantes y gobernados, esto es, entre Estado y particulares.

De tal forma, que la relación de interdependencia entre el Estado y los gobernados adquiere un carácter eminentemente económico, puesto que si el Estado necesita de recursos económicos para realizar “las funciones públicas”, lo justo y apropiado

es que tales recursos deban generarse, casi en su totalidad, en las aportaciones proporcionales derivadas de los ingresos, rendimientos o utilidades obtenidas por los ciudadanos, pues son éstos los que finalmente se benefician de los actos del Estado tendientes a lograr la satisfacción del bienestar público.

Así pues, el hecho de que el Estado deba satisfacer las necesidades colectivas a las que nos hemos referido, y que sean los propios miembros de la sociedad los que principalmente deban proporcionarle los recursos económicos para tal fin, crea una relación de interdependencia, la cual necesariamente debe construirse sobre bases jurídicas, ya que de otra forma se caería en la arbitrariedad por parte del Estado, el cual podría estar fácilmente facultado para someter a los gobernados a toda clase de despojos y confiscaciones a su libre arbitrio y capricho.

En este sentido, es importante mencionar lo que al respecto señala el maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno⁵:

“De modo que única y exclusivamente a través de la Ley puede garantizarse que la necesaria vinculación económica entre el Estado y sus súbditos se desenvuelva en un marco de equidad, equilibrio y armonía. En este campo, la norma jurídica debe actuar a manera de indicativo y de freno. Es decir, por una parte debe indicar cuales son las facultades y atribuciones recaudadoras del Estado y cuales son las obligaciones correlativas a cargo de los particulares; y por la otra, hasta donde llega la potestad del poder público y cuales son, como contrapartida, los derechos de los contribuyentes oponibles a la misma autoridad gubernamental, y los medios y procedimientos para ejercitarlos.”

Con base en lo anterior, podemos señalar que la relación jurídico-tributaria es aquella que se encuentra regida por un marco jurídico predeterminado, por medio de la cual, el Estado se encuentra facultado para exigir de sus gobernados ciertas prestaciones económicas a efecto de sufragar el gasto público y así satisfacer las necesidades de la sociedad.

⁵ ARRIJOJA Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Editorial Themis, 16ª edición, México, 2002, pág. 5.

Esto es, previamente al establecimiento de contribuciones, es importante que existan leyes que de manera general, abstracta e impersonal, establezcan su naturaleza, alcances, límites y consecuencias, a fin de que el contribuyente tenga conocimiento de antemano a lo que está obligado.

Sin embargo, es importante mencionar que la relación jurídico-tributaria no solo debe tener como sustento principal el elemento jurídico, esto es, su regulación a través de normas, sino que a su vez dichas normas o leyes que la regulan deben fundarse en principios de justicia y equidad que definan de igual forma el alcance y limitaciones de la relación que nos ocupa.

Dichos principios doctrinarios son la base fundamental en la que se sustenta la relación jurídico-tributaria, y que consisten básicamente en nociones históricas de justicia y de equidad.

1.4. Impuesto al Activo.

1.4.1. Naturaleza y antecedentes relevantes.

El 1° de enero de 1989, entró en vigor la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, misma que gravaba la tenencia de activos de las personas físicas o morales.

El establecimiento de este tributo buscó fungir como un impuesto mínimo de control del impuesto sobre la renta, buscando incentivar la eficiencia de los contribuyentes en el desarrollo de sus actividades económicas, en la medida en que este impuesto sólo se causaría cuando no se generaran utilidades suficientes para el pago del impuesto sobre la renta.

Para reconocer dicha complementariedad, desde un inicio la Ley del Impuesto al Activo estableció la posibilidad de acreditar el impuesto sobre la renta, bien

fuera al determinar el pago provisional o el impuesto anual, contra el impuesto al activo a cargo del contribuyente, incluso contra el determinado en los tres ejercicios siguientes, así como la devolución del mismo cuando en un ejercicio el impuesto sobre la renta por acreditar exceda el impuesto al activo.

Para dar claridad todo lo anterior, se transcribe la parte que interesa de la Exposición de Motivos de la Ley del Impuesto al Activo que entró en vigor a partir del 1° de enero de 1989.

“EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO DE LAS EMPRESA, QUE ENTRO EN VIGOR EL 1° DE ENERO DE 1989. 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.

(...)

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 del ejercicio, se pueda acreditar a los pagos provisionales o al impuesto del ejercicio sobre los activos netos, respectivamente, pudiendo también acreditarse contra el nuevo impuesto en los tres ejercicios siguientes, **con lo cual se logra que los contribuyentes del impuesto sobre la renta que por 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.**

Asimismo la ley del impuesto que se propone considera que la base del mismo sea el valor del activo neto del ejercicio; concepto que se forma por la diferencia que se obtenga de restar al valor anual del activo, el valor anual del pasivo. Estos valores descansan en valores promedios mensuales de los diversos componentes del activo y del pasivo del contribuyente.

(...)

En virtud de lo señalado y considerando que los elementos para determinar la base del nuevo impuesto se obtiene del cálculo de la base del impuesto sobre la renta en el régimen general contenido en la Ley que regula dicho impuesto, se excluye del cálculo del nuevo impuesto a quienes paguen el impuesto sobre la renta en bases especiales de tributación o en el régimen de contribuyentes menores, siempre que se trate de vendedores ambulantes, locatarios de mercados o no tengan trabajadores a su servicio, lo cual obedece a que si están en dichos regímenes es porque no tienen capacidad administrativa suficiente.

(...)

Finalmente debe decirse que como se ha venido comentando los elementos de determinación de la base del nuevo impuesto coinciden con elementos que se consideran en la determinación del impuesto sobre la renta, se considerará innecesario repetir conceptos y procedimientos precisados y analizados ampliamente en la Ley del Impuesto sobre la Renta, razón por la cual se hace una remisión expresa a los mismos.” (Énfasis añadido)

De lo anterior, se desprende claramente que el impuesto al activo de las empresas se concibió como un impuesto complementario al impuesto sobre la renta y, que derivado de dicha situación, se previó la posibilidad de acreditar el impuesto sobre la renta del ejercicio en contra del impuesto al activo a cargo del contribuyente, inclusive el correspondiente a los tres ejercicios siguientes, así como de solicitar su devolución cuando en un ejercicio el impuesto sobre la renta por acreditar exceda al impuesto al activo.

Por su parte, la Exposición de Motivos de las reformas a la Ley del Impuesto al Activo publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 10 de mayo de 1996, en la que entre otras cosas, en lugar de exentar del pago del impuesto a las sociedades que componen el sistema financiero, se le otorgó un sistema de tributación especial, señala en la parte que interesa lo siguiente:

“En este orden de ideas, para que **el impuesto al activo logre su objetivo de no incrementar la carga fiscal de los contribuyentes cumplidos**, a la vez que condujera a incrementar el número de empresas entre las que se distribuye

la carga tributaria, se **permitió el acreditamiento del impuesto sobre la renta contra este impuesto**. En efecto, para las empresas que no manipulan la base gravable del impuesto sobre la renta, el impuesto al activo resultante es menor o igual al impuesto sobre la renta a pagar, lo que implica que el contribuyente cumplido no ve incrementada su carga fiscal.

Si bien para que a una empresa le resulte conveniente permanecer en una actividad, ésta debe obtener un rendimiento promedio anual mínimo a su inversión, existen razones que explican que dicho rendimiento no se alcance en algún período en particular y que se vea compensado con el de períodos subsecuentes. Lo anterior pudiera resultar en el caso de empresas que inician operaciones o en los casos en que existen fuertes fluctuaciones en la actividad de algún sector en particular o de la economía en general, entre otros.

Para incorporar dichos efectos en el impuesto al activo, y evitar que se eleve la carga fiscal del contribuyente cumplido, la Ley del Impuesto al Activo contempla diversos mecanismos. Entre ellos, destacan los siguientes:

i) No se paga el impuesto al activo durante el período preoperativo, el de inicio de operaciones y los dos siguientes:

ii) Se difiere el impuesto al activo por cuatro años tratándose de nuevas inversiones.

iii) El impuesto al activo pagado en exceso del impuesto sobre la renta, actualizado por inflación, se puede recuperar en los siguientes diez ejercicios.

iv) Se permite acreditar contra el impuesto al activo del ejercicio, la cantidad actualizada en que el impuesto sobre la renta excedió, en cada uno de los tres ejercicios inmediatos anteriores, al impuesto al activo.

v) El impuesto al activo se ajusta para que no se neutralicen los beneficios fiscales, producto de la reducción de la tasa del impuesto sobre la renta, o de otros mecanismos, como la deducción inmediata.

Los anteriores mecanismos conducen a que el impuestos al activo sea pagado por aquellos contribuyentes que sistemáticamente y por largos períodos declaran tener pérdidas fiscales en el impuesto sobre la renta, es decir, aquéllos que manipulan su base gravable mediante la

transferencia de utilidades a entidades con baja o nula incidencia fiscal.

(...)

Por ser acreditable el impuesto sobre la renta contra el impuesto al activo, esquema que, como ya se explicó, se instrumentó para no elevar la carga fiscal de las empresas cumplidas, **su eficacia como instrumento de control de la evasión o elusión fiscales no se plasma en la recaudación que genera por sí mismo, sino en la que produce en el impuesto sobre la renta de las empresas.**

[...]”

De la anterior transcripción se colige que el legislador reiteró la complementariedad y vinculación que guardan el impuesto sobre la renta y el impuesto al activo, al señalar lo siguiente:

- Que el objeto de que se permitiera a los contribuyentes del impuesto al activo acreditar el impuesto sobre la renta, fue que los contribuyentes cumplidos no incrementaran su carga fiscal.
- Que la eficacia del impuesto al activo como instrumento de control de la evasión o elusión fiscal **no se plasma en la recaudación que en sí mismo genera dicho impuesto**, sino que se produce en el impuesto sobre la renta.
- Que en la creación del impuesto al activo concurren fines fiscales y extrafiscales, consistentes en el control de la causación del impuesto sobre la renta (fiscales), así como en fomentar la eficiencia empresarial (extrafiscales).

Sobre la complementariedad que guardan el impuesto al activo y el impuesto sobre la renta se ha pronunciado ya el Pleno de Nuestro Máximo Tribunal en la siguiente jurisprudencia 119/1999:

“ACTIVO. EL IMPUESTO QUE ESTABLECE LA LEY RELATIVA NO CONSTITUYE UNA CONTRIBUCIÓN ADICIONAL O SOBRETASA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. La interpretación relacionada de los diversos artículos de la Ley del Impuesto al Activo, concretamente del 2o.-A, 6o., 8o. y 9o., así como de su exposición de motivos, permiten concluir que el tributo relativo es jurídicamente complementario del impuesto sobre la renta, pues sus diversas disposiciones se explican y su mecánica sólo se entiende referida a tal contribución, al establecerse el derecho a la reducción de los pagos provisionales, así como el del impuesto del ejercicio cuando los contribuyentes tengan el derecho a la reducción en el impuesto sobre la renta y en una cantidad igual (artículo 2o.-A); al exentarse del impuesto a quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta (artículo 6o.); al establecer la presentación de la declaración del impuesto conjuntamente con la del impuesto sobre la renta (artículo 8o.); al consignarse el derecho a acreditar contra el impuesto del ejercicio una cantidad equivalente a la que se hubiere pagado en el impuesto sobre la renta y el derecho a la devolución de las cantidades actualizadas que se hubieren pagado en el impuesto al activo, cuando el impuesto sobre la renta sea en una cantidad que exceda al impuesto al activo del ejercicio que, en ningún caso, podrá ser mayor a la diferencia entre ambos impuestos y, finalmente, al establecer que no podrá solicitarse la devolución del impuesto sobre la renta pagado en exceso cuando en el mismo ejercicio el impuesto al activo sea igual o superior al impuesto sobre la renta, caso en el cual se considerará como pago del impuesto al activo del mismo ejercicio, y cuando su acreditamiento dé lugar a la devolución del impuesto al activo (artículo 9o.). En tales condiciones, el activo es un **tributo que normalmente no produce afectación económica a los contribuyentes, dado que los que por impuesto sobre la renta paguen una cantidad cuando menos igual al impuesto al activo que resulte a su cargo, no verán incrementada su carga impositiva teniendo, inclusive, derecho a la devolución antes mencionada.** Por consiguiente, el impuesto al activo no constituye en forma alguna una tasa adicional o sobretasa del impuesto sobre la renta, en razón de que no significa una carga adicional para el contribuyente sino un tributo complementario, por lo que no transgrede el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que consagra el principio de proporcionalidad tributaria.

(...)

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 119/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve. (Énfasis añadido)

De la jurisprudencia que antecede, se advierte que la complementariedad del impuesto al activo e impuesto sobre la renta ocurre en virtud de que el primero de los impuestos no puede determinarse sin tomarse en consideración elementos del impuesto sobre la renta y, más aún, que la Ley del Impuesto al Activo establece diversos supuestos que logran que ambos impuestos se encuentren estrechamente vinculados, como lo es el acreditamiento del impuesto sobre la renta, la devolución del impuesto al activo, la reducción de pagos provisionales en proporción a la reducción de impuesto sobre la renta, y la presentación conjunta de las declaraciones.

Asimismo, nuestro Máximo Tribunal reconoce que el impuesto al activo es un tributo que normalmente no produce afectación a los contribuyentes, dado que los que por impuesto sobre la renta paguen una cantidad cuando menos igual al impuesto al activo que resulte a su cargo, no verán incrementada su carga impositiva.

1.4.2. Elementos esenciales.

a) Sujetos del impuesto

Desde la entrada en vigor, la ley señaló que serían sujetos del impuesto las personas físicas que realicen actividades empresariales y las personas morales, residentes en México, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, por el activo que tengan.

Sobre este punto, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación declaró inconstitucional el artículo 6, fracción II de la ley vigente hasta abril de 1996, al prever una exención en el pago del impuesto a favor de los integrantes del sistema

financiero. Ello, al considerar que si bien los integrantes del sistema financiero presentaban ciertas características especiales en relación con el resto de los contribuyentes, ninguna de ellas justificaba que se les exentara del pago del impuesto, sino más bien en todo caso que tributaran bajos bases especiales. (ACTIVO, IMPUESTO AL. LA EXENCION A LAS EMPRESAS QUE COMPONEN EL SISTEMA FINANCIERO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA, jurisprudencia 10/96, emitida por el Plena de la Suprema Corte de Justicia de la Nación).

En virtud de la determinación anterior, el 10 de mayo de 1996 la Ley del Impuesto al Activo sufrió diversas reformas, destacando entre ellas la de otorgar al sistema financiero un régimen particular de tributación, situación que ocasionó que en octubre de 1997 nuestro Máximo Tribunal formara jurisprudencia pronunciándose sobre el mismo, señalando que dicho régimen especial no resultaba violatorio de la garantía de equidad tributaria. (ACTIVO. LOS ARTÍCULOS 1o. Y 5o.-B DE LA LEY RELATIVA A ESE IMPUESTO, QUE ESTABLECEN UN RÉGIMEN ESPECIAL PARA LA DETERMINACIÓN DE LA BASE DEL TRIBUTO A CARGO DE LAS EMPRESAS QUE COMPONEN EL SISTEMA FINANCIERO, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL 10 DE MAYO DE 1996), jurisprudencia 80/97, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación).

Desde este momento es importante señalar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación convalidó que los integrantes del sistema financiero tributaran sobre bases distintas, pues de lo contrario el mismo activo quedaría gravado en más de una ocasión.

b) Objeto del impuesto

Por lo que hace al objeto del impuesto, en agosto de 1995 el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció jurisprudencia en la que definió que el objeto del mismo no consiste en los activos destinados a actividades empresariales, sino en

la ganancia o rendimiento mínimo presunto originado por la tenencia de tales activos. La jurisprudencia XLIX/95, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación tiene el siguiente rubro: “ACTIVO. SU OBJETO CONSISTE EN LA GANANCIA MINIMA PRESUNTA ORIGINADA EN LA TENENCIA DE ACTIVOS DESTINADOS A ACTIVIDADES EMPRESARIALES”.

No obstante, en nuevas reflexiones sobre el tema, nuestro Máximo Tribunal señaló en jurisprudencia que apareció publicada en el mes de marzo de 1996, que el objeto del impuesto consiste en **la tenencia de activos susceptibles de concurrir en la generación de utilidades**, señalando asimismo que dicho impuesto persigue el fin fiscal de fungir como un impuesto mínimo de control del impuesto sobre la renta, y el fin extrafiscal de incentivar la eficiencia de de los contribuyentes en el desarrollo de sus actividades económicas. La jurisprudencia 11/96, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en comento es del rubro siguiente: “ACTIVO, IMPUESTO AL. EL ANALISIS DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LOS PRECEPTOS DE LA LEY QUE LO REGULA EXIGE CONSIDERAR QUE SU OBJETO RADICA EN LOS ACTIVOS, CONCURRENTES A LA OBTENCION DE UTILIDADES, COMO SIGNO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, ASI COMO QUE ELLO SE ENCUENTRA VINCULADO A SUS FINES FISCALES (CONTRIBUTIVO Y DE CONTROL) Y A LOS EXTRAFISCALES DE EFICIENCIA EMPRESARIAL.”

Nótese que dichas tesis se emitieron cuando el tributo que nos ocupa gravaba el “activo neto” y no el “activo bruto”, como sucede con la ley vigente a partir de 2007.

c) Tasa del impuesto

La tasa del impuesto fue en un principio del 2% aplicable sobre el valor promedio del activo neto de las empresas. Sin embargo, con posterioridad, y afecto de

adecuar la tasa del impuesto con una disminución que tuvo la tasa del impuesto sobre la renta, se redujo a 1.8%, misma que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2006.

Sobre este punto, cabe mencionar que en enero de 2006 la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió la jurisprudencia CXLI/2005 con rubro: “ACTIVO. EL HECHO DE QUE LA TASA ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2005) SE HAYA REDUCIDO, NO IMPLICA QUE LA DEL ARTÍCULO 2o. DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO TAMBIÉN DEBÍA DISMINUIRSE EN LA MISMA PROPORCIÓN, POR LO QUE ÉSTE NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA”, en la que nuestro Máximo Tribunal, no obstante sigue reconociendo la complementariedad del impuesto sobre la renta y del impuesto al activo, puntualiza que dicha complementariedad no se traduce en que ambos impuestos tengan la misma naturaleza ni los mismos elementos, por lo que concluyó que el hecho de que la tasa del impuesto sobre la renta se hubiera disminuido, no acarrearía forzosamente a la necesidad de que lo propio ocurriera con la tasa del impuesto al activo.

d) Base del impuesto

La base del impuesto fue hasta la entrada en vigor de las reformas combatidas, el valor del “activo neto”, mismo que fue definido en la propia Exposición de Motivos como “la diferencia que se obtenga de restar al valor anual del activo, el valor anual del pasivo”.

En efecto, la parte conducente de la Exposición de Motivos de la Ley del Impuesto al Activo señaló lo siguiente:

“Asimismo la ley del impuesto que se propone considera que la base del mismo sea el valor del activo neto del ejercicio; concepto que se forma por la diferencia que se obtenga de restar al valor anual del activo, el valor anual del pasivo.”

Estos valores descansan en valores promedios mensuales de los diversos componentes del activo y del pasivo del contribuyente.”

De la transcripción anterior se colige que hasta el 31 de diciembre de 2004, la base del impuesto al activo se compuso por el valor de los activos del contribuyente, menos el valor del pasivo del mismo, salvo las deudas contratadas con el sistema financiero y con residentes en el extranjero.

La circunstancia de que no se permitiera la deducción de las deudas pactadas con el sistema financiero y con residentes en el extranjero, generó que tanto la Primera como la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, establecieran jurisprudencia en la que declararan la inconstitucionalidad de lo dispuesto por el artículo 5 de la Ley del Impuesto al Activo vigente hasta el 31 de diciembre de 2004, en tanto el mismo prohibía la disminución de la base del impuesto de dichas deudas, siendo que cualquier deuda incidía en el objeto del tributo.

Lo anterior originó que se reformara la ley para el ejercicio fiscal de 2005, permitiendo a los contribuyentes llevar a cabo también la deducción de las deudas contratadas con el sistema financiero y con residentes en el extranjero. Esta reforma es de gran importancia para el caso en estudio, pues a través de ella el Congreso de la Unión reconoció que para gravar de manera correcta el activo de un contribuyente, forzosamente debía permitirse la deducción de las deudas.

CAPÍTULO 2

PRINCIPIOS TEÓRICOS DE LOS IMPUESTOS.

Al existir la necesidad de encuadrar la relación jurídico-tributaria en un marco de certeza jurídica, que permitiera conocer con exactitud hasta dónde llega el ejercicio de la potestad tributaria y cuáles son los límites de los deberes impuestos a los contribuyentes, para que cada quien, conforme a su capacidad contributiva aporte una parte de su riqueza al Estado, pero sin obligarlo en una forma excesiva o perjudicial a su economía, puesto que así se evitaría caer en el abuso, arbitrariedad e injusticia.

De igual forma, se pensó en un reparto equitativo de las cargas públicas entre toda la población de una forma proporcional o justa, y con un sentido de generalidad, obligatoriedad e impersonalidad, para evitar discriminaciones, injusticias, privilegios o apoderamientos indebidos de los bienes, riqueza o ingresos de los gobernados, para lo cual se elevó a norma constitucional los conceptos que conforman el pensamiento de justicia fiscal, los cuales son el fundamento de la potestad tributaria de cada nación.

Bajo este contexto, se han expuesto ciertos principios sobre lo que debe entenderse por justicia tributaria, que son las directrices de todo el sistema jurídico en materia fiscal, para que de esta forma las normas sustantivas que se refieren a la relación jurídico-tributaria, sean congruentes con las demandas de justicia de la sociedad, dejando atrás las ideas de arbitrariedad, despotismo y abuso en perjuicio de los gobernados.

Dichos principios los podemos considerar como fuente del equilibrio de la relación jurídico-tributaria, mínimos que se deben cumplir a efecto de obtener una relación justa entre el Estado como autoridad recaudadora y los gobernados como contribuyentes.

Es importante que en la relación jurídico-tributaria exista un equilibrio entre los derechos y las obligaciones tanto del Estado como de los gobernados, lo cual se logra

con base en principios doctrinarios, sostenidos en simple lógica jurídica, que buscan establecer una igualdad de situaciones entre los sujetos de la relación que nos ocupa.

Así pues, consideramos que los principios teóricos que rigen la relación jurídico-tributaria, son aquellos que se originan a partir de las ideas expuestas por el distinguido economista inglés del siglo XVIII, Adam Smith, en su célebre obra titulada “Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones”, específicamente en el libro V que está destinado al estudio de los impuestos, donde se contempla un pensamiento que hace realidad las ideas de justicia tributaria al diseñar la política fiscal y la legislación de todas las naciones.

Adam Smith, ha influido de manera importante en el pensamiento de los estudiosos del Derecho Fiscal, así como en los ordenamientos constitucionales vigentes de la mayoría de los países, siendo un claro ejemplo de ello, el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución, que contempla las ideas de justicia tributaria del economista inglés, al señalar que es obligación de todos los mexicanos contribuir para los gastos públicos así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Los principios originalmente expuestos por Adam Smith son los siguientes:

- Principio de proporcionalidad
- Principio de certidumbre o certeza
- Principio de comodidad
- Principio de economía

2.1. Principio de proporcionalidad

Según Adam Smith, el principio en comento señala que todo gobernado debe contribuir al sostenimiento del gasto público en una proporción lo más cercana posible a su verdadera capacidad económica⁶.

Lo anterior significa que los gobernados sólo están obligados a desprenderse de parte de sus ingresos para destinarlos al gasto público de una manera proporcional a dichos ingresos, de tal manera que aquél que tenga una percepción de ingresos que le permita tener una economía más solvente deberá contribuir en mayor medida respecto de aquél cuya percepción de ingresos sea menor, sin que en ningún caso, el gravamen implique la confiscación de la totalidad o de una parte importante del patrimonio o del producto legítimo del trabajo del propio contribuyente.

Tal situación se justifica bajo un principio de justicia y equidad, pues sería totalmente arbitrario obligar a aquellos que tienen menos recursos a contribuir al gasto público en mayor medida a lo que proporcionalmente les representan sus ingresos, como también sería injusto que quienes más ingresos perciben sólo aportaran una mínima cantidad al sostenimiento del gasto público, pues ello se traduciría en una desproporción con respecto a dichos ingresos.

Por ello, en la medida en que un sistema tributario prevea normas que garanticen que los gobernados deban contribuir al gasto público de la manera más proporcional a su capacidad económica será justo y equitativo.

Sobre el particular, es importante mencionar lo que el maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno señala citando a Adam Smith, lo cual es del tenor literal siguiente:

“Adam Smith utiliza la palabra “proporción”, queriendo con ello significar que para que un sistema tributario resulte justo y equitativo no basta con que quienes más ganan contribuyan en

⁶ SMITH, Adam, citado por ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo. *Vid., Op. cit. Supra*, (nota 1), pág. 211.

forma cuantitativamente mayor que las personas de menores ingresos, sino que es necesario que esa mayor aportación económica se haga en forma cualitativa. Dicho en otras palabras, si a dos ciudadanos que respectivamente ganan 10 y 50 se les aplica la misma tasa impositiva del 3%, por ejemplo, el que gane 50 contribuirá cuantitativamente hablando más que el que gane 10, pero no lo hará en forma cualitativa, puesto que en ambos casos el impacto fiscal será exactamente el mismo: equivaldrá al 3% de la ganancia obtenida.”⁷

Es por lo anterior que, históricamente los tratadistas fiscalistas han concluido que los únicos tributos que se ajustan al principio de proporcionalidad, son aquellos cuya base gravable se determina mediante tarifas progresivas.

Así pues, a efecto de cumplir plenamente con el principio de proporcionalidad, el impacto fiscal deberá ser cualitativamente más fuerte en el caso de los contribuyentes que obtengan elevados ingresos y cualitativamente más leve tratándose de contribuyentes de menores ingresos, esto es, materializando lo anterior, se debería aplicar a una persona que gana 10 una tasa del 1%, y al que percibe 50 una tasa del 5%, en lugar de una tasa del 3% para ambos casos.

La observancia o inobservancia del principio en cuestión, nos lleva a lo que Smith denominaba “igualdad o desigualdad de imposición”. Esto es, habrá igualdad en la imposición cuando a contribuyentes con ingresos distintos se les grave en proporción a su capacidad económica, aplicándoles tarifas basadas en porcentajes diferenciales, y existirá desigualdad cuando a sujetos pasivos que posean diferente capacidad económica se les apliquen tarifas basadas en porcentajes fijos. Es por esta razón que algunos tratadistas modernos llaman a este principio “de Justicia”.

Adicionalmente, debe señalarse que si se quiere cumplir con el principio que nos ocupa, es deber del legislador el distribuir proporcionalmente las cargas tributarias entre todas las fuentes de riqueza existentes, a efecto de no hacerlas incidir sobre una o

⁷ SMITH, Adam, citado por ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo. *Vid., Op. cit. supra*, páginas 211 y 212.

varias en particular, porque a pesar de que individualmente los tributos se estructuran para gravar a sus destinatarios proporcionalmente a sus respectivas capacidades económicas, si en lo general se incumple con lo que dicho principio establece, el sistema de que se trata tendrá vicios de injusticia e inequidad.

Es importante mencionar que el principio de proporcionalidad se encuentra contemplado en nuestro sistema jurídico mediante el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al señalar que los mexicanos deben contribuir al gasto público de la manera proporcional que dispongan las leyes.

2.2. Principio de certidumbre o certeza

Bajo este principio, es importante que todo tributo a cargo de los gobernados deba contener fijeza en cuanto a sus elementos constitutivos, quedando plenamente identificados en la ley que los regule, ya que lo contrario puede dar origen a que las autoridades fiscales impusieran recaudaciones a su libre arbitrio, lo cual atentaría contra la naturaleza propia de la relación jurídico-tributaria, la cual, pretende crear un marco de justicia y equidad entre los gobernados y el Estado como autoridad recaudadora.

Por lo anterior, es claro que el principio en comento busca que las leyes fiscales establezcan con certeza los elementos constitutivos del tributo, de tal forma que los gobernados conozcan que la cantidad a la que se encuentran obligados a pagar a fin de contribuir al gasto público es cierta y determinada.

Al respecto, resulta conveniente citar lo que establece el doctrinario Adolfo Arrijo Vizcaíno, respecto al principio de certidumbre o certeza jurídica de las normas tributarias:

“2. Al indicar que todo tributo “ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier persona”, Adam Smith sienta otra verdad capital; particularmente para sistemas tributarios

que, como el nuestro, son especialmente afectos a desarrollar una legislación expresada en términos complejos, altamente técnicos y sofisticados, y en preceptos de oscura redacción.

Se trata de un mal endémico en nuestro medio. Las disposiciones fiscales que nos rigen se encuentran redactadas de una forma tan deliberadamente complicada, que están muy lejos de ser comprensibles para el ciudadano común, al grado de que – al estilo de los famosos “canonistas” de la Edad media- su contenido sólo puede ser desentrañado e interpretado por una verdadera “camarilla de iniciados”, la que por cierto, en múltiples ocasiones ni siquiera logra ponerse de acuerdo.

Todo ello, a pesar de que en la fracción I del Artículo 33 del Código Fiscal de la Federación, se exprese más como un buen deseo que como una realidad palpable, que las autoridades fiscales procurarán: “Explicar las disposiciones fiscales utilizando en lo posible un lenguaje llano alejado de tecnicismos y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos a los contribuyentes”.

Esto es algo sumamente negativo. Si el derecho Fiscal está dirigido a prácticamente a toda la población económicamente activa del País, lo menos que puede pedirse es que las normas jurídicas que lo integren se redacten en un lenguaje comprensible para la gran mayoría de sus destinatarios. Si bien es cierto que la ignorancia de la ley no excusa de su cumplimiento, también lo es que el legislador no debe caer en extremos y pretender que grandes sectores de la población cumplan puntualmente con un conjunto de obligaciones que ni siquiera entienden.

[...]

3. El desacato al Principio de Certidumbre propicia la corrupción y la altanería de los funcionarios hacendarios, los que, como con toda razón sostiene Adam Smith, “suelen ser cuando menos desatentos e intratables”.

[...]

De ahí que día con día crezca enormemente la necesidad imperiosa de que México lleve a cabo a la brevedad un posible una reforma fiscal de carácter integral que persiga entre sus objetivos primordiales la simplificación terminológica de nuestra legislación vigente, a fin de ponerla al alcance de entendimiento del ciudadano promedio. Tarea difícil por supuesto, pero inaplazable al mismo tiempo, ya que mientras esto no suceda, dígame lo que se diga en contrario, el sistema tributario mexicano continuará debatiéndose en la incertidumbre jurídica. Incertidumbre que puede llegar a ser

de fatales consecuencias, en virtud de que tal y como Adam Smith en su gran sabiduría fiscal lo señalara: “La certeza de lo que cada individuo debe pagar es materia de tanta importancia, que una desigualdad considerable en el modo de contribuir no acarrea, *según han experimentado todas las naciones*, un mal tan grande como la más leve incertidumbre en la cuantía del tributo.”⁸

Así pues, para cumplir con el principio de certeza, la ley fiscal debe contemplar todos y cada uno de los elementos constitutivos del tributo, con el objeto de evitar desvíos de poder y arbitrariedades por parte del Estado como autoridad recaudadora.

Sobre el particular, resulta necesario hacer un alto en el camino para referirnos a los elementos que conforman un tributo.

El artículo 5 del Código Fiscal de la Federación señala que las “disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al **sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.**” Por su parte, el artículo 6 del mismo ordenamiento establece que “las contribuciones se pagan en la **fecha** o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas.”

De dichos preceptos puede concluirse cuáles son los elementos constitutivos de un tributo, mismos que al estar contenidos en una ley, dan cumplimiento al principio de certeza, y que a continuación se analizan:

a) **Sujeto.** La ley debe identificar plenamente a los sujetos del tributo, ya sean personas físicas o morales, causantes o destinatarias de cada tributo al que se encuentran obligadas.

⁸ ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo, *Op. cit.*, págs. 218 y 219.

Este elemento nos señala quiénes son los sujetos pasivos del tributo, es decir, los sujetos obligados al pago del tributo una vez que se actualiza la hipótesis normativa que lo genere.

b) **Objeto.** En la ley fiscal debe definirse de forma clara y precisa cuál es el hecho generador del tributo de que se trate, es decir, cuál es la hipótesis normativa que actualiza el pago del tributo.

En la medida en que se cumpla con lo anterior, los sujetos obligados a contribuir sabrán con toda precisión por qué actos y hechos estarán obligados a contribuir al gasto público, lo que les permitirá conocer hasta qué límite el Estado estará facultado para requerirles el pago de cierta contribución.

c) **Tasa, cuota o tarifa.** La norma jurídico-tributaria debe establecer de manera numérica o porcentual la unidad aritmética o la fórmula matemática que deba utilizarse para efectuar el cálculo y la determinación de cada tributo.

d) **Base gravable.** La ley fiscal deberá establecer con toda precisión el elemento económico al cual deberá ser aplicada la tasa, cuota o tarifa, esto es, deberá determinar el ingreso, rendimiento o utilidad gravable que estará afecto al pago de la contribución mediante cualquiera de los factores antes mencionados para fijar en cantidad líquida el monto de la prestación fiscal a satisfacer.

e) **Fecha de pago.** Es necesario que las disposiciones fiscales establezcan los plazos y fechas en las que los sujetos pasivos están obligados al pago de los tributos, ya que los mismos deben cubrirse en fechas predeterminadas, a efecto de que los contribuyentes puedan planear y soportar de antemano el impacto patrimonial correspondiente.

f) **Sanciones aplicables.** La imposición de multas y sanciones por parte del Estado derivado del incumplimiento de los gobernados a las normas que impongan la obligación del pago de tributos, debe encontrarse perfectamente establecida en ley, a fin de que las autoridades encargadas de la recaudación no incurran en abusos y arbitrariedades.

Así pues, el principio de certidumbre le otorga al contribuyente un medio de defensa frente a los posibles excesos de la autoridad fiscal, al permitirle conocer de antemano hasta donde llegan sus obligaciones fiscales y cuál es el límite de la potestad recaudadora.

2.3. Principio de comodidad

Este principio señala que todo impuesto o tributo debe recaudarse en la época y en la forma en la que es más probable que convenga su pago al contribuyente, esto es, se recauda cuando es más conveniente el pago para el contribuyente o cuando es más probable que disponga de los medios para pagarlo.⁹

Si el pago de un impuesto significa para el particular un sacrificio, el legislador debe hacer cómodo su pago y, por tanto, a fin de cumplir con este principio, deben escogerse aquellas fechas o períodos que en atención a la naturaleza del gravamen sean más propicias y ventajosas para que el causante efectúe su pago, lo cual traerá como resultado una mayor recaudación y, por ende, una menor evasión tributaria.¹⁰

La comodidad en el pago de los tributos lo vemos, por ejemplo, en el pago del impuesto sobre la renta, pues el pago del mismo debe hacerse con posterioridad al período en que se percibieron las utilidades o ingresos gravables.

⁹ SMITH, Adam, citado por ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo. *Vid., Op. cit. supra*, pág. 221.

¹⁰ MARGAIN Manatou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 19ª edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 2007, pág. 29.

De tal forma, el principio de comodidad atiende a que los plazos y fechas que deben establecerse en las leyes fiscales para el pago de las contribuciones, deben fijarse en forma tal que a los contribuyentes les resulte práctico y poco gravoso cumplir con sus obligaciones fiscales.

No obstante, la comodidad se refiere también a que los contribuyentes deben conocer los lugares en donde dicho pago debe realizarse, es decir, que sean lugares adecuados para el desarrollo de las actividades recaudatorias.

Así pues, el pago del tributo debe cumplirse sin que ello represente cuantiosos gastos de viaje para trasladarse y cumplir con dicho pago, pues deben evitarse erogaciones innecesarias, pérdidas de tiempo y esfuerzo.

Finalmente, este principio señala que el procedimiento que debe seguirse para realizar el pago del tributo sea breve, sencillo y sin formulismos complejos, es decir, implica que los documentos que los contribuyentes deben elaborar a fin de cumplir con su obligación sean redactados en forma clara, sencilla y comprensible, de manera tal que puedan ser requisitados por cualquier ciudadano.

Sin embargo, actualmente la realidad es otra, en virtud de que los pequeños contribuyentes o las personas físicas se ven obligados a consignar sus ingresos gravables y sus gastos deducibles, así como aplicar cuotas, tasas o tarifas correspondientes en la llamada “declaración”, cuya elaboración representa un grado de complejidad para los mismos, resultando prácticamente imposible que dichos contribuyentes puedan enterar correctamente los impuestos a su cargo, lo cual evidentemente contraria el pensamiento de Adam Smith.

2.4. Principio de economía

Este principio dispone que todo tributo debe planearse de tal forma que la diferencia entre lo que se recauda y lo que efectivamente ingresa en el tesoro público del Estado, sea lo más pequeña posible, y así, que lo recaudado por los mismos sea destinado en la mayor parte para cubrir el gasto público.¹¹

De lo contrario, en la medida en que al Estado le implique una carga económica mayor el recaudar impuestos que lo que éstos económicamente le representan para cubrir satisfactoriamente el gasto público, se romperá con la finalidad esencial de la recaudación, que es la de obtener los recursos necesarios para satisfacer las necesidades colectivas.

Al respecto, el maestro Emilio Margain Manatou, citando a Luigi Einaudi, sostiene que cuando el costo de la recaudación exceda del 2% del rendimiento total del impuesto, éste es incosteable. En este sentido señala lo siguiente:

“Para que un impuesto con finalidades eminentemente económicas justifique su existencia, además de económico debe ser productivo, de gran rendimiento; tendrá que ser económico para la administración, en su control y recaudación. Para cumplir lo anterior, la diferencia entre la suma que se recaude y la que realmente entre en las arcas de la nación tiene que ser la menor posible. Luigi Einaudi considera que cuando el costo de la recaudación excede del 2% rendimiento total del impuesto, este es incosteable.”¹²

En este sentido, podemos concluir que entre más se simplifique la determinación y recaudación de las contribuciones, el país obtendrá una mayor recaudación para así lograr satisfacer las necesidades más importantes de los contribuyentes, conservando un equilibrio en la relación jurídico-tributaria y respetando los principios que asisten a los contribuyentes.

¹¹ SMITH, Adam, citado por ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo, *Vid., Op. cit. supra*, pág. 224.

¹² MARGAIN Manatou, Emilio, *Op. cit.*, pág. 29.

2.5. Principio de no confiscatoriedad

No obstante ninguno de los tratadistas nacionales asume como un principio doctrinal o constitucional la prohibición de que las contribuciones tengan un alcance confiscatorio, consideramos necesario abordar el tema para proponerlo como uno más de los que deben regir el sistema tributario mexicano dado el alcance que esto pudiera llegar a tener.

A este respecto, tenemos que señalar que si bien la idea de justicia tributaria a la que ya se ha hecho referencia en apartados anteriores pudiera oponerse a la idea de confiscación en esta materia, en nuestra opinión el ordenamiento jurídico crece y se perfecciona con el nacimiento de nuevos principios facilitando la consecución de sus fines y aumentando la seguridad jurídica.

Para entender este principio, el diccionario de la Real Academia Española define al verbo “confiscar” en el sentido de privar a uno de sus bienes y aplicarlos al fisco¹³.

El sentido tradicional e histórico del término confiscación ha sido el de “pena”, consistente en que el Estado se apodere de los bienes de algún reo sin contraprestación o indemnización alguna.

De tal forma, podemos afirmar que el tributo es una figura jurídica cuyo origen, por mandato constitucional está basado en la capacidad económica del sujeto pasivo llamado a satisfacerlo. En cambio, el régimen sancionador es aplicable y tiene su nacimiento por la existencia de una acción u omisión que en el momento de producirse

¹³ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la Lengua Española*, www.rae.es/

constituye delito, falta o infracción administrativa, es decir, por la comisión de una conducta antijurídica.¹⁴

En este sentido, la confiscación de bienes de un sujeto para aplicarlos al fisco, como pena, parece una figura extraña al ámbito tributario.

El artículo 22 constitucional prevé a este respecto, que quedan prohibidas las penas de mutilación y de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera.

Sin embargo, el segundo párrafo del mismo mandamiento dispone que no se considerará confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas.

No obstante lo anterior, en aras de una verdadera justicia tributaria, no debe admitirse que la autoridad hacendaria pueda llevar acabo todo tipo de actos de privación de bienes con fines meramente recaudatorios.

A decir de Francisco García Dorado¹⁵, este principio estará influido por la condición necesaria de que los gastos del Estado tengan la consideración de públicos, de tal forma que, en caso de fijarse gastos que no respondieran a la finalidad pública podría conllevar la calificación de los mismos como confiscatorios y a su vez también se produciría una tributación confiscatoria.

En efecto, si consideramos que por mandato de la fracción IV del artículo 31 constitucional, es obligación de todos los mexicanos contribuir al gasto público de la

¹⁴ GARCIA Dorado, Francisco, *Prohibición Constitucional de Confiscatoriedad y deber de Tributación*, Editorial Dykinson, Madrid, 2002, pág. 95.

¹⁵ GARCIA Dorado, Francisco, *Op. cit.*, pág. 98.

Federación, Estados y municipios, ello se violentaría mediante la imposición de tributos que no tengan como finalidad destinarlos a cualquiera de los ámbitos del gasto público.

Si la tributación opera como desposesión de determinados bienes sin correspondencia con la finalidad que le proporciona su razón de ser, nos encontramos ante una tributación típicamente confiscatoria.¹⁶

De ahí que pueda predicarse la existencia del principio de no confiscatoriedad con relación al principio de justicia tributaria, en el sentido de que toda privación de bienes a los particulares no destinada al gasto público originará la calificación del sistema tributario que lo sufrague como confiscatorio.

De esta forma, se produce una influencia recíproca entre el principio de no confiscatoriedad y el principio de justicia que se traduce en la idea de la prohibición de las cargas tributarias que no retornen al gobernado en forma de gastos públicos.

En definitiva, nos parece incorrecto desde una perspectiva constitucional que un tributo con alcance confiscatorio pueda ser calificado de justo¹⁷, por lo que la introducción del principio de prohibición confiscatoria dentro del deber de tributación en el sistema mexicano modelaría el concepto constitucional de justicia, contenido en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución.

¹⁶ BOLLO Arocena, M. C., citado por GARCIA Dorado, Francisco, *Op. cit.*, pág. 98.

¹⁷ NAVIERA DE CASANOVA, GJ, *El principio de no confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina*, citado por GARCIA Dorado, Francisco, *Op. cit.*, pág. 102.

CAPITULO 3.

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO.

3.1. La función de los principios

Si bien en el capítulo anterior abarcamos el estudio de los principales principios doctrinales que se han elaborado para regir la relación jurídico-tributaria, previo al análisis de los principios constitucionales que la regulan es necesario hacer referencia, aunque sea de forma sucinta, a la función de éstos para tener una mejor panorámica de su importancia dentro de un sistema de Derecho como en el que nos encontramos.

Definido el vocablo “principio” en una acepción primera como origen o causa, es aquella que lo define como fundamento teórico del funcionamiento de una cosa¹⁸ la que preferimos para el objeto del presente estudio.

Sin lugar a dudas, y como todo principio de carácter jurídico, los principios constitucionales a que haremos referencia encuentran su origen en los principios generales del derecho. ¿Pero qué se entiende por principios generales del derecho?

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dicho que por principios generales del Derecho no debe entenderse la tradición de los tribunales, que en último análisis no es sino un conjunto de prácticas o costumbres sin fuerza de ley, ni las doctrinas de los jurisconsultos que tampoco tienen fuerza legal, ni las opiniones personales del Juez, sino lo consignado en algunas de nuestras leyes, teniendo por tales no sólo las mexicanas que se hayan expedido después de la Constitución Federal de país, sino también las anteriores.¹⁹

¹⁸ HACHETTE-CASTELL, *Diccionario Enciclopédico*, Ediciones Castell, España, 1981, Tomo 9, pág. 1772.

¹⁹ Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Tomo XCV, pág. 858.

De igual forma, nuestro Máximo Tribunal ha sostenido que los principios generales del Derecho son verdades jurídicas notorias, indubitables, de carácter general, como su mismo nombre lo indica, elaboradas o seleccionadas por la ciencia del Derecho, de tal manera que el Juez pueda dar la solución que el mismo legislador hubiera pronunciado si hubiera estado presente, o habría establecido si hubiera previsto en el caso; siendo condición de los aludidos principios que no desarmonicen o estén en contradicción con el conjunto de normas legales cuyas lagunas u omisiones han de llenarse.²⁰

Ello inclusive se ve reconocido por la propia Constitución, la cual en el artículo 14, último párrafo, señala lo siguiente: “En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra, o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho.”

No obstante el citado precepto haga referencia únicamente a los juicios del orden civil, consideramos que no hay impedimento alguno para pensar, de manera extensiva, que tal reconocimiento resulta aplicable a controversias donde se vean envueltas todas las demás ramas de la ciencia del Derecho, máxime que cuando el legislador constituyente elaboró el texto del artículo 14, último párrafo, ésta no se encontraba tan diversificada como hoy en día.

Del texto constitucional antes referido, se desprende que los principios generales del Derecho operan como fuente formal del propio Derecho únicamente cuando se trata de dirimir jurisdiccionalmente una controversia y se advierte, después de aplicar todos los métodos de interpretación admisibles, que no hay en la ley disposición alguna aplicable, que la norma en la que se funde el juzgador deberá encontrarla en dichos principios.²¹

²⁰ Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Tomo LXV, pág. 2641.

²¹ RODRIGUEZ Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, Oxford University Press, 2ª Edición, México, 2003, pág. 30.

Ahora bien, por principios constitucionales, dentro de un grupo más amplio de principios jurídicos, entendemos aquellos que tienen relevancia constitucional y por tanto se encuentran en el vértice de la pirámide jurídico positiva.

Así, estos principios son preceptos que delimitan el marco positivo, social y económico con la finalidad de conseguir que se realicen los valores superiores del ordenamiento. En este sentido, los principios jurídicos específicamente aplicables a cada rama del Derecho procederán de principios más generales enunciados en la Constitución ya sea de forma expresa o implícita.²²

Los principios constitucionales son considerados normas jurídicas que actúan de forma directa en un doble plano, por una parte, obligando al legislador a crear los institutos jurídicos aptos para su desarrollo, respetando el valor que dichos principios contienen; y por otra parte, como referencia obligada en la interpretación de la legislación ordinaria creada.²³

Asimismo, los principios constitucionales tienen una función limitadora en cuanto a la actividad del legislador ordinario, siendo el valor de esta función mucho mayor cuando los principios, como proyección de los valores, se encuentran enunciados en forma de prohibiciones.

Esta función limitadora, en el ámbito tributario, surge del contenido del artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como norma que sirve de fundamento al deber de tributación.

De estos límites surge una protección jurídica o tutela al contribuyente que se debe concretar en un estatus constitucional tributario a tener en cuenta en el momento de creación de la norma y que, exige al legislador que esa norma sea establecida de un

²² GARCIA Dorado, Francisco, *Op. cit.*, pág. 49.

²³ *Idem.*

determinado modo. La naturaleza de los principios jurídicos determina que el mandato jurídico que portan, al no contener el supuesto de hecho, sea amplio y general, pero esto no debe disminuir su eficacia jurídica, ni tampoco obviar la obligación de respetar el valor que los principios contienen.

El artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución dispone lo siguiente:

“**Artículo 31.-** Son obligaciones de los mexicanos:

[...]

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

Del precepto constitucional antes transcrito, advertimos, en consecuencia, que los principios que salvaguarda nuestra Ley Fundamental en esta materia son los siguientes:

- Principio de obligatoriedad
- Principio de generalidad
- Justicia tributaria
- Principio de vinculación al gasto público

3.2. Principio de obligatoriedad

De la lectura que se realice al artículo 31, fracción IV Constitucional podemos advertir que el primer principio que se desprende es una obligación de carácter público de los mexicanos de contribuir al gasto público.

Este deber de contribuir al gasto público, significa que cualquier persona que se encuentre dentro de las hipótesis normativas contempladas en las leyes tributarias,

adquiere desde ese momento, la obligación de enterar el tributo de que se trate, dentro del plazo que al efecto señalen las disposiciones correspondientes.

El carácter de obligatoriedad de contribuir al gasto público, se deriva, de la necesidad del Estado de obtener recursos económicos para llevar a cabo los actos que le son propios y satisfacer así las necesidades colectivas.

Bajo este contexto, el principio de obligatoriedad en materia tributaria debe entenderse en función no de la existencia de un simple deber a cargo de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, sino como una auténtica obligación pública de cuyo cumplimiento pueden derivarse consecuencias importantes para el particular.

En efecto, si no se paga un tributo dentro del plazo que para tal efecto establecen las disposiciones fiscales, éste se volverá exigible y la autoridad fiscal estará facultada para iniciar el procedimiento administrativo de ejecución, en el que, si no se paga el tributo correspondiente, puede terminar en el embargo y en el remate de bienes que sean propiedad del contribuyente omiso, en cantidad suficiente para cubrir el importe del crédito fiscal en cuestión, así como sus recargos, multas y gastos de ejecución.

En efecto, tal es la potestad del Estado para el cobro de las contribuciones, que la misma Ley Suprema lo prevé en su artículo 22, que a la letra señala en su parte conducente:

“Artículo 22.- Quedan prohibidas las penas de mutilación y de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales.

No se considerará confiscación de bienes la aplicación total o parcial de bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas.”

Lo anterior, tal como se analizó en el apartado correspondiente del capítulo anterior, consideramos tiene la limitante entonces apuntada, circunstancia importante de recordar en este momento dado el tema que nos ocupa.

Sobre el particular, el maestro Burgoa Orihuela, al comentar el artículo antes transcrito, señala lo siguiente²⁴:

“... también están permitidas la aplicación o la adjudicación de los bienes de una persona a favor del Estado cuando dichos actos tengan como objetivo el pago de créditos fiscales resultantes de impuestos o multas, y para cuya realización las autoridades administrativas están provistas de la llamada facultad económica-coactiva, cuyo fundamento constitucional, a nuestro entender, se encuentra en el propio artículo 22 de la Ley Suprema, el cual delimita su procedencia.”

Ahora bien, a nivel de ley ordinaria, la potestad del Estado para hacer efectivo el cobro de los impuestos, se desprende del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, el cual en su parte conducente establece textualmente lo siguiente:

“**Artículo 145.-** Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.”

Por lo anterior, resulta claro que de lo dispuesto por los artículos 22 de nuestra Constitución y 145 de Código Fiscal de la Federación, se desprende la potestad que tiene el Estado de hacer efectivo el cobro de las contribuciones a cargo de los gobernados, lo cual no deja lugar a dudas de la obligación de contribuir al gasto colectivo como un verdadero deber público.

²⁴ BURGOA Orihuela, Ignacio, *Las Garantías Individuales*, Editorial Porrúa, S.A., 29ª edición, México, 1997, págs. 663 y 664.

Adicionalmente, cabe señalar que el hecho de dejar de pagar contribuciones, puede traer como consecuencia la imposición de sanciones pecuniarias (multas) e incluso penales, como es el caso de las previstas en el Código Fiscal de la Federación, específicamente en sus artículos 70 a 115, lo cual hace aún más evidente el verdadero carácter de obligación pública de la obligación de contribuir al gasto público de conformidad con el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución.

3.3. Principio de generalidad

El hecho de que en el artículo 31, fracción IV Constitucional se establezca que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público, se está haciendo referencia a una generalidad de personas, a saber, aquellos que tengan el carácter de mexicanos, de ahí que se estime que la generalidad es otro de los elementos del precepto en análisis.

Al hablar de generalidad lo haremos en su acepción jurídica. Así pues, una ley es general cuando se aplica, sin excepción alguna, a todas las personas que se ubiquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establezca. Por ello, se afirma que las leyes van dirigidas a una pluralidad innominada de sujetos, es decir, a todos aquellos que encuadren en los correspondientes supuestos normativos.

Respecto de la generalidad de la ley, el maestro Gabino Fraga señala lo siguiente²⁵:

“La generalidad de la ley debe estimarse como la esencia de la función legislativa al grado de que como una garantía contra la arbitrariedad de los gobernantes, que es precisamente el fundamento racional e histórico del principio de la generalidad, la Constitución, en su artículo 13, ha consignado como un derecho del hombre el de que “nadie puede ser juzgado por leyes privativas”, es decir, por leyes que no sean generales.”

²⁵ FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, Editorial Porrúa, 42ª edición, México, 2002, pág. 42.

Bajo este contexto, de conformidad con el principio de legalidad tributaria, al tener que estar establecidos en una ley los tributos, éstos participaran de la característica esencial del acto que les de vida (ley), y que es la generalidad.

En resumen, podemos afirmar que el principio de generalidad tributaria señala que sólo están obligados a pagar las contribuciones, aquellas personas físicas o morales que por cualquier circunstancia se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas previstas en las leyes tributarias, llevando a cabo en consecuencia, el correspondiente hecho generador de los tributos de que se trate.

Por esto, es claro que el artículo 31, fracción IV Constitucional, al señalar que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público, hace referencia a una generalidad de sujetos, a los mexicanos, los cuales deberán contribuir al gasto público en la medida en que se ubiquen en las diversas hipótesis normativas que contemplen el pago de los tributos de que se trate.

Ahora bien, el hecho de que el artículo en cuestión solamente haga referencia a que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público, origina la interrogante de si los extranjeros residentes en México o residentes en el extranjero, pero que obtienen ingresos gravables de fuentes de riqueza ubicadas en territorio nacional, deben o no pagar impuestos en México.

Sin embargo, es claro que cualquier persona física o moral, nacional o extranjera que se ubique en el supuesto normativo del precepto tributario, estará por ese simple hecho, obligada a pagar la contribución correspondiente, evidenciándose con ello, la falta de técnica jurídica de que adolece el artículo 31, fracción IV Constitucional.

En efecto, no obstante que el artículo en comentario sólo hace referencia a que los mexicanos son los únicos obligados a contribuir al gasto público, los extranjeros también lo están en la medida en que la fuente de riqueza de sus ingresos provengan de la

Nación, pues sería injusto que obtuvieran ingresos por actos desarrollados en nuestro país sin que contribuyeran al gasto público, siendo que los nacionales en todo momento sí estarían obligados a ello, lo cual traería como consecuencia un trato distinto injustificado.

De lo antes expuesto, se puede concluir que el artículo 31, fracción IV Constitucional prevé el principio de generalidad tributaria, el cual señala que la ley tributaria es obligatoria a todo aquel gobernado que actualice las hipótesis normativas previstas en las disposiciones fiscales.

Ahora bien, en términos del citado precepto, es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, de lo que se desprende que las contribuciones deben destinarse en todo momento al gasto público, estar establecidas en ley, ser proporcionales y equitativas, lo cual crea a favor de los contribuyentes cuatro importantes garantías en materia tributaria, que son: garantía de gasto público, legalidad, proporcionalidad y equidad tributarias, mismas que constituyen la justicia tributaria.

Cabe señalar que por el objeto del presente trabajo, el análisis de las garantías que se efectúa a continuación, se relaciona con los impuestos como tributos y no así con las demás contribuciones previstas en nuestro sistema jurídico tributario, tales como las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos, cuyas características particulares determinan una aplicación distinta de las garantías que nos ocupan respecto de los impuestos como contribuciones.

3.4. Garantía de justicia tributaria

El artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece textualmente lo siguiente:

“Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

[...]

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

La legalidad, proporcionalidad y equidad tributaria representan una salvaguarda para los contribuyentes y paralelamente un límite al legislador cuando establece contribuciones de cualquier tipo.

El cumplimiento a las garantías de legalidad, proporcionalidad y equidad significa la justicia tributaria.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que de acuerdo con el artículo anteriormente transcrito, para que se cumpla con la garantía de justicia tributaria se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales:

- a) Que la contribución se encuentre establecida en la ley;
- b) Que sea proporcional y equitativa; y,
- c) Que se destine a cubrir los gastos públicos.

Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente la contribución será contraria a lo establecido por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos.

Para un mejor análisis de la garantía de justicia tributaria, a continuación se analizará de manera separada cada uno de los principios que la conforman.

3.4.1. Principio de legalidad

Conforme a lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las contribuciones a cargo de los particulares deben estar establecidas expresamente en una Ley. Este principio se conoce como la garantía de legalidad tributaria.

En virtud de la garantía de legalidad tributaria, sólo a través de una Ley se pueden establecer contribuciones a cargo de los particulares, es decir, sólo por actos emanados del poder legislativo se puede obligar a un particular a contribuir a los gastos públicos.

Lo anterior no puede ser de otra manera, pues la obligación de contribuir a los gastos de una entidad pública, con una porción de los ingresos percibidos por los gobernados, en sí misma implica una carga de difícil cumplimiento para el particular. Por lo anterior, el Constituyente decidió sujetar la creación de este tipo de obligaciones de derecho público a un proceso en el que intervenga el Congreso de la Unión, quien es el órgano de elección popular representativo de la voluntad del pueblo.

Al respecto, el maestro Gabino Fraga, en su libro denominado *Derecho Administrativo* señala lo siguiente:

“El impuesto se establece por el Poder Público ejercitando una prerrogativa inherente a la soberanía; de tal manera que la obligación de cubrirlo no constituye una obligación contractual ni regida por las leyes civiles, sino una carga establecida por decisión unilateral del Estado, sometida exclusivamente a las normas del derecho público.”²⁶

Por su parte, el ex-Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

²⁶ FRAGA, Gabino, *Op. cit.*, pág. 316.

Ignacio L. Vallarta, en su estudio sobre la constitucionalidad de la facultad económico-coactiva, menciona lo siguiente:

“Y todo eso que he sostenido hablando del servicio militar a que los mexicanos están obligados, es por completo y necesariamente aplicable al pago del impuesto que tienen que satisfacer nacionales y extranjeros. Porque fuera de discusión esta puesta la verdad de que ninguna de esas dos obligaciones consagradas por el precepto constitucional trae su origen del contrato, ni está regulado por el derecho civil, ni puede asumir la forma judicial; antes por el contrario son la imperiosa exigencia de una necesidad política regida por el derecho administrativo, constituyen servicios que se deben prestar aun contra la voluntad del obligado; porque así como para la autonomía de la patria es indispensable su defensa por sus propios hijos, **así el pago del impuesto es precisa condición de la exigencia del Gobierno, del mantenimiento del orden público a cuya sombra reposa la sociedad civil.**”²⁷
(Énfasis añadido)

Como las contribuciones constituyen una carga para los gobernados, éstos deben ser los que intervengan en su establecimiento por medio de sus legítimos representantes, como lo es el Poder Legislativo, pues es bien sabido que la voluntad popular se debe encauzar a través de la figura de la representación popular.

Por estas razones, el legislador constituyente estableció el requisito de que las contribuciones se establezcan en una Ley, esto es, en un ordenamiento formal y materialmente legislativo.

En su sentido formal quiere decir que debe ser una ley expedida por el Congreso de la Unión cuando se trate de contribuciones federales, o bien, por las legislaturas de los Estados, cuando se establezcan tributos locales o municipales.

²⁷ VALLARTA, Ignacio L., *Estudio sobre la Constitucionalidad de la Facultad Económico-coactiva*, págs. 41 y 42.

Por lo que hace a la ley en su sentido material, se hace referencia a un acto que crea, modifica o extingue una situación jurídica general, abstracta e impersonal.

En otras palabras, las contribuciones deben estar previstas en un ordenamiento general, abstracto e impersonal, creado por el órgano a quien se ha encargado la promulgación de las leyes, es decir, por el Congreso de la Unión.

Esta garantía de legalidad tributaria ha ido más allá del simple hecho de que el ordenamiento que contiene la contribución sea formal y materialmente un acto legislativo, pues en materia tributaria **es necesario que todos los elementos de la contribución se encuentren definidos en la Ley.**

En efecto, para cumplir plenamente con el principio de legalidad tributaria, es necesario que el impuesto se encuentre debidamente consignado en una ley que lo regule, en la que se establezcan con certeza todos los elementos esenciales del mismo, así como el procedimiento necesario para su cálculo.

Para tal efecto, es necesario que en la ley se establezcan todos los elementos esenciales del gravamen que se pretende cobrar, como lo son el sujeto, objeto, base, tasa, cuota o tarifa, época y lugar de pago, así como la forma de calcularse, de manera expresa y clara para el contribuyente.

Resulta plenamente justificable este requisito constitucional, en la medida en que al regularse con certeza todos los elementos de un tributo en una Ley, la autoridad deberá proceder a recaudarlo ajustándose siempre a derecho, sin dar lugar a arbitrariedades.

Así entonces, si la Ley consigna de manera expresa los caracteres del tributo, el contenido y alcance de la obligación fiscal, la autoridad se encuentra forzosamente obligada a acatarla y en ningún momento podrá ir más allá de lo expresamente consignado en la Ley; en caso contrario, la autoridad estaría actuando arbitrariamente dando lugar a una

clara violación al principio de legalidad contenido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que esta disposición constitucional consagra, entre otras garantías a favor del gobernado, que las contribuciones deben ser creadas mediante un ordenamiento formal y materialmente legislativo, esto es, mediante un ordenamiento general, abstracto e impersonal emanado del poder público que constitucionalmente se encuentra facultado para legislar.

A este respecto, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y la doctrina son unánimes en señalar que para que una contribución cumpla con la garantía de legalidad tributaria, es necesario que en la Ley se establezca con toda certeza y precisión los elementos que integran las diversas hipótesis de causación de dicha contribución, de tal manera que no quede margen para una actuación arbitraria por parte de la autoridad.

En efecto, este principio ha sido reiterado por nuestro Máximo Tribunal, en las tesis jurisprudenciales que a continuación se transcriben:

“IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL.- El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por 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", y está además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informan nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de su explicación racional e histórica, **se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel Poder que, conforme a la Constitución del Estado esta encargado de la función legislativa** ya que así se

satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, **sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no quede otra cosa sino 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 está 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 un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.**” (Énfasis añadido)

“IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE DEBEN SALVAGUARDAR LOS.- Al disponer el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que disponen las leyes" constitucional de un tributo es necesario que, primero esté establecido por ley, segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que **los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el pago de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.** Es decir, el principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo **debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria; esto es, los hechos imposables, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto, la base y la cantidad de la prestación, por lo que todos esos**

elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. En resumen el principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, "nullum tributum sine lege".” (Énfasis añadido)

“IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.” (Énfasis añadido)

Así pues, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido claramente que no se debe dejar en manos de la autoridades administrativas la aprobación, establecimiento o determinación de los elementos de los tributos, contrario a lo que acontece en el caso que nos ocupa, donde la fijación de un elemento del tributo, como es la base, puede ser establecida de forma discrecional y arbitraria por las autoridades fiscales.

Ciertamente, los criterios transcritos refuerzan el hecho de que el principio de legalidad impositiva que consagra la fracción IV del artículo 31 Constitucional, establece la necesidad de que las cargas tributarias para los gobernados se encuentren establecidas en una Ley, lo que significa además de que el acto creador del impuesto debe emanar del poder legislativo, que se consignen de manera expresa en la Ley que establece el tributo los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcances de la

obligación tributaria, esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación, así como el objeto, la base y la cantidad de la prestación, de tal modo que a las autoridades exactoras no les quede ningún margen de discrecionalidad en cuanto a dichos elementos a fin de evitar arbitrariedades, y que su función se constriña a aplicar a los casos concretos las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad por el poder legislativo, para que así el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos; en otros términos, la arbitrariedad de la imposición y la imprevisibilidad de las cargas tributarias deben considerarse contrarias a la fracción IV del artículo 31 Constitucional.

Efectivamente, el principio de legalidad tributaria en materia fiscal exige que el contenido y alcance de la obligación tributaria estén consignados de tal forma por la Ley que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades fiscales, principio que se expresa en la máxima jurídica “*nullum tributum sine lege*”, como nota esencial del derecho constitucional fiscal mexicano, conocido específicamente, como de reserva material de Ley.

En general se dice que hay reserva de Ley cuando un precepto constitucional exige que sea ésta la que regule una determinada materia, como en el caso lo es la materia fiscal en lo que se refiere a la determinación de los caracteres esenciales de la contribución. Así, por imperativo constitucional, la materia tributaria queda reservada a la Ley, dejando en consecuencia fuera de su alcance a todas las disposiciones y actos administrativos distintos de ella como acto formal y materialmente creador de contribuciones.

Lo anterior significa que el legislador ha de establecer por sí mismo la regulación correspondiente a la materia de la Ley, que en el caso resultan ser los elementos esenciales de las contribuciones, sin poder delegar esa atribución al arbitrio de la autoridad administrativa, toda vez que la reserva de Ley es un mandato irrenunciable que la Constitución impone al legislador, limitando su poder para atribuir o delegar la tarea de

regular por sí mismo determinadas materias, como la relativa al establecimiento de los elementos esenciales de los tributos.

Por otra parte, doctrinarios del derecho, en este caso el licenciado Adolfo Arrijoa Vizcaíno, en su obra denominada “Derecho Fiscal”²⁸, señala lo siguiente en relación con el principio de legalidad tributaria:

“En tales condiciones, nuestra Ley Suprema viene a confirmar el postulado básico del Derecho Fiscal relativo a que toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y la regule. Por tanto, está haciendo referencia a la llamada “piedra angular” de la disciplina que estudiamos, expresada a través del célebre aforismo latino “nullum tributum sine lege” (No puede existir ningún tributo válido sin una ley que le dé origen).

En realidad no podía ser de otra manera. La consagración de todas las situaciones que se presenten en el ámbito hacendario ha sido desde tiempos inmemoriales una garantía elemental de seguridad para los ciudadanos, ya lo hemos señalado en diversas oportunidades: sólo la ley permite que el particular conozca de antemano hasta dónde llega su obligación de contribuir al sostenimiento del Estado y qué derechos puede hacer valer ante posibles abusos por parte del Fisco. Por eso la existencia de normas jurídico-tributarias constituye la mejor barrera que puede oponerse a la actitud arbitraria de quienes, detentando el poder público, pretenden utilizar el derecho que el Estado tiene de exigir aportaciones económicas de sus gobernados como pretexto para hacerlos víctimas de toda clase de abusos y confiscaciones.

Consecuentemente nuestra Constitución ha dispuesto que se deba contribuir a los gastos públicos de la manera “que dispongan las leyes”, significando con ello que el vínculo indispensable en virtud del cual el Estado se encuentra facultado para exigir de los ciudadanos la entrega de prestaciones monetarias o en especie, debe ser de carácter jurídico. De ahí que la materia fiscal sea, ante todo, una disciplina que pertenece a la Ciencia del Derecho.

Ahora bien, como todas estas consideraciones ya las hemos vertido en diversas oportunidades, sólo nos resta para concluir este

²⁸ ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo, *Op. cit.*, págs. 267 y 268.

subtema, reiterar, a manera de útil recordatorio, los dos enunciados a los que obedece el Principio de Legalidad.

a) La autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso.

b) Por su parte, los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y exclusivamente pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren.” (Énfasis añadido)

En relación con el criterio doctrinal antes citado, en el sentido de que la autoridad fiscal no puede llevar a cabo acto alguno tendiente a fijar los elementos y caracteres esenciales de alguna contribución, sin encontrarse previa y expresamente establecido en Ley la regla o procedimiento para su determinación, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dictado la siguiente jurisprudencia:

“RENDA.- EL ARTICULO 78-A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL PERMITIR QUE UN ORGANO ADMINISTRATIVO, SEA QUIEN DETERMINE UNO DE LOS COMPONENTES DE LA BASE DEL IMPUESTO (CERTIFICADOS DE LA TESORERIA DE LA FEDERACION), ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA PREVISTO EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. Del análisis de lo dispuesto por el artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en relación con las tesis de jurisprudencia del Tribunal Pleno de este Alto Tribunal, publicadas con los números 162 y 168 en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995. Tomo I. Materia Constitucional, páginas 165 y 169, de rubros: “IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS, DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY” e “IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL”, respectivamente se desprende que el precepto citado es contrario al principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En efecto, la referida norma, al considerar como ingresos en servicios para quien presta un servicio personal subordinado, las cantidades que resulten de aplicar al importe de préstamos obtenidos de su patrón, una tasa equivalente a la diferencia entre la tasa pactada por dichos préstamos y la tasa promedio diaria de los Certificados de Tesorería de la Federación,

colocados a plazo de noventa días, en el mes inmediato anterior o, en su defectos, del valor a cargo del Gobierno Federal inscrito en el Registro Nacional de Valores e intermediarios equiparable a los certificados mencionados; cuando esta última sea mayor, incluye para fijar la base de dicha contribución a dichos certificados como un componente que si bien es identificado por el legislador en **la ley no se encuentran previstas las reglas relativas al procedimiento para su determinación sino que en lugar de éstas se permiten decisiones discrecionales a cargo de un órgano administrativo** como lo es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público oyendo la opinión del Banca de México **procedimiento que genera incertidumbre al contribuyente** sobre el monto respectivo dada la especulación mercantil a que están sujetos los mencionados títulos de crédito.” (Énfasis añadido)

Así pues, como lo ha sostenido tanto la doctrina como la jurisprudencia, es claro que el principio de legalidad, a la luz del sistema general que contienen nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva, significa no sólo que la carga tributaria de los gobernados debe estar establecida en una Ley, es decir, que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel Poder que, conforme a la Constitución del Estado está encargado de la función legislativa, sino además, y fundamentalmente, implica la necesidad de que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la Ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado y a la autoridad no quede otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante.

En estos términos, es claro que cualquier disposición fiscal que pretenda regular alguno de los elementos sustanciales de una contribución debe establecer con toda claridad y exactitud el alcance de las obligaciones a cargo de los sujetos, de tal suerte que estos puedan determinar con toda certeza su obligación a contribuir a los gastos públicos.

De esta forma, es el órgano legislativo quien debe indefectiblemente emitir un acto expreso en el que se aprueben con precisión y certeza, tanto los elementos esenciales del tributo, como los procedimientos que se deben seguir para determinar la base gravable del mismo, aún cuando sean los contribuyentes o la propia autoridad fiscal quienes tengan que cuantificar la obligación tributaria a través de distintas operaciones lógico-aritméticas.

De lo anterior, válidamente se puede concluir que para cumplir con la garantía de legalidad tributaria es necesario que todos los elementos de la contribución estén definidos y determinados en Ley, dentro de los cuales se señalan los siguientes:

1. Sujeto del gravamen, es decir, la persona física o moral, nacional o extranjera, que realiza el hecho generador de un tributo, quien se coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa.

2. Objeto del impuesto, es decir, la actividad que va a ser gravada, también definida como la situación que la ley señala como hecho generador de la obligación tributaria, como las circunstancias en virtud de las cuales una persona se ve obligada al pago de determinadas contribuciones o tributos.

3. El hecho imponible, el cual está constituido por los actos o abstenciones que se establecen en la Ley como situaciones que dan lugar al pago de la contribución.

4. La base gravable, es decir, el elemento sobre el cual se va a aplicar la cuota o la tasa (la riqueza objeto del gravamen), y la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, incluyendo la mecánica o forma de calcularla, que incide en el pago del impuesto.

5. La tasa, tarifa o cuota, la cual está constituida por un porcentaje o cantidad fija que aplica a la base gravable, con lo que se determina la participación que percibirá el Estado sobre la fuente de riqueza.

6. El lugar y época de pago del tributo.

En estos términos, es claro que cualquier disposición fiscal que pretenda regular alguno de los elementos sustanciales de una contribución debe establecer con toda claridad y exactitud el alcance de las obligaciones a cargo de los sujetos, de tal suerte que estos puedan determinar con toda certeza su obligación a contribuir a los gastos públicos.

3.4.2. Principio de proporcionalidad

Etimológicamente, la palabra proporcionalidad viene del latín *porportionalitas, atis*; que equivale a “proporción” la cual viene igualmente del latín *proportionis*: de *pro* y *por gere si, tumb, poner*, significando disposición, conformidad o correspondencia debida de la parte de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí, disposición u oportunidad para hacer o lograr una cosa²⁹.

La proporcionalidad en materia tributaria es un concepto complejo, pero que, en síntesis, consiste en gravar al sujeto de conformidad con su capacidad real para contribuir al gasto público.

El término proporcional aparece ya en la Constitución de 1857, teniendo su antecedente histórico en el artículo 339 de la Constitución de Cádiz, el cual establecía lo siguiente:

“Artículo 339.- Las contribuciones se repartirán entre todos los Españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno.”

²⁹ Diccionario Enciclopédico Espasa, Tomo XIX, 8ª edición, Espasa Calpe, S.A., Madrid, 1979, pág. 382.

A su vez, la Declaración No. 13 de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa estableció lo siguiente:

“Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, que debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus facultades.”

De los anteriores antecedentes históricos, resulta que todo tributo que pretenda ser justo debe ir en función de la capacidad contributiva del gobernado.

Respecto a la proporcionalidad tributaria, el maestro Adolfo Arrijoa Vizcaíno³⁰ señala lo siguiente:

“Aplicando esta definición a la materia fiscal podemos decir que la proporcionalidad es la correcta disposición entre las cuotas, tasas, tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados.

... cabe afirmar que el Principio de Proporcionalidad significa 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 percibido, pues en este último caso se estaría utilizando a los tributos como un medio para que el Estado confisque los bienes de sus ciudadanos.

Dicho en otras palabras, el principio de proporcionalidad implica por una parte, que los gravámenes se fijen en las leyes de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen cualitativamente superior a las de medianos y reducidos recursos; y por la otra, que a cada contribuyente individualmente considerado, exclusivamente la ley lo obligue a aportar al Fisco una parte razonable de sus percepciones gravables.

³⁰ ARRIJOA Vizcaíno, Adolfo, *Op. cit.*, págs. 256 y 257.

Por eso se sostiene que los únicos tributos que se ajustan a este Principio son los que se determinan basándose en tarifas progresivas, ya que dichas tarifas son precisamente las únicas que garantizan que a un ingreso superior corresponda, en términos cualitativos, una contribución mayor ...

En síntesis, el Principio de Proporcionalidad aparece estrechamente vinculado con la capacidad económica de los contribuyentes, la que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas para que en cada caso el impacto patrimonial sea distinto no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, la que debe corresponder a su vez, a los ingresos obtenidos.”

En estos términos se ha pronunciado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al establecer mediante Jurisprudencia lo siguiente:

“IMPUESTOS. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para

respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.”

“CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.”

De los anteriores criterios jurisprudenciales se desprende que a efecto de respetar el principio de proporcionalidad previsto en el artículo 31, fracción IV Constitucional, no basta que los impuestos estén establecidos y regulados en una ley, sino que además, deberán atender a la verdadera capacidad contributiva de los gobernados obligados al pago de la contribución de que se trate.

Asimismo, otro elemento que se observa en las jurisprudencias antes transcritas, es que a fin de que se cumpla con el principio a estudio, los impuestos deberán fijarse mediante tarifas progresivas, es decir, que pague más quien mayor capacidad contributiva tenga.

Al respecto, cabe recordar lo que se analizó en el capítulo anterior, cuando hablamos de la proporcionalidad como principio doctrinario en materia fiscal, en donde señalamos que a efecto de que se cumpliera con dicho principio, no basta únicamente que

se grave de manera cuantitativa a quienes más ingresos tienen, sino que también es necesario que se grave a los sujetos pasivos del tributo de una manera cualitativa, lo cual, a juicio de distintos tratadistas fiscalistas se logra a través del establecimiento de tarifas progresivas. Un ejemplo de ello, es la mecánica de determinación del impuesto sobre la renta tratándose de personas físicas, donde se establece la aplicación de tarifas progresivas.

No obstante lo anterior, cabe señalar que la mayoría de la actual integración de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido el criterio de que no obstante que un tributo no se fije en función de la aplicación de tarifas progresivas, el mismo no será desproporcional siempre y cuando se grave la auténtica capacidad contributiva del sujeto pasivo, lo cual se logra aún con el establecimiento de tasas fijas, tal y como se desprende de las siguientes jurisprudencias.

“ACTIVO. LA TASA FIJA DEL 1.8% QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 2o. DE LA LEY DE DICHO IMPUESTO, NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, impone la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, sin que en relación con esa forma de tributar prohíba al legislador la instauración de tasas fijas, y menos aún consigne que sólo mediante el establecimiento de tasas progresivas se satisfagan los mencionados principios tributarios. Esto dimana de que el pago de tributos en proporción a la riqueza gravada, se puede conseguir mediante la utilización de tasas progresivas, pero también con tasas fijas que atiendan a la capacidad contributiva de los sujetos en función del objeto gravado. El anterior ha sido el criterio que sostiene la actual integración del Tribunal Pleno tratándose de las tasas fijas, que es aplicable en lo referente a la del 1.8% prevista por el artículo 2o., de la Ley del Impuesto al Activo, pues en relación con este tributo, el legislador no tomó en cuenta el patrimonio global de los contribuyentes, sino sólo una manifestación aislada de su riqueza, como es la tenencia de activos idóneos para producir una utilidad indeterminada, por lo que el establecimiento de una tasa fija o única no viola los citados principios de proporcionalidad y equidad, ya que todos los sujetos deben de tributar en proporción directa a su propia capacidad, es decir, a la particular entidad de la tenencia de sus activos concurrentes a la obtención de utilidades.”

“RENTA. LA TASA FIJA DEL 35% QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ES VIOLATORIA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. La fracción IV del artículo 31 constitucional impone la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, pero sea cual fuere el criterio interpretativo que se adopte, en la expresión "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes" tiene perfecta cabida no sólo la tasa progresiva, sino también la proporcional, ya que el precepto constitucional en cita no prohíbe la instauración de las tasas proporcionales, y menos aún consigna que sólo mediante el establecimiento de tasas progresivas se satisfagan los principios tributarios contenidos en el mismo. Ello es así, en razón de que el pago de tributos en proporción a la riqueza gravada, se puede conseguir mediante la utilización de tasas progresivas, pero también con tasas proporcionales, como sucede en el caso del impuesto sobre la renta a cargo de las sociedades mercantiles, pues en la composición legal de la base gravable se tiene en cuenta, como ocurre en el impuesto de que se trata, la distinta aptitud contributiva de la riqueza delimitada por medio de los componentes que determinan el contenido económico del hecho imponible. En tales condiciones, en el impuesto sobre la renta de las sociedades, el respeto a la garantía de proporcionalidad exigida por el artículo 31, fracción IV, constitucional, se consigue en una primera fase, con la determinación de la base gravable del impuesto, a lo cual no conciernen los gastos indispensables de la negociación; y después, con la aplicación de la cuota del 35% sobre esa base gravable que, independientemente de su monto, tendrá siempre la característica de ser producto del capital y no del trabajo.”

Bajo este contexto, tenemos que el anterior concepto de proporcionalidad se encuentra ligado a los impuestos directos, en específico al impuesto al activo, que grava la tenencia de recursos, bienes, derechos y valores. Sin embargo, dicho criterio es útil en cuanto a que categóricamente establece que todo tributo, para respetar el marco constitucional, requiere tomar en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Tal es el caso del impuesto al activo, que al ser un impuesto directo incide en los activos propiedad de los sujetos señalados en la ley, según se desprende del artículo

1º de la Ley del Impuesto al Activo, conforme al cual se genera el tributo cuando se adquiere algún tipo de recurso, bienes, derechos y valores cualquiera que sea la ubicación.

En el caso de este tipo de impuestos, el cumplimiento al principio de proporcionalidad se mide en función al activo de la persona.

De acuerdo con lo anterior, en principio, el impuesto al activo respeta la garantía de proporcionalidad en la medida en que atienda a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos obligados al pago del mismo, entendida de manera amplia como toda modificación positiva la tenencia de activos.

Por otra parte, aun cuando el impuesto al activo no establece una tasa progresiva, ello no significa que contravenga lo establecido por el principio de proporcionalidad tributaria, puesto que el legislador, al establecer una tasa fija, no tomó en cuenta el patrimonio global de los contribuyentes, como acontece con el impuesto sobre la renta, sino sólo una manifestación aislada de su riqueza, como es la tenencia de los activos idóneos para producir una utilidad indeterminada.

Lo anterior ha sido reconocido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tal y como se desprende de la tesis que a continuación se transcribe:

“ACTIVO. LA TASA FIJA DEL 1.8% QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 2o. DE LA LEY DE DICHO IMPUESTO, NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, impone la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, sin que en relación con esa forma de tributar prohíba al legislador la instauración de tasas fijas, y menos aún consigne que sólo mediante el establecimiento de tasas progresivas se satisfagan los mencionados principios tributarios. Esto dimana de que el pago de tributos en proporción a la riqueza gravada, se puede conseguir mediante la utilización de tasas progresivas, pero también con tasas fijas que atiendan a la capacidad

contributiva de los sujetos en función del objeto gravado. El anterior ha sido el criterio que sostiene la actual integración del Tribunal Pleno tratándose de las tasas fijas, que es aplicable en lo referente a la del 1.8% prevista por el artículo 2o., de la Ley del Impuesto al Activo, pues en relación con este tributo, el legislador no tomó en cuenta el patrimonio global de los contribuyentes, sino sólo una manifestación aislada de su riqueza, como es la tenencia de activos idóneos para producir una utilidad indeterminada, por lo que el establecimiento de una tasa fija o única no viola los citados principios de proporcionalidad y equidad, ya que todos los sujetos deben de tributar en proporción directa a su propia capacidad, es decir, a la particular entidad de la tenencia de sus activos concurrentes a la obtención de utilidades.” (Énfasis añadido)

De acuerdo con la citada tesis, el impuesto al activo es proporcional en la medida en que para su determinación se atiende a la capacidad contributiva real del causante, esto es, en proporción directa a la particular entidad de la tenencia de sus activos concurrentes a la obtención de utilidades.

Es decir, la proporcionalidad tributaria en materia de impuesto al activo se verá satisfecha en la medida en que a cada contribuyente se le permita tributar en proporción directa con la tenencia de activos, que deberán encontrarse íntimamente relacionados con la obtención de utilidades.

3.4.3. Principio de equidad

A efecto de entender qué debe de entenderse por equidad tributaria debemos atender, por principio de cuentas, al significado del término equidad.

Conforme a una concepción aristotélica, la equidad significa la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias. Así, la idea de igualdad es la expresión lógica del valor justicia.

El maestro Andrés Serra Rojas establece que la equidad no es otra cosa que una “igualdad de ánimo, un sentimiento que nos obliga a actuar de acuerdo con el deber o de la conciencia, más que por los mandatos de justicia o de la ley”³¹.

Para el doctor en Derecho Ignacio Burgoa³², la igualdad tiene lugar como una relación comparativa entre dos o más sujetos pertenecientes a una misma y determinada situación jurídica, la cual se consigna por el orden jurídico mediante diversos cuerpos legales, atendiendo a factores y circunstancias de diferente índole.

Por su parte, nuestro Máximo Tribunal³³ considera que la equidad (desde una perspectiva tributaria) se erige como baluarte de la igualdad *real* de las personas, es decir, la igualdad jurídica.

De lo anteriormente dicho, podemos arribar a la conclusión de que el común denominador del principio de equidad está constituido por la igualdad, lo cual significa que para su debido acatamiento las leyes tributarias estarán obligadas a otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas y, por ende, contrarias a toda noción de justicia.

Así entonces, habrá equidad en el pago de los tributos cuando el legislador reconozca desigualdades que surgen de situaciones de hecho en que se encuentren los gobernados. La situación que algunos de éstos guardan les impide pagar impuestos de la manera en que lo podrían hacer otros.

³¹ SERRA Rojas, Andrés, *Derecho Administrativo, Segundo Curso*, Editorial Porrúa, 16ª edición, México, 1995, pág. 773.

³² BURGOA Orihuela, Ignacio, *Op. cit.*, pág. 254.

³³ ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo, *Op. cit.*, pág. 135.

En este sentido, el maestro Adolfo Arrijoja Vizcaíno en su obra “Derecho Fiscal”³⁴ señala lo siguiente:

“Dentro de este contexto, el Principio de Equidad va a significar, como lo apuntamos líneas atrás, la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo; los que, en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc.; debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente. En esencia, la equidad atiende a la igualdad en la regulación de todos los elementos integrantes del tributo o contribución, con excepción de las tasas, cuotas o tarifas. Es decir, la norma jurídico-tributaria no debe establecer distinciones concediendo, por ejemplo, mayores plazos de pago para unos contribuyentes que para otros, sancionando con diferente severidad el mismo tipo de infracción, etc.; cuidándose tan sólo, en acatamiento del ya analizado Principio de Proporcionalidad, de que las tarifas, cuotas o tasas impositivas contengan diferencias porcentuales, a fin de que cada quien contribuya según el volumen de ingresos, utilidades o rendimientos gravables que perciba.”

Inclusive así se ha pronunciado la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis que es del tenor literal siguiente:

“IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad; determinando que es norma de equidad la que se encuentren obligados a determinada situación, los que se hallen dentro de lo establecido por la ley, y que no se encuentren en esa misma obligación los que estén en situación jurídica diferente; o sea, tratar a los iguales de manera igual.”

Adicionalmente puede citarse la tesis de jurisprudencia número 41/97, publicada en la página cuarenta y tres del Tomo V, correspondiente a junio de mil novecientos noventa y siete, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, la cual establece lo siguiente:

³⁴ *Ibidem*, pág. 259.

“EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.”

Por lo tanto, el principio de equidad tributaria exige que a iguales presupuestos de hecho deben corresponder iguales consecuencias jurídicas, sin que se permita que normas llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad o de hecho produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, sin que tampoco se pueda establecer una situación igual a sujetos que se encuentran en desigualdad de circunstancias.

Así pues, para que una disposición tributaria respete el principio de equidad, es imprescindible que otorgue por un lado un trato igual a aquellos contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias en la realización de los actos o actividades objeto del tributo, es decir, a los que realicen las mismas actividades se les debe gravar de la misma manera, y por otro, que a situaciones diferentes no se les dé un trato igual.

3.5. Principio de vinculación al gasto público

Como se ha mencionado a lo largo del presente trabajo, las contribuciones tienen como finalidad costear los servicios públicos que el Estado presta a fin de satisfacer las necesidades colectivas, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio igual a las contribuciones que efectúe, pues de lo contrario, se atentaría contra los principios sobre los cuales se erige la relación jurídico-tributaria establecida entre el Estado y los gobernados.

Por lo anterior, en términos del artículo 31, fracción IV Constitucional, toda contribución debe destinarse al gasto público a efecto de que con él se satisfagan de manera oportuna y eficiente las necesidades sociales, pues de lo contrario la potestad del Estado de recaudar contribuciones no estaría justificada.

Así pues, en la medida en que las contribuciones se destinen al gasto público, es decir, se integren al presupuesto nacional elaborado por el Estado, a fin de costear los servicios públicos que demande la sociedad, serán acordes con nuestra Constitución.

Sobre el particular, es importante mencionar que el destinar lo recaudado por cierto tributo a un fin específico, como puede ser un impuesto para el fomento a la educación, no constituye una violación al principio en estudio, puesto que basta con que las contribuciones se destinen a satisfacer las partidas contempladas en el Presupuesto Nacional o Estatal de Egresos, sean éstas generales o específicas, a fin de que se cumpla con el requisito constitucional del destino de las contribuciones al gasto público; ya que como no debe olvidarse el principio jurídico que establece “Donde la Ley no distingue no debemos distinguir”, siendo que en la especie resulta evidente que la Constitución sólo hace referencia de una forma genérica al destino del gasto público de la Federación, del Distrito Federal, Estados y Municipios.

CAPÍTULO 4.

DETERMINACIÓN DE LA BASE DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

4.1. Determinación de la base del impuesto al activo conforme a la legislación anterior a la vigente.

Con la finalidad de tener a la mano los elementos para determinar la base gravable del impuesto al activo, en el presente apartado se expondrá la estructura general del impuesto al activo, puesto que en esencia, a partir del 1º de enero de 2007 únicamente se modificó la base del impuesto al activo, al no permitir la deducción de las deudas contratadas por los contribuyentes con motivo de la adquisición de sus activos, esto es, se derogó el artículo 5 de la Ley del Impuesto al Activo vigente hasta el 31 de diciembre de 2006.

En ese sentido, en primer lugar se analizarán los elementos cualitativos del impuesto al activo y, posteriormente, los cuantitativos, entre los cuales se encuentra la base imponible o gravable de dicho impuesto, misma que como se ha reiterado, a partir del ejercicio de 2007 ha sido sustancialmente modificada.

I. Elementos cualitativos.

a) Sujeto Activo.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 1º de la Ley de Ingresos de la Federación vigente para el ejercicio de 2006, el impuesto al activo se recauda a favor de la Federación, por lo que es ésta a la que le corresponde ser sujeto activo de cada relación tributaria que nazca respecto de dicho tributo.

b) Sujeto pasivo.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 1º de la Ley del Impuesto al Activo, son sujetos pasivos:

- Las personas físicas residentes en México que realicen actividades empresariales;

- Las personas físicas residentes en México que otorguen el uso o goce temporal de inmuebles, que se utilicen en la actividad de otro contribuyente del impuesto al activo;

- Las personas morales residentes en México;

- Las personas físicas o morales residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o base fija en el país;

- Las personas físicas y morales residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país que otorguen el uso o goce temporal de bienes muebles o inmuebles, que utilicen en la actividad de otro contribuyente del impuesto al activo, o los que mantengan inventarios en el país para ser transformados o que ya hubieran sido transformados por algún contribuyente del impuesto al activo; y,

- Las empresas que componen el sistema financiero, por el activo no afecto a su intermediación.

c) Hecho imponible.

De lo dispuesto en la Ley del Impuesto al Activo, se advierte que el indicador de capacidad contributiva a que atendió el legislador al establecer este tributo es

la tenencia de activos afectos a la realización de actividades empresariales y que sean concurrentes a la obtención de utilidades.

A continuación se desglosa en forma sucinta los elementos que conforman el hecho imponible del impuesto al activo, los cuales son:

1. Elemento objetivo. Dicho elemento se constituye por el conjunto de bienes afectos a la actividad empresarial, constituidos por los activos financieros, activos fijos, gastos y cargos diferidos, terrenos e inventarios, que concurran a la obtención de utilidades.

A efecto de dar mayor claridad a lo anterior, resulta necesario dar una breve definición de los bienes señalados con anterioridad.

Así, los activos financieros comprenden las inversiones en títulos de crédito (excepto las acciones emitidas por personas morales residentes en México), las cuentas o documentos por cobrar (salvo las que sean a cargo de socios o accionistas residentes en el extranjero, los pagos provisionales, los saldos a favor de contribuciones, ni los estímulos fiscales por aplicar), los intereses devengados a favor aunque no hayan sido cobrados.

Por activo fijo se entiende como el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso de tiempo.

Los gastos diferidos son los activos intangibles representados por bienes o derechos que permiten reducir los costos de operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto, usar, disfrutar o explotar un bien, por un periodo limitado, inferior a la duración de la actividad de la persona moral. También se consideran gastos diferidos los activos intangibles que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público.

Los cargos diferidos son aquellos que reúnan los requisitos señalados en el párrafo anterior, excepto los relativos a la explotación de bienes del dominio público o a la prestación de un servicio público concesionado, pero cuyo beneficio sea por un periodo limitado que dependerá de la duración de la actividad de la persona moral.

2. Elemento subjetivo. Es la titularidad de activos susceptibles de obtener utilidades, es decir, en el impuesto al activo se prevé que será la titularidad o tenencia de los activos sujetos a gravamen, el vínculo que habrá entre los sujetos pasivos y el elemento objetivo del hecho imponible.

d) Elemento espacial.

El impuesto al activo ha adoptado como criterio de vinculación del hecho imponible con el poder tributario el principio de territorialidad en dos vertientes: en un primer supuesto, atendiendo a la residencia en el país de las personas físicas o morales sujetos del impuesto, en el que la obligación se establece por el activo que tengan cualquiera que sea su ubicación.

Por otra parte, el segundo tratamiento, se sujeta al impuesto al activo a los bienes situados en México, aun cuando el titular del patrimonio empresarial tenga residencia en el exterior.

e) Elemento temporal.

El artículo 2 de la Ley del Impuesto al Activo establece que el contribuyente determinará el impuesto por ejercicios fiscales, es decir, por el activo que se destine a actividades empresariales entre el uno de enero al treinta de diciembre de cada año.

II. Elementos cuantitativos.

a) Base imponible o gravable.

Para determinar la base imponible el artículo 2° de la Ley del Impuesto al Activo dispone que ésta se constituirá por el valor del activo en el ejercicio, el cual se calculará sumando los promedios de los activos previstos en ese precepto, conforme al siguiente procedimiento:

- a) En primer término, se sumarán los promedios mensuales de los activos financieros, correspondiente a los meses del ejercicio y el resultado se dividirá entre el mismo número de meses, señalándose que tratándose de acciones, el promedio se calculará considerando el costo comprobado de adquisición de las mismas, actualizando en los términos del artículo 3° de la misma ley.

Para obtener el promedio mensual de los activos se dividirá entre dos la suma del activo al inicio y final del mes, excepto los correspondientes a operaciones contratadas con el sistema financiero o con su intermediación, el que calculará en los mismos términos que prevé el segundo párrafo, de la fracción III, del artículo 7°.- B de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- b) Tratándose de los activos fijos, gastos y cargos diferidos, se calculará el promedio de cada bien, actualizando en los términos del artículo 3° de la Ley de la materia, su saldo pendiente de deducir en el impuesto sobre la renta al inicio del ejercicio o el monto original de la inversión en el caso de bienes adquiridos en el mismo y de aquéllos no deducibles para los efectos de dicho impuesto, aun cuando para estos efectos no se consideran activos fijos, El saldo actualizado se disminuirá con la mitad de la deducción anual de las inversiones en el ejercicio, determinada conforme a los artículos 41 y 47 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En el caso del primer y último ejercicio en el que se utilice el bien, el valor promedio del mismo se determinará dividiendo el resultado antes mencionado entre doce y el cociente se multiplicará por el número de meses en los que el bien se haya utilizado en dichos ejercicios.

En el caso de activos fijos por lo que se hubiera optado por efectuar la deducción inmediata a que se refiere el artículo 51 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se considerará como saldo por deducir, el que hubiera correspondido de no haber optado por dicha deducción, en cuyo caso se aplicarán los por cientos máximos de deducción autorizadas en los artículos 43, 44 y 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de acuerdo con el tipo de bien de que se trate.

- c) El monto original de la inversión de cada terreno, actualizado en los términos del artículo 3° de la ley, se dividirá entre doce y el cociente se multiplicará por el número de meses en que el terreno haya sido propiedad del contribuyente en el ejercicio por el cual se determinara el impuesto.
- d) Los inventarios de materias primas, productos semiterminados o terminados que el contribuyente utilice en la actividad empresarial y tenga al inicio y al cierre del ejercicio, valuado conforme al método que tenga implantado, se sumarán y el resultado se dividirá entre dos.

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

- e) Tratándose de residentes en el extranjero que mantengan en territorio nacional activos fijos, gastos y cargos diferidos por un periodo menor a un año, calcularán el impuesto correspondiente considerando el resultado de dividir el valor que se consigne en el pedimento a que se refiere la legislación aduanera disminuido con el mitad de la deducción por inversiones que le hubiera correspondido por el periodo

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

De igual manera si dichos contribuyentes mantienen inventarios de materias primas, productos semiterminados o terminados por un periodo menor a un año, para calcular el valor de estos considerarán el valor consignado a la entrada al país de dichos activos, adicionando el valor consignado cuando se retornen al extranjero y dividiendo el resultado entre dos. Este último resultado se dividirá entre 365 y el cociente se multiplicará por el número de días que permanecieron en territorio nacional. Los valores a que se refiere este párrafo serán los consignados en los pedimentos a que se refiere la legalidad aduanera.

- g) Por lo que hace a las personas físicas que otorguen el uso o goce temporal de inmuebles, que se utilicen por otro contribuyente del impuesto, para determinar el monto original de los mismos, estarán a lo siguientes:

Determinarán por separado el monto original de la inversión del terreno y de las construcciones, considerando el valor declarado en la escritura notarial en la que conste la adquisición. Cuando en dicha escritura no se hubiera hecho la separación de dicho monto por el terreno y las construcciones, los contribuyentes considerarán las proporciones que para el terreno y las construcciones, se hayan dado en el avalúo practicado a la fecha de la adquisición del bien de que se trate, o considerarán las proporciones que aparezcan en los valores catastrales que correspondan a la fecha de adquisición.

En el caso de que no pueda determinarse las proporciones señaladas en el párrafo anterior, se considerará que del monto original de la inversión del bien de que se trate, el 80% corresponde a las construcciones y el 20% al terreno.

Cuando no se puede determinar el monto original de la inversión de un inmueble, se considerará como dicho monto, el que resulte conforme a lo siguiente:

1. En el caso de las construcciones, mejoras o ampliaciones del inmueble, se considerará como monto el valor que se contenga en el aviso de terminación de obra. En caso de que no se consigne el valor correspondiente en el aviso de terminación de obra o de que no exista la obligación de dar dicho aviso, se considerará como monto original de la inversión de las construcciones, mejoras o ampliaciones del inmueble, el 80% del valor del avalúo que al efecto se practique por persona autorizada, por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, referido de la fecha en que las mismas se hayan terminado,

2. Tratándose de bienes adquiridos en rifa o sorteo antes del primero de enero de mil novecientos ochenta y uno, se considerará como monto el que haya servido para efectos del impuesto federal sobre loterías, rifas, sorteos y juegos permitidos. Tratándose de bienes adquiridos en rifa o sorteo a partir de la fecha antes citada, el que haya servido para efectos del impuesto sobre la renta. Si para determinar la base de los mencionados impuestos se practicó avalúo, éste se considerará el monto original de la inversión referida a la fecha de adquisición.

3. Tratándose de bienes adquiridos por herencia, legado o donación, incluyendo las donaciones efectuadas por la Federación Estado, Distrito Federal. Municipio u organismo descentralizado, se considerará el monto original de la inversión que dicho bien haya tenido para el autor de la sucesión o para el donante, respectivamente. Si no pudieran determinarse dicho monto, se considerará como tal el 80% del valor del avalúo practicando al bien de que se trate referido al monto de la adjudicación o de la donación, según corresponda.

4. Tratándose de bienes adquiridos por prescripción, se determinará su monto original de la inversión conforme al avalúo que haya servido de base para el pago de impuestos con motivo de la adquisición. Si en la fecha en que se adquirió no procedió la realización del avalúo, se efectuará uno referido al momento en que la prescripción se hubiera consumido, independientemente de la fecha de la resolución que la declare. Cuando

no puede determinarse la fecha en que se consumó la prescripción adquisitiva, se tomará como tal aquélla en que se haya promovida ésta.

Cuando para determinar el monto original de la inversión de un bien objeto, se debe realizar un avalúo en los términos de esta fracción, el contribuyente podrá acreditar el costo del avalúo contra los pagos provisionales del impuesto y el correspondiente al del ejercicio en que se efectuó dicho avalúo.

b) Tasa.

De conformidad con el artículo 2, párrafo primero de la Ley del Impuesto al Activo, el contribuyente determinará el impuesto por ejercicios fiscales aplicando al valor de su activo la tasa del 1.8%.

c) Época de pago.

Conforme al artículo 8 de la Ley del Impuesto al Activo, los sujetos pasivos deben presentar su declaración anual dentro de los primeros tres meses del año siguiente al ejercicio que se trate. En cambio, las personas físicas lo deberán hacer dentro de los primeros cuatro meses.

No obstante lo anterior, la Ley del Impuesto al Activo establece una opción para el cálculo del tributo, conforme al artículo 5-A, la cual consiste en que los contribuyentes que así lo elijan podrán determinar el impuesto del ejercicio, considerando el que resulte de actualizar el que les hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior de haber estado obligados al pago del impuesto en dicho ejercicio, sin incluir, en su caso, el beneficio que se deriva de la reducción a que se refiere la fracción I del artículo 23 del Reglamento de la misma Ley, señalándose que en el caso en que el cuarto ejercicio inmediato anterior haya sido irregular, el impuesto que se considerará para los efectos de este párrafo será el que hubiere resultado de haber sido éste un ejercicio regular.

En esta tesitura, se establece que el impuesto se actualizará por el período transcurrido desde el último mes de la primera mitad del cuarto ejercicio inmediato anterior, hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determine el impuesto.

Asimismo, se señala que para los efectos de lo dispuesto en el primer párrafo de dicho artículo 5-A, los contribuyentes actualizarán el impuesto que les hubiera correspondido de no haber ejercido la opción a que se refiere este precepto, estableciéndose también una vez ejercida la opción, el contribuyente deberá pagar el impuesto con base en la misma por los ejercicios subsecuentes, incluso cuando se deba pagar este impuesto en el periodo de liquidación.

Finalmente, conforme a lo establecido por el artículo 7 de la Ley que nos ocupa, los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales, a cuenta del impuesto del ejercicio, mismos que se determinarán dividiendo entre doce el impuesto actualizado que correspondió al ejercicio inmediato anterior, multiplicando el resultado por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio hasta el mes al que se refiere el pago, pudiendo acreditarse contra el impuesto a pagar los pagos provisionales del ejercicio por el que no se paga el impuesto, efectuados con anterioridad.

4.2. Determinación de la base del impuesto al activo conforme a las reformas a la Ley del Impuesto al Activo, vigentes a partir del 1º de enero de 2007.

Como se ha hecho referencia en el desarrollo del presente trabajo, a partir del 1º de enero de 2007 entraron en vigor trascendentales reformas a la Ley del Impuesto al Activo, destacándose el hecho de que a partir de dicho ejercicio la base del impuesto se ve substancialmente alterada.

Lo anterior, en virtud de que se deroga el artículo 5 de la ley, el cual preveía la posibilidad de disminuir de la base del impuesto las deudas pactadas por los contribuyentes. Con esta modificación, el impuesto al activo deja de ser calculado con base en el “activo neto” o patrimonio de las empresas (activos menos pasivos), para calcularse ahora con base en el “activo bruto” o activo total de las mismas (sólo activos).

Es decir, a partir del 1º de enero de 2007, la Ley del Impuesto al Activo deja de gravar el patrimonio de los contribuyentes, que se compone por el conjunto de derechos y obligaciones (deudas), para de manera del todo contrario a nuestra Constitución, tal como se demostrará en el siguiente capítulo, gravar el activo bruto o total.

Lo anterior, según se desprende de la Exposición de Motivos suscrita por el Presidente de la República, en la que se sostiene entre otras cosas, que en épocas recientes el impuesto al activo ha dejado de cumplir con la función de ser un impuesto de control del impuesto sobre la renta, al haberse “erosionado” su base, situación que considera se acentuó a partir de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación declaró la inconstitucionalidad del artículo 5 de la ley en vigor hasta 2005.

En este sentido, la Exposición de Motivos realiza un gran esfuerzo en tratar de justificar que tal modificación no resulta violatoria de garantías constitucionales. Dicho esfuerzo que resulta infructuoso, puesto que como se demostrará en el siguiente capítulo, las modificaciones sufridas sí son violatorias de las garantías constitucionales.

Por otra parte, según se desprende del Dictamen de la Cámara de Diputados, al aprobar las reformas propuestas por el Ejecutivo, a “efecto de establecer la tasa del impuesto al activo a un nivel en el que económicamente sea neutro respecto de la rentabilidad esperada de las inversiones de los contribuyentes, sin debilitarlo como impuesto de control del impuesto sobre la renta, se propone disminuir la tasa del impuesto al activo propuesta por el Ejecutivo de 1.5% (por ciento) al 1.25% (por ciento).”

Continúa señalando la Cámara de Diputados que “la rentabilidad esperada mínima de los activos sea próxima a 4.5%. A un nivel de tasa del impuesto sobre la renta de 28%, la tasa de indiferencia para el impuesto al activo es cercana a 1.25%”.

De tal forma, es posible concluir que la Ley del Impuesto al Activo en vigor modifica substancialmente tanto la base como el objeto del impuesto.

Por lo que hace a la base, la misma deja de ser el “activo neto” para convertirse en el “activo bruto” de las empresas.

Por otra parte, el objeto del impuesto sigue siendo la tenencia de activos susceptible de generar utilidades, sólo que ahora el legislador es expreso en demandar de los contribuyentes una “**rentabilidad mínima esperada**” del 4.5%, con el objeto aparente de que el impuesto al activo no genere una carga adicional en el impuesto sobre la renta.

Asimismo, se modifica la mecánica para el pago provisional del impuesto en estudio, pues el artículo 7-A establece la posibilidad de enterar el impuesto que resulte mayor de la comparación entre el impuesto al activo calculado de conformidad con el artículo 7 y el impuesto sobre la renta calculado conforme a la mecánica prevista en el artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pudiendo acreditar contra el impuesto a pagar, los pagos provisionales efectuados con anterioridad.

4.3. Problemática de la base del impuesto al activo de conformidad con las reformas a la Ley del Impuesto al Activo, vigentes a partir del 1° de enero de 2007.

A partir del 1° de enero de 2007, fecha en la que entraron en vigor las reformas a la Ley del Impuesto al Activo, se desnaturaliza el objeto del impuesto al activo en virtud de que al prohibir a los contribuyentes disminuir de la base de dicho impuesto las deudas contratadas por los mismos, originándose una distorsión en el sistema de tributación

conformado por el impuesto sobre la renta y el propio impuesto al activo, resultando con ello, que los contribuyentes se vean en la necesidad de obtener rendimientos elevados e irreales, a efecto de que el impuesto al activo no se convierta en un impuesto definitivo, situación que provoca una problemática para los contribuyentes al momento de calcular la base del impuesto al activo.

Lo anterior, ya que de no generar las utilidades suficientes para que el impuesto sobre la renta sea mayor al impuesto al activo, los contribuyentes no podrán recuperar el impuesto al activo pagado en ejercicios anteriores, tal como lo establece el artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo, lo cual evidentemente ocasiona que no se cumpla la complementariedad de ambos impuestos.

De igual forma, la problemática de las reformas en comento estriba en el hecho de que al no permitirse que los contribuyentes disminuyan de la base del impuesto al activo las deudas que tengan contratadas, se desconoce de manera ilógica un elemento que innegablemente incide en su capacidad contributiva, puesto que en la mayoría de los casos los contribuyentes contratan deudas para la adquisición de sus activos y para el desarrollo de su objeto.

Inclusive, lo anterior se ve reforzado con el hecho de que el legislador haya establecido la obligación a todos los contribuyentes de obtener un rendimiento mínimo esperado de 4.5% sobre sus activos, sin importar si dichos activos les generen una rentabilidad, lo cual evidentemente de igual forma desconoce su real capacidad contributiva.

CAPÍTULO 5.

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA BASE DEL IMPUESTO AL ACTIVO DE CONFORMIDAD CON LAS REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 2007.

5.1. Violación al principio de proporcionalidad tributaria.

En el presente apartado se demostrará que los artículos 2, 5-A, 7 y 7-A de la Ley del Impuesto al Activo, las fracciones I y II del Artículo Séptimo del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación; de las Leyes de los Impuestos sobre la Renta, al Activo y Especial Sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos y de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 2006, así como la derogación del artículo 5 de la Ley del Impuesto al Activo, son violatorios de las garantía de proporcionalidad tributaria.

Lo anterior, pues dichos dispositivos no permiten que los contribuyentes disminuyan de la base del impuesto al activo las deudas que tengan contratadas.

Ahora bien, con anterioridad a la exposición de los conceptos de violación con los cuales se demostrará la violación de los artículos que se tildan de inconstitucionales a las garantías de proporcionalidad y, posteriormente, a la de equidad tributaria, resulta importante considerar lo siguiente.

Cuando un persona física o moral tienen la posibilidad de decidir cómo asignar sus recursos para generar un ingreso lícito, puede escoger entre diversas opciones como: i) Invertir su capital en valores de renta fija y recibir como pago un interés, ii) Invertir su capital en valores de renta variable, con la posibilidad de recibir un rendimiento mayor o incurrir en

pérdida de la inversión o, iii) Comprar bienes (activos) para utilizarlos en actividades productivas creando un negocio que le retribuya su inversión con utilidades.

Ahora bien, si se ha decidido adquirir activos para generar riqueza, las personas físicas o morales pueden acudir medularmente a dos fuentes de financiamiento.

La primera de ellas es adquirir los activos con el capital propio (socios o accionistas), con lo que su capacidad de adquisición estará limitada hasta el monto de dicho capital. La segunda opción es contratar deudas o pasivos con acreedores externos.

En la práctica financiera, los negocios combinan las opciones antes mencionadas, con el fin de realizar sus actividades.

Lo anterior, en virtud de que un empresario que no adquiere deudas, tiene una capacidad limitada de comprar activos que generen utilidades; mientras que el mismo empresario que contrae deudas, puede comprar mayor cantidad de activos que generen utilidades.

Reconociendo esta necesidad real de obtener financiamiento, la legislación civil y mercantil regula los contratos de mutuo o préstamo entre particulares. Por su parte, la legislación financiera regula la obtención de créditos, así como la emisión de deuda, entre otros mecanismos para que los particulares se alleguen de recursos complementarios para su operación.

Los anteriores conceptos, por demás básicos, se traen a colación con el fin de que se tenga presente que la obtención de recursos, ya sea a través de instituciones que componen el sistema financiero o de otros particulares, **es indispensable** para que los particulares puedan desarrollar sus actividades e inclusive puedan incrementarlas, buscando la generación de más utilidades.

No obstante lo anterior, los artículos que se tildan de inconstitucionales pretenden desconocer esta realidad al no permitir a los contribuyentes disminuir de la base del impuesto al activo las deudas que hayan contratado para el desarrollo de sus actividades, situación que como se demostrará, resulta del todo violatoria de la garantía de proporcionalidad tributaria.

A. Desproporcionalidad de la base del impuesto en tanto que al no permitir la disminución de las deudas, no reconoce el impacto negativo que generan en el patrimonio del contribuyente.

Como se señaló en el capítulo tercero, la garantía de proporcionalidad tributaria consiste en que los contribuyentes tributen de conformidad con su real capacidad, siendo que es criterio de nuestro Máximo Tribunal que dicha garantía debe medirse de manera diferente dependiendo del impuesto de que se trate.

En este sentido, en el presente apartado se demostrará que los artículos que se tildan de inconstitucionales, al no permitir la disminución de las deudas de la base del impuesto al activo y, por ende, gravar el activo bruto, son violatorios de la garantía de proporcionalidad tributaria.

Al respecto, es importante recordar que desde el inicio de su vigencia y hasta el 31 de diciembre de 2006, la base del impuesto al activo fue el “activo neto” de las empresas, es decir, la totalidad de sus activos, menos sus pasivos o deudas (salvo las pactadas con residentes en el extranjero y con el sistema financiero hasta el 31 de diciembre de 2004).

En efecto, la parte conducente de la Exposición de Motivos señala a la letra lo siguiente:

“Asimismo la ley del impuesto que se propone considera que la base del mismo sea el valor del activo neto del ejercicio; concepto que se forma por la diferencia que se obtenga de

restar al valor anual del activo, el valor anual del pasivo. Estos valores descansan en valores promedios mensuales de los diversos componentes del activo y del pasivo del contribuyente.”

Sobre este punto, el contenido el Diario de Debates de la Cámara de Diputados relativo a la sesión del 22 de diciembre de 1988, en la cual se discutió la aprobación del impuesto al activo, y donde el Diputado Dionisio E. Perez Jácome defendía la constitucionalidad del entonces nuevo impuesto, señala lo siguiente:

“Se dice que al convertirse, al constituirse en un impuesto sobre el capital, está gravando indistintamente a todos los activos, por supuesto que no ese ése el caso tampoco. Sólo grava y textualmente lo dice el proyecto, los activos que están en México o que son propiedad de empresas mexicanas. De ahí que **permita deducir** y quizá de ahí venía la confusión hasta en el nombre del activo neto la deuda de la empresa, **la deuda que un causante tenga con una empresa mexicana.**

La deuda que una empresa contribuyente de este impuesto tiene con otra empresa mexicana, es porque se ha expresado el dinero que se ha recibido, o las mercancías o el crédito que ha recibido, en activos que ya tiene incorporados y que lógicamente están pagando o deben pagar este impuesto.

¿Por qué se les permite deducir? Por un principio de justicia para evitar la doble tributación, porque esas deudas que se tienen con otra empresa mexicana corresponden a activos de esta otra empresa mexicana que ya están siendo gravados. Injusto sería en nuestro caso pretender gravar por un lado los activos de la empresa contribuyente en la primera hipótesis, no admitirle deducción alguna y en cambio gravar también aquellas deudas que se corresponden, simplemente por la partida doble en el activo de la otra empresa.

(...)”

De la transcripción anterior se colige que cuando el impuesto al activo fue discutido en la Cámara de Diputados, se hizo mención expresa a que lo que se gravaba con el impuesto era el “activo neto” de las empresas (activos menos pasivos), siendo que ello se debía a que por principio de justicia debía permitirse disminuir de la base del impuesto las deudas del contribuyente.

Ahora bien, como se ha mencionado, los artículos tildados de inconstitucionales en su texto en vigor a partir de 2007 establecen que la base del impuesto al activo lo es el activo bruto de las empresas, sin preverse la posibilidad de disminuir las deudas de los contribuyentes.

Tal situación resulta violatoria de la garantía de proporcionalidad tributaria, pues abiertamente desconoce un elemento que forzosamente incide en la capacidad contributiva de los particulares, como lo son las deudas que los mismos han contratado inclusive para adquirir dichos activos.

En efecto, al gravar los artículos tildados de inconstitucionales el activo bruto de los contribuyentes, desconocen que éstos se ven en la necesidad de contratar deudas para la propia adquisición de los mismos, con lo que evidentemente se desconoce su real capacidad contributiva.

Sobre este punto, es importante hacer mención que el activo susceptible de generar utilidades es justamente el activo neto de las empresas, es decir, su activo menos su pasivo, lo que en materia contable también se conoce como el capital (patrimonio) de la persona física o moral.

Lo anterior inclusive es reconocido por las disposiciones comunes, en específico por el artículo 2964 del Código Civil Federal, en términos del cual el deudor responde del cumplimiento de sus obligaciones con todos sus bienes (con excepción de los inembargables o inalienables), de lo que se desprende que en realidad el patrimonio de las personas lo constituye la diferencia entre sus activos y pasivos, más no únicamente sus activos.

En este sentido, las disposiciones tildadas de inconstitucionales resultan violatorias de la garantía de proporcionalidad tributaria, pues ocasionan que el impuesto

recaiga sobre un objeto y una base que no pueden ser un indicativo válido y aceptable para medir de la verdadera capacidad contributiva de los sujetos.

En efecto, ha sido un criterio unánimemente sostenido por el Poder Judicial Federal que el Legislador cuenta con libertad para escoger los indicativos de capacidad contributiva sobre los cuales deben recaer las obligaciones tributarias.

Sin embargo, dicha libertad de ningún modo puede implicar que el Legislador pueda hacer incidir las contribuciones sobre atributos o circunstancias de los sujetos pasivos, que realmente no sean un indicador válido o real de su capacidad contributiva. Ello, pues si el objeto que elige el Legislador para hacer incidir el impuesto de que se trate, no es realmente un indicativo de capacidad contributiva, el gravamen necesariamente resultará contrario a la garantía de proporcionalidad tributaria.

En el caso, el valor del total de los activos o bruto del contribuyente, sin tomar en cuenta los pasivos o deudas a su cargo, no es realmente un indicador que pueda ser validamente considerado a efecto de determinar la capacidad contributiva de los sujetos, razón por la que la base del impuesto al activo vigente a partir de 2007 resulta claramente violatoria de la garantía de proporcionalidad tributaria.

En efecto, el hecho de que un contribuyente tenga una mayor cantidad de activos de ningún modo puede, por sí mismo, ser indicador de una mayor capacidad contributiva, sino se toma en cuenta el importe de las deudas o pasivos a su cargo.

Lo anterior, es así, pues la capacidad contributiva de los sujetos sólo puede ser medida en función del valor de su patrimonio o activo neto que es aquella parte de sus activos que realmente se destina a la generación de utilidades que quedarán finalmente en favor del causante.

Efectivamente, aquella parte de los activos de un sujeto que se encuentra financiada, es decir, que fue adquirida con los recursos tomados en préstamo de terceros, realmente generan una utilidad que, en principio, queda realmente en beneficio de quien otorgó el crédito, a manera de intereses.

A manera de evidenciar lo anterior, piénsese en un ejemplo sencillo en el que un contribuyente tiene un activo fijo, consistente en el local en el que realiza su actividad, que tiene un valor de \$1,000,000. Sin embargo, para adquirir dicho local el contribuyente contrató una deuda con un banco de \$700,000. Si se quisiera gravar para efectos del impuesto al activo la verdadera capacidad del contribuyente de nuestro ejemplo, resulta incuestionable que se tendría que tomar en consideración que para la adquisición de su activo pactó una deuda, por lo que en realidad su capital o patrimonio asciende a \$300,000, más no de \$1,000,000 como lo indican los artículos que se tildan de inconstitucionales, pues ello soslaya que si bien el contribuyente es dueño del local, aún debe un 70% del mismo.

Ahora bien, la violación a la garantía de proporcionalidad tributaria también se evidencia si se toma en consideración que como se ha señalado, el objeto del impuesto al activo consiste en la tenencia de activos **susceptibles de concurrir en la generación de utilidades**, siendo que a partir del 2007 asimismo se exige la obtención de una rentabilidad mínima.

Es decir, el impuesto al activo no grava en sí mismo los activos, sino que los grava en la medida en que los mismos se utilizan para obtener utilidades. El hecho de que éste sea el objeto del impuesto se debe a que el impuesto al activo es complementario del impuesto sobre la renta, el cual grava a su vez la obtención de ingresos que se traduzcan (después de descontar las deducciones procedentes) en utilidades.

De lo anterior se deriva que si bien, como lo ha sostenido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el impuesto al activo y el impuesto sobre la renta son impuestos

diferentes que tienen cada uno elementos propios, ambos coinciden en gravar los activos o los ingresos que concurran a la generación de utilidades.

Lo anterior resulta relevante, pues en materia de impuesto sobre la renta, que como se ha mencionado, grava la obtención de ingresos en la medida en que generen utilidades, nuestro Máximo Tribunal tanto en Pleno como en Salas ha sido contundente al señalar que a efecto de que se cumpla con la garantía de proporcionalidad tributaria, es necesario que en la determinación del impuesto se reconozca el impacto negativo que sobre el patrimonio del contribuyente tienen los gastos que realiza, debiendo permitirse su deducción de los mismos en la medida en que sean estrictamente indispensables.

En efecto, en este sentido se pronunció la Suprema Corte de Justicia de la Nación cuando el legislador prohibió la deducción de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, así como cuando estableció diversas limitantes para la deducción de los gastos de previsión social, emitiendo las siguientes jurisprudencias:

“RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN XII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL LIMITAR LA DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS DE PREVISIÓN SOCIAL, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2003). El citado precepto, al limitar la deducción de los gastos de previsión social, condicionando a que las prestaciones relativas sean generales, entendiéndose que se cumple tal requisito, entre otros casos, cuando dichas erogaciones - excluidas las aportaciones de seguridad social- sean en promedio aritmético por cada trabajador no sindicalizado, en un monto igual o menor que las erogaciones deducibles por el mismo concepto efectuadas por cada trabajador sindicalizado; y al disponer que cuando el empleador no tenga trabajadores sindicalizados, las prestaciones de seguridad social no podrán exceder de diez veces el salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador, elevado al año, viola el principio de proporcionalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Lo anterior es así, en virtud de que el numeral 31, fracción XII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1o. de enero de 2003, obliga a los sujetos a contribuir al gasto público conforme a una situación económica y fiscal que no refleja su auténtica capacidad contributiva, toda vez que les impone

determinar una utilidad que realmente no reporta su operación, en el entendido de que los pagos que una empresa realiza por concepto de gastos de previsión social ciertamente trascienden en la determinación de su capacidad contributiva. En efecto, el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación advierte que la inconstitucionalidad de la referida norma tributaria deriva del hecho de que el legislador haya vinculado la "generalidad" en la erogación del concepto -y, por ende, la procedencia de su deducción-, sujetándola a que se cumplan ciertos requisitos relativos a la manera en que se formalice la relación laboral, a las condiciones en la que se presta el servicio, o bien, dependiendo del monto correspondiente al salario mínimo general aplicable, así como aludiendo al comparativo que pueda efectuarse entre dos grupos diversos de trabajadores, es decir, atendiendo a elementos ajenos a la capacidad contributiva; de ahí que la desproporcionalidad de la deducción impugnada sea evidente. De igual forma, es desproporcional toda vez que el hecho de que los gastos de previsión social excedan o no de diez veces el salario mínimo general del área geográfica, no es un factor al advertir si la erogación respectiva es determinante en la apreciación de la capacidad contributiva, propiciándose, por lo mismo, que la tasa sea aplicada sobre una utilidad mayor en aquellos casos en los que los causantes no pudieron hacer la deducción, a diferencia de los que sí pudieron efectuarla, pues en este aspecto el pago respectivo no se encontrará en proporción a la capacidad contributiva, sino que dependerá de una situación extraña, a saber, el área geográfica -para determinar el salario mínimo- y la sindicalización o no de los trabajadores.

Contradicción de tesis 41/2005-PL. Entre las sustentadas por la Primera y la Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 8 de junio de 2006. Mayoría de seis votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Presidente Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Israel Flores Rodríguez. Encargado del engrose: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

El Tribunal Pleno, el veintitrés de octubre en curso, aprobó, con el número 130/2006, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintitrés de octubre de dos mil seis."

“PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. LOS ARTÍCULOS 32, FRACCIÓN XXV, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Y SEGUNDO TRANSITORIO, FRACCIÓN XIV, DEL DECRETO DE REFORMAS PUBLICADO EL 30 DE DICIEMBRE DE 2002, QUE LIMITAN SU DEDUCCIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2004, TRANSGREDEN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

Los indicados artículos, al establecer que a partir del ejercicio fiscal de 2004 será deducible la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, sólo en la parte que resulte de restar a las sumas erogadas, el monto de las deducciones relacionadas con la prestación de servicios personales subordinados, en los ingresos de los trabajadores por los que no se pagó el impuesto sobre la renta, **vulneran el principio tributario de proporcionalidad previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en tanto que al limitar injustificadamente esa deducción, desatiende a la capacidad contributiva de los patrones. Ello es así, porque no puede restarse de una deducción el monto de otra distinta, si en ambos supuestos el empleador realizó efectivamente tales erogaciones, y tampoco puede reducirse aquélla tomando en cuenta los ingresos gravados o exentos del trabajador, pues la figura de la deducción opera respecto de los gastos estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, sin importar si después se gravan o no al convertirse en ingresos para el trabajador, ya que tal circunstancia no depende de aquél. Además, el hecho de que del resultado de la resta señalada sólo sea deducible el 40%, también implica un límite contrario al referido principio tributario, pues el legislador ordinario no estableció al respecto alguna justificación en el proceso de reforma de la Ley del Impuesto sobre la Renta del cual derivó el Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2002, ni se evidencia de alguna otra norma general el porqué de la restricción para deducir el total de las erogaciones efectuadas por el patrón por participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, a pesar de que se trata de un concepto que impacta negativamente en la capacidad contributiva del causante.**

(...)

Tesis de jurisprudencia 53/2006. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del diecinueve de abril de dos mil seis.”

Al respecto, lo resuelto por nuestro Máximo Tribunal en las jurisprudencias anteriores resulta plenamente aplicable en el caso que nos ocupa, pues dicho Tribunal señala que el legislador, a efecto de gravar de conformidad con la verdadera capacidad contributiva, **debe reconocer en todo momento los impactos negativos que se susciten en el patrimonio de los contribuyentes**, como sucede con los gastos erogados en materia de impuesto sobre la renta y como de igual forma se presenta con las deudas que los contribuyentes se ven en necesidad de contratar para el desarrollo de su objeto y para la adquisición de activos.

Inclusive, la violación a la garantía de proporcionalidad se hace más evidente si se toma en consideración, como ya se señaló, que el propio legislador reconoce a través de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en su artículo 32, fracción XXVI, que los contribuyentes se ven en la necesidad de contratar deudas para la realización de sus actividades. Dicho artículo señala lo siguiente:

“Artículo 32. Para efectos de este Título, no serán deducibles:

(...)

XXVI. Los intereses que deriven del monto de las deudas del contribuyente que excedan del triple de su capital contable que provengan de deudas contratadas con partes relacionadas residentes en el extranjero en los términos del artículo 215 de la Ley.

(...)

El límite del capital contable que determina el monto excedente de las deudas al que se refiere esta fracción podría ampliarse en los casos en que los contribuyentes comprueben que las actividades que realizan requiere en sí misma de mayor apalancamiento y obtengan resoluciones al respecto en los términos que señala el artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación.”

Como se puede observar, la Ley del Impuesto sobre la Renta, misma que es complementaria del impuesto al activo, reconoce que existen contribuyentes que por la realización de sus actividades necesitan un nivel de apalancamiento o endeudamiento incluso mayor de la razón 3 a 1 de deuda sobre el capital (las deudas son 3 veces mayores que el capital de la empresa, *vgr.* capital \$100 y pasivo \$300), situación que evidencia aún más lo desproporcional que resulta que no se permita que las mismas puedan ser disminuidas de la base del impuesto al activo, como sí lo permitía la legislación vigente hasta 2006.

En efecto, es el propio Legislador quien en materia de impuesto sobre la renta, impuesto que se insiste, es complementario del impuesto al activo, reconoce y avala, pues permite la deducción de los intereses correspondientes, que los contribuyentes pacten deudas para el desarrollo de sus actividades.

Sobre este punto cabe recordar que en términos del artículo 29, fracción IX de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los intereses devengados por los contribuyentes son deducibles, siendo que la razón para que el legislador otorgue tal deducción se deriva justamente del reconocimiento que realiza en torno a que es necesario que los contribuyentes contraten deudas para el desarrollo de sus actividades.

Ahora bien, retomando lo señalado en el sentido de que el impuesto al activo no grava en sí mismo los activos, sino que los grava en la medida en que los mismos se utilizan para obtener utilidades, resulta que la desproporcionalidad aludida se puede demostrar aún más si se parte de la definición de los conceptos de ingreso, costo, gasto y utilidad o pérdida.

Al respecto, tomaremos la definición que sobre estos conceptos se establecen en la Norma de Información Financiera (NIF) A-5 “Elementos Básicos de los Estados Financieros”, normas que, con el fin de homologarse con las normas internacionales, sustituyeron a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Es importante mencionar que las NIF son el conjunto de ordenamientos que establecen los fundamentos de la contabilidad financiera.

Ahora bien, sobre los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (hoy NIF), el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto lo siguiente:

“ACTIVO. LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO VIOLA LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, POR DISPONER, PARA LA ACTUALIZACIÓN DE LOS INVENTARIOS, LA POSIBILIDAD DE APLICAR LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS. La garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no resulta infringida porque el artículo 3o., párrafo cuarto, de la Ley del Impuesto al Activo, en relación con la determinación de la base del tributo, establezca la posibilidad de que los inventarios se actualicen conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados, pues se advierte que hace referencia a esos

principios, no como reglas o normas de conducta obligatoria, sino como **bases consuetudinarias de una técnica como es la contabilidad que resulta auxiliar en el manejo de las empresas, es decir, como un método de valuación propio de las empresas que aporta resultados uniformes y que permite exámenes de comprobación**, de seguimiento aconsejable mas no obligatorio, tan es así que ese artículo no prevé una sanción por la falta de actualización de los inventarios conforme a los citados principios, sino otorga otras opciones para efectuar esa actualización, de ahí que no resulta indispensable que esos principios se encuentren precisados en **ley**, **máxime que no es la función de ésta determinar el contenido y alcance de las técnicas contables, sino tomar en cuenta sus resultados para poder determinar la situación fiscal del contribuyente**; a lo que debe agregarse que, de cualquier manera, es inconcuso que el conocimiento de esos principios se encuentra al alcance de los contribuyentes, lo que permite su aplicación.

(...)

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el diecinueve de noviembre en curso, aprobó, con el número LXXXVIII/1998, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a diecinueve de noviembre de mil novecientos noventa y ocho.

De la anterior tesis se desprende que nuestro Máximo Tribunal ha considerado que los Principios Generalmente Aceptados (hoy NIF), determinan cuestiones de la técnica contable, cuyos resultados son susceptibles de ser tomados en cuenta para determinar la situación fiscal de los contribuyentes.

En estos términos, consideramos válido acudir a la definición que las NIF dan de los conceptos de ingreso, costo, gasto y utilidad o pérdida, a efecto de tomarlos en cuenta con el fin de “determinar la situación fiscal de los contribuyentes” y, con ello, evidenciar de mejor manera la violación de las disposiciones impugnadas a la garantía de proporcionalidad tributaria.

En dichas NIF se define el concepto de **ingreso** como “el incremento de los activos o el decremento de los pasivos de una entidad durante un periodo contable, con un impacto favorable en la utilidad o pérdida neta”.

Asimismo, se define como **costo y gasto** al: “Decremento en los activos o incremento en los pasivos de una entidad, durante un periodo contable con la intención de generar ingresos, y con un impacto desfavorable en la utilidad o pérdida neta.”

Finalmente, la definición de utilidad o pérdida neta es: “el valor residual de los ingresos de una entidad lucrativa después de haber disminuido sus costos y gastos relativos, reconocidos en el estado de resultados”.

Como se puede observar, para la obtención de una utilidad es imposible no tomar en consideración el impacto tanto de los activos como de los pasivos, ya que los ingresos, costos y gastos en realidad no son otra cosa que cambios en los activos y pasivos de las empresas.

Por lo anterior, resulta del todo desproporcional que los artículos que se tildan de inconstitucionales sí reconozcan los efectos positivos que genera en los contribuyentes la tenencia de activos, sin hacer lo propio con los efectos negativos que se originan por sus pasivos, lo que evidentemente tiene como consecuencia que no se esté gravando en realidad el patrimonio de los mismos.

En esta tesitura, resulta claro que el hecho de que las disposiciones que se tildan de inconstitucionales no permitan a los contribuyentes deducir de la base del impuesto al activo las deudas que tengan contratadas resulta violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria, pues desconoce el impacto negativo que las mismas presentan en el patrimonio de los contribuyentes del impuesto al activo.

B. Desproporcionalidad de la base del impuesto al activo en cuanto exige un rendimiento o utilidad irreal que hace nugatoria la recuperación del impuesto al activo pagado en ejercicios anteriores, convirtiéndose en un impuesto autónomo que no grava la capacidad contributiva.

Como claramente se señaló en el apartado de Naturaleza y antecedentes relevantes, tanto el legislador como la Suprema Corte de Justicia de la Nación reconocen que el impuesto al activo es un impuesto complementario y de control del impuesto sobre la renta.

En efecto, es importante tener presente que el impuesto al activo fue creado con el fin de fungir como un impuesto de control del impuesto sobre la renta, a efecto de que el fisco federal no dejara de percibir ingresos en los años en que los contribuyentes no generaran utilidades en materia del impuesto sobre la renta.

Sobre este punto, inclusive la Exposición de Motivos de las reformas sufridas por la ley en mayo de 1996, reconoce que la eficacia del impuesto al activo como instrumento de control *“no se plasma en la recaudación que en sí mismo genera dicho impuesto, sino que se produce en el impuesto sobre la renta.”*

Lo anterior se traduce en que como se ha mencionado, la naturaleza del impuesto al activo no era en sí misma la de incidir en los contribuyentes de forma definitiva, sino que era simplemente un impuesto mínimo complementario que deba pagarse en los ejercicios en que las empresas no generaban impuesto sobre la renta, que es el impuesto principal que debe impactar a los causantes.

Para lograr dichos efectos, la Ley del Impuesto al Activo y su Reglamento prevén, entre otros, los siguientes mecanismos:

- Los contribuyentes tienen la posibilidad de acreditar en contra del impuesto al activo del ejercicio, el impuesto sobre la renta que les correspondió en el mismo (Artículo 9).

- No se paga el impuesto al activo en el periodo preoperativo, el de inicio de operaciones y en los dos siguientes. Ello, dado que el legislador reconoce que en este

periodo la empresa es de reciente creación y se encuentra en periodo de desarrollo, por lo que aún no está en posibilidad real de generar utilidades (Artículo 6 de la ley).

- Cuando en un ejercicio los contribuyentes del impuesto sobre la renta tengan derecho a la reducción de dicho impuesto, podrán reducir el importe de los pagos provisionales del impuesto al activo (Artículo 2-A).

- El impuesto al activo pagado en exceso del impuesto sobre la renta es susceptible de recuperarse actualizado por inflación en los siguientes 10 ejercicios (Artículo 9 de la ley).

- Se permite acreditar contra el impuesto al activo del ejercicio, la cantidad actualizada en que el impuesto sobre la renta excedió, en cada uno de los tres ejercicios anteriores, al impuesto al activo. (Artículo 9 de la ley).

- El impuesto al activo se ajusta para que no se neutralicen los beneficios fiscales, producto de la reducción del impuesto sobre la renta, como sucede en la deducción inmediata de activos. (Artículo 23 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo).

- Se prevé que tratándose del impuesto al activo consolidado, la controladora y las controladas apliquen lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta en lo que se refiere a la incorporación, desincorporación, acreditamiento y devolución del impuesto sobre la renta, así como para el cálculo de los pagos provisionales del ejercicio. (Artículo 13 de la ley).

En esta tesitura, los anteriores mecanismos tienen como efecto que el impuesto al activo sea en todo momento complementario del impuesto sobre la renta y que éste únicamente se convierta en definitivo cuando los contribuyentes no generen utilidades en materia de impuesto sobre la renta por más de 10 ejercicios fiscales.

Como se ha explicado, el efecto de que se permita a los contribuyentes llevar a cabo el acreditamiento del impuesto sobre la renta en contra del impuesto al activo causado, así como de solicitar la devolución del impuesto al activo pagado cuando en un ejercicio fiscal el impuesto sobre la renta exceda del impuesto al activo, se traduce en que los contribuyentes únicamente se vean afectados con el impuesto al activo cuando no generen utilidades suficientes.

Dicho de otra forma, un contribuyente que en un ejercicio fiscal genere las utilidades suficientes para que el impuesto sobre la renta sea mayor al impuesto al activo, pagará el primero de los impuestos, siendo que un contribuyentes que no genere las utilidades suficientes o determine una pérdida, pagará el impuesto al activo. Asimismo, un contribuyente que genere utilidades en forma regular, estará en posibilidad de recuperar el impuesto al activo pagado, siendo que un contribuyente que no las genere, no lo podrá recuperar.

No obstante, los artículos tildados de inconstitucionales trastocan y distorsionan de tal manera el sistema de tributación conformado por el impuesto sobre la renta y el impuesto al activo, que hacen que sea ahora el impuesto al activo el que debe ser erogado por los contribuyentes, situación que ocasiona que se haga nugatorio el derecho de los mismos a recuperar el impuesto al activo pagado en ejercicios anteriores, es decir, el impuesto mínimo y de control (cuyo fin nunca fue el de ser definitivo), lo cual resulta del todo desproporcional, pues se torna en un impuesto definitivo que grava un patrimonio ficticio.

Con el fin de evidenciar lo anterior, resulta importante tener presente que los artículos tildados de inconstitucionales de la Ley del Impuesto al Activo establecen que la base del impuesto al activo es la suma del valor del activo del ejercicio, el cual se calcula sumando el promedio de los activos del contribuyente.

Lo anterior (debido a la derogación del artículo 5 de la Ley del Impuesto al

Activo) tiene como consecuencia que como se ha mencionado, ahora la Ley del Impuesto al Activo grave el valor bruto del activo, es decir, el valor del activo sin la disminución del pasivo del contribuyente, como son las deudas del mismo.

La eliminación de la posibilidad de disminuir del valor del activo el valor de las deudas, genera un efecto negativo y del todo desproporcional en los contribuyentes, al obligarlos a obtener rendimientos reales o utilidades muy elevados, que de no obtenerse harán nugatorio el derecho de los contribuyentes de recuperar el impuesto al activo pagado en ejercicios anteriores, y se convierte en un impuesto autónomo que no grava la capacidad contributiva.

Ahora bien, justamente para la generación de utilidades o rendimientos, los contribuyentes se ven obligados, cuando su capital no es suficiente, a obtener financiamiento, ya sea de particulares o del sistema financiero, los cuales se traducen en pasivos o deudas.

Con anterioridad al 1º de enero de 2007, la Ley del Impuesto al Activo reconocía la afectación que dichas deudas ocasionaban en materia de impuesto al activo, permitiendo su disminución de la base del impuesto.

De manera concordante, como se ha mencionado, la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor, en su artículo 32, fracción XXVI, reconoce el impacto negativo que producen las deudas en la capacidad contributiva de los particulares, permitiendo deducir los intereses derivados de las mismas, siempre que no excedan del triple de su capital contable, cuando se trate de deudas con partes relacionadas residentes en el extranjero.

Incluso el último párrafo de dicho artículo reconoce que existen ocasiones en las cuales, el giro o actividad del contribuyente necesita de un grado mayor de endeudamiento, caso en el cual se está en posibilidad de obtener una resolución que permita deducir los intereses que se devenguen, no obstante las deudas con partes relacionadas

residentes en el extranjero excedan del triple de su capital contable.

No obstante, las disposiciones tildadas de inconstitucionales de la Ley del Impuesto al Activo, al no permitir la disminución de la base del impuesto de las deudas contratadas por los contribuyentes, tiene como resultado que dichos contribuyentes deban obtener rendimientos elevados e irreales, que de no obtenerse, convierten al impuesto al activo en definitivo, pues no estarán en posibilidad de generar las utilidades suficientes para que el impuesto sobre la renta sea mayor que el impuesto al activo y, por ende, no puedan recuperar el impuesto pagado en ejercicios anteriores, lo que hace del impuesto al activo un tributo autónomo pero violatorio de garantías constitucionales.

Con el fin de acreditar lo anterior, a continuación se expondrá un ejemplo con el que se evidenciará que el efecto de que se eliminara la posibilidad de disminuir las deudas de la base del impuesto al activo, se traduce en que los contribuyentes deban generar una utilidad o rendimiento tal en materia del impuesto sobre la renta, que convierte al impuesto al activo en un impuesto definitivo y no complementario del impuesto sobre la renta.

Supóngase que una empresa tiene la intención de invertir en la adquisición de un activo que tiene un costo de \$400; sin embargo, solamente cuenta con un capital de \$100.

Con el fin de estar en posibilidad de adquirir dicho activo, la empresa pide un préstamo de \$300. Es decir, la empresa tendrá la siguiente estructura:

$$\begin{aligned} \text{Activo} &= \text{Pasivo} + \text{Capital} \\ \$400 &= \$300 + \$100 \end{aligned}$$

Como se puede advertir, el contribuyente tiene una razón de endeudamiento de 3 a 1 en relación con su capital, pues su pasivo (\$300) es tres veces mayor que su capital

(\$100).

Esta razón deuda capital de 3 a 1 es común en las empresas y equivale al endeudamiento “permitido” en la Ley del Impuesto sobre la Renta con partes relacionadas del extranjero, como se señaló párrafos anteriores, siendo que el endeudamiento en mayores proporciones con partes independientes no está penalizado por dicha ley, en cuanto a no deducir intereses derivados del crédito de que se trate.

Ahora bien, de conformidad con lo dispuesto por los artículos que se tildan de inconstitucionales de la Ley del Impuesto al Activo, el impuesto al activo del contribuyente de nuestro ejemplo será de \$5, que es el resultado de multiplicar el valor de su activo \$400 por la tasa del impuesto 1.25% ($\$400 \times 1.25\% = \5).

Con motivo de la reforma efectuada a la Ley del Impuesto al Activo, el contribuyente sabe que su activo de \$400 debe darle un rendimiento mínimo “próximo a 4.5%”, que es 4.46% (según se señala en el Dictamen de la Cámara de Diputados). Es decir, debe generarle una utilidad de \$17.8 ($\$400 \times 4.46\% = \17.8).

Tomando en cuenta dicho rendimiento de \$17.8, el impuesto sobre la renta a pagar sería también de \$5 ($\$17.8 \times 28\%$ -tasa del impuesto sobre la renta - = 5).

Lo anterior, implica que el rendimiento exigido sobre el capital invertido del contribuyente debe ser al menos del 17.8% a efecto de que el impuesto al activo y el impuesto sobre la renta sean iguales (\$5) y, por ende, el impuesto al activo no se convierta en impuesto definitivo. Dicho porcentaje de rendimiento sobre el capital es el resultado de dividir la utilidad que debe generarse (\$17.8) entre el capital del contribuyente (\$100).

Es decir, a efecto de que un ejercicio fiscal el contribuyente de nuestro ejemplo genere al menos la misma cantidad de impuesto al activo que de impuesto sobre la renta, el capital que ha invertido en su negocio deberá generarle un rendimiento de 17.8%.

Esto es, los \$100 de capital que invirtió deben generarle al menos una ganancia de \$17.8.

Ahora bien, supongamos que nuestro contribuyente decide vender su activo. Evidentemente no lo venderá al valor que lo adquirió (\$400) pues de esa manera no obtendría utilidad alguna.

Con motivo de los artículos reclamados, nuestro contribuyente sabe que si vende su activo lo debe hacer a un precio de **\$417.8** si es que quiere generar un impuesto sobre la renta al menos igual que el impuesto al activo.

Así, sus ingresos serían de \$417.8, sus deducciones de \$400 (lo que le costó el activo), por lo que su utilidad para efectos del impuesto sobre la renta sería de \$17.86, que multiplicado por la tasa del 28% del impuesto sobre la renta justamente da la cantidad de \$5 (cantidad igual a la del impuesto al activo a su cargo tomando en consideración que como se señaló, su activo asciende a \$400, los que multiplicados por la tasa del 1.25%, arrojan también la cantidad de \$5).

De todo lo anterior se desprende que el contribuyente de nuestro ejemplo, con un endeudamiento en razón de 3 a 1 sobre su capital (que es justamente el endeudamiento “permitido” por la Ley del Impuesto sobre la Renta) tendría que generar un rendimiento del 17.8%, el cual innegablemente es un rendimiento sumamente elevado y del todo irreal.

Ahora bien, los rendimientos a que hemos hecho referencia no están tomando en cuenta el costo del financiamiento pactado por el contribuyente, es decir, los intereses que debe pagar por el dinero que le prestaron.

Regresando a nuestro ejemplo, el contribuyente solicitó en préstamo \$300 para que, junto con su capital de \$100, hubiera estado en posibilidad de adquirir el activo de \$400.

Sin embargo, tomando en cuenta que el contribuyente debe pagar intereses a su acreedor, los cuales fijaremos a una tasa baja de mercado, como podría ser el 7%, resulta claro que el rendimiento que debe generar no solo se ceñirá ahora a los \$17.8 que habíamos mencionado, sino que dicho rendimiento deberá ser adicionado con el costo de los intereses.

Es decir, cada \$100 pesos que nuestro contribuyente pidió prestados, generarán \$7 pesos de interés, lo que se traduce en intereses totales por los \$300 de \$21 ($\$300 \times 7\% = \21).

Por ello, el contribuyente de nuestro ejemplo, tomando en cuenta los intereses que debe pagar por el dinero que le fue prestado (costo del financiamiento), debe generar un rendimiento de al menos \$38.46 ($\$21 + \17.8), en lugar de los \$17.8 que habíamos mencionado.

En esta tesitura, los rendimientos exigidos a los contribuyentes para que el impuesto al activo no se convierta en un impuesto definitivo son del todo excesivos, lo que se origina justamente por no permitir que los contribuyentes deduzcan de la base de su impuesto las deudas que tengan contratadas, y sobre todo considerando que el ejemplo expuesto en ambos casos el activo es el mismo y sobre éste debe calcularse el impuesto.

Inclusive, los rendimientos anteriores representan los mínimos para igualar el impuesto sobre la renta y el impuesto al activo, pero en virtud de que como se ha señalado, el impuesto al activo es un impuesto de control complementario del impuesto sobre la renta, para que ello ocurra, en ejercicios posteriores se necesitarían rendimientos mayores para que el impuesto sobre la renta exceda el impuesto al activo y se presente la posibilidad de recuperar impuesto al activo pagado en ejercicios anteriores, a fin de que se cumpla con la complementariedad de ambos impuestos, lo cual agrava la problemática explicada.

En efecto, si se busca recuperar el impuesto al activo pagado en los 10 ejercicios anteriores, el impuesto sobre la renta del ejercicio debe ser mayor que el impuesto al activo, por lo que para que esto suceda los artículos tildados de inconstitucionales de la Ley del Impuesto al Activo exigen de los contribuyentes obtener inclusive un rendimiento o utilidad superior.

En esta tesitura, resulta claro que los artículos reclamados resultan violatorios de la garantía de proporcionalidad, pues al trastocar y distorsionar el sistema de tributación conformado por el impuesto sobre la renta y el impuesto al activo, hacen que sea ahora el impuesto al activo el que debe ser erogado por los contribuyentes, situación que ocasiona que se haga nugatorio el derecho de los mismos a recuperar el impuesto pagado en ejercicios anteriores, es decir, el impuesto mínimo y de control (cuyo fin nunca fue el de ser definitivo) que se pagó en los ejercicios en que no se causó impuesto sobre la renta, lo que genera que ahora el impuesto al activo deje de ser complementario.

5.2. Violación al principio de equidad tributaria.

Ahora bien, las disposiciones que se tildan de inconstitucionales, además de que como se ha demostrado son violatorias de la garantía de proporcionalidad tributaria, también vulneran la garantía de equidad tributaria, en virtud de que tratan de manera diferente a contribuyentes que tengan deudas y a contribuyentes que no tengan deudas.

Para demostrar lo anterior, es importante recordar que según se ha acreditado, el que las disposiciones impugnadas tomen como base del impuesto el valor del total de los activos del contribuyente, sin tomar en cuenta los pasivos o deudas a su cargo, no es realmente un indicador que pueda ser validamente considerado a efecto de determinar la capacidad contributiva de los sujetos, razón por la que el impuesto que se combate resulta claramente violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria.

En efecto, el hecho de que un contribuyente tenga una mayor cantidad de activos de ningún modo puede, por sí mismo, ser indicador de una mayor capacidad contributiva, si no se toma en cuenta el importe de las deudas o pasivos a su cargo.

Lo anterior es así, pues la capacidad contributiva de los sujetos sólo puede ser medida en función del valor de su patrimonio o activo neto, que es aquella parte de sus activos que realmente se destina a la generación de utilidades que quedarán finalmente en favor del causante.

Efectivamente, aquella parte de los activos de un sujeto que se encuentra financiada, es decir, que fue adquirida con los recursos tomados en préstamo de terceros, generan una utilidad que, en principio, queda realmente en beneficio de quien otorgó el crédito, a manera de intereses.

Es decir, quien adquirió activos mediante la obtención de financiamiento, debe pagar intereses a quien le proporcionó los recursos correspondientes, mismos que evidentemente serán cubiertos a costa de la utilidad que genera precisamente el uso de dichos activos en la realización de actividades productivas.

Así entonces, el sujeto sólo obtendrá una utilidad derivada del uso de aquella parte de sus activos que se encuentra financiada, en la medida en que el rendimiento obtenido de dichos activos sea suficiente para pagar los intereses o rendimientos de la deuda a quien otorgó en préstamo el capital correspondiente y, además, exista un excedente en su beneficio.

Por ende, la utilidad o rendimiento que obtiene un contribuyente que no se financió para la adquisición de sus activos es mucho mayor que la que puede realizar quien sí tomó capitales en préstamo y, por ende, se encuentra obligado al pago de intereses.

Es por ello que resulta claramente inequitativo el otorgar un trato igual a

aquel contribuyente que no cuenta con pasivos a su cargo, que aquél que se otorga a un causante que financió la adquisición de sus activos, es decir, que cuenta con pasivos o deudas a su cargo.

Esta inequidad de que adolece el gravamen no es sino consecuencia de que, desde un punto de vista económico, aquella parte de los activos de un contribuyente que se encuentran correspondidos con las deudas a su cargo, realmente no son un activo propio, sino de quienes tienen el carácter de acreedores del causante.

Es importante resaltar que, al resolver respecto de la constitucionalidad de lo previsto en el artículo 5-B de la Ley del Impuesto al Activo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación aceptó que un activo cuya propiedad, desde un punto de vista jurídico, es de un sujeto, puede ser el mismo activo que obra en el patrimonio de un tercero.

En efecto, nuestro Máximo Tribunal concluyó que no era violatorio de garantías el hecho de que las empresas que forman parte del sistema financiero no deban incluir dentro del valor de su activo a aquellos activos afectos a su actividad de intermediación financiera.

Esta situación obedeció a que la Suprema Corte de Justicia de la Nación concluyó que el activo que es propiedad del integrante del sistema financiero, es el mismo que el activo con que cuenta el depositante o tercero que le proporcionó los recursos, razón por la que de no excluirlo de la base del impuesto a cargo del integrante del sistema financiero originaría que se pagara dos veces el tributo sobre un mismo activo.

Nótese que nuestro Máximo Tribunal arribó a esta conclusión no obstante que, evidentemente, los recursos propiedad del integrante del sistema financiero son, desde un punto de vista jurídico, un activo distinto de la cuenta por cobrar que tiene el depositante de los recursos.

En la especie, con la reforma que se comenta, aquella parte de los activos propiedad del contribuyente que se encuentre respaldada con deudas o pasivos a su cargo, en realidad no son para él un activo, sino para quien tiene la cuenta por cobrar en contra del causante.

Sólo con el propósito de hacer evidente la inconstitucionalidad del gravamen cabe preguntarse si quien tiene, \$1,000 de activos sin deudas a su cargo, tiene igual capacidad contributiva que quien tiene los mismos \$1,000 de activos pero deudas por \$900.

La respuesta es evidente, pues el patrimonio del primer sujeto es de \$1,000 en tanto que el segundo tiene un patrimonio de solamente \$100.

Sin embargo, la Ley del Impuesto al Activo trata igual a los dos tipos de contribuyentes, no obstante que evidentemente son diferentes, pues al no permitirse la disminución de las deudas de la base del impuesto al activo, el impuesto de ambos contribuyentes sería de \$12.5, sobre la base de que ambos tienen \$1,000 de activo bruto ($\$1,000 \times 1.25 = \12.5).

Además, si pensamos que los \$1,000 de activos generan un rendimiento anual por ejemplo del 10%, en ambos casos el contribuyente obtendrá, en principio, \$100 durante el ejercicio por el uso de los mismos.

Sin embargo, para el primer sujeto su utilidad estará representada por los \$100 en su totalidad, en tanto que en el segundo, esos \$100 tendrán que ser utilizados en primer término para pagar los intereses o rendimientos derivados de los \$900 que adeuda el sujeto.

Desde un punto de vista económico, la utilidad que generan los activos del segundo sujeto, realmente no queda en su beneficio sino se traduce en la utilidad o rendimiento que corresponde, a manera de intereses, a quien otorgó el financiamiento de

\$900.

Por esta razón, evidentemente, no pueden recibir el mismo trato de cara al tributo los dos sujetos de nuestro ejemplo, pues no tienen igual capacidad contributiva, razón por la cual resulta clara la violación a la garantía de equidad tributaria por parte de las disposiciones impugnadas.

5.3. Violación a la garantía de irretroactividad.

Si bien es cierto que la garantía de irretroactividad de la ley prevista en el artículo 14 Constitucional no constituye un principio constitucional del sistema tributario mexicano, se considera necesario analizar dicha garantía a efecto de sustentar la inconstitucionalidad de las reformas realizadas a la Ley del Impuesto al Activo vigentes a partir del 1º de enero de 2007, por lo que en el presente apartado se harán valer diversos argumentos para demostrar que la fracción I del Artículo Séptimo Transitorio del Decreto por el cual se Reforman, Adicionan y Modifican disposiciones de la Ley del Impuesto al Activo, resulta violatoria de dicha garantía, en cuanto que obliga a los contribuyentes, que hayan optado a determinar el impuesto al activo a su cargo de conformidad con el artículo 5-A de la Ley, vigente hasta el 31 de diciembre de 2006, a excluir las deudas que tenían contratadas anteriores al 1º de enero de 2007, pues claramente está afectando situaciones de hecho que acontecieron durante la vigencia de otra disposición.

A. El artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece textualmente lo siguiente:

“**Artículo 14.** A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.”

Del citado precepto se desprende, que ninguna ley puede aplicarse de manera retroactiva en perjuicio del particular.

En este sentido, una disposición legal resulta retroactiva y, por ende, violatoria de lo dispuesto en el artículo 14 constitucional, cuando su aplicación implica desconocer los efectos de una situación jurídica concreta constituida al amparo de una ley anterior.

En relación con lo anterior, resulta ilustrativo y determinante el criterio jurisprudencial establecido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el que claramente se señala que una vez que existe una situación jurídica consumada o constituida con anterioridad, no puede ser afectada por las nuevas disposiciones. De igual manera, en dicho criterio se señala que las consecuencias de situaciones jurídicas constituidas deben seguir produciendo todos sus efectos.

En efecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido la teoría de los componentes de la norma, misma que establece que toda norma jurídica contiene dos elementos o componentes a saber, un supuesto y una consecuencia, de suerte que si el primero se realiza, ésta última debe producirse, generándose así, los derechos y obligaciones correspondientes, y, con ello, los destinatarios de la norma se encuentran en posibilidad de ejercer esos derechos y de cumplir con dichas obligaciones; sin embargo, el supuesto y la consecuencia no siempre se generan de modo simultáneo, pues su realización puede suceder fraccionada en el tiempo.

Dicho criterio, señala textualmente lo siguiente:

“IRRETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACION CONFORME A LA TEORIA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA.- Conforme a la citada teoría, para determinar si una ley cumple con la garantía de irretroactividad prevista en el primer párrafo del artículo 14 constitucional, debe precisarse que toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, de suerte que si aquél se realiza, ésta debe producirse, generándose, así, los derechos y obligaciones correspondientes y, con ello, los destinatarios de la norma están en posibilidad de ejercitar aquéllos y cumplir con éstas; sin embargo, el supuesto y la consecuencia no siempre se generan de modo inmediato, pues puede suceder que su realización ocurra fraccionada en el tiempo. Esto acontece, por lo general, cuando el supuesto y la consecuencia son actos complejos, compuestos por diversos actos

parciales. De esta forma, para resolver sobre la retroactividad o irretroactividad de una disposición jurídica, es fundamental determinar las hipótesis que pueden presentarse en relación con el tiempo en que se realicen los componentes de la norma jurídica. Al respecto cabe señalar que, generalmente y en principio, pueden darse las siguientes hipótesis:

1. Cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia establecidos en ella. **En este caso, ninguna disposición legal posterior podrá variar, suprimir o modificar aquel supuesto o esa consecuencia sin violar la garantía de irretroactividad, atento que fue antes de la vigencia de la nueva norma cuando se realizaron los componentes de la norma sustituida.**
2. El caso en que la norma jurídica establece un supuesto y varias consecuencias sucesivas. Si dentro de la vigencia de esta norma se actualiza el supuesto y alguna o algunas de las consecuencias, pero no todas, ninguna norma posterior podrá variar los actos ya ejecutados sin ser retroactiva.
3. Cuando la norma jurídica contempla un supuesto complejo, integrado por diversos actos parciales sucesivos y una consecuencia. En este caso, la norma posterior no podrá modificar los actos del supuesto que se haya realizado bajo la vigencia de la norma anterior que los previó, sin violar la garantía de irretroactividad. Pero en cuanto al resto de los actos componentes del supuesto que no se ejecutaron durante la vigencia de la norma que los previó, si son modificados por una norma posterior, ésta no puede considerarse retroactiva. En circunstancia, los actos o supuestos habrán de generarse bajo el imperio de la norma posterior y, consecuentemente, son las disposiciones de ésta las que deben regir su relación, así como la de las consecuencias que a tales supuestos se vinculan.”

P./J. 87/97

(...)”

Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Época: Novena Época. Tomo VI, Noviembre de 1997. Tesis: P./J. 87/97 Página: 7. Tesis de Jurisprudencia. (Énfasis añadido)

De la lectura que se realice de la jurisprudencia antes transcrita del Pleno de nuestro máximo tribunal, podemos desprender los siguientes elementos:

1. Toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, de suerte que si el supuesto se realiza la consecuencia debe producirse.

2. No siempre el supuesto y la consecuencia se dan de modo inmediato y en un sólo momento, pues puede suceder que su realización ocurra en diferentes momentos:

a) Cuando el supuesto y todas las consecuencias se realizan simultáneamente al amparo de una misma norma, una ley posterior no puede afectarlos, pues ello sería aplicarla en forma retroactiva.

b) Cuando el supuesto y algunas de las consecuencias se realizan en un momento y existen algunas consecuencias que aún no se generan, ninguna ley puede afectar los actos que ya se generaron sin ser retroactiva, ni afectar las consecuencias pendientes de realizar.

c) Finalmente, en el caso de que existan varios supuestos sucesivos y una consecuencia, no puede afirmarse que existe un derecho sino hasta que se realizan los diversos actos, por lo que la ley posterior sólo será retroactiva si afecta actos ya realizados.

En este sentido, es evidente que la aplicación de una disposición legal resulta retroactiva y en consecuencia violatoria de lo dispuesto por el artículo 14 de nuestra Constitución Política, cuando implica desconocer los efectos de una situación jurídica concreta constituida al amparo de una ley anterior.

B. Una vez expuesto en qué consiste la garantía de la irretroactividad de la Ley prevista en el artículo 14 de nuestra Constitución, a continuación se exponen los argumentos mediante los cuales se demuestra que la fracción I del Artículo Séptimo Transitorio de la Ley que nos ocupa resulta violatoria de dicha garantía.

La disposición que se tilda de inconstitucional resulta violatoria de la garantía de irretroactividad de la Ley prevista en el artículo 14 de nuestra Constitución, en virtud de que al obligar a los contribuyentes que ejercieron la opción del 5-A de la Ley del Impuesto al Activo a excluir de la base del impuesto las deudas que correspondan al cuarto

ejercicio inmediato anterior, aún cuando así se encontraban obligados a tributar, se modifican los efectos jurídicos de situaciones jurídicas ocurridas con anterioridad a la entrada en vigor de las reformas a la Ley del Impuesto al Activo.

A efecto de dar mayor claridad, es pertinente transcribir la disposición referida, que en su parte conducente establece lo siguiente:

“Artículo Séptimo. En relación con la Ley del Impuesto al Activo, se estará a lo siguiente:

I. Para de los efectos del artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo, a partir del ejercicio fiscal de 2007, los contribuyentes que apliquen la opción a que se refiere el citado precepto, consideraran el impuesto actualizado que les hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior, sin deducir del valor del activo de dicho ejercicio las deudas correspondiente al mismo ejercicio.”

Como se advierte de la transcripción que antecede, de manera congruente con la derogación del artículo 5 de la Ley del Impuesto al Activo, en virtud del cual se permitía a los contribuyentes del impuesto, deducir de su base las deudas, se incorpora la disposición transitoria para establecer que aquellos contribuyentes que determinen el impuesto a su cargo de conformidad con el artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo, deberán también de excluir de la base de su impuesto las deudas que correspondan al cuarto ejercicio inmediato anterior que estén considerando para el cálculo del impuesto al activo.

En tales circunstancias, al haber ejercido la opción de calcular el impuesto al activo a su cargo de conformidad con el artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo, el contribuyente no sólo adquirió el derecho a determinar el impuesto al activo a su cargo en dichos términos, sino que incluso tenía la seguridad y certeza de que el impuesto lo determinaría de esa forma, es decir, deduciendo las deudas.

De tal forma, cuando el contribuyente optó por calcular su impuesto al activo en términos del artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo, conocía de manera cierta las

condiciones bajo las cuales ejercía la referida opción, es decir, que podía deducir las deudas contratadas que correspondían al cuarto ejercicio inmediato anterior.

Así, el derecho adquirido del contribuyente, consiste en que las condiciones bajo las cuales se ejerció la opción del artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo en dicho momento era ciertas y determinadas, y fue precisamente en virtud de ello que ejerció la opción en comento.

En estos términos, es claro que la disposición que se tilda de inconstitucional al desconocer las circunstancia y condiciones bajo la cuales se ejerció la opción contenida en el artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo vulnera en perjuicio del contribuyente la garantía de irretroactividad de la Ley.

Lo anterior es así toda vez que de conformidad con el último párrafo del artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo, mismo que no fue reformado, establece que una vez ejercida la opción, el contribuyente deberá pagar el impuesto con base en la misma por los ejercicios subsecuentes. En su parte conducente la referida disposición es del tenor siguiente:

“Artículo 5-A. [...]

[...]

Una vez ejercida la opción que establece este artículo, el contribuyente **deberá pagar el impuesto con base en la misma por los ejercicios subsecuentes**, incluso cuando se deba pagar este impuesto en el periodo de liquidación.” (Énfasis añadido)

De la anterior transcripción, se podrá advertir que el contribuyente, no nada más tiene un derecho en términos de la referida disposición a determinar el impuesto al activo del ejercicio considerando el que le hubiere correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior, sino que incluso tenía la obligación de seguir determinándolo en dicha forma.

Es importante resaltar, que en el propio artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo en su parte final, se establece de manera clara y precisa, que una vez ejercida la opción, el mismo *deberá* calcular el impuesto con base en dicha opción, *incluso tratándose del periodo de liquidación.*

De lo anterior claramente se advierte que cuando el contribuyente ejerció la opción de calcular el impuesto al activo a su cargo en términos del artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo, el mismo sabía que debía determinar el impuesto de dicha forma, sin posibilidad alguna de regresar al régimen general de ley.

En este orden de ideas, al haberse reformado la disposición tildada de inconstitucional en el sentido de no permitir que los contribuyentes deduzcan las deudas contratadas de la base del impuesto al activo, claramente se están modificando las condiciones bajo las cuales, en su oportunidad, los mismos ejercieron y se obligaron conforme a la opción para determinar el impuesto al activo en términos del artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo.

Lo anterior, claramente resulta violatorio de la garantía de irretroactividad de la ley, consagrada en el artículo 14 de la Constitución, en virtud de que cuando el contribuyente ejerció la opción de determinar el impuesto al activo a su cargo, en términos de la disposición tildada inconstitucional, debía determinar el impuesto a su cargo, de dicha forma, es decir, deduciendo las deudas de la base de su impuesto términos y bajo ciertas condiciones (permitiéndosele deducir las deudas); sin embargo, hoy en día en términos de dicha disposición, las condiciones han sido modificadas alterando substancialmente las bases de tributación que le generaron derechos y obligaciones, en los términos del artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo.

Al respecto resulta aplicable por analogía lo resuelto por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión privada del 20 de septiembre de 2001 al

aprobar la tesis de jurisprudencia número 122/2001, en la que resolvió en relación con las reformas al régimen de consolidación fiscal que entraron en vigor el 1º de enero de 1999, que las sociedades que hubieran optado por determinar su resultado fiscal de manera consolidado, estaban obligadas a tributar bajo el régimen de consolidación fiscal por el período mínimo obligatorio de 5 años que se establecía en el propio artículo 57-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2001.

“CONSOLIDACIÓN FISCAL. VIGENCIA DE LA AUTORIZACIÓN PARA TRIBUTAR BAJO ESE RÉGIMEN. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 57-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, una vez que se ejerce la opción de tributar bajo el régimen de consolidación fiscal, la sociedad controladora deberá continuar pagando su impuesto sobre el resultado fiscal consolidado por un periodo no menor de cinco ejercicios a partir de aquel en el que se empezó a ejercer tal prerrogativa, de lo cual se infiere que la autorización para tributar bajo ese régimen tiene una vigencia limitada y obligatoria. Sin embargo, de la interpretación de dicho precepto se colige que una vez transcurrido dicho periodo, las sociedades controladoras tienen la posibilidad de seguir tributando conforme al citado régimen en forma indefinida, hasta en tanto no se actualice alguno de los supuestos que prevé el capítulo IV del título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o bien, solicitar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público autorización para dejar de hacerlo y tributar conforme al régimen general previsto en la ley. Lo anterior es así, porque basta con que a partir del primer día del sexto año, la sociedad no presente la referida solicitud de autorización, para que se entienda que consintió tácitamente seguir tributando bajo el régimen de consolidación fiscal, así como la autorización tácita de la mencionada secretaría para que dichas sociedades sigan tributando en la misma forma.”

Asimismo resulta aplicable lo señalado en la ejecutoria del amparo en revisión 1037/99, misma que constituye uno de los cinco precedentes que dieron lugar a la jurisprudencia anteriormente transcrita.

“De una interpretación armónica y sistemática del artículo 36 bis del Código Fiscal de la Federación y de la parte relativa del artículo 57-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se llega a la conclusión de que el

beneficio fiscal que contiene el régimen de consolidación fiscal opera bajo dos opciones:

Es opcional para el contribuyente acogerse al régimen de consolidación fiscal, pero una vez que se está en él, no sólo tiene el derecho de tributar bajo dicho régimen especial, cuya naturaleza es de beneficio, sino que también se tiene la obligación de permanecer en él durante un periodo que en ningún caso podrá ser menor de cinco ejercicios fiscales por disposición legal, al amparo de las normas en que dicho acto acontezca”

De las transcripciones anteriormente referidas, claramente se advierte que los razonamientos contenidos tanto en la jurisprudencia 122/2001, como en la ejecutoria del amparo en revisión 1037/99, resultan aplicables al caso, toda vez que en la especie, el contribuyente debe calcular el impuesto al activo a su cargo en términos del artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo, esto es, debe aplicar mecánica de cálculo del referido artículo (deduciendo las deudas) y, por tanto, determinar el impuesto a su cargo considerando el que le hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior, en las mismas condiciones existentes al momento en que ejerció la referida opción.

Es importante señalar que será hasta el ejercicio fiscal de 2011, cuando el contribuyente dejará de incluir las deudas en la base del impuesto al activo, pues en el ejercicio fiscal de 2011, el cuarto ejercicio inmediato anterior corresponderá al ejercicio fiscal de 2007, que de conformidad con las disposiciones vigentes en este ejercicio, será cuando los contribuyentes ya no pueden disminuir las deudas de la base del impuesto al activo a su cargo.

Es claro que la disposición reclamada resulta violatoria del principio de irretroactividad de la ley, previsto en el artículo 14 de la Constitución, por lo que resulta inconcuso que para efecto de subsanar la violación de garantías, el contribuyente pueda continuar disminuyendo las deudas contratadas correspondientes al cuarto ejercicio inmediato anterior, en términos del artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo.

C. Ahora bien, las consideraciones anteriormente vertidas resultan igualmente aplicables tratándose de los pagos provisionales que el contribuyente debe efectuar durante 2007.

En efecto, el Artículo Séptimo Transitorio del Decreto por el cual se Reforman, Adicionan y Modifican disposiciones de la Ley del Impuesto al Activo, específicamente la fracción II de las Disposiciones Transitorias, establece que para efecto de determinar los pagos provisionales, se deben considerar los pagos provisionales correspondientes al ejercicio inmediato anterior sin deducir deudas de la base del impuesto.

En su parte conducente la disposición reclamada es del tenor siguiente:

“I. Para de los efectos de los artículos 7 y 13, fracción II de la Ley del Impuesto al Activo, los contribuyentes determinarán los pagos provisionales correspondientes al ejercicio fiscal de 2007, con base en el impuesto actualizado que les hubiera correspondido en el ejercicio inmediato anterior sin deducir del valor del activo de dicho ejercicio las deudas correspondiente al mismo ejercicio.”

De la anterior transcripción, se desprende que la disposición reclamada, en franca violación al artículo 14 Constitucional, establece que se deberá determinar los pagos provisionales correspondientes al ejercicio fiscal de 2007, considerando sus pagos provisionales del ejercicio inmediato anterior, es decir 2006, sin considerar deudas, siendo que dicha circunstancia claramente implica una aplicación retroactiva de la ley.

Así, como ha quedado demostrado, es claro que la disposición tildada de inconstitucional en cuanto a la determinación de los pagos provisionales correspondientes al ejercicio fiscal de 2007, resulta violatoria del principio de irretroactividad de la ley, previsto en el artículo 14 de la Constitución, toda vez que pretende modificar situaciones que ya nacieron y se agotaron bajo la vigencia de otra ley, a saber, la determinación de la base de los pagos provisionales correspondientes al ejercicio fiscal de 2006.

CONCLUSIONES

1. Las contribuciones son las manifestaciones económicas de la relación jurídico-tributaria, representada por el derecho de cobro a favor del Estado y la obligación de pago a cargo de los contribuyentes.

2. Dentro de la clasificación de las contribuciones adoptada por el Código Fiscal de la Federación, se encuentran los impuestos, que corresponden a las prestaciones establecidas en la ley de carácter general y obligatorio a cargo de las personas físicas o morales, con la finalidad de contribuir al gasto público, tal como se encuentran obligados todos los mexicanos, conforme al artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna.

3. Dentro de las contribuciones a cargo de los contribuyentes, se encuentra el impuesto al activo, que nació como un impuesto federal de control del impuesto sobre la renta, cuya complementariedad se encuentra representada con el acreditamiento del impuesto sobre la renta, la devolución del impuesto al activo, la reducción de pagos provisionales en proporción a la reducción de impuesto sobre la renta, y la presentación conjunta de las declaraciones de ambos tributos. El objeto del impuesto al activo, es la tenencia de activos susceptibles de concurrir en la generación de utilidades.

4. La relación-jurídico tributaria es la que permite al Estado, en su carácter de autoridad recaudadora, exigir del gobernado parte de sus ingresos, de forma tal que pueda satisfacer las necesidades de la colectividad.

5. No obstante el Estado tiene la potestad de exigir de sus gobernados que sacrifiquen parte de sus ingresos para cubrir el gasto público, existen principios doctrinarios que buscan proteger a los gobernados en contra de cualquier actuación ilegal o arbitraria que pudiera realizar el Estado en uso de esa potestad.

6. Dichos principios se encuentran reconocidos por el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución, a través de las garantías de legalidad, proporcionalidad y equidad tributaria, mismas que en ejercicio de la actividad recaudadora del Estado, deben ser reconocidas por la autoridad fiscal ineludiblemente.

7. Los artículos 2, 5-A, 7, 7-A ,13 y Séptimo de las Disposiciones Transitorias, todos de la Ley del Impuesto al Activo, así como la derogación del artículo 5 del mismo ordenamiento, son violatorios de la garantía de proporcionalidad tributaria, al no permitir a los contribuyentes deducir las deudas de la base del impuesto al activo a su cargo, pretendiendo en consecuencia gravar el “activo bruto” de los contribuyentes, es decir, el total de activos sin restarle los pasivos, lo que evidentemente no atiende a la real capacidad contributiva de los contribuyentes, además de que pretende gravar el activo en sí, siendo lo correcto el gravar los activos en la medida de que estos se utilicen para generar utilidades.

8. De igual forma, las disposiciones referidas son desproporcionales al exigir un rendimiento o utilidad irreal, haciendo nugatoria la recuperación del impuesto al activo pagado en ejercicios anteriores, toda vez que los rendimientos exigidos de los contribuyentes para no hacer del impuesto al activo, un impuesto definitivo son excesivos, en virtud de que se prohíbe a los contribuyentes deducir de la base del impuesto al activo a su cargo, las deudas que tengan contratadas.

9. Evidencia la inconstitucionalidad aludida, el hecho de que para efectos del impuesto al activo se prohíba deducir las deudas contratadas de la base de dicho impuesto, mientras que para efectos del impuesto sobre la renta, sí se permite deducir el costo de las deudas (intereses), lo que tendrá como consecuencia que el impuesto al activo sea mayor que el impuesto sobre la renta, convirtiendo así al primero en definitivo, haciendo imposible la recuperación de dicho impuesto pagado en ejercicios anteriores.

10. Asimismo, las disposiciones en comento resultan violatorias de la garantía de equidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV de la Constitución, toda vez que dan un trato igual a desiguales, esto es, al contribuyente que no cuenta con pasivos a su cargo frente al contribuyente que sí cuenta con pasivos y deudas a su cargo, toda vez que aquella parte de los activos de un contribuyente que se encuentran correspondidos con las deudas a su cargo no son un activo propio ya que adquirió dichos bienes mediante la obtención de un financiamiento por el que éste tendrá que pagar intereses, por lo que el activo en cuestión corresponde a aquél que tiene el carácter de acreedor en el referido financiamiento.

11. Finalmente, los artículos señalados son violatorios de la garantía de irretroactividad de la ley, toda vez que modifican los efectos jurídicos de situaciones ocurridas con anterioridad a su entrada en vigor, ya que prohíben la disminución de la base del impuesto de las deudas que tengan contratadas, modificando así la posibilidad de que éstos recuperen el impuesto pagado en ejercicios anteriores, perdiendo de vista que dicho derecho fue adquirido con anterioridad derivado de haber ejercido la opción prevista en el artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo.

PROPUESTA

Ante la afectación directa al patrimonio de las personas morales, quienes se ven claramente más afectadas con el entero del impuesto al activo, derivado del desconocimiento del impacto negativo que produce la tenencia de deudas contratadas, lo cual obliga a calcular la base del impuesto únicamente con el valor promedio de los activos, sin pasar por desapercibido la incapacidad del Poder Legislativo de crear leyes congruentes con los principios constitucionales del sistema tributario mexicano y la ineficiencia del Fisco Federal para implementar mecanismos sólidos para la recaudación tributaria, la Ley del Impuesto al Activo vigente a partir del ejercicio de 2007 provoca una inhibición en la inversión privada lo que se puede subsanar a través de la abrogación de dicho ordenamiento.

Lo anterior resulta adecuado, puesto que de existir en nuestro sistema tributario una sola contribución que gravara, en su totalidad, los ingresos percibidos por las personas físicas o morales, como lo es el impuesto sobre la renta, se dejaría a un lado la doble tributación de los ingresos que obtienen los contribuyentes, como en la actualidad acontece tanto con el impuesto sobre la renta como con el impuesto al activo.

Esto es, de tener un impuesto único que gravara los ingresos de manera general se facilitarían, por un lado, la recaudación fiscal y, por otro, se simplificaría el cálculo y entero del impuesto, que en la actualidad representa un enorme grado de complejidad para el contribuyente.

FUENTES CONSULTADAS

Bibliografía

ARRIOJA, Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Editorial Themis, 16ª Edición, México, 2002.

BONNECASE, Julen, *Introducción al Estudio del Derecho*, Volumen I, Editorial José M. Cajica Jr. Puebla, México, 1944.

BURGOA, Orihuela, Ignacio, *Las Garantías Individuales*, Editorial Porrúa, S.A., 29ª Edición, México, 1997.

CARRASCO, Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal I*, Iure Editores, 5ª Edición, México, 2005.

CASTILLO del Valle, Alberto del, *Garantías del Gobernado*, Editorial Ediciones Jurídicas Alma, S.A. de C.V., 1ª Edición.

CASTRO y Castro, Juventino V., *Garantías y Amparo*, Editorial Porrúa, 13ª Edición, México, 2003.

FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, Editorial Porrúa, 42ª Edición, México, 2002.

GARCIA Dorado, Francisco, *Prohibición Constitucional de Confiscatoriedad y deber de Tributación*, Editorial Dykinson, Madrid, 2002.

IBARROLA, Antonio de, *Cosas y sucesiones*, Editorial Porrúa, México, 1997.

MARGAIN, Manatou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Decimonovena edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 2007.

PINA, Rafael de, y Rafael de Pina Vara, *Diccionario de Derecho*, Editorial Porrúa, 21ª Edición.

RODRÍGUEZ, Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, Oxford University Press, 2ª Edición, México, 2003.

SERRA Rojas, Andrés, *Derecho Administrativo, Segundo Curso*, Editorial Porrúa, 16ª edición, México, 1995.

Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Colección "Garantías Individuales". Las Garantías de Igualdad*, 3ª reimpresión, México, 2004.

VALLARTA, Ignacio L., *Estudio sobre la Constitucionalidad de la Facultad Económico-coactiva*.

Diccionarios

HACHETTE-CASTELL, *Diccionario Enciclopédico*, Ediciones Castell, España, 1981, Tomo 9.

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, U.N.A.M, *Diccionario Jurídico Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 1997.

Espasa Calpe, S.A., *Diccionario Enciclopédico Espasa*, Tomo XIX, 8ª edición, , Madrid, 1979.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la Lengua Española*, www.rae.es/

Legislación

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación.

Ley del Impuesto al Activo vigente en 2007.

Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo vigente en 2007.

Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2007.

Exposición de motivos de las reformas a la Ley del Impuesto al Activo para el ejercicio de 2007.

Otros

Norma de Información Financiera (NIF) A-5 “Elementos Básicos de los Estados Financieros”