



UNIVERSIDAD LATINA, S. C.

FACULTAD DE DERECHO

**“VIOLACIONES A LOS PRINCIPIOS
TRIBUTARIOS COMETIDAS POR EL LEGISLADOR
FEDERAL AL IMPUESTO AL ACTIVO PARA EL
EJERCICIO FISCAL DEL AÑO 2007”**

T E S I S

**PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADA EN DERECHO
P R E S E N T A :
DIANA PAOLA MONTES MIRANDA**

ASESOR:

M. EN D. MARCO ANTONIO ELIZALDE BALTIERRA



MEXICO, D.F.

2008



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.

AGRADECIMIENTOS

Gracias a Dios por haber permitido mi existencia en el mundo y consentir que cuente con los regalos más preciados de la vida humana: salud, amor, familia y libertad.

Gracias a mi madre por su amor incondicional y por ser tan perfecta, por que si ella no hubiese sido quien fue y hecho todo lo que hizo, yo no estaria aqui ni seria quien soy.

Gracias a mi esposo, quién con amor y paciencia permanece junto a mí, me ha impulsado y ha permitido siempre y en todo momento mi crecimiento.

Gracias a mis hermanos por todo el amor, apoyo y comprensión que me brindaron a lo largo de mi vida, siempre sabré que no estoy sola por que los tengo a ellos.

Gracias a mis grandes amigos Cecilia, Valeria, Fabiola, Jenahí, Nadiezdha y Miguel Angel, quienes han seguido mis pasos, me han apoyado, me han brindado su confianza y amistad y han sabido estar ahí cuando he necesitado de ellos.

Expreso mi agradecimiento a la Universidad Latina, S.C., por brindarme la oportunidad de formar parte de su comunidad, a sus profesores por compartir su sabiduría durante mi formación profesional, especialmente al Licenciado en Derecho Marco Antonio Elizalde Baltierra, quien además apoyó y guió la realización del presente trabajo de investigación, con mi sincero agradecimiento por sus valiosas enseñanzas.

**VIOLACIONES A LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS COMETIDAS
POR EL LEGISLADOR FEDERAL AL
IMPUESTO AL ACTIVO PARA EL
EJERCICIO FISCAL DEL AÑO 2007.**

ÍNDICE.

INTRODUCCIÓN.	I
CAPÍTULO I. LAS CONTRIBUCIONES.	1
1.1. DEFINICIÓN Y NATURALEZA JURÍDICA DE LAS CONTRIBUCIONES.	1
1.2. ELEMENTOS DE LAS CONTRIBUCIONES.	7
1.2.1. SUJETOS.	8
1.2.2. OBJETO.	11
1.2.3. BASE GRAVABLE.	17
1.2.4. TASA, TARIFA Y TABLA.	21
1.2.5. ÉPOCA DE PAGO.	24
1.3. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS QUE CONSAGRA EL ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IV DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.	
1.3.1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.	28
1.3.2. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA Y	
1.3.3. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.	35
1.3.4. PRINCIPIO DE DESTINO AL GASTO PÚBLICO.	48
1.4. CLASIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES EN MATERIA FISCAL FEDERAL.	61
1.4.1. IMPUESTOS.	62
1.4.2. DERECHOS.	63
1.4.3. APORATAACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.	65
1.4.4. CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.	68
1.4.5. ACCESORIOS.	70
1.4.6. APROVECHAMIENTOS Y PRODUCTOS.	74
1.5. IMPUESTOS.	76
1.5.1. DEFINICIÓN.	76

1.5.2.	CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS.	79
1.5.2.1.	IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS.	80
1.5.2.2.	IMPUESTOS OBJETIVOS Y SUBJETIVOS.	83
1.5.2.3.	IMPUESTOS ESPECÍFICOS Y AD VALOREM.	85
1.5.2.4.	IMPUESTOS GENERALES Y ESPECIALES.	86
1.5.2.5.	IMPUESTOS CON FINES FISCALES Y EXTRAFISCALES.	86
1.5.3.	PRINCIPIOS TEÓRICOS DE LOS IMPUESTOS.	89
1.5.3.1.	PRINCIPIO TEÓRICO DE JUSTICIA.	90
1.5.3.2.	PRINCIPIO TEÓRICO DE CERTIDUMBRE.	91
1.5.3.3.	PRINCIPIO TEÓRICO DE COMODIDAD.	93
1.5.3.4.	PRINCIPIO TEÓRICO DE ECONOMÍA.	93
 CAPÍTULO II. ANTECEDENTES HISTÓRICOS EN MÉXICO DE LAS CONTRIBUCIONES.		 95
2.1.	ÉPOCA PREHISPÁNICA.	97
2.2.	ÉPOCA COLONIAL.	102
2.3.	ÉPOCA DE INDEPENDENCIA.	112
2.4.	EL PORFIRISMO.	119
2.5.	CONSTITUCIÓN DE 1917.	121
2.6.	HISTORIA DEL IMPUESTO AL ACTIVO.	123
 CAPÍTULO III. IMPUESTO AL ACTIVO.		 132
3.1.	SUJETOS DEL IMPUESTO AL ACTIVO.	133
3.1.1.	SUJETO ACTIVO.	134
3.1.1.1.	ESTADO FEDERAL (SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO Y SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA).	134
3.1.1.2.	ESTADOS DE LA REPÚBLICA MEXICANA CON SUSTENTO EN CONVENIOS DE COLABORACIÓN ADMINISTRATIVA.	136
3.1.2.	SUJETO PASIVO.	138
3.1.2.1.	PERSONAS FÍSICAS Y MORALES.	139
3.2.	OBJETO DEL IMPUESTO AL ACTIVO.	142

3.3. BASE GRAVABLE Y TASA DEL IMPUESTO AL ACTIVO.	149
3.4. ÉPOCA Y FORMA DE PAGO DEL IMPUESTO AL ACTIVO.	154
CAPÍTULO IV. ANÁLISIS DE LA VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA GENERADA POR LA REFORMA A LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO PARA EL EJERCICIO FISCAL DEL AÑO DOS MIL SIETE.	157
4.1. PROCEDIMIENTO PARA CALCULAR LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO AL ACTIVO VIGENTE AL 31 DE DICIEMBRE DEL AÑO 2006. (DISMINUCIÓN DE DEUDAS).	157
4.2. PROCEDIMIENTO PARA CALCULAR LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO AL ACTIVO VIGENTE DURANTE EL AÑO DOS MIL SIETE.	161
4.3. ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DEL PROCEDIMIENTO PARA CALCULAR LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO AL ACTIVO DURANTE EL AÑO DOS MIL SIETE.	165
4.3.1. VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.	165
4.3.2. VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.	191
4.4. PROPUESTAS.	205

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA

INTRODUCCIÓN.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como Ley Suprema en México, consagra en su contenido las garantías de los gobernados, entendiéndose por éstas para efectos del presente trabajo de investigación, como los límites que las Autoridades Administrativas en su potestad de imperio deben acatar al momento de emitir actos que repercuten en la vida jurídica de los gobernados.

De tal forma, que la Carta Magna establece diversas obligaciones que deben cumplirse como gobernados y a su vez, establece aquellas garantías que otorgan la certeza y seguridad de que el cúmulo de derechos concedidos por dicho ordenamiento jurídico serán resguardados por cada ente jurídico que participe en función de la actividad del Estado para el cual fue creado.

De esta forma, encontramos que en materia Fiscal Federal como tema prioritario para la Nación, se ha establecido el deber constitucional de que todo mexicano tendrá la obligación de cooperar para sufragar los gastos del Estado a través de diversas aportaciones y contraprestaciones que se estructuran para cumplir con la función que requiere las finanzas del país y dicha obligación estará protegida por aquellos principios constitucionales, que garanticen al gobernado la eficacia de su participación al momento de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estado, Distrito Federal o Municipio en que residan. Por lo que el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos fija esa obligación tributaria de contribuir al gasto público y a su vez establece los principios tributarios que garantizarán al gobernado que las contribuciones serán establecidas por el Legislador, de tal forma que no lesionen o deterioren los bienes jurídicamente tutelados de cada gobernado consignados en dicho ordenamiento Constitucional.

Ahora bien, de la lectura al artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal desprendemos los principios tributarios que servirán de parámetro y límite al Legislador Federal al momento de crear y establecer las contribuciones que ha de cubrir el gobernado por mandato constitucional, siendo éstos el Principio de Legalidad Tributaria, el Principio de

Proporcionalidad Tributaria, el Principio de Equidad Tributaria y el Principio de Destino al Gasto Público.

Del análisis respecto a la contemplación de dichos principios que realiza el Legislador Federal, se desprende la finalidad de elaborar el presente trabajo de investigación. Esto debido a que a través de la historia de la actividad hacendaria en México, nos hemos encontrado en múltiples ocasiones con la injustificada actividad legislativa que crea contribuciones que no cumplen con los principios constitucionales en materia tributaria antes mencionados, generando con ello diversos efectos negativos en los bienes jurídicamente tutelados de los gobernados, mismos efectos que son reflejados en la propia actividad financiera del Estado.

A modo de demostración, hemos considerado llevar a cabo el presente trabajo de investigación a través del análisis de una contribución Federal como lo es el Impuesto al Activo y la reforma sufrida a través de la derogación del artículo 5° de la Ley del Impuesto al Activo a través del Artículo Sexto del Decreto Legislativo por el que se Modifica, Adiciona y Deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Activo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día veintisiete de Diciembre del año dos mil seis, mismas que entraron en vigor el día primero de enero del año dos mil siete; y que a todas luces, muestra una violación a los principios constitucionales de Proporcionalidad y Equidad Tributaria.

Para comprender el tema de la violación constitucional generada por la última reforma sufrida a la Ley del Impuesto al Activo, consideramos necesario que expliquemos el inicio de la actividad hacendaria a nivel Federal en nuestro país, por lo que analizaremos las contribuciones clasificadas por el Código Fiscal de la Federación para contribuir al gasto público del Estado; asimismo, referiremos a la importancia de los impuestos como especie de contribución y como principal fuente de ingresos para el país, de tal forma que conozcamos la naturaleza jurídica del Impuesto al Activo, el cual guiará el análisis de nuestro tema de investigación, mismo que demostrará el quebranto jurídico en que incurre el Legislador Federal al violentar los principios constitucionales tributarios, específicamente el Principio de Proporcionalidad Tributaria y el Principio de Equidad Tributaria.

Es preciso resaltar que el Impuesto al Activo ha dejado de tener vigencia a partir del día primero de enero del año dos mil ocho, toda vez que la Ley relativa fue abrogada, así como también su Reglamento, las resoluciones y disposiciones de carácter general y las resoluciones a consultas, a través de la creación del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), teniendo como fundamento legal el propio Artículo Segundo Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, sin embargo ello no implica que los efectos inconstitucionales detectados en la Ley del Impuesto al Activo pierdan relevancia, ya que el contribuyente obligado estará sujeto a acreditar el debido cumplimiento de su obligación en materia de Impuesto al Activo por un periodo de cinco años posteriores a partir del momento de su causación por el Ejercicio Fiscal del año del año dos mil siete, en su caso a partir de la primera declaración provisional correspondiente al Ejercicio Fiscal del año dos mil siete hasta el año 2012, sea persona física o moral. Comprende el término de cinco años en virtud de que es el término legal concedido a las Autoridades Fiscales para que ejerzan sus facultades de comprobación previstas y reguladas por el propio Código Fiscal de la Federación vigente.

Bajo ese tenor, el presente trabajo de investigación tiene por objetivo demostrar las violaciones cometidas por el Legislador Federal a través de la reforma a la Ley del Impuesto al Activo que tuvieron vigencia durante el año dos mil siete; es decir, se demostrará como el Legislador Federal omitió considerar determinadas circunstancias en los sujetos pasivos del impuesto generando con ello que la Ley contemple violaciones a los principios tributarios de proporcionalidad y equidad tributarias y que los contribuyentes paguen de forma desproporcional el Impuesto al Activo a que están obligados además de que con dichas violaciones se genera un detrimento en la economía de los contribuyentes sujetos a dicho impuesto ya que estarán durante cinco años posteriores a su vigencia, obligados a comprobar el debido cumplimiento de la obligación fiscal que señala la Ley respectiva.

Esto es que, el instrumento jurídico denominado Ley del Impuesto al Activo y la reforma que se estudia, es un ejemplo de la labor cambiante que aplica el legislador Federal a un Ordenamiento Jurídico en Materia Fiscal que no cumple con los lineamientos que contemplan los principios de proporcionalidad y equidad tributaria.

Para comprender estas violaciones constitucionales, es necesario conocer que este impuesto tiene como objeto grabar el activo de las personas físicas y morales; es decir, se impone una obligación a las personas físicas y morales que adquieren bienes para cumplir el objeto de su actividad a través de cuantificar en cantidad líquida el valor de esos bienes al cual se le aplicará una tasa. Ahora bien, por mandato Constitucional dicho impuesto que deberán cubrir los sujetos pasivos, deberá consistir en la obligación de pagar una parte justa del valor de ese activo que sirva para el sostenimiento de los gastos del Estado.

Por lo que el presente trabajo de investigación demostrará que la modificación hecha por el Legislador Federal al procedimiento para calcular la base del Impuesto al Activo a la que ha de aplicarse la tasa determinada y que determinará la cantidad que a de pagar un contribuyente sujeto a dicho impuesto a partir del año dos mil siete, trajo consigo diversas violaciones a los Principio Tributarios que consagra el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de tal forma que atenta contra el sistema fiscal de México al grado de influir de manera negativa en la determinación, fiscalización y recaudación del Impuesto al Activo.

En concreto, con la derogación del artículo 5° de la Ley del Impuesto al Activo contenida en la reforma aludida, se estableció un procedimientos para determinar la base gravable del Impuesto al Activo, que no conserva el principio de proporcionalidad y equidad tributaria.

Es decir, los cambios efectuados por el Legislador Federal al procedimiento para obtener la base gravable del Impuesto al Activo resultan inconstitucionales ya que pretende asignar un procedimiento para la determinación de la base gravable de la contribución, sin atender a la capacidad contributiva real de los sujetos pasivos que adquieren sus activos a través de financiamiento.

Por lo que el propósito del presente trabajo de investigación es demostrar la violación constitucional generada por el Legislador Federal con la derogación del artículo 5° de la Ley del Impuesto al Activo, así como demostrar que con el procedimiento que se estableció a

través de la reforma, se grava una base del impuesto que resulta desproporcional con la capacidad contributiva real de los contribuyentes que adquirieron sus activos a través de financiamiento y que aún no terminan de pagar.

Por las razones anteriores, se propone la exposición del presente tema en Cuatro Capítulos que desglosan el tema de las contribuciones en México, así como la evidente falta en que incurren los legisladores federales al momento de crear contribuciones a través de leyes que no cumplen con los principios tributarios que consagra nuestra Carta Magna, demostrando dicha circunstancia a través del desarrollo y análisis de la violación constitucional que surgió por la modificación del procedimiento para determinar la base gravable para efecto de calcular el Impuesto al Activo que han de pagar los sujetos pasivos como contribuyentes de dicho impuesto.

En el Primer Capítulo del presente trabajo de investigación abordaremos el tema de las Contribuciones, desde su definición teórica y legal hasta desglosar sus elementos, características, principios tributarios que las rigen y clasificación legal de las mismas; asimismo, resaltaremos y detallaremos a los impuestos como forma de contribuir al gasto público del Estado y conoceremos los principios teóricos que rigen a los impuestos.

En el Segundo Capítulo afrontaremos la historia de las contribuciones en México y específicamente conoceremos la evolución del Impuesto al Activo desde su creación en el año de mil novecientos ochenta y nueve hasta que dejó de tener vigencia el primero de Enero del año dos mil ocho.

En el Tercer Capítulo abordaremos el tema del Impuesto al Activo de tal forma que conozcamos los elementos jurídicos que lo componen, tales como sujetos obligados, objeto, base gravable, tasa y época de pago; de tal forma que logremos demostrar en qué segmento es que consideramos se desprende una evidente violación constitucional generada por parte del Legislador Federal.

Y en el Cuarto Capítulo expondremos los argumentos que consideramos explican la violación cometida por la reforma fiscal en comento, para lo cual daremos a conocer el procedimiento para calcular la base gravable del Impuesto al Activo que operaba hasta antes del primero de Enero del año dos mil siete y en oposición, conoceremos el procedimiento para calcular la base gravable del Impuesto al Activo para el Ejercicio Fiscal del año dos mil siete, de tal forma que se observe y compruebe la falta de proporcionalidad y equidad tributaria que ostenta la Ley del Impuesto al Activo vigente en el año dos mil siete.

A nuestro juicio, no existe una justificación que soporte los resultados legislativos que se aprecian en la labor de crear y modificar leyes que crean contribuciones federales por parte del Legislador Federal y que resultan violatorias a los principios tributarios que consagra la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos ya que como en el caso que nos ocupa, el Impuesto al Activo vigente durante el año dos mil siete, resulta que contempla un procedimiento de cálculo que prevé la Ley respectiva, que resulta violatorio de los principios tributarios de proporcionalidad tributaria y equidad tributaria que consagra nuestra Carta Magna.

CAPÍTULO I. LAS CONTRIBUCIONES EN MÉXICO.

1.1. DEFINICIÓN Y NATURALEZA JURÍDICA DE LAS CONTRIBUCIONES.

Las contribuciones en México tienen un carácter eminentemente publicístico, toda vez que deriva de la actividad que realiza el Estado con el objeto de satisfacer las necesidades de uno de sus elementos esenciales; la población, para lo cual y con base en la evolución de la hacienda mexicana, tenemos que las contribuciones constituyen la forma efectiva de allegar al Estado de recursos y con ello lograr su existencia y la de los elementos que lo conforman y dicha actividad tributaria de recaudación de contribuciones constituye la principal fuente de ingresos para cubrir el presupuesto entre las formas o medios para obtener ingresos que el Estado percibe, ya sea por la administración de su patrimonio, o por la realización de gestiones de carácter privado.

Para tener una idea precisa, explicaremos la naturaleza jurídica de las contribuciones en el sistema tributario mexicano, así como precisaremos una definición con base en criterios que diversos doctrinarios y estudiosos han planteado sobre el tributo o la contribución.

Respecto la naturaleza jurídica de las contribuciones, encontramos que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos contempla en su artículo 31, fracción IV, lo siguiente:

“ARTICULO 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.”¹

De acuerdo a la transcripción anterior, las contribuciones derivan de la facultad impositiva del Estado para que los mexicanos sufragen los gastos públicos. Asimismo, este

¹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Vigésima Edición, Editorial Trillas, México, 2007.

precepto nos enuncia que tanto el Gobierno Federal como el de los Estados, estarán facultados para regular en materia tributaria; es decir, en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos por lo que corresponde a la creación de tributos, es dónde se precisarán las materias de competencia federal, las de competencia local y municipal en la creación de leyes y disposiciones fiscales.

Siendo así las cosas, tenemos que en materia fiscal federal, la Constitución Federal vigente prevé en su diverso artículo 73, fracción VII, lo siguiente:

“ARTÍCULO 73. El Congreso tiene facultad:

...

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

Ya en su fracción XXIX, del precepto legal en cita, se enuncian las áreas exclusivas para crear contribuciones por parte del Congreso de la Unión.²

Así mismo, el artículo 117, en sus fracciones III a VII y IX del citado ordenamiento legal, se refieren a las actividades fiscales que estarán prohibidas para los Estados, ya que de acuerdo al artículo 124 Constitucional, las facultades que no están expresamente concedidas a funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.³

²Para mayor abundamiento, procederemos a transcribir la fracción XXIX del artículo 73 de la Constitución Federal vigente.

Fracción XXIX. Para establecer contribuciones:

1. Sobre el comercio exterior;
2. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos cuarto y quinto del artículo 27;
3. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;
4. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y
5. Especiales sobre:
 - a) Energía eléctrica;
 - b) Producción y consumo de tabacos labrados;
 - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
 - d) Cerillos y fósforos;
 - e) Aguamiel y productos de su fermentación;
 - f) Explotación forestal; y
 - g) Producción y consumo de cerveza.

³Al respecto procederemos a transcribir el artículo 117 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente.

Artículo 117 de la Constitución Federal vigente. Los Estados no pueden, en ningún caso: ...

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

De la misma forma, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente en su artículo 118, fracción I, señala que en materia de contribuciones, no podrán los Estados, sin consentimiento del Congreso de la Unión, establecer derechos de tonelaje, ni de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre comercio exterior.

Respecto al Distrito Federal, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente, establece en su artículo 122, que los Poderes Federales, así como los órganos Ejecutivo, Legislativo y Judicial de carácter local, serán los encargados de gobernar en el Distrito Federal, siendo autoridades locales del mismo la Asamblea Legislativa, El Jefe de Gobierno del Distrito Federal y el Tribunal Superior de Justicia, siendo la Asamblea Legislativa el órgano representativo local del poder legislativo.⁴

Al respecto, el Poder Judicial de la Federación, se ha pronunciado a través de la jurisprudencia emitida por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 103-108, Sexta Parte, Página: 113, Séptima Época, que a continuación se transcribe:

IMPUESTOS. FACULTADES DE LA FEDERACIÓN Y DE LOS ESTADOS.

Conforme a nuestro sistema constitucional, en la forma en que ha sido interpretado por la jurisprudencia y por la doctrina, se debe entender que, en principio, hay concurrencia de facultades impositivas sobre las mismas fuentes, entre la Federación y los Estados. La Federación tiene facultades, conforme al artículo 73, fracción VII, de la Constitución

-
- IV. Grabar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio;
 - V. Prohibir ni grabar, directa ni indirectamente, la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera;
 - VI. Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos, o exija documentación que acompañe la mercancía;
 - VII. Expedir, ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuesto o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia. ...
 - IX. Gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice.

⁴ Veamos que el artículo 122, apartado C, base primera, fracción V, de la Citada Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente señala las facultades de la Asamblea Legislativa.

Federal, para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto. Y esta facultad, así otorgada en términos generales, no tiene cortapisas con respecto a impuestos directos e indirectos, ni respecto de actos celebrados en los Estados y regidos por sus leyes locales. En cambio, a los Estados si les está prohibido expresamente imponer impuestos al comercio exterior y del timbre, así como los demás gravámenes a que se contraen los artículos 117, 118 y 131 de la misma Constitución. Y en cuanto a las fuentes gravables a que se refiere la fracción XXIX del artículo 73, se ha entendido que se trata de impuestos que sólo puede imponer el Congreso de la Unión, pero en los que los Estados tienen derecho a participar en la proporción que dicho Congreso fije. Siendo de notarse que el hecho de que en ese Congreso estén representadas todas las entidades federativas puede, teóricamente, nivelar los intereses de la Federación y de los Estados.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 334/77. Manuel de la Garza Santos. 3 de noviembre de 1977. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.”

En conclusión, se puede observar que la Constitución Federal establece las bases para regir en materia fiscal al Distrito Federal, concediendo facultades a la Asamblea Legislativa local para crear disposiciones legales que rijan los ingresos y gastos del Distrito Federal, así como otorga la facultad de elaborar el Presupuesto de Egresos y la Ley de Ingresos del Distrito Federal y fija las bases para presentar la cuenta pública de cada año para su revisión y envío a la Asamblea Legislativa.

Ahora bien, el artículo 115 del mismo ordenamiento constitucional, establece en su fracción IV, las disposiciones para que los municipios administren su hacienda, así como la facultad de los Estados a través de la legislatura estatal respectiva, para establecer contribuciones y exenciones sobre la propiedad inmobiliaria y de ingresos provenientes de la prestación de servicios públicos que se celebren dentro de su circunscripción territorial.⁵

⁵ De esta forma procederemos a transcribir lo relativo a la forma de organización municipal en materia fiscal. Artículo 115 de la Constitución Federal. Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el Municipio Libre, conforme a las bases siguientes: ...

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

a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles. ...

Cabe resaltar que, en materia municipal, el órgano legislativo con facultad constitucional para establecer contribuciones locales, es la Poder Legislativo del Estado a que pertenezca dicho Municipio, y por lo que hace la contribuciones Federales, el órgano legislativo encargado de crear contribuciones federales, será el Congreso de la Unión, cuyas contribuciones se aplicarán en todo el territorio nacional.

Una vez comprendida la función legislativa por parte de la Federación, de los Estados, del Distrito Federal y de los Municipios para crear contribuciones federales, locales y municipales, procederemos a definir la contribución, que constituye la principal fuente de ingresos para sufragar las erogaciones de Estado. De esta manera, observamos que la Legislación Mexicana no contempla una definición en los textos legales de lo que sería contribución, únicamente el Código Fiscal de la Federación vigente, refiere a las contribuciones en su aspecto genérico, toda vez que expone en su artículo 2º, la clasificación legal de las contribuciones, dando una definición de las clases de contribuciones, por lo que atendiendo a dicha clasificación, tenemos a los impuestos, a las aportaciones de seguridad social, a las contribuciones de mejoras y a los derechos; clases de contribuciones que abordaremos con posterioridad.

Al respecto y en virtud de no contar con una definición legal de contribución, los doctrinarios y juristas se han dado a la tarea de considerar las características esenciales de las contribuciones y han aportado diversas definiciones; en consecuencia, encontramos que el

b) Las participaciones federales no limitaran la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones o subsidios en relación con las mismas. Las leyes estatales no establecerán exenciones o subsidios a favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones. Solo estarán exentos los bienes de dominio público de la Federación, de los Estados o los Municipios, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título, para fines administrativos o propósitos distintos a los de su jeto público.

Los Ayuntamientos, en el ámbito de su competencia, propondrán a las legislaturas estatales las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria.

Las legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los Municipios, revisarán y fiscalizarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles.

...

Maestro Hugo Carrasco Iriarte establece que la contribución: *“Es una carga unilateral establecida por la ley a los habitantes de un Estado, destinada a satisfacer el gasto público.”*⁶

El doctrinario Raúl Rodríguez RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Ob., Cit., P, manifiesta lo siguiente:

*“En opinión de Fonrouge, los tributos constituyen prestaciones obligatorias exigidas por el Estado, en virtud de su potestad de imperio, para atender sus necesidades y realizar sus fines políticos, económicos y sociales.”*⁷

Veamos que el Maestro Rodríguez Lobato al enunciar a Fonrouge, hace referencia respecto de la potestad de imperio del Estado, cuando Carrasco Iriarte lo menciona como la carga unilateral y además alude a que dicha carga deberá establecerse en la ley. Ambos autores reflejan el aspecto unilateral y coercitivo por parte del Estado para establecer contribuciones que sufraguen el gasto público.

Por su parte el jurista Giuliani Fonrouge manifiesta que: *“Tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma.”*⁸

Dicho autor expresa un elemento importante en su definición; esto es que sean *sujetos económicos* a quienes se les exija el cumplimiento de las prestaciones pecuniarias que establezca el propio Estado al cual pertenecen. Es decir, que las contribuciones son dirigidas para que la población que mantiene una actividad económica cubra dichos tributos, entendiendo como actividad económica todo acto que realicen sujetos mercantiles o no, que implique una actividad comercial por la cual obtenga determinado ingreso o utilidad.

⁶ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *“Diccionario de Derecho Fiscal”*, Editorial Oxford, México, 1998, Pág. 116.

⁷ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *“Derecho Fiscal”*, Segunda Edición, Editorial Oxford, México, 1998. Pág. 6.

⁸ GIULIANI FONROUGE, Carlos M., obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, *“Derecho Financiero”*, Volumen I, Sexta Edición, Editorial Depalma, México, 1997, Pág. 311.

Ahora bien, entendida la naturaleza jurídica de las contribuciones en el sistema fiscal mexicano, es necesario precisar a continuación los elementos que se contemplan en todas y cada una de las contribuciones descritas con anterioridad y que resultan ser aquellos componentes que debe contemplar el legislador al momento de su creación a través del proceso legislativo correspondiente.

1.2. ELEMENTOS DE LAS CONTRIBUCIONES.

De conformidad con el principio de legalidad tributaria que consagra el artículo 31 de la Constitución Federal vigente, conocemos que los Tributos deben estar contemplados y regulados por una ley y por esta razón es que los legisladores deberán contemplar los elementos que deberán satisfacer y contener cada una de las contribuciones en el instrumento legal que los establezca, de lo contrario, si una ley que crea una contribución y no contempla los elementos que debe contener toda contribución, estaría generando incertidumbre jurídica en el gobernado.

Sustentando lo anterior encontramos que los elementos tributarios están contemplados por el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación vigente, mismo que contempla que en materia fiscal, entre otras cosas, que son disposiciones que establecen obligaciones a cargo de los particulares, aquellas normas contemplen aspectos relativos a los sujetos, objeto, base, tasa y tarifa de la contribución que se pretende hacer cumplir de acuerdo a sus características y objetivos del tributo.⁹

Y por lo que corresponde al “hecho” como elemento de las contribuciones estudiaremos que el mismo lo encontramos previsto en el artículo 6° del Código Fiscal de la

⁹ Procederemos a transcribir el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación vigente y es como sigue:

De lo anterior, se transcribe el Artículo 5. “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, jeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicaran supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal”.

Federación vigente que establece lo siguiente: “*Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.*”¹⁰

En otras palabras, “*Los elementos de las contribuciones constituyen las partes esenciales o medulares de la obligación tributaria, ...*”¹¹, ya que constituyen los componentes jurídicos y prácticos que le dan vida y sustento a toda contribución, ya que a través de ellos, se puede conocer el momento en que surge la obligación fiscal, quienes son los sujetos obligados, el objeto del gravamen, la base para determinar su monto, la cuota, tasa o tarifa aplicable, así como la forma y el periodo en que han de pagarse.

1.2.1. SUJETOS.

Comenzaremos hablando del elemento “sujeto” como elemento de las contribuciones y que para diversos tratadistas como el Licenciado en Contaduría Arnulfo Sánchez Miranda, constituye un elemento de la relación tributaria, entendiendo a esta como “... *el vínculo jurídico que se establece entre un sujeto llamado activo (Estado), y otro sujeto llamado pasivo (contribuyente),...*”¹²

En concreto y adoptando la idea citada con anterioridad, tenemos que derivado de la relación que surge entre el Estado y el particular como causa directa de la actividad financiera respaldada por la propia Constitución Federal, existen diversos elementos que revisten dicha relación jurídica como los son los sujetos o personas que intervienen en el tributo.

*“Sujetos. Son aquellos que participan directamente en la relación tributaria, de las obligaciones y los derechos previstas en las leyes fiscales que de ésta nacen.”*¹³

¹⁰ Código Fiscal de la Federación, Editorial ISEF, México, dos mil siete.

¹¹ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, “*Derecho Fiscal Mexicano*”, Editorial Porrúa, Quinta Edición, México, 2006, Pág. 217.

¹² SÁNCHEZ MIRANDA, Arnulfo, “*Fiscal 1, Aplicación práctica del Código Fiscal*”, Primera Reimpresión, Editorial ECAFSA, México, 1999, Pág. 66.

¹³ Ídem.

De tal forma que los doctrinarios y estudiosos del derecho determinaron dos tipos de sujetos de los impuestos: el *sujeto activo* y el *sujeto pasivo*.

El *Sujeto Activo* es derivado de la facultad de imperio que ostenta el Estado y por ende, es quien constituye tal elemento ya que a través de diversos órganos e instituciones públicas es que se le faculta para llevar a cabo toda la gestión de los tributos a través de la aplicación de leyes tributarias y de la realización de gestiones de carácter administrativo.

El jurista Antonio Jiménez González lo expresa diciendo: “*En todo tributo debe distinguirse la presencia del Estado en su condición de sujeto acreedor o titular de un derecho de crédito y mediante el cual puede desplegar una acción encaminada al logro del pago de la deuda tributaria.*”¹⁴

De tal forma tenemos que en la organización del Estado Mexicano, los sujetos activos son: la Federación, las Entidades Locales (Estados y Distrito Federal) y los Municipios, ya que son los entes jurídicos que tienen la facultad de ejercer acciones de fiscalización y recaudación; cabe enfatizar que por lo que corresponde al Municipio, éste solo tendrá facultad de Administración y en su caso, de recaudación, toda vez que es la Entidad Federativa a la que corresponda crear las normas jurídicas que contemplen la creación y regulación de las contribuciones, tal y como se expresó en la capítulo de Contribuciones del presente trabajo de investigación.

El Doctrinario Gregorio Sánchez lo expresa de la siguiente forma:

“*Es necesario resaltar que el sujeto activo del impuesto debe diferenciarse de las entidades que ejercen la soberanía fiscal como son los poderes legislativos (federal, del Distrito Federal y estatales), por que la misma se traduce e la facultad impositiva o capacidad de establecer impuestos, en virtud de que la titularidad de la soberanía fiscal sólo puede recaer en el Poder Legislativo tato federal, del Distrito Federal y de las entidades federativas, y por lo que respecta a los municipios, las legislaturas de los*

¹⁴ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, “*Lecciones de Derecho Tributario*”, Novena Edición, Editorial Thomson, México, 2004, Pág. 51.

*Estados establecen contribuciones municipales de lo que se desprende que el municipio no es titular del Poder Fiscal, pero por el contrario, sí puede ser titular del crédito fiscal o posible sujeto activo del mismo.”*¹⁵

Ahora bien, de acuerdo con el Doctrinario Ernesto Flores Zavala, el *Sujeto Pasivo* “... es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto.”¹⁶ Es decir, el sujeto pasivo es el titular de la deuda que deberá pagarse al Estado para que éste satisfaga las necesidades de la población.

El jurista Gregorio Rodríguez Mejía hace referencia al Código Fiscal anterior al que hoy nos rige señalando que el impuesto: “...es obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.”¹⁷

Sin embargo, el mismo autor hace una observación al respecto ya que considera que, no necesariamente el sujeto pasivo es una persona o individuo, ya que es frecuente que la obligación de pagar contribuciones recaiga también en entidades que no tienen personalidad jurídica y que es suficiente con que dicho ente se coloque en cualquiera de las circunstancias que dan nacimiento a tal obligaciones, más aún cuando las propias personas físicas se convierten en sujetos pasivos por responsabilidad al sustituir al obligado inicial, por ejemplo; en los casos en los que se ha hecho la transmisión de un negocio, caso en el cual nace una responsabilidad al adquirente. Tal como lo manifiesta el autor Antonio Jiménez González diciendo:

*“La condición de sujeto deudor se puede asumir por deuda propia o por deuda ajena, en el primer caso se está en el caso del Sujeto Pasivo o Contribuyente, en el segundo ante los sujetos responsables solidarios o subsidiarios.”*¹⁸

¹⁵ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, Ob. Cit., Pág. 455.

¹⁶ FLORES ZAVALA, Ernesto, “*Finanzas Públicas Mexicanas*”, Décimo Octava Edición, Segunda Reimpresión, Editorial Porrúa, México, 1998, Pág. 55.

¹⁷ RODRÍGUEZ MEJÍA, Gregorio, “*Teoría General de las Contribuciones*”, Primera Edición, Editorial Porrúa, México, 1999, Pág. 6.

¹⁸ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, Ob. Cit., Pág. 52.

En este orden de ideas veamos que el Código Fiscal de la Federación vigente en su artículo 1º, señala como sujetos obligados a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes respectivas, a las personas físicas y morales y agrega en el segundo párrafo del mismo artículo, que la Federación queda obligada a pagar contribuciones solamente cuando las leyes así lo señalen.

En concreto, ya vimos que existen dos tipos de sujetos como elemento de toda contribución; el Sujeto Activo y el Sujeto Pasivo y que los mismos son determinados de la relación jurídica que se crea entre el Estado como entidad facultada por la potestad de imperio de establecer y cobrar los impuestos y por los gobernados que, por razones legales y principios constitucionales se encuentran obligados a cubrir los gastos públicos del Estado ya sea por la actualización de su conducta con el hecho generador del crédito fiscal y por la obligación de pagar el impuesto.

1.2.2. OBJETO.

De acuerdo con el Código Fiscal de la Federación vigente, el objeto constituye otro elemento de las contribuciones, el cual deberá ser contemplado por el legislador al momento de crear las Leyes que contemplen la existencia, cálculo y determinación de las contribuciones, por lo que en este capítulo es indispensable conocer la idea que expresan diversos autores al proporcionar una definición de objeto como elemento de las contribuciones.

El autor Arnulfo Sánchez Miranda, señala: “*Objeto es la realidad económica sujeta a imposición, es decir, lo que se grava...*”¹⁹

Para el tratadista Flores Zavala Ernesto, el objeto del impuesto “... *es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.*”²⁰; es decir, son aquellas circunstancias en virtud de las cuales una persona se convierte en obligado para pagar determinada contribución.

¹⁹ SÁNCHEZ MIRANDA, Arnulfo, Ob. Cit., Pág. 68.

²⁰ FLORES ZAVALA, Ernesto, “*Finanzas Públicas Mexicanas*”, Ob. Cit., Pág. 114.

Por su parte el jurista Narciso Sánchez Gómez, define el objeto de las contribuciones diciendo:

*“... es la materia, actividad o acto sobre la cual recae esa obligación, esto es, se trata de los hechos, operaciones, ingresos o riqueza generadora del tributo.”*²¹

Y posteriormente agrega: *“Prácticamente se refiere a la situación jurídica o de hecho que señala la ley como deudor de un impuesto, derecho, aportaciones de seguridad social o de mejoras, ... y esa circunstancia puede ser la percepción de un salario, de honorarios, la obtención de una herencia, de un premio, de utilidades, intereses, créditos, por la venta de bienes muebles o inmuebles, la asistencia técnica, profesional, por la fabricación de bienes, satisfactores o insumos, o por los beneficios o ventajas que nos brinda el Estado por los servicios públicos que presta a la colectividad o aprovechar y disfrutar sus bienes del dominio público.”*²²

Observemos que varios autores emplean como objeto de las contribuciones al hecho generador que propicia la obligación de los gobernados para convertirse en sujetos pasivos dentro de la relación jurídica que mantienen con el Estado.

Jiménez González dice al respecto: *“... siempre que nos colocamos en ciertos supuestos previstos por la ley como idóneos para hacer surgir la obligación de contribuir, nos convertimos en contribuyentes.”*²³

De la transcripción anterior, se entiende que el hecho generador como objeto de las contribuciones está constituido por un hecho definido por el legislador en el contenido de la ley, al cual el legislador le vincula una serie de consecuencias jurídicas tales como la existencia de la deuda tributaria a cargo de quien lleva a cabo tal hipótesis y a favor del acreedor (el Estado).

Por su parte, el tratadista Gregorio Sánchez León, establece lo siguiente:

²¹ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Ob. Cit., Pág. 219.

²² Ídem.

²³ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, Ob. Cit., Pág. 52.

“Es necesario aclarar que son diferentes tanto el objeto de la obligación fiscal, como el objeto del impuesto. El objeto de la obligación fiscal puede ser igual al objeto de la obligación civil como es: dar, hacer y no hacer.

...

*En cambio, el objeto del impuesto es la situación jurídica o de hecho gravada por la Ley Fiscal, o sea, el supuesto jurídico previsto en la norma fiscal como generador de la obligación tributaria cuando el contribuyente se coloca dentro del mismo; por que mientras no se ubica en el supuesto de la ley, la obligación no nace, mas sin embargo, el objeto del impuesto existe en la hipótesis de la norma jurídica, de ahí la independencia de ambos objetos y su necesaria distinción y separación.”*²⁴

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se ha manifestado al respecto, señalando la facultad del legislador para determinar el objeto de las contribuciones en el contenido mismo de las leyes y reglamentos que la regulan, para lo cual se emitieron las siguientes jurisprudencias:

“Octava Época

Instancia: Pleno

Fuente: Apéndice de 1995

Tomo: Tomo I, Parte SCJN

Tesis: 99

Página: 109

CONTRIBUCIONES, OBJETO DE LAS. EL LEGISLADOR TIENE LIBERTAD PARA FIJARLO, SIEMPRE QUE RESPETE LOS REQUISITOS QUE ESTABLECE EL ARTICULO 31, FRACCION IV, DE LA CONSTITUCIÓN. Es inexacto que el

artículo 31, fracción IV, de la Constitución, al otorgar al Estado el poder tributario, establezca que el objeto de las contribuciones quede limitado a los ingresos, utilidades o rendimientos de los contribuyentes, pues tan restringida interpretación no tiene sustento en esa norma constitucional, que otorga plena libertad al legislador para elegir el objeto tributario, con tal de que respete los principios de proporcionalidad, equidad y destino.

Octava Época:

Amparo en revisión 2679/89. Metro sistemas, S. A. 19 de septiembre de 1990. Por unanimidad de veinte votos se revoca la sentencia recurrida, por mayoría de diecinueve votos se resolvió negar el amparo en relación con el artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas; por mayoría de dieciséis votos se resolvió negar el amparo en

²⁴ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, Ob. Cit., Pág. 472.

relación con el artículo 6o.; y por mayoría de diecisiete votos se resolvió negar el amparo en relación con los artículos 7o. y 9o., y tercero y cuarto transitorios.

Séptima Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 199-204 Primera Parte

Página: 58

IMPUESTOS. SUS CARACTERES, FORMA CONTENIDO Y ALCANCES DEBEN CONSIGNARSE EN LA LEY. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República establece la necesidad de que las cargas tributarias para los gobernados se encuentren previstas en una ley, lo cual significa no sólo que el acto creador del impuesto deba emanar del Poder Legislativo, sino que se consigne de manera expresa en la ley que establece el tributo, los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria; esto es, los hechos imponible, los sujetos pasivos de la obligación, así como el objeto, la base y la cantidad de la prestación, de tal manera que a las autoridades exactoras no les quede ningún margen de discrecionalidad en cuanto a dichos elementos a fin de evitar arbitrariedades y lograr que sus funciones se constriñan a aplicar, en 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. Dicho en forma breve, la arbitrariedad de la imposición y la imprevisibilidad de las cargas tributarias son las que deben considerarse contrarias a la fracción IV del artículo 31 constitucional.

Amparo en revisión 6191/83. Jorge Correa M. y otra. 15 de octubre de 1985. Unanimidad de diecinueve votos. Ponente: Manuel Gutiérrez de Velasco.”

El hecho de sujetar la conducta del sujeto pasivo de la relación tributaria a la realización del hecho generador se convierte en una condicionante para que surja la obligación de pagar la contribución, ya que si no se efectúa la circunstancia descrita por el legislador al momento de crear la contribución, de ninguna forma se podría obligar a un gobernado a pagar la contraprestación. En concreto, tenemos que el hecho generador de las contribuciones es el conjunto de elementos necesarios para la producción de un efecto jurídico y tal efecto jurídico es en principio, la relación tributaria entre el particular y el Estado; y en segundo lugar, implica el nacimiento de la obligación por parte del particular de pagar la deuda generada a favor del Estado.

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, considera que el objeto de las contribuciones debe estar determinada con base en la capacidad económica del sujeto pasivo de dicha contribución, al respecto se transcribe el siguiente tesis aislada:

“Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: VIII, Diciembre de 1998

Tesis: P. LXXIX/98

Página: 241

CONTRIBUCIONES. LA POTESTAD PARA DETERMINAR SU OBJETO NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, SINO POR EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. La potestad tributaria implica para el Estado, a través de las autoridades legislativas competentes, la facultad de determinar el objeto de los tributos, involucrando cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo de capacidad contributiva, de ahí que uno de los principios que legitima la imposición de las contribuciones no es precisamente el de generalidad, sino el de la identificación de la capacidad contributiva de los gobernados, por lo que no existe obligación de contribuir si no existe la relativa capacidad contributiva, y consecuentemente, habrá de pagar más quien tiene una capacidad mayor, y menos el que la tiene en menor proporción; todo lo cual descarta la aplicación del principio de generalidad en la elección del objeto del tributo.

Amparo en revisión 2695/96. Inmobiliaria Firpo Fiesta Coapa, S.A. de C.V. y coags. 31 de agosto de 1998. Mayoría de diez votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Armando Cortés Galván.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el diecinueve de noviembre en curso, aprobó, con el número LXXIX/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.”

No difiere de esta idea el autor Arnulfo Sánchez Miranda, ya que establece que el *Objeto* de las contribuciones “... es la realidad económica sujeta a imposición, es decir, lo que se grava,...” y por hecho imponible dice que “...es aquella que hipotéticamente está previsto en la norma, que al realizarse genera la obligación tributaria.”²⁵

En el Código Fiscal de la Federación, se prevé en el artículo 6, párrafo primero, el hecho generador de las contribuciones, estableciendo que las mismas surgen en el momento en el que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas por las leyes fiscales vigentes.

²⁵ SÁNCHEZ MIRANDA, Arnulfo, Ob. Cit., Pág. 68.

Veamos que este precepto legal ya contempla un aspecto importante, el cual implica que el particular deberá realizar la conducta jurídica prevista por la ley o que su conducta implique el hecho que también es previsto por la legislación fiscal, y se agrega que dichos supuestos jurídicos y de hecho, deberán estar vigentes al momento de realizarse.²⁶

Por su parte el jurista Narciso Sánchez Gómez, define el objeto de las contribuciones diciendo que: “... es la materia, actividad o acto sobre la cual recae esa obligación, esto es, se trata de los hechos, operaciones, ingresos o riqueza generadora del tributo.”²⁷ Y posteriormente agrega: “Prácticamente se refiere a la situación jurídica o de hecho que señala la ley como deudor de un impuesto, derecho, aportaciones de seguridad social o de mejoras, ... y esa circunstancia puede ser la percepción de un salario, de honorarios, la obtención de una herencia, de un premio, de utilidades, intereses, créditos, por la venta de bienes muebles o inmuebles, la asistencia técnica, profesional, por la fabricación de bienes, satisfactores o insumos, o por los beneficios o ventajas que nos brinda el Estado por los servicios públicos que presta a la colectividad o aprovechar y disfrutar sus bienes del dominio público.”²⁸

En concreto, veamos que de acuerdo con las transcripciones anteriores, el objeto de las contribuciones y el hecho generador de las mismas, son ideas diferentes más no separadas, es decir, existe un vínculo entre ambos conceptos razón por la cual adoptamos la idea de los juristas Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez, quienes establecen lo siguiente:

“... el objeto, es la prestación del tributo, más no la circunstancia de hecho de la obligación. La prestación que debe pagar el sujeto pasivo de la obligación tributaria sustantiva es generalmente una cantidad de dinero o también en especie, cuando así lo determinen las leyes fiscales.”²⁹

El maestro Hugo Carrasco Iriarte separa la idea que expresan los estudiosos Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez de la de los juristas Arnulfo Sánchez Miranda y

²⁶ Para robustecer el dato anterior, se transcribe párrafo primero del artículo 6° del Código Fiscal de la Federación 2007.

Artículo 6° del Código Fiscal de la Federación.- Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

²⁷ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, “*Derecho Fiscal Mexicano*”, Editorial Porrúa, México, 2001, Pág. 219.

²⁸ Ídem.

²⁹ QUINTANA VALTIERRA Jesús y Jorge Rojas Yáñez, “*Derecho Tributario Mexicano*”, Cuarta Edición, Editorial Trillas, México, 1999, Pág. 84.

Ernesto Flores Zavala, toda vez que para dicho autor, uno es el objeto de la contribución y otro es el objeto de la obligación. Ya que señala como objeto de la contribución “... *la parte de la riqueza o de la realidad, que la ley recoge para efectos impositivos.*”; y como objeto de la Obligación precisa: “...*se entiende la prestación pecuniaria –ya que existen hoy pocos tributos en especie- que el sujeto pasivo de la obligación (el contribuyente) debe al Estado.*”³⁰

Por otro lado, el maestro Hugo Carrasco Iriarte comparte la definición del hecho generador del jurista Araujo Falcao, ya que tal autor define al hecho generador como “...*el hecho o conjunto de hechos o el estado de hecho, al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo.*”³¹

Es decir, con esta definición encontramos que se separan completamente los conceptos de objeto de las contribuciones, objeto de la obligación tributaria y hecho generador; sin embargo, al analizar la idea del maestro Hugo Carrasco Iriarte respecto al “hecho generador” en su obra “*Derecho Fiscal I*”, encontramos que coincide con los elementos que a continuación se enumeran que debemos identificar como característicos del “hecho generador”, los cuales son:

1.- Las situaciones jurídicas o de hecho deben estar contenidas en el texto de una ley.

2.- La circunstancia de condicionar el presupuesto de hecho para que se de el surgimiento de la obligación de pagar determinada contribución. Ya que en tanto que no ocurra el hecho descrito en la hipótesis normativa, la obligación queda en suspenso, esto es, su incidencia es condicionada a la realización de la hipótesis.

Veamos que en sí, no es el “hecho generador” el que crea o genere la obligación tributaria, sino es la propia ley, ya que el hecho generador es tan sólo el presupuesto material que el legislador establece para que se de origen a la relación tributaria entre el particular y el Estado así como para que surja la obligación de pagar dicha contribución.

³⁰ CARRASCO IRIARTE, Hugo, “*Diccionario de Derecho Fiscal*”, Ob. Cit., Pág. 353.

³¹ *Ibidem*, Pág. 273.

1.2.3. BASE GRAVABLE.

Otro elemento de las contribuciones es la base, la cual es definida por el jurista Ernesto Flores Zavala de la siguiente manera: *“Es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto...”*³²

Para el maestro Hugo Carrasco Iriarte la base de las contribuciones es *“...la cuantía sobre la que se determina éste a cargo de un sujeto, por ejemplo, el monto de la renta percibida, número de kilos producidos, etcétera.”*³³

Los autores Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez argumentan que *“... la base del tributo representa la evaluación de una porción de lo gravado por la ley, para poder determinar de forma concreta cuál será el gravamen al que el contribuyente estará sujeto.”*³⁴

Veamos que para el autor Arnulfo Sánchez Miranda, la base es: *“... la cantidad o monto a la cual se le aplica la cuota, tarifa o tabla, para determinar la contribución a pagar. Esta base se determina de acuerdo a lo que indica cada ley fiscal específica.”*³⁵

El jurista Antonio Jiménez González establece al respecto:

*“La base gravable es el valor numérico al que al aplicarle la tasa o alícuota da como resultado el monto del tributo a pagar, es por tanto la ley la que ha de definir en cada caso qué valor o proporción del elemento objetivo o material de cada hecho generador de la obligación tributaria deberá tomarse en consideración para que al aplicársele la tasa o alícuota dé el importe de la deuda tributaria.”*³⁶

³² FLORES ZAVALA, Ernesto, *“Finanzas Públicas Mexicanas”*, Ob. Cit., Pág. 114.

³³ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *“Diccionario de Derecho Fiscal”*, Ob. Cit., Pág. 53.

³⁴ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yáñez, *“Derecho Tributario Mexicano”*, Cuarta Edición, Editorial Trillas, México, 1999. Pág. 85.

³⁵ SÁNCHEZ MIRANDA, Arnulfo, Ob. Cit., Pág. 69.

³⁶ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, Ob. Cit., Pág. 203.

De las citas anteriores entendamos que se refieren a la base como los valores para medir el importe de la obligación fiscal o de las contribuciones; es decir, es la cantidad sobre la que se calcula el gravamen para cuantificar lo que se le va a pagar al fisco de acuerdo a los procedimientos y formas que establezcan las leyes que rigen a cada contribución.

El maestro Raúl Rodríguez Lobato, agrega que para determinar la base en los tributos que se calculan de manera objetiva: “...*toman en cuenta el peso, la medida, el volumen o el número de unidades de la mercancía gravada, la base no es un valor pecuniario, sino la unidad de peso, medida, volumen o cada unidad de mercancía.*”³⁷

Lo que manifiesta el autor Raúl Rodríguez Lobato al igual que el Maestro Hugo Carrasco Iriarte, es que la base constituye el elemento o unidad sobre la cual se va a calcular el impuesto que deberá pagar el contribuyente y que la base no siempre debe consistir en un valor pecuniario, sino que puede ser una unidad de peso, de medida, o de volumen o incluso una unidad de mercancía, cuando la contribución que se pretende gravar debe atender a sus características materiales por que así lo fijan las disposiciones legales que regulen la contribución que se pretende calcular.

Entendamos esto como que la base es la magnitud susceptible de expresión cuantitativa fijada por la ley, que mide alguna dimensión económica del hecho imponible a efecto de establecer, después de aplicar la tasa, la cuantía de la obligación tributaria.

Adoptaremos como conclusión la idea que expresa el doctrinario Antonio Jiménez González en su obra, “*Lecciones de Derecho Fiscal*”, toda vez que la define de la siguiente manera:

*“... no es otra cosa que aquella magnitud o valor al que se arriba por medio del procedimiento determinado para cada tributo por ley y al que al aplicarse la tasa, alícuota o porcentaje establecido también en la ley da como resultado el monto del tributo a pagar.”*³⁸

³⁷ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Ob. Cit., Pág. 124.

³⁸ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, Ob. Cit., Pág. 203.

Esto es, la base no es otra cosa sino el valor del objeto de la contribución que se debe considerar por parte del contribuyente al momento de efectuar el cálculo de lo que se ha de pagar por cada tributo, a través de un mecanismo o procedimiento que establezca la tasa o tarifa que deberá aplicarse o afectarse a dicho valor.

En suma, podemos decir que la base gravable debe integrarse en la ley por razones técnicas que implica la valoración de una diversidad de elementos respecto a la capacidad contributiva para que todos esos componentes estén estrictamente ligados a perfeccionar y lograr que se especifique y cuantifique correctamente en cada caso el grado de riqueza considerada al establecer una contribución. Así, cuanto más distante esté la base gravable de reflejar la efectiva participación del contribuyente en el hecho imponible, más lejos estará del principio de capacidad contributiva.

Posteriormente el citado autor manifiesta lo siguiente: *“Para estar en condiciones de fijar en cada caso el monto de la deuda tributaria es preciso saber qué proporción del elemento objetivo se tomará en consideración para ello, de no precisarse tal elemento no podría arribarse al conocimiento del monto del débito tributario y por ende no se estaría en aptitud de valorar si la carga a soportar responde a las exigencias de proporcionalidad y equidad.”*³⁹

Esta definición nos abre camino para adentrarnos al siguiente elemento de las contribuciones, ya que habla de la tasa como elemento que deberá influir en la base al momento de determinar la cuantía de lo que habrá de pagarse al fisco por concepto de determinada contribución que esté previamente regulada por la ley.

Por último podemos decir que este elemento está encaminado a lograr la justicia tributaria, dado que su destino será medir la intensidad con que se realiza el hecho imponible, ello como etapa indispensable para que el monto de la contribución se adecue a la capacidad contributiva relativa del sujeto pasivo de cada gravamen.

³⁹ Íbidem, Pág. 162.

1.2.4. TASA, TARIFA Y TABLA.

Una vez surgida la obligación de pago del tributo a cargo del contribuyente es necesario fijar en la legislación correspondiente a cada tributo, el monto de lo que haya de pagarse por tal concepto. Para ello será necesario aplicar a la base gravable estudiada con anterioridad, la magnitud porcentual que establezca la ley y dicha magnitud porcentual corresponde a la tasa.

Es decir, a efecto de que la base gravable dé un resultado concreto -cuota tributaria-, es indispensable vincularla a la tasa, la que constituye el elemento último y definitivo a aplicar para llegar a la cuantificación de la obligación tributaria.

En efecto y como se demostró en párrafos anteriores, la tasa corresponde a un elemento más de las contribuciones y ésta se aplica una vez determinada la base sobre la cual ha de calcularse el impuesto a cargo del contribuyente por haberse ubicado en la hipótesis prevista por el legislador, razón por la cual constituye un elemento importante de las contribuciones; asimismo, debemos tomar en cuenta que diversos autores contemplan como sinónimo a la tarifa y/o tabla por circunstancias analógicas, ya que es un elemento que se aplica a la base gravable al momento de determinar la contribución a cargo y; por su parte, autores como Ernesto Flores Zavala determina diversas definiciones para identificar este elemento.

Para empezar este análisis Retomaremos la opinión del estudioso Ernesto Flores Zavala, veamos que este define a la tasa de la siguiente manera *“Es la cantidad de dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en forma de porcentaje.”*⁴⁰

⁴⁰ FLORES ZAVALA, Ernesto, *“Finanzas Públicas Mexicanas”*, Ob. Cit., Pág. 105.

Ahora citaremos la definición del autor Arnulfo Sánchez Miranda quien dice que Tasa *“Es el porcentaje establecido en cada ley fiscal específica, que se aplica a la base, con el objeto de que el Estado reciba cierta cantidad de dinero por cada unidad tributaria,...”*.⁴¹

Por su parte, el doctrinario Narciso Sánchez Gómez, expresa lo siguiente:

*“La cuota o tarifa de las contribuciones, es la unidad o medida de donde se parte para cobrar el tributo, llamado también tipo de gravamen cuando se expresa en un tanto por ciento, un tanto al millar, por salario mínimo general, en una cantidad de dinero en concreto, y que puede darse mediante listas específicas o unidades para determinar el monto de la contribución partiendo de su base, la cual puede ser variable, diversificada, progresiva, fija, de derrama, en todos los casos debe buscarse el respeto a las garantías constitucionales de equidad y proporcionalidad.”*⁴²

Veamos que la opinión del autor citado en el párrafo anterior, toma como sinónimos el término cuota o tarifa, ya que en su definición pretende expresar los elementos de la tasa ya que dice es la unidad o medida de donde se parte para cobrar el tributo y agrega que puede darse mediante *listas específicas* o *unidades* para determinar el monto de la contribución partiendo de su base.

Al respecto, el doctrinario Gregorio Rodríguez Mejía, define a la cuota como la cantidad que debe cubrirse por cada unidad fiscal, posteriormente agrega que la cuota puede ser fija o progresiva, definiendo la cuota fija como *“... aquella que es igual por unidad sin importar el número de unidad de que se trate.”*⁴³ y la cuota progresiva la define diciendo: *“La progresividad de las cuotas puede ser directa o inversa; hay progresividad directa cuando la cuota aumenta a medida que aumenta la cantidad de unidades, y habrá progresividad inversa cuando la cuota aumenta o disminuye a medida que disminuye o aumenta el número de unidades.”*⁴⁴

Podemos citar como ejemplos de la cuota progresiva directa al Impuesto Sobre la Renta que se fijan diversos porcentajes para aplicarse sobre los excedentes que se señalan de

⁴¹ SÁNCHEZ MIRANDA, Arnulfo, Ob. Cit., Pág. 71.

⁴² SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Ob. Cit., Pág. 219.

⁴³ RODRÍGUEZ MEJÍA, Gregorio, Ob. Cit., Pág. 18.

⁴⁴ Íbidem, Pág. 18-19.

los ingresos, y dichos porcentajes aumentan cada renglón, según vaya siendo mayor el ingreso y la cuota progresiva indirecta la vemos en los impuestos por inversiones, en que a medida que es superior la inversión, el porcentaje de la cuota es inferior.

Ahora veamos que el tratadista Sergio Francisco de la Garza establece que “...*los elementos de la tarifa pueden variar en función de los componentes de la materia imponible y de la calidad del contribuyente,*...”⁴⁵

El autor antes citado, emplea el término tarifa para referirse al valor que ha de aplicarse a la base imponible para obtener el importe del tributo, esto es que no se refiere a la tasa para denominar al valor que se aplicará a la base, a pesar de que para el maestro Hugo Carrasco Iriarte la tarifa es: “*La lista de unidades y de cuotas correspondientes para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenece a la misma categoría.*”⁴⁶

Asimismo, para el estudioso Arnulfo Sánchez Miranda, la Tarifa constituye lo siguiente:

*“Por lo general son conjunto de columnas integradas por un límite superior, inferior, cuota fija y porcentaje, que a través de una serie de operaciones aritméticas (sobre la Base), determina el impuesto a cargo del sujeto pasivo.”*⁴⁷

Advirtamos como en esta definición, el estudioso Arnulfo Sánchez Miranda, define la tarifa tomando en cuenta los elementos o la forma en la que ésta se establece por la legislación aplicable, ya que habla de un límite superior, uno inferior, una cuota fija y un porcentaje, factores que deberán combinarse a través de operaciones aritméticas que se detallen para obtener así el monto que deberá cubrirse al Estado por cada contribución.

Por último, el mismo autor expresa que la tabla “...*por lo general está representada por dos columnas, un límite superior y otro inferior, o en su caso, una columna, en donde se ubica la base*

⁴⁵ DE LA GARZA, Sergio Francisco, “*Derecho Financiero Mexicano*”, Decimoctava Edición, Segunda reimpresión, Editorial Porrúa, México, 1999, Pág. 435.

⁴⁶ CARRASCO IRIRARTE, Hugo, “*Diccionario de Derecho Fiscal*”, Ob. Cit, Pág. 505.

⁴⁷ SÁNCHEZ MIRANDA, Arnulfo, Ob. Cit., Pág. 71.

o el resultado de un procedimiento derivado de la base, para determinar el impuesto, sin hacer ninguna operación aritmética.”⁴⁸

Veamos que este autor maneja la diferencia entre los conceptos tasa, tarifa y tabla de manera práctica para referirse al valor o porcentaje que ha de aplicarse a la base de las contribuciones ya que en la legislación fiscal efectivamente tal elemento se puede ver determinado a través de una tasa, tarifa o tabla. Y a efecto de generalizar las ideas expresadas en el presente tema consideraremos que cuando una cuota se expresa en porcentajes se le llama tasa en el texto legal.

Aquí es conveniente aclarar que el procedimiento para cuantificar la obligación tributaria no es igual en cada tipo de contribución, porque en algunos existe la llamada cuota fija (derechos y algunos impuestos de importación), en la que la cantidad a pagar esta determinada desde la ley; en cambio, hay otros casos en que esa cuota es variable (Impuesto al Valora Agregado, Impuesto al Activo o Impuesto Sobre la Renta), ya que se deben valorar varios elementos –hecho imponible, base gravable y tasa- para determinar el monto a enterar al fisco.

1.2.5. ÉPOCA DE PAGO.

Una vez comprendidos los elementos que determinan las contribuciones a cargo de las personas físicas o morales que se ubiquen en las hipótesis previstas por el legislador, es menester referirnos a la Época de Pago como elemento de las contribuciones, toda vez que de acuerdo a la legislación vigente en materia fiscal, tal como el Código Fiscal de la Federación, no se prevé la Época de pago como elemento de las contribuciones, más implica un detonante que genera diversas consecuencias por su incumplimiento.

Sin embargo, veamos que cada Ley que contempla y regula una contribución, va a establecer de forma precisa la época en que deberá de pagarse una contribución basándose en la forma de generarse la misma, ya que puede ser que un impuesto se cause de manera anual

⁴⁸ Íbidem., Pág. 73.

con la obligación de presentar pagos o declaraciones provisionales a cuenta de la anual, o que la contribución se genere de manera periódica como por ejemplo los Derechos por suministro de Agua, por lo que cada Legislación contemplara la forma y tiempo en que ha de cubrirse dicha contribución.

Para el maestro Raúl Rodríguez Lobato la época de pago de la obligación fiscal es “... *el plazo o momento establecido por la ley para que se satisfaga la obligación; por lo tanto, el pago debe hacerse dentro del plazo o en el momento que para ese efecto señala la ley.*”⁴⁹

El autor anterior hace referencia a la opinión del doctrinario Emilio Margáin al respecto del tema que nos ocupa, y dice que el Doctrinario Margáin establece que los créditos fiscales deben enterarse dentro del término que el legislador señala en la ley tributaria, el cual se establece no solo en razón de comodidad del causante, sino también en atención al momento en que mejor control pueda tener la hacienda pública del propio causante.

De acuerdo al Código Fiscal de la Federación vigente, veamos que en el artículo 6° se contempla que las contribuciones se pagarán en la fecha o durante el plazo que se señale en cada ley, asimismo se agrega que ante el supuesto de que no existe disposición expresa, el pago se efectuara a través de declaraciones ante las oficinas autorizadas en los siguientes plazos:

- 1.- Cuando la contribución se calcula por periodos, los contribuyentes u obligados al pago, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo fiscal;
- 2.- En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

En cuanto al numeral 1, podemos argumentar que ese momento de pago se refiere a los pagos provisionales que deben efectuar los contribuyentes a cuenta de

⁴⁹ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Ob. Cit., Pág. 125.

aquellos impuestos que se cause por periodos o ejercicios fiscales, tales como el Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto al Activo o el Impuesto al Valor Agregado.

Al respecto, el Doctrinario Gregorio Sánchez León, expresa:

*“El pago con el adjetivo “provisional”, significa el que se realiza con efecto interino, hecho interinamente, que temporalmente suple la falta de otro u otros pagos posteriores, o bien que se hace a cuenta del impuesto causado total definitivo; este último que por regla general corresponde a la terminación de un ejercicio del causante o bien al impuesto anual aplicable al contribuyente.”*⁵⁰

En concreto, la época de pago como elemento de la contribución, va a determinar el tiempo en que deberán enterarse y/o pagarse al fisco, el monto que resulte de llevar a cabo el procedimiento para calcular cada contribución, de tal forma que el Estado pueda disponer de lo pagado para llevar a cabo las funciones de Administración de Recursos de la Cuenta Pública y dicho elemento deberá ser establecido por el legislador atendiendo a la facultad constitucional.

1.3. PRINCIPIOS QUE CONSAGRA EL ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IV DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

Dado el carácter económico que algunos autores atribuyen a la actividad financiera del Estado y de acuerdo a la función rectora del mismo, es necesario tomar en consideración que en el Plan Nacional de Desarrollo a que hace referencia el artículo 25 Constitucional, las políticas fiscales deberán ir encaminadas a lograr el crecimiento económico sustentable. Satisfaciendo así, la demanda económica sostenible que requiere toda nación y México en especial, y así lograr continuando con el proceso de desarrollo, es por ello que a través de políticas fiscales, el país es como regula la captación de recursos para cubrir el gasto público del país y esa captación se logra a través de políticas y programas fiscales mediante un sistema de planeación basada en la democracia, tal como lo exige el artículo 26 de la Constitución Federal.

⁵⁰ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, Ob. Cit., Pág. 369.

En lo que se refiere a la actividad financiera, debemos entender que ésta deriva de la necesidad que tiene el Estado de cumplir con sus fines y objetivos y éste deberá realizarlos a través de acciones coordinadas con organismos públicos y privados, pero lo importante es saber que la actividad financiera del Estado comprende una serie de etapas que constituyen no solo la función recaudatoria de recursos para cubrir los gastos públicos, sino además deberá incluir la función administrativa y la aplicación de dichos recursos. Por lo tanto, tenemos que las etapas de referencia, los encontramos entre diversos criterios doctrinales, para lo cual retomaremos lo que señala el jurista Sergio Francisco de la Garza, en su obra Derecho Financiero Mexicano, al definir al Derecho Financiero y que a continuación se transcribe:

*“El Derecho Financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, a saber: en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado.”*⁵¹

Ahora bien, de esa actividad financiera vamos a encontrar que el elemento fiscal se encuadra en la etapa de establecimiento de tributos y recaudación de los mismos, lo que permitirá al legislador crear toda aquella contribución que cumpla con los requisitos a que se refiere el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, y así sufragar los gastos del Estado, necesarios para cumplir sus objetivos y fines para con la población.

Los tratadistas Francisco Ponce Gómez y Rodolfo Ponce Castillo, argumentan que: *“El ejercicio de la potestad tributaria y la actuación de las autoridades fiscales, están regidas por determinados lineamientos que tanto la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como cada una de las leyes fiscales establecen.”*⁵²

⁵¹ DE LA GARZA, Sergio Francisco, “Derecho Financiero Mexicano”, Ob. Cit., Pág. 7.

⁵² PONCE GÓMEZ, Francisco y Rodolfo Ponce Castillo, “Derecho Fiscal”, Décima Edición, Editorial Banca y Comercio, México, 2005, Pág. 5.

Esto es que, por muy poderosa que sea la potestad tributaria de la autoridad fiscal, no hay que pensar que por ello puede actuar a su libre albedrío, sino que debe ajustarse a diversas disposiciones constitucionales que contemplen diversas reglas legislativas y administrativas que deberán ser observadas por las autoridades fiscales.

En efecto, del estudio que se haga a la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución Federal antes transcrito, se desprende lo siguiente:

Veamos que existen tres principios fundamentales que todo tributo debe contener a saber:

1. Toda contribución debe estar destinada al gasto público de la Federación, de los Estados, del Distrito Federal y de los Municipios.
2. Las contribuciones deben ser proporcionales y equitativas.
3. Deben estar establecidas en una ley.

Esto es, el contenido del precepto en cita, expresa, primero, la obligación por parte de los mexicanos de proveer mediante prestaciones, los recursos necesarios para sufragar los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal, Estados o Municipios; así mismo, tenemos que señala aquellas directrices que deberán contemplar los órganos legislativos facultados constitucionalmente al momento de crear contribuciones que contengan los principios tributarios de referencia; así mismo, dicho precepto constituye en sí, una serie de garantías que hacen al gobernado sujeto de protección jurídica en el momento de sentirse afectados en sus intereses jurídicos por la violación a derechos consagrados por la Constitución Federal, por lo que el contribuyente podrá hacer valer diversos medios de defensa para salvaguardar su esfera jurídica conforme a lo que establezcan las leyes.

En razón de lo anterior, es necesario desarrollar cada uno de los principios tributarios a que nos referimos y a continuación hablaremos a cerca del principio de legalidad que exige el multicitado artículo 31, fracción IV de la Carta Magna.

1.3.1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.

El principio de legalidad en materia tributaria, se refiere por principio de cuentas, a la potestad constitucional que faculta a los poderes legislativos federales y locales para crear contribuciones y que como veremos posteriormente, dicha competencia podrá incluso, con aprobación del Congreso de la Unión, ampliarse al Poder Ejecutivo en materia de comercio exterior y bajo las condiciones que la propia Constitución Federal enuncia; así mismo, este principio se refiere a que las contribuciones deberán estar contempladas en una ley; es decir, que la ley deberá prever a la contribución en su texto normativo, así como deberá contemplar todos y cada unos de sus elementos, de tal manera que no provoque algún tipo de incertidumbre jurídica en el contribuyente al momento de ubicarse dentro de la hipótesis normativa de la misma o al momento de cumplir con la conducta que exija la propia ley.

Cabe precisar que será el legislador, quien habrá de elegir qué aspecto del hecho imponible será la materia de medición, pero esa elección debe respetar la capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

Tal afirmación ha sido establecida por la Suprema Corte de Justicia de a Nación a través de la siguiente jurisprudencia:

“Octava Época

Instancia: Cuarta Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: VIII, Noviembre de 1991

Tesis: 4a. XXXVI/91

Página: 69

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA DE. La exigencia de que los elementos esenciales de un tributo se consignen expresamente en la ley que lo establece, no llega al extremo de pretender la definición de los conceptos que utilice ni excluye la posibilidad de que la norma se interprete para averiguar su correcto alcance. Lo que prohíbe la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, es que la creación propiamente dicha del impuesto quede a cargo de una autoridad distinta del legislador, lo cual no acontece cuando en la ley aparecen determinados los elementos del tributo, requiriéndose únicamente de la interpretación para fijar su exacto sentido, puesto que interpretar la ley no equivale a crearla, sino nada más a desentrañar el sentido de la ya existente.

Amparo en revisión 827/91. Grupo Editorial Sefi, S.A. de C. V. 14 de octubre de 1991. Cinco votos. Ponente: José Antonio Llanos Duarte. Secretario: Abraham S. Marcos Valdés.”

El jurista Antonio Jiménez González establece lo siguiente: *“Dentro de esta primera perspectiva aparece la ley como uno de los componentes del denominado bloque de la juridicidad al lado de otros elementos normativos, tales como reglamentos, tratados internacionales, etc.,...”*⁵³

De igual manera los tratadistas Francisco Ponce Gómez y Rodolfo Ponce Castillo, señalan que: *“...no basta que el acto creador de las contribuciones emane de aquel poder que, conforme a la Constitución, tiene facultades para establecerlas, sino que se requiere su consignación en la ley.”*⁵⁴

La jurista Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz respecto al principio de legalidad tributaria manifiesta lo siguiente: *“La estructura normativa en materia fiscal se inicia a nivel constitucional. La Ley Fundamental otorga al Poder Legislativo la facultad de expedir leyes conforme a las cuales se obliga a pagar impuestos.”*⁵⁵

Observemos que la autora hace referencia a la importancia de la supremacía constitucional al establecer que la posibilidad de crear o establecer las contribuciones, deberá primero, estar contemplada por la Constitución Federal, mismo ordenamiento que deberá facultar expresamente al órgano legislativo federal y local para crear contribuciones que los mexicanos estaremos obligados a pagar.

Así mismo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha emitido un criterio de jurisdiccional al respecto, mismo que a continuación se transcribe:

“Séptima Época
Instancia: Pleno
Fuente: Apéndice de 1995
Tomo: Tomo I, Parte SCJN
Tesis: 168
Página 169

⁵³ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, Ob. Cit., Pág. 156.

⁵⁴ PONCE GÓMEZ, Francisco y Rodolfo Ponce Castillo, Ob. Cit., Pág. 5.

⁵⁵ CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz, *“Derecho Financiero”*, Editorial Mc Graw Hill, México, 1997, Pág. 15.

IMPUESTOS. PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN 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 la 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 informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sea 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 queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del estado puede realizar actos individuales que no estén previstos o 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 justificarseles.

Amparo en revisión 5333/75. Blance Meyerber de González. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 5464/75. Ignacion Rodríguez Treviño. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S.A. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.”

De la cita anterior podemos observar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación manifiesta efectivamente que, el principio de legalidad en materia fiscal implica que, para el cumplimiento de la obligación a que se refiere el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las contribuciones deberán estar contempladas en un texto normativo creado por órganos dotados de competencia por la misma Constitución; siendo así, tenemos que en atención a la naturaleza de las contribuciones, éstas deberán ser

reguladas por preceptos como lo es la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal respectivo, pero además, este máximo tribunal, establece que el contenido del texto normativo que de origen o regule una contribución deberá expresar los caracteres esenciales del impuesto, tales como la forma, el contenido y alcance de la obligación tributaria, con el objetivo de asegurar la certidumbre en el gobernado y que no exista la posibilidad de que las autoridades administrativas o cualquier otra autoridad, regulen de manera arbitraria lo que no llegase a contemplar la ley.

Sustenta lo anterior la siguiente tesis emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Apéndice del Semanario Judicial de la Federación de 1995, Tomo I, Parte Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tesis 162, de la Séptima Época, y que a la letra dice:

“IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.

Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”, no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por 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, no para el cobro de impuestos imprevisibles 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.

Amparo en revisión 331/76. María de los Ángeles Prendes de Vera. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.”

El jurista Ernesto Flores Zavala agrega:

“Debemos distinguir la Ley de Ingresos, de las leyes reglamentarias de cada renglón de la Ley de Ingresos. La Ley de Ingresos contiene únicamente una enumeración de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos que puede percibir una entidad pública. Las leyes reglamentarias de cada impuesto señalan los elementos esenciales:

*objeto, sujeto, cuota, procedimiento de determinación, etc. De manera que es indispensable la existencia de las leyes reglamentaria para que pueda percibirse el ingreso.”*⁵⁶

Veamos que el autor expresa correctamente la intención del legislador al elaborar la Ley del Ingresos, en cuyo ordenamiento deberán enumerarse los ingresos y en ellos, las contribuciones a pagar por los gobernados para satisfacer los gastos públicos; sin embargo, le corresponderá a los legisladores al momento de regular cada contribución, establecer la forma en que deberá de generarse la obligación tributaria, su procedimiento de calculo, su forma de pago, etcétera.

Conforme a lo anterior, podemos afirmar que el principio de legalidad en materia tributaria implica la facultad constitucional que se otorga a los órganos legislativos competentes para crear contribuciones federales, locales y municipales, mismas que deberán enumerarse primeramente en la Ley de Ingresos de la Federación del ejercicio fiscal que corresponda y así crear la ley que regulará cada contribución atendiendo a sus elementos y satisfaciendo los principios tributarios que consagra el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.

Sirve de sustento a lo anterior, el siguiente criterio jurisprudencial emitido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que a continuación se transcribe:

Séptima Época

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 64 Primera Parte

Página: 72

LEYES DE INGRESOS. PUEDEN ESTABLECER IMPUESTOS CON TODOS SUS ELEMENTOS. Aunque efectivamente la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia ha declarado que las leyes de ingresos son sólo un catálogo, ello no implica prohibición para que en la misma ley de ingresos se establezca el impuesto con todos sus elementos. Así, se puede prevenir en las mencionadas leyes quienes son los causantes, la cuota, el hecho impositivo y otros elementos que sean necesarios para que quede determinado el impuesto.

⁵⁶ FLORES ZAVALA, Ernesto, “*Finanzas Públicas Mexicanas*”, Ob. Cit., Pág. 212 y 213.

Amparo en revisión 1048/69. Cía. Mexicana de Gas Combustible, S.A. 3 de abril de 1974. Unanimidad de quince votos. Ponente: Rafael Rojina Villegas.

Ahora bien, veamos que no obstante las atribuciones con que cuenta el Congreso de la Unión para crear contribuciones, al igual que las Legislaturas de los Estados con los alcances y límites precisados en párrafos anteriores, tenemos lo que llaman los doctrinarios Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez, “...*excepción al principio de legalidad y que establece la propia Constitución en lo que se refiere al aspecto formal del principio.*”⁵⁷

La excepción a que hace referencia la cita anterior, se refiere a que existe la posibilidad de que el Presidente de la República, con aprobación del Congreso de la Unión y con el único fin de proteger la economía y la producción nacional, o beneficiar a los mismos, podrá modificar o suprimir cuotas y disposiciones en materia de comercio exterior, cuando lo estime urgente; esto, con fundamento en el artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.⁵⁸

Igualmente lo señalan Francisco Ponce Gómez y Rodolfo Ponce Castillo, diciendo: “*Sólo en dos casos el Poder Ejecutivo podrá expedir leyes cuando se trata de facultades extraordinarias para legislar, primero, si el país se encuentra en las situaciones previstas en el art. 29 constitucional,...* y, *segundo, cuando el país esté en situaciones que afecten su economía, conforme al art. 131 constitucional.*”⁵⁹

⁵⁷ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yáñez, Ob. Cit., Pág. 75.

⁵⁸ Al respecto procederemos a transcribir el artículo 131 Constitucional. “Artículo 131 de la Constitución Federal. Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aún prohibir, por motivos de seguridad de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar, en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117.

El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.”

⁵⁹ PONCE GÓMEZ, Francisco y Rodolfo Ponce Castillo, Ob. Cit. Pág. 7.

Esto es, y como lo manifiestan los maestros Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez que, de no estar consagrada esta excepción por la Constitución Federal, el Presidente de la República no podría alterar las cuotas de los impuestos de importación o de exportación y mucho menos crear disposiciones que regulen la importación y exportación de mercancías; sin embargo, se concede en caso urgente al Presidente de la República posibilidades legislativas en el aspecto formal, que deberán ser autorizadas y revisadas por el mismo Congreso de la Unión.

Por su parte el jurisconsulto Ernesto Flores Zavala, en su obra “Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas”, hace referencia a los principios en cuestión como limitaciones constitucionales del poder tributario y que a dichas limitaciones se les da el carácter de garantías individuales o derechos subjetivos públicos; y a manera de soporte para robustecer lo que hemos venido señalando veamos que, respecto el principio de legalidad señala lo siguiente:

“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 imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa.”⁶⁰

Por último, aludimos la opinión del maestro Hugo Carrasco Iriarte, en su obra “Derecho Fiscal I”, quien establece que el principio de legalidad tributaria:

“Consiste en que ninguna autoridad fiscal puede emitir un acto o resolución, que no sea conforme a una ley expedida con anterioridad. Es decir que los agentes fiscales sólo pueden hacer lo que la ley les permite.”⁶¹

⁶⁰ FLORES ZAVALA, Ernesto, “Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas”, Trigésima Edición, Editorial Porrúa, México, 1993, Pág. 266.

⁶¹ CARRASCO IRIARTE, Hugo, “Derecho Fiscal I”, Quinta Edición, Editorial IURE, Editores, México, 2005, Pág. 31.

1.3.2. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

La proporcionalidad y equidad tributarias son principios que la mayoría de doctrinarios y estudiosos han abordado de manera conjunta para su estudio y consideración en la elaboración de contribuciones, por lo que a continuación procederemos a explicar dichos principios y su importancia a la hora de crear o aplicar las contribuciones a que se refiere el citado artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Así, tenemos que el jurista Ernesto Zavala Flores en su obra “Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas”, señala el antecedente de los principios de proporcionalidad y equidad en las contribuciones, y manifiesta que: *“Los antecedentes de esta garantía se han hecho remontar hasta la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa, que en su numeral 13 dispone que “...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 los ciudadanos en razón de sus facultades.”*⁶²

Veamos que dicho antecedente nos habla de una contribución que deberá ser proporcional entre los ciudadanos, en atención a sus facultades. El siguiente antecedente lo señalan los juristas Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez, diciendo: *“Por otro lado, la Constitución de Cádiz en su artículo 339 estableció que las contribuciones se repartirán entre todos los españoles en proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno.”*⁶³

Posteriormente, y de acuerdo con el doctrinario Ernesto Flores Zavala, en México independiente, aparece contemplado por primera vez dichos principios tributarios, en el Reglamento Constitucional Político del Imperio Mexicano de 10 de enero de 1822, en su numeral 15, estableciendo que todos los habitantes del imperio deben contribuir, a cubrir las exigencias del Estado en razón de sus proporciones. Veamos que para el régimen independiente de México, ya se contempla el límite territorial para contribuir sólo en la demarcación territorial en que residan los gobernados, además se señala que será para cubrir

⁶² FLORES ZAVALA, Ernesto, “Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas”, Ob. Cit., Pág. 269.

⁶³ QUINTANA VALTIERRA, Jesús, y Jorge Rojas Yáñez, Ob. Cit., Pág. 76.

las exacciones del Estado, pero retoma de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano y de la Constitución de Cádiz de 1812, el elemento proporcional para que los contribuyentes cubran dichas cargas en consideración a sus capacidades.

Ya en la Constitución de 1857, establecía que la obligación de contribuir debía realizarse de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Como podemos observar este texto legislativo ya contenía redacción similar a la que actualmente nos rige.

Por su parte la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió la siguiente jurisprudencia identificada con el Número: 3a./J. 4/91, emitida por la Tercera Sala, misma que es visible en el Semanario Judicial de la Federación, en el Tomo: VII, de VII, Febrero de 1991, Página 60, de la Época Octava, que a la letra establece:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES.

La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV de artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Amparo en revisión 3098/89. Equipos y Sistemas para la Empresa, S.A. de C.V. 13 de agosto de 1990. Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Sergio Novales Castro.

Amparo en revisión 2825/88. Sanko Industrial, S.A. de C.V. 8 de octubre de 1990. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull.

Amparo en revisión 3813/89. María Rocío Blandina Villa Mendoza. 8 de octubre de 1990. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull.

Amparo en revisión 1825/89. Rectificaciones Marina, S.A. de C.V. 23 de noviembre de 1990. Cinco votos. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull.

Amparo en revisión 1539/90. María del Rosario Cachafeiro García. 13 de diciembre de 1990. Cinco votos. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull.

Tesis de Jurisprudencia 4/91 aprobada por la Tercera Sala de este alto Tribunal en sesión privada celebrada el catorce de enero de mil novecientos noventa y uno. Cinco votos de los señores ministros: Presidente Salvador Rocha Díaz, Mariano Azuela Güitrón, Sergio Hugo Chapital Gutiérrez, Ignacio Magaña Cárdenas y José Antonio Llanos Duarte.

Sin embargo, contrario al criterio jurisprudencial transcrito, veamos que el jurista Ernesto Flores Zavala sostiene la idea de considerar dichos principios de manera conjunta, toda vez que de su unión deriva el principio de justicia tributaria y lo manifiesta de la siguiente manera: *“Creemos que no es posible separar las dos palabras, sino interpretar la expresión “proporcional y equitativa” como significando justicia; lo que el constituyente pretendió expresar, fue que los impuestos sean justos.”*⁶⁴

El maestro Hugo Carrasco Iriarte, señala al respecto que: *“Se puede afirmar que si los estudiosos del derecho fiscal no tienen un concepto homogéneo en relación con lo que se debe entender por la equidad y proporcionalidad a que se refiere el art. 31, fracc. IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, hay coincidencia en la mayoría de ellas en cuanto a que ese mandato constitucional prevé la justicia tributaria.”*⁶⁵

Por su parte el tratadista Carlos Giuliani Fonrouge, en su obra *“Derecho Financiero”*, al sostener su idea de considerar a la proporcionalidad y a la equidad como conceptos separados, veamos que respecto a la equidad manifiesta: *“... que sea equitativo, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación jurídica.”*⁶⁶

Margáin Manautou también considera que *“...son dos conceptos y no uno sólo los que contienen las palabras ‘proporcional y equitativa.’* Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativo, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.⁶⁷

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha emitido una jurisprudencia en la cual señala que la proporcionalidad radica medularmente en que los mexicanos deberán contribuir para los gastos públicos como lo exige el diverso artículo 31, fracción IV, de la Constitución

⁶⁴ FLORES ZAVALA, Ernesto, *“Finanzas Públicas Mexicanas”*, Ob. Cit., Pág. 211.

⁶⁵ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *“Diccionario de Derecho Fiscal”*, Ob. Cit., Pág. 415.

⁶⁶ GIULIANI FONROUGE, Carlos M., Ob. Cit., Pág. 272.

⁶⁷ El doctrinario Flores Zavala, en su obra *“Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas”*, cita en sus páginas 272 y 273, al jurista Margáin Manautou, en la forma referida en el presente trabajo.

Federal, en proporción a su capacidad económica, con el objetivo de que la contribución prevea tarifas progresivas en función a los ingresos que perciban los contribuyentes para que la aportación no sea igual entre sujetos que tengan diferente capacidad contributiva. Y respecto a la equidad señala que ésta implica la igualdad de sujetos pasivos, por lo que deberán recibir un tratamiento idéntico en el momento de ubicarse en la hipótesis normativa que señala la Ley, de tal manera que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo regula.

A continuación se transcribe la jurisprudencia que nos apoya y que se refiere al principio de proporcionalidad y equidad en materia tributaria:

“Séptima Época

Instancia: Pleno

Fuente. Apéndice 1917-1985

Páginas: 190-191

Parte: SCJN

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV CONSTITUCIONAL. El art. 31, fracc. 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 cualitativa 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. 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 con 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.

Amparo en Revisión 5554/83. Compañía Cerillera “La Central”, S. A., mayoría de 14 votos.

Amparo en Revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S. C., mayoría de 16 votos.

Amparo en Revisión 441/83. Cerillos y Fósforos “La Imperial”, S. A., mayoría de 14 votos.

Amparo en Revisión 3449/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S. A., mayoría de 14 votos.

Amparo en Revisión 5413/83. Fábrica De Loza “El Ánfora”, S. A., mayoría de 15 votos.”

Del mismo modo, el doctrinario Hugo Carrasco Iriarte en su obra “*Derecho Fiscal I*”, emplea este principio como principio de capacidad contributiva, y cita a Francisco José de Andrea Sánchez y Juan José Ris Estavillo, quienes establecen que la capacidad contributiva “...implica el establecimiento de contribuciones según la posibilidad económica de cada individuo, determinándose esta última principalmente con base en el ingreso de la persona.”⁶⁸

El doctrinario Ernesto Flores Zavala señala que este principio no es sino el principio de justicia de Adam Smith, conforme al cual los súbditos de un Estado deben contribuir a su sostenimiento mediante el pago de tributos que se establezcan en función de su capacidad económica que actualmente denominamos capacidad contributiva.⁶⁹ Toda vez que como lo señala el mismo autor: “*El Estado sólo debe de imponer el sacrificio mínimo a los particulares, el indispensable para cubrir el presupuesto.*”⁷⁰

Sobre la proporcionalidad, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, emite la siguiente tesis de jurisprudencia que señala que ésta resuelve respecto asuntos relativos al Impuesto Sobre la Renta, que los contribuyentes deberán cubrir los gastos públicos en función de su utilidad o capacidad económica, aportando una parte justa de sus rendimientos a través de tasas progresivas. Y en caso de que sean tributos cuya naturaleza sea especial, sean diversas, el principio deberá involucrarse atendiendo los rasgos y caracteres de cada tributo.

⁶⁸ CARRASCO IRIARTE, Hugo, cita en su obra “*Derecho Fiscal I*”, a Francisco José de Andrea Sánchez y Juan José Robis Estavillo, “*Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada*”, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM y Procuraduría General de la República, México, 1994, Pág. 156.

⁶⁹ Respecto esta cita cabe señalar que es el jurista Raúl Rodríguez Lobato quien refiere a la Opinión del autor Ernesto Flores Zavala en su obra “*Derecho Fiscal*”.

⁷⁰ El maestro Hugo Carrasco Iriarte, en su “*Diccionario de Derecho Fiscal*”, cita al doctrinario Ernesto Flores Zavala, para definir el principio de proporcionalidad y equidad tributaria.

“Octava Época

Instancia: Pleno

Fuente: Apéndice de 1995

Tomo: Tomo I, Parte SCJN

Tesis: 273

Página: 255

PROPORCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES. DEBE DETERMINARSE ANALIZANDO LAS CARACTERÍSTICAS PARTICULARES DE CADA UNA.

La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver asuntos relativos al impuesto sobre la renta, ha establecido que el principio de proporcionalidad consiste en que cada causante contribuya a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, y añade que ese objetivo se cumple fijando tasas progresivas. Sin embargo, tratándose de tributos distintos del impuesto sobre la renta, no puede regir el mismo criterio para establecer su proporcionalidad, pues este principio debe determinarse analizando la naturaleza y características especiales de cada tributo.

Octava Época:

Amparo en revisión 1717/88. Constructora Maple, S. A. de C. V. 5 de septiembre de 1989. Mayoría de diecisiete votos.

Amparo en revisión 2286/88. Johnson and Johnson de México, S. A. de C. V. 5 de septiembre de 1989. Mayoría de diecisiete votos.

Amparo en revisión 2384/88. Cámara Nacional de la Industria Editorial Mexicana. 5 de septiembre de 1989. Mayoría de diecisiete votos.”

En el mismo sentido el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado a través de la Tesis de Jurisprudencia: P./J. 109/99, de la Novena Época, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X de Noviembre de 1999, Página: 2, que a la letra dice:

“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.

Amparo en revisión 1113/95. Servitum de México, S.A. de C.V. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Luz Cueto Martínez.

Amparo en revisión 2945/97. Inmobiliaria Hotelera El Presidente Chapultepec, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Humberto Román Palacios; en su ausencia hizo suyo el proyecto Juan N. Silva Meza. Secretario: Tereso Ramos Hernández.

Amparo en revisión 2269/98. Arrendamientos Comerciales de la Frontera, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Mariana Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 69/98. Hotelera Inmobiliaria de Monclova, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Mayoría de ocho votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Andrés Pérez Lozano.

Amparo en revisión 2482/96. Inmobiliaria Bulevares, S.C. y coags. 9 de febrero de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 109/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve.”

Respecto el principio de equidad tributaria, en su carácter individual y una vez comprendido su importancia como mandato constitucional para que las contribuciones sean proporcionales y equitativas, nos vemos en la necesidad de analizar las características que revisten a una contribución para que esta sea equitativa, de tal forma podemos señalar la Jurisprudencia contenida en la tesis P./J.41/97, página 43, Tomo V, junio de 1997, Novena Época, del Pleno del Semanario Judicial de la Federación, en donde se establecen sus elementos, misma que procederemos a transcribir a continuación:

“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.

Amparo en revisión 321/92. Pyosa, S. A. de C. V. 4 de junio de 1996. Mayoría de ocho votos; unanimidad en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Constancio Carrasco Daza.

Amparo en revisión 1243/93. Multibanco Comermex, S. A. 9 de enero de 1997. Once votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Rosalba Becerril Velázquez.

Amparo en revisión 1215/94. Sociedad de Autores de Obras Fotográficas, Sociedad de Autores de Interés Público. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Manuel Rojas Fonseca.”

Del mismo modo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se pronunció a través de diversos criterios de jurisprudencia, mismos que se transcriben a continuación:

“Quinta Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: CXXIV

Página: 182

IMPUESTO, EQUIDAD DEL. Por impuesto equitativo debe entenderse aquel que es causado en una forma igual por las personas que se encuentran dentro de una misma situación jurídica; en otras palabras, si el legislador estimó que la utilidad o ganancia que produzcan determinados actos jurídicos debe causar determinado gravamen, éste ha de ser establecido para todas las personas que realicen dichos actos y no para un solo grupo de tales personas, es decir, que sea de obligatoriedad general.

Tomo CXXIV, página 1536. Índice Alfabético. Amparo en revisión 3247/54. Inmuebles América, S. A. de C. V. 16 de junio de 1955. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Alfonso Francisco Ramírez. Ponente: Franco Carreño.

Tomo CXXIV, página 1536. Índice Alfabético. Amparo en revisión 3252/54. Inmobiliaria Comercial, S. A. 9 de mayo de 1955. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Nicéforo Guerrero. Ponente: José Rivera Pérez Campos.

Quinta Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: CXXIV

Página: 183

IMPUESTO EQUIDAD DEL. La generalidad de una ley se constituye por aplicarse a un indeterminado número de sujetos en quienes concurren los supuestos objetivos de aquélla, con independencia de supuestos puramente subjetivos, como lo son los referentes a la calidad, condición y forma jurídica, o estatuto personal de los obligados. Y al no ser general, el impuesto tampoco resulta equitativo.

Tomo CXXIV, página 1536. Índice Alfabético. Amparo en revisión 3247/54. Inmuebles América, S. A. de C. V. 16 de junio de 1955. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Alfonso Francisco Ramírez. Ponente: Franco Carreño.

Tomo CXXIV, página 1536. Índice Alfabético. Amparo en revisión 3252/54. Inmobiliaria Comercial, S. A. 9 de mayo de 1955. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Nicéforo Guerrero. Ponente: José Rivera Pérez Campos.

Quinta Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: CXX

Página: 651

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS IMPUESTOS. Para establecer la existencia de desproporcionada o inequitativa calidad de un impuesto no es conducente alegar la multiplicidad de impuestos que pague la parte afectada, ni aducir en comparación con otro grupo de causantes que estos son favorecidos por la diferencia, máxime si el quejoso no afirma que la carga fiscal haga incosteable su actividad sino simplemente que la coloca en situación de desigualdad o de indebida concurrencia mercantil, cuestión que no corresponde resolver al Poder Judicial de la Federación.

Amparo administrativo en revisión 1785/49. Compañía Mexicana de Hielo Seco, S. A. 7 de mayo de 1954. Mayoría de tres votos. Disidentes: Octavio Mendoza González y Alfonso Francisco Ramírez. Relator: Franco Carreño.

Quinta Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: CXIX

Página: 3354

IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS. Si el impuesto no gravita sobre nadie con detrimento de sus intereses particulares sino que establece equilibrio y proporcionalidad entre las fuentes de que procede, sin que altere o modifique el régimen de la propiedad privada, debe considerarse legítimo y no viola el precepto fundamental contenido en el artículo 31 de la Constitución.

Amparo administrativo en revisión 3219/51. Margarita Portillo y coags. 1o. de febrero de 1954. Unanimidad de cinco votos. Ponente: Alfonso Francisco Ramírez.”

Esto es que, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de equidad radica en la igualdad jurídica ante la ley tributaria de todos los sujetos pasivos de

un mismo tributo, quienes deberán recibir un tratamiento idéntico cuando estos se encuentren en situaciones jurídicas idénticas o similares; así mismo, da la posibilidad de que en algún momento se presente la desigualdad de trato por parte del legislador siempre que ésta no resulte artificiosa o injustificada, siempre que las consecuencias jurídicas sean adecuadas y proporcionales y así lograr el trato equitativo y no vulnere la garantía consagrada por la Constitución Federal vigente, en el multicitado artículo 31, fracción IV.

Por ello, el legislador debe prever, para determinar la base gravable de cada tributo, los mecanismos necesarios para medir la intensidad con que cada sujeto pasivo ha de realizar el hecho imponible, por que sólo de esa manera habrá de respetarse la capacidad contributiva relativa de cada uno de ellos.

Debemos señalar que este tipo de capacidad contributiva se encuentra estrechamente vinculada con el principio de equidad tributaria, dado que es el medio a través del cual se valora la capacidad contributiva individual de cada contribuyente, lo que servirá de parámetro para determinar si existe un idéntico trato entre aquellos que evidencian igual aptitud económica.

Esto es, la capacidad contributiva se refiere a la aptitud efectiva (real, concreta y actual) que tiene un sujeto para asistir al gasto público y para respetar esa aptitud, necesariamente deberán gravar manifestaciones económicas reales y no ficticias.

Podemos recapitular ahora, lo relativo al principio de proporcionalidad y equidad tributaria diciendo que este principio constituye una garantía para el gobernado a pesar de estar contenido en el diverso artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, y que dicha garantía implica que las contribuciones deberán ser proporcionales a la capacidad económica del sujeto pasivo, así como deberá gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador, sin excepciones o diferencias tratándose de sujetos en situación jurídica igual o similar.

A su vez, tenemos que el principio de proporcionalidad y equidad tributaria, requiere de la realización del principio de generalidad y el de uniformidad, toda vez que, como lo menciona el estudioso Ernesto Flores Zavala: “...que todos los que tienen una capacidad contributiva, paguen algún impuesto, y que éste represente para todos el mínimo sacrificio posible.”⁷¹

Por su parte la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido el siguiente criterio de Jurisdiccional, mismo que a la letra dice:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Apéndice 2000

Tomo: Tomo I, Const., Jurisprudencia SCJN

Tesis: 129

Página: 163

Genealogía: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, noviembre de 1999, página 22, Pleno, tesis P./J. 109/99.

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.

Novena Época:

Amparo en revisión 1113/95.-Servitam de México, S.A. de C.V.-9 de noviembre de 1995.-Unanimidad de diez votos.-Ausente: Genaro David Góngora Pimentel.-Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.-Secretaria: Luz Cueto Martínez.

⁷¹ FLORES ZAVALA, Ernesto, “Finanzas Públicas Mexicanas”, Ob. Cit., Pág. 213.

Es decir; el principio que nos ocupa y que se refiere a que los contribuyentes deberán pagar las contribuciones en proporción a sus utilidades o ingresos, también refiere a que como lo señala el principio de generalidad, las contribuciones deberán ser cubiertas por todos aquellos que tengan o realicen una actividad económica por la cual perciban determinados ingresos, ya que si una persona no produce riqueza, de ninguna manera la ley la obliga a cubrir los gastos públicos del Estado como lo señala el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal y de manera individual se refiere a que cada impuesto deberá gravar a todos los individuos cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador de la obligación fiscal.

El profesor Raúl Rodríguez Lobato manifiesta respecto el principio de generalidad lo siguiente:

*“El principio de generalidad consiste en que la ley, como tal, sea una disposición abstracta e impersonal, pues de otra forma no podría ser reputada como una disposición legislativa, en el sentido material, pues le faltaría algo que pertenece a su esencia y estaríamos en presencia de lo que el artículo 13 de la Constitución General de la República prohíbe bajo el nombre de la ley privativa, en otras palabras, este principio significa que la ley comprenda todas las personas cuya situación coincida con la hipótesis normativa ahí prevista.”*⁷²

De igual forma el doctrinario Gregorio Sánchez León expresa:

*“Este principio significa que el impuesto comprenda y se aplique a todas las personas (físicas, morales, unidades económicas sin personalidad jurídica, mexicanas o extranjeras) cuya situación particular o concreta coincida exactamente con la hipótesis contenida en la ley como el acto o hecho que genera el crédito fiscal.”*⁷³

Al respecto, apoya este principio la siguiente tesis de jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que se refiere al principio de generalidad:

⁷² RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Ob. Cit., Pág. 44.

⁷³ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, Ob. Cit., Pág. 475.

“IMPUESTOS. LAS REGLAS SOBRE SU NO CAUSACION ESTÁN SUJETAS A LOS PRINCIPIOS COSTITUCIONALES DE GEERALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS.

Los principios establecidos en los artículos 13, 28 y 31, fracción IV de la Constitución Federal rigen no sólo tratándose de exenciones de impuestos, sino también de los supuestos de no causación de los tributos, dado que la justicia e la imposición sólo puede alcanzarse si el legislador observa los requisitos de generalidad y abstracción, así como conserva el esquema de igualdad de las cargas públicas que pesan sobre los particulares, de manera que al crear el supuesto generador de la obligación tributaria no se conduzca con fines discriminatorios, caprichosos o arbitrarios, sino conforme a criterios objetivos que sean relevantes y tengan significación frente al objeto y fin de la ley impositiva, lo que se logra cuando el legislador , al considerar el objeto generador de la relación tributaria, declara excluidos de la causación a supuestos en que se desarrollen actividades que estime no convenientes considerar en el nuevo tributo por razones de orden económico, de orden social, de naturaleza política o de orden público.

P. LXXVIII/96.

Amparo e revisión 1875/95. Corporación Industrial Reka, S.A. de C.V. 8 de abril de 1996. Unanimidad de nueve votos. Ausentes Juventino V. Castro y Castro Humberto Román Palacios por estar desempeñado un cargo extraordinario. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Adriana Campuzano de Ortiz.

El Tribunal Pleno, en sesión privada celebrada el 13 de mayo en curso, aprobó, con el número LXXXVIII/1996, la tesis de jurisprudencia. México, D.F., a 13 de mayo de 1996.

Visible en el Semanario Judicial de la Federación, novena época, tomo III, mayo de 1996, pp. 112 y 113.”

Por otro lado el principio de uniformidad, en el principio de proporcionalidad y equidad tributaria se refiere a que los impuestos deben representar para todos los sujetos pasivos que se ubiquen en la hipótesis normativa, igual sacrificio mínimo, esto es, que la contribución grave igual a los contribuyentes que se encuentren en situación o nivel de ingresos, que a los que se encuentran en diversa capacidad contributiva o situación jurídica, configurando así la justicia tributaria a que hemos venido refiriéndonos y que el profesor Raúl Rodríguez Lobato, se refiere al principio de uniformidad como principio de igualdad, y manifiesta que:

*“El principio de igualdad significa que las leyes deben tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancia, y, consecuentemente, que deberá tratar en forma desigual a los desiguales o que estén en desigualdad de circunstancia.”*⁷⁴

⁷⁴ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Ob. Cit., Pág. 45.

Así las cosas, tenemos que el principio de proporcionalidad y equidad tributaria son esenciales para la creación de contribuciones, así como para su cumplimiento y que si faltare en los impuestos, alguna de estas primicias, su existencia será contraria a la Constitución Federal y a aquellos principios teóricos que fundamentan la existencia de las contribuciones.

1.3.2. PRINCIPIO DE DESTINO AL GASTO PÚBLICO.

Ya hemos venido diciendo que las contribuciones son en atención a su naturaleza, prestaciones que el Estado en su facultad de imperio establece a los gobernados con el objetivo de allegarse de recursos para sufragar los gastos públicos del Estado. De esta forma, veamos que el principio de destino al gasto público corresponde al fin para el cual se destinarán las contribuciones que se establezcan a cargo de los integrantes de la nación y que como hemos mencionado, dichas contribuciones así como su destino, deberán estar precisadas en un texto legal que sustente su existencia, siendo así las cosas, procederemos a analizar el principio tributario de destino al gasto público.

El doctrinario Antonio Jiménez González, establece que *“El gasto público estará constituido por cualquier erogación realizada por el Estado u otro ente público y destinada a la consecución de los objetivos y metas propuestos.”*⁷⁵

Al respecto, veamos que los doctores Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez, señalan respecto este principio que el impuesto y su fin de satisfacer los gastos del Estado en beneficio colectivo, lo que sigue: *“... es una relación fundamental sin la cual el impuesto pierde su carácter y justificación.”*⁷⁶ Es decir, que el destino al gasto público es característica esencial de toda contribución y que además constituye la justificación de porqué los contribuyentes deben aportar parte de sus ganancias al Estado para que éste cumpla con sus deberes como ente jurídico y social.

⁷⁵ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, Ob. Cit., Pág. 28.

⁷⁶ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yáñez, Ob. Cit., Pág. 83.

Observemos que el doctrinario Ernesto Flores Zavala se refiere a este principio como “...una condición de validez constitucional de los tributos.”.⁷⁷ Así mismo agrega: “El concepto materia del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general, a través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto.”⁷⁸

Veamos que es indiscutible esta premisa constitucional que deberá ser elemento de validez de una contribución y que implica que el monto recaudado por el fisco, deberá ser aplicado a los gastos públicos.

Lo anterior implica que, como lo comenta el estudioso Luis Martínez López, deberá existir una relación entre las contribuciones que prevea la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal correspondiente, con los gastos que figuren en el Presupuesto de Egresos de la Federación del ejercicio Fiscal correspondiente, y lo manifiesta de la siguiente manera: “Esto debe entenderse en el sentido de que los impuestos previstos en la Ley de Ingresos deberán ser destinados a cubrir los gastos que en conjunto figuren en el Presupuesto de Egresos, sin que el Estado pueda antes de la recaudación, señalar un fin determinado al recurso.”⁷⁹

El mismo autor en su obra “Derecho Fiscal Mexicano”, determina la siguiente definición de gasto público:

“Los gastos públicos a que se refiere el inciso IV del artículo 31 de la Constitución Federal, son aquellos que considera el Presupuesto de Egresos, a fin de que el Estado cumpla sus funciones y preste los servicios a que lo obligan las leyes.”

⁸⁰

De lo anterior podemos argumentar entonces, que los recursos que se obtengan por el pago de contribuciones por parte de los contribuyentes, deberán ser empleados por las autoridades administrativas competentes, sujetándose estrictamente a lo que disponga el

⁷⁷ FLORES ZAVALA, Ernesto, “Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas”, Ob. Cit., Pág. 287.

⁷⁸ Ídem.

⁷⁹ MARTÍNEZ, LÓPEZ, Luis, “Derecho Fiscal Mexicano”, 4ª Edición, Editorial Ediciones Contables y Administrativas, UNAM, México, 1984, Pág. 65.

⁸⁰ Íbidem, Pág. 66.

Presupuesto de Egresos correspondiente, sin poder aumentar o modificar las cantidades autorizadas y destinadas a cada área.

Sustenta lo anterior, el artículo 126, que pertenece al Título Séptimo denominado Previsiones Generales, de la Constitución Federal, que a la letra dice:

“ARTÍCULO 126. No podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior.”

El doctrinario Sergio Francisco de la Garza, concuerda con lo anterior al establecer lo siguiente: *“... los ingresos públicos tributarios constituyen el medio para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y en consecuencia, existe el deber constitucional de que los ingresos públicos se destinen a la cobertura de los gastos públicos previstos y autorizados por la Ley de Presupuestos.”*⁸¹

Sin embargo, el mismo autor efectúa el análisis comparativo del artículo 2º en los Códigos Fiscales de 1938, 1967, y 1982 a cerca de los derechos como clase de contribución, y que en virtud de sus características, éstos constituyen una contraprestación como pago por un servicio público y no directamente se cubren los gastos públicos, por lo que manifiesta lo siguiente: *“El CFF 1967 (Art. 2º) expresamente reconoce que los impuestos son prestaciones cuyo destino es cubrir los gastos públicos, a diferencia del CFF 1938 que no incluía ese elemento en su definición. Aun cuando el nuevo CFF no lo determina específicamente para los derechos, puesto que éstos se pagan como una contraprestación en pago de un servicio público (Art. 3º), cuyo costo es un gasto público, debe considerarse que el criterio adoptado por el nuevo CFF es que el destino de los tributos, en general, es satisfacer los gastos públicos.”*⁸²

El doctrinario Arnulfo Sánchez Miranda agrega que el principio tributario de destinar los recursos recaudados por concepto de contribuciones a que se refiere el multicitado artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, es reforzado por los artículos 73, fracción VII, y 74, fracción IV del mismo ordenamiento, de la siguiente manera:

⁸¹ DE LA GARZA, Sergio Francisco, Ob. Cit., Pág. 118.

⁸² Íbidem, Pág. 324.

“La obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos está reforzada en el artículo 73 de la misma Constitución que señala como atribución del Congreso de la Unión discutir y aprobar las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto; y se refuerza con lo que establece la fracción IV del artículo 74 de la Constitución en donde se menciona que:

*Una de las facultades de la Cámara de Diputados es examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que deben decretarse para cubrirlo.”*⁸³

Observemos de lo anterior que el destino al gasto público de las contribuciones, consagrado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos constituye, primeramente una guía suprema al momento de crear las normas que den origen y regulen a las contribuciones, así mismo, este principio también es considerado como límite constitucional del poder tributario, en virtud del cual no se podrían crear contribuciones si no es para satisfacer los gastos públicos del Estado, reflejándose en un principio que beneficia al sector social o colectivo a través de satisfacer sus necesidades, lo que demuestra que el poder tributario que ejerce el Congreso de las Unión y las legislaturas de los Estados no es absoluto; así mismo, tenemos que el destino de recursos a los gastos públicos, constituyen de acuerdo a la teleología de las contribuciones, el fin primordial y justificación del papel impositivo del Estado para con los gobernados.

Al respecto la Sala Auxiliar de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se ha manifestado respecto al fin específico de las contribuciones, en cuanto a que deberán satisfacer los gastos generados para cubrir las necesidades de la población que habita el territorio mexicano.

“Séptima Época

Instancia: Sala Auxiliar

Fuente: Apéndice de 1995

Tomo: Tomo I, Parte HO

⁸³ SÁNCHEZ MIRANDA, Arnulfo, Ob. Cit., Pág. 40 y 41.

GASTO PUBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL. La circunstancia, o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de cómo todos y cada uno de los renglones del Presupuesto de la Nación tiene fines específicos, como lo son, comúnmente, la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pago de sueldos, etc. El "gasto público", doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre "gasto público", que el importe de lo recaudado por la Federación, al través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos. Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional "gastos públicos de la Federación". El anterior concepto material de gasto público será comprendido en su cabal integridad, si se le aprecia también al través de su concepto formal. La fracción III del artículo 65 de la Constitución General de la República estatuye que el Congreso de la Unión se reunirá el 1o. de septiembre de cada año, para examinar, discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo. En concordancia con esta norma constitucional, la fracción VII del artículo 73 de la misma Carta Fundamental de la Nación prescribe que el Congreso de la Unión tiene facultad para imponer las contribuciones a cubrir el presupuesto; y el texto 126 de la citada Ley Suprema dispone que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior. Estas prescripciones constitucionales fijan el concepto de gastos públicos, y conforme a su propio sentido, tiene esta calidad de determinado en el Presupuesto de Egresos de la Federación, en observancia de lo mandado por las mismas normas constitucionales. Cuando el importe de la recaudación de un impuesto, está destinado a la construcción, conservación y mejoramiento de caminos vecinales, se le dedica a satisfacer una función pública, por ser una actividad que constituye una atribución del Estado apoyada en un interés colectivo. El concepto material del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general, al través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto. Formalmente, este concepto de gasto público se da, cuando en el Presupuesto de Egresos de la Nación, está prescrita la partida, cosa que sucede, en la especie, como se comprueba de la consulta, ya que existe el renglón relativo a la

construcción, mejoramiento y conservación de caminos vecinales, a cuya satisfacción está destinado el impuesto aprobado por el Congreso de la Unión en los términos prescritos por la fracción VII del artículo 73 de la Carta General de la República.

Séptima Época:

Amparo en revisión 529/62. Transportes de Carga Modelo, S. A. 28 de marzo de 1969. Cinco votos.

Amparo en revisión 5136/58. Mariano López Vargas. 10 de abril de 1969. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo en revisión 8720/61. Ramón Bascos Olivella. 10 de abril de 1969. Cinco votos.

NOTA:

Informe 1969, pág. 25".

Robustece lo anterior lo que señala el jurista Narciso Sánchez Gómez en su obra *Derecho Fiscal Mexicano*, de la siguiente manera:

“El gasto público tiene sentido social y un alcance de interés colectivo, de tal manera que todo lo recaudado por concepto de impuesto, derechos y contribuciones especiales, siempre debe ir enfocado a la atención de necesidades o demandas de la población, relacionadas con la prestación de servicios públicos, la construcción de obras sociales o la cobertura de requerimientos colectivos contenidos fundamentalmente en el presupuesto de egresos que haya sido aprobado por el Poder Legislativo.”⁸⁴

Así tenemos que el principio tributario de destino al gasto público, implica la principal finalidad de las contribuciones en lo que se refiere a que los recursos obtenidos por el Estado, serán empleados para atender necesidades como la seguridad social, la educación, la seguridad pública, la defensa nacional, la administración y procuración de justicia, la construcción y mantenimiento de escuelas, hospitales, mercados, carreteras, centros culturales y recreativos así como para impulsar la investigación científica y tecnológica o cubrir fatalidades derivadas de desastres naturales, entre otras necesidades prioritarias de la población que resida en el territorio nacional.

De esta manera, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, afirma en la tesis identificada con el Tomo LXV, página 2723, publicada por el Semanario Judicial de la Federación, que, como requisito que deberá satisfacer un impuesto, será primero; que sea

⁸⁴ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Ob. Cit., Pág. 152.

proporcional; posteriormente, que sea equitativo y; por último, que se destine al pago de los gastos públicos y por lo que a continuación se transcribe:

Quinta Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: XCI

Página: 2369

IMPUESTOS, REQUISITOS DE LOS. La primitiva tesis, visible en el Apéndice al Tomo LXXVI del Semanario Judicial de la Federación, número 500, página 812, fue contrariada por la que aparece en el número 489, página 794, en el referido Apéndice. Según este último criterio, el Poder Legislativo, aunque tiene una competencia amplia en tal materia, no posee facultades omnímodas para decretar impuestos, entre otras, que el tributo sea equitativo y proporcional.

Amparo administrativo en revisión 2011/46. Compañía "Topo Chico", S.A. 17 de marzo de 1947. Unanimidad de cinco votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Del mismo modo, confirman el criterio anterior los siguientes criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

Quinta Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Apéndice de 1995

Tomo: Tomo III, Parte SCJN

Tesis: 489

Página: 354

IMPUESTOS, APLICACION DE LOS. Al establecer la fracción IV, del artículo 31 constitucional, la obligación para contribuir a los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipio en que se resida, se está refiriendo a que los impuestos federales se aplicarán exclusivamente para los gastos de la Federación, los estatales para los de los Estados y los municipales para los de los Municipios; por lo que si una ley impusiera una contribución para una obra determinada de un Municipio y extendiera su aplicación a toda la República, indudablemente que contrariaría a la Constitución, porque las obras de carácter municipal únicamente pueden cubrirse con los arbitrios municipales.

Quinta Época:

Amparo en revisión 3630/39. Arrigunaga Peón Manuel de. 28 de agosto de 1940. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo en revisión 6689/42. Mora Manuel F. 10 de febrero de 1943. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo en revisión 311/43. Domínguez Peón Álvaro. 7 de agosto de 1943. Unanimidad de cuatro votos.

Sexta Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: Primera Parte, XXXV

Página: 68

IMPUESTOS, CONSTITUCIONALIDAD DE LOS (LEGISLACION DE GUERRERO). La tesis jurisprudencial 541 del Apéndice del Semanario Judicial de la Federación publicado en 1955, que dice: "IMPUESTOS, DESTINO DE LOS, EN RELACION CON LOS OBLIGADOS A PAGARLOS. De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si faltan todos o uno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo establecido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnímoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por esos tres requisitos", es de indiscutible aplicación tratándose del artículo 3o., fracción III, de la Constitución del Estado de Guerrero, ya que concuerda fundamentalmente con el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

Amparo en revisión 5609/58. Víctor Rivera M. y coagraviados. 10 de mayo de 1960. Unanimidad de quince votos.
Relator: José Rivera Pérez Campos.

Una vez comprendidos los principios tributarios que consagra el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, procederemos al análisis de las garantías en materia tributaria que contempla el mismo precepto legal y que constituyen elementos del orden jurídico fiscal que dan validez jurídica y certidumbre al contribuyente obligado a contribuir para los gastos públicos de la Federación, Estado, Distrito Federal o Municipio en que resida.

A su vez, dichos principios son extendidos a diversas garantías contenidas en los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal, y que trataremos de manera precisa a continuación, dichas garantías son:

1. Garantía de seguridad jurídica.
2. Garantía de irretroactividad de la ley.
3. Garantía de audiencia.
4. Garantía de legalidad.

En el desarrollo de la sociedad humana se ha visto necesaria la procuración y finalidad pública de conceptos tales como el bien común, la justicia social, el desarrollo del país entre otros, y por estos fines el Estado rodeó al pueblo con un marco de garantías que permitan las libertades individuales, el trabajo, la convivencia en sociedad y el desarrollo de cada gobernado en un ambiente jurídico de armonía y seguridad, es por ello de tal forma que las Garantías implican todas aquellas prerrogativas sustanciales del ser humano, tales como la libertad, la igualdad y la seguridad jurídica. De tal forma que sobre la seguridad jurídica podemos argumentar que la misma fue producto de los actos de los gobernantes que en poder de su imperio asumían conductas autoritarias e imperativas de tal forma que afectaban la esfera jurídica de los gobernados de tal forma que dentro de un régimen jurídico, el acto de molestia debe obedecer a determinados principios previos, llenar ciertos requisitos y en general, cubrir un conjunto de modalidades jurídicas a que debe sujetarse el acto de autoridad para producir efectos en el ámbito jurídico de la esfera del gobernado.⁸⁵

En cuanto a la garantía de audiencia en materia tributaria, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que cuando un gravamen tiene el carácter de un impuesto, no es necesario cumplir con la garantía previa de audiencia que prevé el artículo 14 de la Constitución Federal, ya que la audiencia que se otorga a los contribuyentes es posterior a la aplicación del impuesto y basta que la ley otorgue el derecho a combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado.

La tesis de jurisprudencia respectiva señala textualmente lo siguiente:

AUDIENCIA, GARANTÍA DE. EN MATERIA IMPOSITIVA NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA. Teniendo un gravamen el carácter de impuesto, por definición de la ley, no es necesario cumplir con la garantía de audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, ya que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria, y la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto, que es cuando existe la de que los interesados impugnen, ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondiente, y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental

⁸⁵ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yañez, Ob. Cit., Pág. 301.

de audiencia, consagrado por el artículo 14 constitucional, precepto que no requiere necesariamente, y en todo caso, la audiencia previa, de acuerdo con su espíritu, es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos.

Séptima época, primera parte:

Volumen 53, pág. 37, AR 5032/69. Fábrica de Aceite La Rosa, S.A. unanimidad de 17 votos.

Volumen 55, pág. 39, AR 6194/57. María Teresa Chávez Campomanes y coagraviados. Unanimidad de 18 votos.

Volumen 58, pág. 49, AR 1229/59. José Martínez Moure. Unanimidad de 15 votos.

En concreto, esta garantía de audiencia implica que así como la autoridad está interesada en verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, los contribuyentes también se encuentran interesados en demostrar que han cumplido en la forma y términos establecidos en la ley y el goce de esta garantía consiste en intervenir en el procedimiento de revisión para ilustrar a las autoridades a través de todo tipo de informaciones y elementos probatorios lo que evita que el gobernado pueda ser afectado en su esfera jurídica, por medio de una sanción impuesta por haber infringido una ley administrativa o fiscal, sin antes darle oportunidad de ser oído y vencido en juicio.

Ahora bien, el artículo 14 de la Constitución Federal vigente, señala:

“A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

...

Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.”⁸⁶

En cuanto al primer párrafo del precepto constitucional en estudio, se precisa el principio de la no retroactividad, el cual *“significa que el legislador y el juez no pueden despojar a los individuos de los derechos, llamados adquiridos, el primero, por la expedición y el segundo, por la aplicación de una ley.”⁸⁷*

⁸⁶ Código Fiscal de la Federación, Editorial ISEF, México, 2007.

⁸⁷ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, Ob. Cit., Pág. 69.

A su vez, la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa al resolver el recurso de revisión 2041/82, expresó que las leyes pueden ser retroactivas cuando beneficien a las personas. Así, la tesis respectiva señala:

“LEYES. PUEDEN SER RETROACTIVAS CUANDO ELLO BENEFICIE A LAS PERSONAS. De acuerdo con el artículo 14 constitucional, “a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna”. Por tanto, cuando la aplicación retroactiva de la ley beneficia a las personas, no se contraría el texto constitucional, que establece la prohibición como una garantía individual en defensa de los particulares contra actos del poder público, lo cual implica, por una parte, que no se trata de un principio absoluto por el que nunca y bajo ninguna circunstancia pueden existir excepciones y, por otra parte, implica que las autoridades no pueden invocar el artículo 14 constitucional, colocándose en la situación de persona perjudicada con la disposición retroactiva o con la aplicación retroactiva de una ley.

Revisión 2041/82, resuelto en la sesión del 8 de abril de 1983, unanimidad de siete votos; ponente: Mario Cordea Pastor; secretario: Francisco Rueda M. del Campo. Revista 40, segunda época, año V, abril de 1983, Pág. 709.”

Esto es, seguir un juicio previo, el cual debe estimarse como procedimiento, que consiste en una secuela de actos concatenados entre sí, afectos a un fin común que les proporciona unidad.

En cuanto a la garantía de legalidad tenemos que ésta supone que no pueden imponerse sanciones por infracción a leyes administrativas o fiscales por simple analogía o mayoría de razón, sino que la pena debe estar prevista en la ley y ser exactamente aplicable a la infracción de que se trate.

*“La aplicación de una sanción por analogía tendrá lugar en los casos en que se haga extensiva una pena a una situación no prevista expresamente por la ley que señala la sanción.”*⁸⁸

⁸⁸ Ídem.

Veamos que la prohibición constitucional reconoce el principio de *nulla poena nullum crimen sine lege*, consistente en que no hay delito ni pena si no están previstos en ley aplicable al caso.

Por su parte el artículo 16 Constitucional contempla la garantía de que todo acto de autoridad debe llevar la forma escrita, la competencia, la fundamentación y la motivación.

En su primer párrafo, el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, señala:

*“Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.”*⁸⁹

Esta garantía de seguridad jurídica implica que el acto autoritario de molestia, en este caso una multa, sanción, notificación, etcétera, debe contenerse en mandamiento u orden escritos ya que si son verbales, se incurrirá en la violación del artículo constitucional de que se trata ya que como vimos con anterioridad la garantía de seguridad jurídica implica que la Constitución velara por que las Autoridades Administrativas emitan actos que sigan determinados lineamientos y formalidades que eviten la emisión de actos arbitrarios al dirigirse a los gobernados

De la lectura del artículo 16 de la Constitución Federal transcrito, se desprende que una sanción sólo podrá ser impuesta por la autoridad que tenga tal facultad, de igual forma podemos argumentar que se facultará a las autoridades hacendarias dotadas de competencia crear o en su caso recaudar las contribuciones.

Sustancialmente, estos principios constitucionales aseguran al causante la posibilidad legal de impugnar actos administrativos que vulneren las garantías consagradas por la Carta Magna, ya sea que la trasgresión se dé a través de la creación de leyes o reglamentos

⁸⁹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Vigésima Edición, Editorial Trillas, México, 2007.

tributarios, o al momento de su aplicación y vigilancia por parte de las autoridades designadas para ello, de tal forma que se supone estos principios dejan a un lado la arbitrariedad con la que podrían dirigirse los gobernantes para con los contribuyentes.

Dicho de otro modo y como hemos venido expresando, la creación del hecho imponible es, por excelencia, la forma por la cual se ejerce la potestad tributaria del Estado. La relimitación de su estructura queda al arbitrio del legislador siempre y cuando respete los principios constitucionales que envuelven a la justicia fiscal. Por ello, en la ley se puede tipificar cualquier manifestación de riqueza; es decir, todo hecho, acto, situación o calidad, siempre y cuando observen entre otros requisitos, la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, (lo que implica que, por regla general, aquellos han de tener una naturaleza económica).

1.4. CLASIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES EN MATERIA FISCAL FEDERAL.

Son factores doctrinarios, económicos y teleológicos los que llevaron al legislador a diversificar las contribuciones, con el objeto de cumplir con los principios consagrados por la constitución, y sobre todo que cada contribución esté dirigida a personas que cubran con la condición legal que se imponga, de tal suerte que los tipos de contribuciones fueron determinados con sustento en factores económicos y condiciones de los causantes para cubrir el gasto público que hemos estudiado con anterioridad. Ya que de nada serviría contar con un solo tipo de contribución que recaiga en un segmento pequeño de la población, cuando en realidad el mandato constitucional exige que sean todos los mexicanos los obligados a cubrir los gastos que erogue el Estado en cumplimiento de su deber para proporcionar a la sociedad los satisfactores indispensables que procuren el desarrollo económico y social del país a nivel interno e internacional y en general con la subsistencia en el territorio mexicano de su población.

De tal forma que es necesario e importante conocer la clasificación de las contribuciones, ya que en un momento dado puede servir para saber cuál es el gravamen

apropiado para la actividad que se desea gravar y si éste es el adecuado para la economía del Estado o región donde va a aplicarse.

La clasificación legal de las contribuciones la encontramos en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2, misma que se analizará de manera particular en los siguientes capítulos:

Es decir, en la legislación federal existen los impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos como clases de contribuciones.

A continuación, realizaremos el estudio de cada una de las contribuciones referidas en el Código Tributario; sin embargo, es preciso recordar que los enumerados por dicho ordenamiento jurídico no constituyen las únicas formas que el Estado adopta para allegarse de recursos ya que existen otros ingresos que el Estado obtiene; por ejemplo, de los productos derivados de la explotación de bienes del dominio público y privado, de las utilidades de organismos descentralizados y empresas en las que el estado es accionista mayoritario o minoritario, ingresos derivados de venta de bienes y valores, multas administrativas y fiscales, recargos, indemnizaciones, regalías, y otros ingresos derivados de financiamientos crediticios como la emisión de bonos, emisión de papel moneda, descuentos de documentos, empréstitos, etcétera.

El jurista Antonio Jiménez González señala respecto a la clasificación de las contribuciones que:

“Se trata de una división inspirada en criterios no jurídicos y si por el contrario en razones provenientes de cuño económico y administrativo que es recibida casi en forma unánime por la legislación y por ende por la ciencia jurídica. ...La lógica de tal clasificación radica en la posibilidad de distinguir los diversos bienes y servicios que presta el Estado (seguridad, justicia, sanidad, permisos, licencias, etc.).”⁹⁰

⁹⁰ Íbidem, Pág. 49.

1.4.1. IMPUESTOS.

Como primer tipo de contribución legal en México, tenemos a los impuestos, mismos que constituyen la principal fuente de ingresos para el Estado, ya que su gran diversidad y sistematización han logrado aportar al Estado gran parte de los recursos para satisfacer las necesidades de la colectividad.

Por ser éste tipo de contribución, materia del presente trabajo de investigación, abordaremos de manera más específica en los siguientes subcapítulos, al impuesto, como forma de contribuir al gasto público, analizando diferentes aspectos jurídicos y doctrinarios que lo caracterizan con el propósito de comprender de forma simple y clara al Impuesto al Activo en nuestro sistema jurídico.

1.4.2. DERECHOS.

De acuerdo con la fracción IV del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación vigente en 2007, se pueden definir a los derechos como las contribuciones establecidas en la ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público, por ejemplo, servicios migratorios, servicios consulares, registro de valores, servicio de registros públicos, así como por el uso o aprovechamientos de los bienes de dominio público de la nación, concesiones mineras por hectáreas, permisos para utilizar o aprovechar aguas nacionales, etcétera.

De acuerdo con los autores Francisco Ponce Gómez y Rodolfo Ponce Castillo, los Derechos *“Son prestaciones obligatorias cuando se otorga un servicio público o se usa o aprovecha un bien de dominio público a favor de una persona, la cual queda obligada al pago del gravamen correspondiente.”*⁹¹

A diferencia de los impuestos, los derechos constituyen contribuciones obligatorias que deben pagar los directamente beneficiados por el servicio que preste el Estado, o el directamente beneficiado por aprovechar un bien del Estado; sin embargo, al igual que las

⁹¹ PONCE GÓMEZ, Francisco y Rodolfo Ponce Castillo, Ob. Cit., Pág. 37.

aportaciones de seguridad social, son prestaciones normalmente en dinero que deben cubrirse antes o después de que se haya prestado el servicio público solicitado, o autorizado el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público.

El Diccionario de Derecho Fiscal del maestro Hugo Carrasco Iriarte, señala que Derechos:

*“Son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando sean prestados por organismos descentralizados u órganos desconcentrados, cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos.”*⁹²

Atendiendo a ésta definición, encontramos que los Derechos como contribución, implica que el Estado va a recaudar de los contribuyentes dinero a cambio de diversos servicios que el mismo otorgue y/o a cambio de permitir el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público; entre los derechos podemos citar algunos ejemplos como los derechos de agua potable y drenaje, los derechos que se pagan en el Registro Civil, servicios de panteones, servicio de alumbrado público, entre otros.

Los tratadistas Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez, señalan lo siguiente:

*“Este tributo, al igual que el Impuesto, tiene el carácter de obligatorio, por lo que resulta impropio caracterizarlo como una prestación voluntaria o facultativa. Lleva siempre implícita la coerción, la compulsión hacia el responsable ya que desde el momento que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, este no puede rehusar el pago aun cuando no haga uso de aquel, por que los servicios apuntan al interés general, aunque puedan concernir especialmente a una persona determinada.”*⁹³

⁹² CARRASCO IRIARTE, Hugo, “Diccionario de Derecho Fiscal”, Ob. Cit., Pág. 194.

⁹³ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yáñez, Ob. Cit., Pág. 68.

Es decir, los derechos más que voluntarios son impuestos por el Estado independientemente del uso directo que tengan los contribuyentes del servicio que preste el Estado, o aprovechamiento de que se trate y dicha imposición se justifica por el interés general de la población que habita el territorio mexicano.

De tal forma que por la peculiaridad de sus características, los derechos también gozan de autonomía en cuanto a la regulación que los contempla y en nuestro país vemos que la Ley Federal de Derechos y su reglamento son los ordenamientos jurídicos que regulan la fijación de estas contribuciones. Asimismo el artículo 1º de la Ley en comento establece la definición legal de los derechos, la cual establece que: *“Los derechos que establece esta Ley, se pagarán por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público o por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la Nación.”*⁹⁴

La definición que nos ofrece el jurista Raúl Rodríguez Lobato a la letra dice:

*“... los derechos son las contraprestaciones en dinero que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales que de manera directa e individual reciben la prestación de servicios jurídicos administrativos inherentes al propio Estado en sus funciones de Derecho Público y que están destinadas al sostenimiento de esos servicios.”*⁹⁵

Por su parte el doctrinario Antonio Jiménez González define la contribución en estudio de la siguiente forma:

*“El Derecho o tasa es una prestación patrimonial impuesta por el Estado mediante ley a título de tributo a cargo de los sujetos destinatarios de los servicios públicos en ella estatuidos, así como de los beneficiarios y usuarios de los bienes del dominio público de la Nación.”*⁹⁶

⁹⁴ Ley Federal de Derechos 2007, Editorial ISEF, México, 2007.

⁹⁵ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Ob. Cit., Pág. 77.

⁹⁶ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, Ob. Cit., Pág. 84.

En consecuencia tenemos que los derechos como tipo de contribución constituyen una obligación a cargo de los sujetos que solicitan del Estado un servicio que éste deba brindar en su carácter de derecho público, o de aquellos sujetos que pretenda aprovechar los bienes del Estado, cabe mencionar que los derechos deben estar consignados en la ley y creados por autoridad legislativa competente para satisfacer el principio de legalidad tributaria.

1.4.3. APORATAIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

De acuerdo a la clasificación legal de las contribuciones, veamos que la Aportaciones de Seguridad Social están contempladas en la fracción II del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, misma que a continuación se transcribe:

“Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.”⁹⁷

Este tipo de contribuciones no se encontraban incluido en los Códigos Fiscales de 1938 y 1967. No es sino hasta la expedición del Código Fiscal de la Federación de 1983 cuando el legislador incluye a dicha figura jurídica.

Por su parte el jurista Sergio Francisco de la Garza establece lo siguiente:

“Esta categoría de gravamen se refiere a la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de especiales actividades del Estado. Por ejemplo las cuotas obrero patronales que se cubren al Instituto Mexicano de Seguro Social.”⁹⁸

Para los tratadistas Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez, las características de esta contribución son:

⁹⁷ Código Fiscal de la Federación 2007, Tercera Edición, Editorial Tax Editoriales Unidos, México, 2007.

⁹⁸ DE LA GARZA, Sergio Francisco, Ob. Cit., Pág. 377.

- 1.- Constituyen una prestación en dinero.
- 2.- Son obligación que deriva de la ley especial, como lo es la Ley del Seguro Social, la ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, entre otras.
- 3.- Están regidas por el principio de legalidad, “... *tienen un destino final que es constituir el capital o patrimonio de los organismos públicos descentralizados creados por ley para la prestación de los servicios de seguridad social.*” ⁹⁹
- 4.- Por ser destinadas a cubrir la seguridad social, los juristas Francisco Ponce Gómez y Rodolfo Ponce Castillo, agregan como característica el hecho de que no se incluye su producto en el presupuesto del Estado.
- 5.- De la misma forma establecen que “*En condiciones normales, la recaudación no está a cargo de los Organismos Fiscales del Estado, sino que la autoridad encargada de administrar estas aportaciones cuenta con elementos propios para su recaudación y exigibilidad.*” ¹⁰⁰
- 6.- Por último, tenemos como característica de este tipo de contribución que “*El importe de lo recaudado no ingreso a la Tesorería del Estado, sino directamente al Patrimonio del entre recaudador y administrador de los fondos.*” ¹⁰¹

En concreto, dichas aportaciones son contribuciones que tienen como objetivo cumplir la obligación del Estado para proporcionar a la población la Seguridad Social, misma a la que pueden acceder tanto los trabajadores, así como beneficiarios o personas que de manera voluntaria pretendan contar con dicho servicio que presta el Estado a través de instituciones de Salud como lo es el Instituto Mexicano de Seguro Social.

Ejemplos claros de estas contribuciones son las cuotas obrero patronales que recaba el Instituto Mexicano del Seguro Social, así como las aportaciones que deben cubrir los patronos al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, las que hacen los empleados federales al Instituto de Seguridad Social y Servicios para los Trabajadores del Estado (ISSSTE) y las efectuadas por los miembros del ejercito y marina al Instituto de Seguridad Social para la Fuerzas Armadas Mexicanas (ISSFAM). “...*quedan comprendidas las cuotas patronales, obrero-patronales, los capitales constitutivos, los recargos y su actualización, a*

⁹⁹ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yañez, Ob. Cit., Pág. 93.

¹⁰⁰ PONCE GÓMEZ, Francisco y Rodolfo Ponce Castillo, Ob. Cit., Pág. 33.

¹⁰¹ Ídem.

*favor del Instituto Mexicano del Seguro Social... ”*¹⁰² Y en cuanto a las aportaciones para la habitación y vivienda, el propio Jurista Gregorio Sánchez León, las define de la siguiente forma: *“Son las contribuciones establecidas en la ley, a cargo de las personas físicas o morales que tengan la calidad de patrones, consistentes en la aportación del 5% sobre los salarios de los trabajadores a su servicio, destinadas al fondo nacional de la vivienda, para satisfacer gastos de previsión social, constituyendo depósitos a favor de sus trabajadores, con el objeto de establecer un sistema de financiamiento que permita otorgar a los mismos, crédito suficiente y barato, a fin de que adquieran en propiedad o construyan su habitación cómoda e higiénica, la reparen, amplíen o mejoren en su caso.”*¹⁰³

Esta definición resulta del todo comprensible y actualizada; ahora bien, en adhesión a la opinión de los tratadistas Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yañez citamos que: *“El hecho generador de las aportaciones de seguridad social lo encontramos en las relaciones laborales que se dan entre los trabajadores y empleados con el patrón. Este último puede ser un particular o el Estado, según el caso.”*¹⁰⁴

En concreto, veamos que las aportaciones de seguridad social atravesaron una evolución ideológica por el hecho de que anteriormente solo eran contraprestaciones de aquellos que pagaban las cuotas correspondientes; sin embargo, *“...dada la naturaleza de la seguridad social y el interés que en la misma tiene el Estado y la sociedad,... hizo que las aportaciones para cubrir los gastos que la misma requiere, se convirtiesen de contraprestaciones en contribuciones.”*¹⁰⁵

De ahí, que actualmente las aportaciones de seguridad social sean catalogadas como especie de contribución, ya que las mismas se aplican para proporcionar la seguridad social a los trabajadores así como aquellos que deseen adherirse de forma voluntaria al sistema que ofrecen tanto el Instituto Mexicano del Seguro Social, el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores y el Instituto de Seguridad Social de las Fuerzas Armadas Mexicanas.

¹⁰² SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, Ob. Cit., Pág. 313.

¹⁰³ Íbidem, Pág.314-315.

¹⁰⁴ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yañez, Ob. Cit., Pág. 94.

¹⁰⁵ RODRÍQUEZ MEJÍA, Gregorio, Ob. Cit., Pág. 29.

1.4.4. CONTRIBUCIONES DE MEJORAS

La contribución de mejora, también constituye una clase de contribución de conformidad con la clasificación legal ya mencionada, por lo que a continuación citamos la idea del jurista Antonio Jiménez Gonzáles quien expresa lo que a continuación se transcribe:

“El estado realiza en ocasiones determinadas obras públicas, apertura de una calle por ejemplo, que por su condición de tal produce un efecto benéfico sobre la sociedad en general. Sin embargo, es posible que por la naturaleza de la obra además de la sociedad en general, resulten beneficiadas en forma particular, diferente y de manera adicional a como los son en su condición de integrantes de dicha sociedad determinadas personas, beneficio que puede traducirse en el incremento de valor de su propiedad inmobiliaria.”

106

Tal y como lo expresa el autor referido en la cita anterior, este tipo de contribución tiene la característica particular que el beneficio obtenido recaiga a determinado número de personas de una comunidad, por lo que deberá cubrirse esa contribución de mejora.

De acuerdo con el Código Fiscal de la Federación vigente en el año 2007, la contribución de mejora se define de la siguiente manera en el artículo 2, fracción III:

“ ...

Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

... ” 107

Entendamos a las contribuciones de mejoras como todos aquellos servicios que de manera particular obtienen las personas físicas y morales que resultan directamente

¹⁰⁶ JIMENEZ GONZÁLEZ, Antonio, Ob. Cit., Pág. 103.

¹⁰⁷ Código Fiscal de la Federación 2007, Editorial ISEF, México, 2007.

beneficiados por la prestación del Estado; tales como carreteras, alumbrado público, pavimentación, entre otras.

El tratadista jurídico Giuliani Fonrouge, señala tales contribuciones como contribuciones especiales, las cuales define de la siguiente manera:

*“...la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado.”*¹⁰⁸

En concreto, esta contribución presenta *“...la indispensable relación de causalidad entre una determinada obra pública y la generación del beneficio. Ello implica el que no pueda ser atribuible dicho beneficio a otra causa que la obra pública.”*¹⁰⁹

El Doctrinario Gregorio Sánchez León refiere a la definición del estudioso Aguirre Pangurn que a la letra dice: *“Son tributos especiales los establecidos en la Ley a todas aquellas personas que se benefician en forma especial por una función pública administrativa, la que a su vez proporciona un beneficio colectivo.”*¹¹⁰

1.4.5. ACCESORIOS.

Como lo hemos expresado con anterioridad, el Estado cuenta con diversas formas legales para allegarse de recursos para sufragar el gasto público, siendo éstas formas la creación de contribuciones que deberán pagar los sujetos que actualicen su conducta a la hipótesis contenida en la norma correspondiente; ahora bien, existen otros ingresos que no son propiamente contribuciones, pero que tienen su origen en una contribución y toda vez que estos conceptos recaen en el Estado como ingresos, el legislador consideró pertinente agruparlos en el denominado bloque de *“accesorios de las contribuciones”*.

¹⁰⁸ GIULIANI FONROUGE, Ob. Cit., Pág. 324.

¹⁰⁹ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, Ob. Cit., Pág. 107.

¹¹⁰ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, cita a Aguirre Pangburn, Ob. Cit., Pág. 308.

De tal forma que dentro de la clasificación legal de las contribuciones, misma que hemos analizado con anterioridad, encontramos a los accesorios, lo cuales se encuentran contemplados en el referido artículo 2, último párrafo del Código Fiscal de la Federación vigente en el año 2007, de la siguiente manera:

“...

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1o.”¹¹¹

Es decir, los accesorios son considerados como contribuciones en tanto que su naturaleza es una contribución, ya que las multas, los recargos y los gastos de ejecución derivan del incumplimiento a un ordenamiento fiscal.

El jurista Gregorio Rodríguez Mejía los enuncia de la siguiente manera.

“Participantes de la naturaleza de las contribuciones son accesorios de las mismas, tales como los recargos, las multas, los gastos de ejecución para hacer efectivas aquéllas.

Asimismo, tiene carácter de contribución la indemnización que le fisco cobra cuando le es entregado un cheque en pago de un crédito suyo y el banco librado lo devuelve sin pagar.”¹¹²

Y de acuerdo a los tratadistas Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez, veamos que la Multa tiene un carácter de contribución al señalar que:

“... la multa tiene como fin primordial el pago de una indemnización al Estado por concepto de gastos que este tiene que efectuar para ejercitar su vigilancia respecto del

¹¹¹ Código Fiscal de la Federación 2007, Editorial ISEF, México, 2007.

¹¹² RODRÍGUEZ MEJÍA, Gregorio, Ob. Cit., Pág. 31.

*pago oportuno de los tributos por parte de los contribuyentes, así como por resarcimiento de las pérdidas sufridas en virtud de los fraudes que se cometen en su perjuicio.”*¹¹³

Por su parte el maestro Hugo Carrasco Iriarte establece que las multas “*Son sanciones que se imponen al contribuyente con fines no recaudatorios, sino correctivos, por el incumplimiento de un deber por parte del gobernado.*”¹¹⁴

De tal forma que la multa fiscal constituye una especie de correctivo dirigido a aquellos contribuyentes que no cumplieron en la forma y términos determinados por la Ley respectiva, con sus obligaciones que, en materia de contribuciones están obligados a cubrir.

Por lo que corresponde a los Recargos como accesorios de las contribuciones por medio de los cuales el Estado se allega de recursos para sufragar las necesidades colectivas, los doctrinarios Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez citan a Griorgio Tesoro quien propone la siguiente definición:

*“... el recargo es una sanción de carácter complementario o accesorio, que se aplica tanto a las violaciones que constituyen delito como a las castigadas con pena pecuniaria, y consiste en el pago de una suma fija determinada en relación con el tributo y que tiene la misma naturaleza jurídica que este.”*¹¹⁵

Por su parte el doctrinario Gregorio Sánchez León establece que existe dos tipos de recargos; los moratorios y los de prórroga, los primeros se establecen por simple mora en el cumplimiento de las obligaciones que establezca el propio Código Fiscal de la Federación, y los segundos se presentan cuando en un caso concreto exista autorización para pagar a plazos. Además agrega que dicha tasa de recargos deberá estar prevista y publicada cada mes en el Diario Oficial de la Federación, por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.¹¹⁶

¹¹³ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yáñez, Ob. Cit., Pág. 94.

¹¹⁴ CARRASCO IRIARTE, Hugo, “*Derecho Fiscal I*”, Ob. Cit., Pág. 186.

¹¹⁵ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yáñez, en su Obra “*Derecho Tributarios Mexicano*”, citan al doctrinario Griorgio Tesoro, “*Principii di diritto tributario*”, Bari, Milano 1948, Capítulo VII, Números 18 y 184.

¹¹⁶ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, Ob. Cit., Pág. 331.

En efecto, veamos que los accesorios también constituyen una obligación que impone el Estado, pero van destinados a aquellos contribuyentes que por su conducta infractora deban redituarse o indemnizar al Estado una cantidad en dinero por haber infringido la ley fiscal y en consecuencia, su naturaleza atiende a la misma de las contribuciones.

Al respecto, el propio Código Fiscal de la Federación prevé en su artículo 21 lo que a continuación se transcribe:

“Artículo 21. Cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno. ...”¹¹⁷

Por lo que hace a la indemnización de 20% por cheques devueltos, el maestro Hugo Carrasco Iriarte establece:

“El cheque recibido por las autoridades fiscales que sea presentado en tiempo y no sea pagado por la institución bancaria, da lugar al cobro al contribuyente de 20% del valor de éste y se debe exigir independientemente de los demás conceptos jurídicos a que tiene derecho la hacienda pública.”¹¹⁸

Este accesorio implica que el cheque pagado a las autoridades fiscales y que se presente en tiempo y no sea pagado dará lugar al cobro del monto del cheque más la indemnización del 20% del valor de este y se exigirá independientemente de los demás conceptos a que se refiere el 21 del Código Fiscal de la Federación. Para tal efecto la autoridad requerirá al librador del cheque para que, dentro de un plazo de tres días, efectúe el pago junto con la indemnización referida, salvo que acredite que se realizó el pago o que dicho pago no se realizó por causas exclusivamente imputables a la institución de crédito.

¹¹⁷ Código Fiscal de la Federación 2007, Tercera Edición, Editorial Tax Editores Unidos, México, 2007.

¹¹⁸ CARRASCO IRIARTE, Hugo, “Derecho fiscal I”, Ob. Cit., Pág. 27.

Por último tenemos como accesorio de las contribuciones los gastos de ejecución, el cual es referido por el autor Hugo Carrasco Iriarte de la siguiente forma:

“Cuando sea necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal, las personas físicas y morales están obligadas a sufragar los gastos inherentes a las diligencias respectivas, que por lo general son de 2% por determinadas diligencias.”¹¹⁹

Por lo que corresponde a los gastos de ejecución, veamos que éstos se encuentran previstos en el Código Fiscal de la Federación en el numeral 150, mismo que establece lo siguiente.

“Artículo 150.- Cuando sea necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal, las personas físicas y las morales estarán obligadas a pagar el 2% del crédito fiscal por concepto de gastos de ejecución,...

Los gastos de ejecución se determinarán por la autoridad ejecutora, debiendo pagarse junto con los demás créditos fiscales, salvo que se interponga el recurso de revocación.

Los ingresos recaudados por concepto de gastos de ejecución, se destinarán al establecimiento de un fondo revolvente para gastos de cobranza, para programas de fomento con el público en general del cumplimiento de las obligaciones fiscales, para financiar los programas de formación de funcionarios fiscales, salvo que por Ley estén destinados a otros fines. El destino de estos ingresos será con independencia del presupuesto que tengan asignado las autoridades fiscales federales.

...”¹²⁰

Veamos que la legislación prevé incluso, el destino al que se afectará la recaudación de los ingresos por concepto de gastos de ejecución, mismos que se originarán a partir de que

¹¹⁹ Íbidem, Pág. 29.

¹²⁰ Código Fiscal de la Federación 2007, Editorial ISEF, México, 2007.

la autoridad hacendaria ejerza su coacción en el cobro de créditos fiscales a través del inicio del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

1.4.6. APROVECHAMIENTOS Y PRODUCTOS.

Posteriormente tenemos que el Código Fiscal de la Federación en su artículo 3º, contempla a los productos y a los aprovechamientos, como ingresos, los cuales se refieren a:

“Artículo 3o.- Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código, que se apliquen en relación con aprovechamientos, son accesorios de éstos y participan de su naturaleza.

Son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.”¹²¹

La Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal del año 2007, en la fracción VI del apartado A del artículo 1º, señala como aprovechamientos, entre otros los siguientes:

- Multas.
- Indemnizaciones.
- Reintegros.
- Provenientes de obras públicas de infraestructura hidráulica.
- Participaciones de los ingresos derivados de la aplicación de Leyes Locales sobre Herencia y Legados, expedidas de acuerdo con la Federación.

¹²¹ Ídem.

- Participación de ingresos de la aplicación de Leyes Locales sobre donaciones expedidas de acuerdo con la Federación.
- Participaciones señaladas en la Ley Federal de Juegos y Sorteos.
- Regalías provenientes de fondos y explotaciones mineras, etcétera.

Y por último, en cuanto hace a los productos veamos que el artículo 3 del Código Tributario en comento, establece este tipo de ingresos consistentes en las contraprestaciones por los servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Privado, así como por el uso, aprovechamiento y enajenación de bienes de dominio privado.

Al respecto, la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal del año del año 2007, en la fracción V del apartado A del artículo 1º, señala los siguientes productos:

- 1.- Los servicios que no corresponden a funciones de Derecho Público.
- 2.- Derivados del uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.
 - Explotación de tierras y aguas.
 - Arrendamiento de tierras, locales y construcciones.
 - Enajenación de bienes, (muebles e inmuebles).
 - Intereses de valores, créditos y bonos.
 - Utilidades (Organismos Descentralizados y Empresas de Participación Estatal, Lotería Nacional para la Asistencia Pública, Pronósticos para la Asistencia Pública y otras).

De tal forma que el Estado con sustento en su facultad rectora, crea los ordenamientos jurídicos que prevén las contribuciones y accesorios de éstas, que servirán para sufragar los Gastos Públicos resaltando que las contribuciones, específicamente los impuestos, deben estar contenidos y determinados debidamente con sus elementos en la Ley que los crea, satisfaciendo así los principios tributarios de legalidad y destino al gasto público que prevé la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a través del multicitado artículo 31 fracción IV.

1.5. IMPUESTOS.

Retomando a los impuestos como la principal contribución del Estado para allegarse de recursos y por ser el Impuesto al Activo materia del presente trabajo de investigación, procedemos a explicar de forma detallada la definición, las características y su clasificación como a continuación se expresa.

1.5.1. DEFINICIÓN.

La definición prevista por el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, establece lo siguiente:

“... ”

Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

... ”¹²²

Para el jurista Guiliani Fonrouge los impuestos “...son las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder del imperio a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles.” ¹²³

El tratadista Raúl Rodríguez Lobato en su obra “Derecho Fiscal” expresa que el impuesto “... son contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma;...” ¹²⁴

Veamos que estos autores emplean en sus definiciones un elemento en común, mismo que consiste en que los impuestos son imponibles a los sujetos que se adecuen a las hipótesis

¹²² CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, Tercera Edición, Editorial Tax Editorias Unidos, México, 2007.

¹²³ GIULIANI FONROUGE, Carlos M., Ob. Cit., Pág. 319.

¹²⁴ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl; Ob. Cit, Pág. 61.

que prevé la ley, ya que sin ello no podrían ser sujetos a dicho impuesto de que se trate y señalan también la característica de que los impuestos en cuanto a sus elementos, deben estar contenidas en una ley.

Por su parte el doctrinario Gregorio Sánchez León, opina:

*“...los impuestos siempre debe contenerse en una ley, la cual sólo puede crear el Estado, y por otra parte, las leyes sólo se establece unilateralmente por el Estado y nunca se originan por un mutuo acuerdo de voluntades entre los particulares y el Estado.”*¹²⁵

Ahora bien, el Licenciado Luis Martínez López cita un párrafo del Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXXV, Página 2015, diciendo:

*“El impuesto no es un tributo establecido por el Gobierno en virtud de un derecho superior, sino una contribución que se basa en las cargas de la vida social, o sea la parte exigida a los contribuyentes sobre sus recursos individuales, para subvenir a los gastos públicos.”*¹²⁶

Este autor no erró su cita, toda vez que señala al impuesto directamente como una carga del contribuyente, dejando a un lado el poder de imperio del Estado para crear impuestos, ya que para dicho autor los impuestos constituyen más una obligación por ser gobernado que por dar un poder superior al Estado.

Por su parte el doctrinario Sergio Francisco de la Garza asienta que:

*“El impuesto es una prestación en dinero o en especie de naturaleza tributaria, ex lege, cuyo presupuesto es un hecho o una situación jurídica que no constituye una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos.”*¹²⁷

¹²⁵ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, Ob. Cit., Pág. 130.

¹²⁶ MARTÍNEZ LÓPEZ, Luis, Ob. Cit., Pág. 54.

¹²⁷ DE LA GARZA, Sergio Francisco, Ob. Cit., Pág. 377.

El maestro Hugo Carrasco Iriarte define al impuesto de la siguiente forma:

*“El impuesto es la parte de renta nacional que el Estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas, distrayéndola de las partes alícuotas de la renta propiedad de las economías privadas y sin ofrecer a éstas compensación alguna específica y recíproca de su parte.”*¹²⁸

Esta idea demuestra como el impuesto es una carga hacia el causante que se determina con el objeto de que el Estado se allegue de recursos, sin que ello implique que el contribuyente reciba de manera específica y recíproca, una determinada compensación.

Con lo anterior se concluye que el impuesto puede ser considerado en principio una cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda la aplicación y explotación del capital nacional y; segundo, implica un sacrificio el cuál de acuerdo con la doctrina, debe cumplir la premisa de ser el mínimo sacrificio.

De las definiciones anteriores podemos sustraer las principales características de todo impuesto, los cuales se enumeran a continuación:

- 1.- Los impuestos son contribuciones; es decir, son obligaciones que se deben cumplir de acuerdo con el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y a cambio de ello el contribuyente no recibe nada en concreto.
- 2.- Los impuestos están creados a cargo de las personas físicas o morales así como también a cargo de Entes Públicos.
- 3.- Los impuestos son creados para las personas que se encuentren en la situación jurídica o de hecho previstos por la ley; es decir, la obligación de pagar impuestos está a cargo de aquellas personas cuya situación coincide con el hecho generador del crédito fiscal y es independiente de la voluntad del obligado.

¹²⁸ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *“Derecho fiscal I”*, Ob. Cit., Pág. 28.

4.- Los impuestos deben destinarse a satisfacer los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal, del Estado y Municipios en que residan, tal y como lo exige el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal.

Ahora bien, dado el enfoque y el propósito del tema planteado en el presente trabajo de investigación, será necesario conocer a profundidad esta categoría de contribución, toda vez que es importante y necesario comprender las características y elementos que revisten al impuesto, de tal forma que a continuación se realiza el estudio relativo a esta forma jurídica primordial del Estado para allegarse de recursos para satisfacer el gasto público.

1.5.2. CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS.

A lo largo de la historia de los impuestos en México y con el propósito de lograr una mejor determinación y recaudación de los mismos, se han determinado diferentes características que revisten a los diferentes impuestos que utiliza el Estado para allegarse de recursos.

Dicha clasificación ha sido diversa entre la ciencia fiscal, por lo cual sólo estudiaremos los principales grupos de impuestos que, a criterio de diversos autores representan los más importantes y que persiguen la sistematización de los fenómenos fiscales y su repercusión en el marco jurídico que los contempla además que dicha clasificación resulta de gran utilidad para su comprensión como objeto de conocimiento.

Primero, hablaremos del grupo de los impuestos directos e indirectos, los cuales son considerados los más importantes e identificables en los ordenamientos jurídicos y que dicha clasificación sirve para identificar al sujeto pasivo que entera y paga el impuesto que le corresponda por situarse en la conducta que prevé el hecho generador, así como también sirve para identificar aquellos sujetos que no pagan de forma directa algún impuesto, pero que funcionan como instrumentos intermediarios del proceso de determinación, entero y pago de impuestos.

1.5.2.1.IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS.

De acuerdo con el doctrinario Ernesto Flores Zavala, *“...impuesto directo es aquel en el que el legislador se propone alcanzar inmediatamente, desde luego, el verdadero contribuyente; suprime a todo intermediario entre el pagador y el fisco...”*

129

Bajo la apreciación del autor antes citado, debemos entender que efectivamente el legislador debe, al momento de la creación del impuesto, expresar los elementos que determinen quién es el verdadero causante o sujeto pasivo del tributo, ya que puede alguien intervenir en el cálculo, entero y pago del impuesto de un sujeto pasivo, sin ser sujeto directamente obligado a su pago.

Veamos otra apreciación, la cual es enunciada por el tratadista Sergio Francisco de la Garza, quien establece lo siguiente:

*“... son impuestos directos aquellos que el sujeto pasivo no puede trasladar a otras personas, sino que inciden finalmente en su propio patrimonio...”*¹³⁰

Esta definición es acertada al establecer que el impuesto directo es aquél que gravita directamente sobre el patrimonio del sujeto pasivo, sin que exista un intermediario.

Para el Profesor Raúl Rodríguez, existe un criterio administrativo que señala que: *“...son impuestos directos aquellos que gravan periódicamente situaciones que presentan una cierta permanencia y estabilidad, por lo que pueden hacerse padrones o listas de contribuyentes;...”*¹³¹

Este autor refiere a este aspecto administrativo del impuesto directo que implica que recae sobre manifestaciones directas en la riqueza y que mantienen cierta regularidad en cuanto a los sujetos que se ubican en la hipótesis normativa.

¹²⁹ FLORES ZAVALA, Ernesto, “Finanzas Públicas Mexicanas”, Ob. Cit., Pág. 269.

¹³⁰ DE LA GARZA, Sergio Francisco, Ob. Cit., Pág. 387.

¹³¹ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Ob., Cit., Pág. 68.

Ejemplos de este impuesto, lo encontramos en el Impuesto Sobre la Renta, Impuesto Predial e Impuesto al Activo, impuestos en los cuales el gravamen repercute de forma inmediata en el patrimonio de los contribuyentes.

Por lo que hace al impuesto indirecto, veamos que éste tiene la característica principal de contar con un intermediario para su determinación, entero y pago ante las Autoridades Recaudadoras.

Para el jurista Antonio Jiménez González, la clasificación de los impuestos directos e indirectos, también atiende a un criterio administrativo, tal y como lo expresó el maestro Raúl Rodríguez Lobato; y por lo que hace a explicar el impuesto indirecto expresa que: “ *Se consideraban como impuestos indirectos aquellos que no se recaudaban mediante lista, lo cual obedecía básicamente a que por tratarse de impuestos de causación esporádica era imposible y además carente de sentido la formulación de una lista o padrón de contrayentes.* ”¹³²

Es decir, esta clase de impuesto indirecto refiere a aquellos impuestos en donde el sujeto pasivo no es constante en su causación, es decir que de forma ocasional y a veces condicional, se actualizaba el hecho generador del impuesto.

El mismo autor refiere el criterio económico del impuesto indirecto, el cual implica la operación de traslación como mecanismo de transferencia de la carga impositiva de parte del sujeto pasivo a una persona que en principio es llamada por la ley para soportarla, tal es el caso del Impuesto al Valor Agregado, ya que es un tributo que permite una fácil traslación de la carga impositiva del enajenante del bien o prestador del servicio por el adquirente.

El maestro Raúl Rodríguez Lobato, establece que “*...son impuestos indirectos los que sí pueden ser trasladados, de modo que no inciden en el patrimonio del sujeto pasivo, sino en el de otras personas, de quienes lo recuperan el sujeto pasivo.*”¹³³

¹³² JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, Ob. Cit., Pág. 68-69.

¹³³ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Ob., Cit., Pág. 67.

Por su parte el doctrinario Sergio Francisco de la Garza, en similitud con el autor citado anteriormente, expresa que: “...son impuestos indirectos aquellos que, por el contrario, el sujeto pasivo puede trasladar a otras personas, de manera tal que no sufre el impacto económico del impuesto en forma definitiva; ejemplo sería, en nuestro sistema fiscal, el impuesto al valor agregado, pues el comerciante expresamente lo traslada al consumidor y recupera el dinero que tuvo que pagar al Fisco Federal.”¹³⁴

Por último, citaremos al tratadista Ernesto Flores Zavala, quien manifiesta respecto del impuesto indirecto que “...el legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión, las calidades de sujeto del impuesto y pagador son distintas. El legislador grava al sujeto a sabiendas de que éste trasladará el impuesto pagador.”¹³⁵ Además agrega como ejemplo de este impuesto, los impuestos de importación y exportación así como los que gravan la producción de ciertos artículos.

En concreto podemos resumir que impuesto directo es aquél impuesto que es soportado definitivamente por el contribuyente en situaciones permanentes y que permiten la elaboración de nominas o padrones; e indirecto, el que se traslada sobre otra persona y no toman como base de imposición a la riqueza del contribuyente, sino a manifestaciones tales como consumos, o transferencias de propiedad.

1.5.2.2. IMPUESTOS OBJETIVOS Y SUBJETIVOS.

Por lo que corresponde a este grupo de impuestos, tenemos que los impuestos objetivos atienden al cuerpo o cosa imponible, de tal forma que los tratadistas Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez, expresan lo que a continuación se cita:

“Existen algunos tributos, como el impuesto inmobiliario, o mejor aún, los derechos aduaneros, en los que el legislador no define qué es el sujeto que estará obligado al pago del impuesto, sino que precisa únicamente la materia imponible.”¹³⁶

¹³⁴ DE LA GARZA, Sergio Francisco, Ob. Cit., Pág. 387.

¹³⁵ FLORES ZAVALA, Ernesto, “Finanzas Públicas Mexicanas”, Ob. Cit., Pág. 269.

¹³⁶ QUINTANA VALTIERRA, Jesús, y Jorge Rojas Yáñez, Ob. Cit., Pág. 87

Otra expresión es la del doctrinario Raúl Rodríguez Lobato, quien establece como sinónimo de los impuestos objetivos a los impuestos reales, y dice lo siguiente:

*“Los impuestos reales son los que se establecen atendiendo, exclusivamente, a los bienes o cosas que gravan, es decir, se desentienden de las personas, o mejor dicho prescinden de consideraciones sobre las condiciones personales del sujeto pasivo y solo toman en cuenta una manifestación objetiva y aislada de riqueza.”*¹³⁷

Por su parte el jurista Antonio Jiménez González, refiere a los impuestos objetivos como: *“...aquellos impuestos en los que la cuantificación de la carga impositiva a cargo del deudor tributario se realiza sin tomar en consideración de manera directa las condiciones personales de éste, tales como ingresos, gastos, cargas familiares, etc., sino que el impuesto a pagar en tales casos es resultante del valor de la operación. El impuesto al valor agregado puede ser un buen ejemplo de esta categoría dado que en cada caso se liquida a partir del valor de operación y en algunas ocasiones adicionando éste con otros valores, pero para ello no es relevante el cuadro de condiciones personales del contribuyente.”*¹³⁸

Estamos comprendiendo que el impuesto real atiende al objeto o acto en sí y no grava al sujeto en sí, ya que para su determinación no se toman en cuenta los aspectos personales de los contribuyentes, sino que el mismo realice las operaciones y actos que cuentan con el gravamen correspondiente, entonces sí deberán pagar el impuesto que pesa sobre el objeto y operación.

El doctrinario Ernesto Flores Zavala, considera que los impuestos indirectos son necesariamente reales, ya que, como hemos dicho, no pueden tener en cuenta las condiciones de las personas que en realidad los van a pagar, pues éstas son ignoradas de forma específica por el legislador, aún cuando deba tomarlas en consideración al estructurar el impuesto pero sin mencionarlas.¹³⁹

¹³⁷ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Ob., Cit., Pág. 68.

¹³⁸ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, Ob. Cit., Pág. 70.

¹³⁹ FLORES ZAVALA, Ernesto, “Finanzas Públicas Mexicanas”, Ob. Cit., Pág. 277.

Ahora bien, en cuanto a los impuestos personales tenemos que el autor referido en el párrafo anterior expresa que: “...son aquellos en los que se toman en cuenta las condiciones de las personas que tienen el carácter de sujetos pasivos, como por ejemplo, el impuesto sobre herencias y legados.”¹⁴⁰ Además, dicho autor agrega que una de las ventajas de este impuesto personal, es que hace intervenir la personalidad económica del sujeto del crédito fiscal y por lo mismo, permite una mayor justicia en el impuesto ya que se adapta a las condiciones particulares de cada causante.

Este grupo de impuestos es claro en cuanto a lo que se grava, es decir, el impuesto real grava el objeto o cosa, y el acto u operación que realice cualquier sujeto (que puede o no tener actividad económica), sin considerar sus características personales y el impuesto personal es aquél que grava a determinados sujetos en atención a sus características y condiciones económicas personales, tales como la capacidad contributiva.

1.5.2.3. IMPUESTOS ESPECÍFICOS Y AD VALOREM.

A continuación, referiremos a los impuestos específicos y ad valorem, mismos que tienen menor trascendencia que los grupos enunciados en párrafos anteriores, por lo que veamos que el tratadista Raúl Rodríguez Lobato, expresa:

“El impuesto específico es aquel que se establece en función de una unidad de medida o calidad del bien gravado y el impuesto ad valorem es el que se establece en función del valor del bien gravado.”¹⁴¹

Por su parte los tratadistas Francisco Ponce Gómez y Rodolfo Ponce Castillo, manifiestan lo siguiente:

“Los impuestos específicos son aquellos cuyas cuotas, tasas o tarifas, atienden para su correspondiente determinación en cantidad líquida, el peso, medida, volumen, cantidad y dimensión en general del objeto gravado.”

¹⁴⁰ Ídem.

¹⁴¹ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Ob., Cit., Pág. 69.

*Los impuestos ad valorem, en cambio, atienden exclusivamente al valor o precio del propio objeto gravado. Esta clase de impuesto solo se encuentra en la Legislación Aduanera, respecto de operaciones de importación y exportación.”*¹⁴²

Es decir, estos impuestos atienden los específicos a determinada calidad o cantidad del objeto agravar y los ad valorem atenderán al precio del objeto gravado; observemos que ambos impuestos son reales, ya que se terminan directamente al objeto gravado sin considerar condiciones de las personas que terminan pagando el impuesto.

1.5.2.4. IMPUESTOS GENERALES Y ESPECIALES.

Los impuestos generales son aquellos en los que se gravan diversas actividades u operaciones, pero tienen un denominador común por ser de la misma naturaleza, y los impuestos especiales son aquellos que gravan un elemento de esa situación económica.¹⁴³

Es decir: “Los impuestos generales son los que gravan diversas actividades u operaciones; éstos tienen un denominador común: son de la misma naturaleza; por ejemplo, el Impuesto sobre la Renta; impuesto a las personas físicas, proveniente de los ingresos por salarios, que se causador la percepción de un sueldo; por ingresos derivados de una indemnización; por prima de antigüedad, etc. Todos ellos gravan diversos ingresos, pero tienen la misma naturaleza laboral.

*Por otra parte, son impuestos especiales los que gravan una actividad determinada en forma aislada; por ejemplo, impuesto sobre producción de Energía Eléctrica, sobre servicios telefónicos, etc.”*¹⁴⁴

1.5.2.5. IMPUESTOS CON FINES FISCALES Y EXTRAFISCALES.

¹⁴² PONCE GÓMEZ, Francisco y Rodolfo Ponce Castillo, Ob. Cit., Pág. 99.

¹⁴³ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Ob., Cit., Pág. 69.

¹⁴⁴ PONCE GÓMEZ, Francisco y Rodolfo Ponce Castillo, Ob. Cit., Pág. 99.

Por último, veamos este último grupo que atiende al destino de los ingresos, por lo que de acuerdo a los tratadistas Francisco Ponce Gómez y Rodolfo Ponce Castillo, los impuestos con fines fiscales “... se crean para recaudar los ingresos necesarios para satisfacer el presupuesto de egresos. Y los segundos son los que se establecen sin el ánimo de recaudar los impuestos, ni de obtener de ellos ingresos para satisfacer el presupuesto, sino que son creados con finalidad diferente, ya sea de carácter social, económico, etc.”¹⁴⁵

Es decir, los impuestos con fines fiscales serán aquellos que se establecen para recaudar los ingresos necesarios para satisfacer el presupuesto de egresos y los impuestos con fines extrafiscales son aquellos que se establecen sin el ánimo de recaudarlos ni de obtener de ellos ingresos para satisfacer el presupuesto, sino con una finalidad diferente, en ocasiones de carácter social, económicos, etcétera.

De estos últimos impuestos podemos resaltar, que constitucionalmente en México el destino de los ingresos derivados de los impuestos puede ser destinado a un fin distinto que satisfacer las necesidades colectivas que cubre el Gasto Público; y al respecto, la realidad nos hace reflexionar y puntualizar sobre el efecto extrafiscal de los impuestos que se refleja en las cifras que reportan respecto del desarrollo económico del país, así como la proyección que tienen los impuestos a nivel interno al permitir la creación de nuevos entes económicos que permiten allegarse de recursos a los gobernados que inicien su actividad comercial de forma individual y colectiva. De tal forma que también la sociedad resulta motivada por la posibilidad de que existan contribuyentes que proporcionen algún servicio o suministren algún satisfactor de vida que no esté contemplado en la gama del gasto público.

Por último, es preciso señalar que el sistema vigente establece a través de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de cada año, la siguiente clasificación de impuestos; ahora bien, específicamente para el Ejercicio Fiscal del año 2007, se estableció la siguiente clasificación a través del anexo 1 del artículo 1 de dicho ordenamiento jurídico, que a la letra establece:

¹⁴⁵ Ídem.

“Tabla I

A. INGRESOS DEL GOBIERNO FEDERAL

I. Impuestos:

1. Impuesto sobre la renta.

2. Impuesto al activo.

3. Impuesto al valor agregado.

4. Impuesto especial sobre producción y servicios:

A. Gasolinas, diesel para combustión automotriz.

B. Bebidas con contenido alcohólico y cerveza:

a) Bebidas alcohólicas.

b) Cervezas y bebidas refrescantes.

C. Tabacos labrados.

5. Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.

6. Impuesto sobre automóviles nuevos.

7. Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.

8. Impuesto a los rendimientos petroleros.

9. Impuestos al comercio exterior:

A. A la importación.

B. A la exportación.

10. Accesorios.

...”

Es decir, este ordenamiento jurídico establece los diferentes impuestos por los cuales el Estado recibirá determinados ingresos en un Ejercicio Fiscal, y que servirán para satisfacer el

gasto público, cabe resaltar que además se prevén los demás tipos de contribuciones por los cuales también se allegará de recursos para el mismo fin.

1.5.3. PRINCIPIOS TEÓRICOS DE LOS IMPUESTOS.

El ejercicio del poder tributario y la actuación de las autoridades en esta materia deben seguir determinados lineamientos que la propia constitución y las leyes establecen. *“No es posible pensar en que la autoridad por el hecho de serlo, pueda actuar a su libre arbitrio.”*¹⁴⁶

Como consecuencia, los legisladores han retomado los principios teóricos que surgieron a través de la evolución de las contribuciones en el mundo, dando como resultado que los mismos sean empleados por nuestro sistema jurídico con el objetivo de lograr una justicia fiscal con base en primicias que resultan inviolables por el Estado que procura la satisfacción de factores primarios y la armonía entre sus residentes.

Al respecto, varios son los tradicionalistas que han elaborado éstos principio teóricos que deben regir las leyes impositivas, mismos que son importante analizar de forma breve en el presente trabajo de investigación.

De tal forma que nos encontramos con los principios teóricos de las contribuciones del estudioso Adam Smith, mismos que han inspirado a la legislación moderna, no obstante que datan de hace dos siglos y que se consignan en el libro V de su Obra *“La Riqueza de las Naciones”*, pero que sin duda han servido de directrices para las autoridades legislativas y administrativa y que son reglas que se procura sean cumplidas durante el ejercicio de sus funciones, esos principio son: Principio de Justicia, de certidumbre, de comodidad y de economía.

1.5.3.1. PRINCIPIO TEÓRICO DE JUSTICIA.

¹⁴⁶ Íbidem, Pág. 29.

*“Este principio consiste en que los habitantes de una Nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una forma proporcional y equitativa los más cerca de su capacidad económica.”*¹⁴⁷

Por su parte el maestro Hugo Carrasco Iriarte afirma: *“Por ser la justicia el valor supremo del derecho, ha de tenerse presente que aquella siempre debe prevalecer en todo ordenamiento jurídico, incluso lógicamente, en las disposiciones en materia fiscal.”*¹⁴⁸

Apoyamos esta postura doctrinal del autor citado en el párrafo anterior, toda vez que la justicia se convierte en una especie de patrón o molde al que deben ajustarse todas las disposiciones legislativas.

El maestro Raúl Rodríguez Lobato establece que: *“El principio de justicia consiste en que los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus capacidades económicas...”*¹⁴⁹

Posteriormente el mismo autor coincide con los estudiosos Francisco Ponce Gómez y Rodolfo Ponce Castillo, al establecer que este principio se ha desarrollado por la doctrina a través de otros dos principios, a saber, el de generalidad y el de uniformidad.

*“Que el impuesto sea general, significa que comprenda todas las personas cuya situación coincide con la hipótesis que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, que cualquier persona pueda adecuarse a la hipótesis normativa;...”*¹⁵⁰

Cabe citar la opinión del jurista Antonio Jiménez González al decir: *“Mediante la exigencia de que los tributos deben ser generales pretendió eliminarse todo tipo de privilegios e inmunidades que en algunas época fueron norma.”*¹⁵¹

¹⁴⁷ PONCE GÓMEZ, Francisco y Rodolfo Ponce Castillo, Ob. Cit., Pág. 62.

¹⁴⁸ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *“Derecho fiscal I”*, Ob. Cit., Pág. 30.

¹⁴⁹ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Ob. Cit., Pág. 62.

¹⁵⁰ Ídem.

¹⁵¹ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, Ob. Cit., Pág. 203.

Respecto a la uniformidad los juristas Francisco Ponce Gómez y Rodolfo Ponce Castillo establecen lo siguiente: “*Si el impuesto es uniforme significa que todas las personas son iguales frente al tributo.*” ¹⁵²

El maestro Hugo Carrasco Iriarte señala que “... *el impuesto es uniforme cuando a los sujetos pasivos que están colocados en la misma situación se les imponen obligaciones iguales.*”. ¹⁵³

Francisco Ponce Gómez y Rodolfo Ponce Castillo, establecen: “*Si el impuesto es uniforme significa que todas las personas son iguales frente al tributo.*”. ¹⁵⁴

Es decir, el principio de justicia implica que los impuestos deben ser proporcionados en cuanto a la capacidad económica del contribuyente y equitativos, es decir, deben estar creados para todos los gobernados que actualicen su conducta a la hipótesis legal y que todas las personas son iguales frente al tributo.

1.5.3.2. PRINCIPIO TEÓRICO DE CERTIDUMBRE.

En cuanto al principio teórico de certidumbre tomaremos la opinión del maestro Hugo Carrasco Iriarte que a la letra manifiesta:

“... *el impuesto debe ser cierto, claro y preciso en la ley, por lo que respecta a sus elementos y característica fundamentales, como sujetos, objetos, tasas, cuotas, tarifas, momento de nacimiento, lugar, época y forma de liquidación y pago, obligaciones y sanción.*” ¹⁵⁵

Por su parte, los doctrinarios Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yañez, manifiestan lo siguiente:

¹⁵² PONCE GÓMEZ, Francisco y Rodolfo Ponce Castillo, Ob. Cit., Pág. 64.

¹⁵³ CARRASCO IRIARTE, Hugo, “*Diccionario de Derecho Fiscal*”, Ob. Cit., Pág. 402.

¹⁵⁴ PONCE GÓMEZ, Francisco y Rodolfo Ponce Castillo, Ob. Cit., Pág. 64.

¹⁵⁵ CARRASCO IRIARTE, Hugo, “*Diccionario de Derecho Fiscal*”, Ob. Cit., Pág. 402.

“Este principio de certeza combate arbitrariedades, ensayos, indecisiones y malos entendidos en materia fiscal.” ¹⁵⁶

En efecto, este principio se refiere a su aplicación, que debe ser estricta en sus términos y sin que se aplique analogía, de tal forma que el Artículo 5° del Código Fiscal de la Federación establece 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.”* ¹⁵⁷

De tal forma que la certidumbre en el impuesto se traduce en la protección jurídica para el contribuyente de saber que el impuesto será aplicado en la forma y condiciones que se plasmaron en la legislación que lo regula y que por ningún motivo será sujeto de derechos y obligaciones que por analogía las Autoridad Administrativa pretendan imputarle al contribuyente.

Al respecto, el doctrinario Gregorio Sánchez León establece:

“El principio que nos ocupa tiene por fin que los elementos fundamentales del impuesto no queden al arbitrio del Fisco y así evitar que conduzcan a crear incertidumbre en los contribuyentes.” ¹⁵⁸

Nos quedamos con la opinión de los tratadistas Francisco Ponce Gómez y Rodolfo Ponce Castillo quienes afirman que: *“Este principio consiste en que en toda ley de impuestos deben señalarse con precisión los elementos esenciales de éstos para evitar que existan actos arbitrarios por parte de la autoridad.”* ¹⁵⁹

Es decir, los elementos esenciales de los impuestos: sujetos, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago, deben de estar precisados de manera clara en el texto legal, de manera que no

¹⁵⁶ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yáñez, Ob. Cit., Pág. 83.

¹⁵⁷ Código Fiscal de la Federación, Tercera Edición, Editorial Tax Editoriales Unidos, México, 2007.

¹⁵⁸ SÁCHEZ LEÓN, Gregorio, Ob. Cit., Pág. 477.

¹⁵⁹ PONCE GÓMEZ, Francisco y Rodolfo Ponce Castillo, Ob. Cit., Pág. 64.

quede a decisión de las autoridades hacendarias el tratamiento fiscal que ha de darse a cada contribuyente en particular por simple analogía de casos.

1.5.3.3. PRINCIPIO TEÓRICO DE COMODIDAD.

El principio teórico de Comodidad de los impuestos “...consiste en que todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente.”¹⁶⁰ Es decir, que el legislador deberá considerar las fechas o períodos que, en atención a la naturaleza del gravamen, sean más propicias y ventajosas para que el causante realice el pago.

Por su parte el tratadista Gregorio Sánchez León agrega que este principio hace referencia a la economía del Estado o pública, mas no a la economía del contribuyente o privada ya que este principio consiste en lograr el menor costo posible en el manejo de la recaudación, control y administración de un impuesto, utilizando para ello las técnicas administrativas adecuadas, con el objeto de que la mayor parte del rendimiento del impuesto pueda ser utilizado por el Estado para satisfacer las necesidades públicas que hemos venido hablando.¹⁶¹

Abunda la opinión anterior el Maestro Hugo Carrasco Iriarte, en su Obra Derecho Fiscal I, quien afirma que ante el supuesto de que las épocas y formas de pago de los impuestos sean inconvenientes y poco posibles para el contribuyente se ocasionaría que a dichos contribuyentes se alejen del debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales por lo que entorpecería y retardaría la recaudación de ingresos que se obtiene por cada impuesto federal y/o local.

1.5.3.4. PRINCIPIO TEÓRICO DE ECONOMÍA.

De acuerdo al Maestro Raúl Rodríguez Lobato, el principio teórico de economía “...consiste en que el rendimiento del impuesto deber ser lo mayor posible y para ello, su recaudación

¹⁶⁰ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Ob. Cit., Pág. 62.

¹⁶¹ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, Ob. Cit., Pág. 478.

*no debe ser onerosa, o sea, que 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.”*¹⁶²

Por su parte los tratadistas Francisco Ponce Gómez y Rodolfo Ponce Castillo quienes afirman que el principio de economía: “...consiste en que el rendimiento del impuesto debe ser lo mayor posible; para ello, su recaudación no debe ser onerosa, es decir, el Estado debe preocuparse por contar con una buena administración, a fin de que resulten menos costosas las erogaciones inherentes a la administración y recaudación de los impuestos que las cantidades recaudadas...”¹⁶³

En concreto, los gastos que efectúe el Estado en la recaudación de contribuciones, tales como sueldos de los empleados y funcionarios públicos, renta de edificios, mantenimiento, gastos generales como luz, agua, teléfono, mobiliario, papelería, etcétera, deben ser inferiores a lo que se recauda por concepto de impuestos, ya que de no ser así, se traduciría en un detrimento patrimonial del Estado y resultaría ruinoso el procedimiento de administración y recaudación de contribuciones.

De tal forma que este principio resguarda la garantía de que la recaudación de los impuestos también deberá ser en cantidad tal que asegure la cobertura del presupuesto de gastos por parte del Estado.

De acuerdo con la definición del maestro Hugo Carrasco Iriarte, el principio de economía consiste en que: “La diferencia entre lo que se recauda y lo que efectivamente al tesoro público debe ser lo más pequeña posible.”¹⁶⁴

Tal acepción asegura que los impuestos pagados por los contribuyentes obligados servirán para lograr la estabilidad y efectividad del sistema tributario mexicano y el provecho se refleje en los servicios que preste el Estado a la colectividad.

¹⁶² RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Ob. Cit., Pág. 63.

¹⁶³ PONCE GÓMEZ, Francisco y Rodolfo Ponce Castillo, Ob. Cit., Pág. 64.

¹⁶⁴ CARRASCO IRIARTE, Hugo, “Derecho fiscal I”, Ob. Cit., Pág. 180.

CAPÍTULO II. ANTECEDENTES HISTÓRICOS EN MÉXICO DE LAS CONTRIBUCIONES Y DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

El propósito del presente capítulo es conocer los antecedentes Históricos en México respecto a la forma de tributar así como conocer la evolución que ha tenido el sistema tributario en nuestro país desde antes de la colonia hasta nuestros días, de tal forma que retomaremos de forma transitoria la historia de las contribuciones en la Edad Media en el mundo, por considerar que diversos aspectos relevantes del desenvolvimiento de la tributación influyeron a través de los tiempos para conformar el sistema fiscal mexicano.

Para el jurista Arturo de la Cueva, *“Desde la antigüedad, las clases desvalidas como los esclavos, pequeños campesinos, etc., se vieron siempre obligados al pago de tributos de las clases dominantes.”*¹⁶⁵

Además agrega que en el siglo XVIII, en Grecia, existían impuestos sobre minas y comercio además de la tributación sobre los pueblos sojuzgados, y considera que desde la Revolución Francesa se empezó a estudiar profundamente la cuestión tributaria. Además exalta que la imposición se ha desarrollado profundamente por la complejidad de la vida económica, la integración y la globalización, el desarrollo industrial y todo ello para dejar de considerar a la imposición como una mera recaudación sino como un instrumento de política económica, floreciendo diversos sistemas principalmente en Inglaterra Francia, Italia, Estados Unidos de Norte América y Argentina.¹⁶⁶

Para el doctrinario Ernesto Flores Zavala, durante la Edad Media en Europa occidental cristiana, el vasallo tenía para con su señor obligaciones otorgadas en servicios personales y prestaciones económicas, siendo las personales por ejemplo, acompañar al señor a la guerra, permanecer de guarda en el castillo y dar consejo al señor en los negocios y las prestaciones económicas consistían en que el vasallo pagaría el rescate del señor si éste caía en prisión, cuando se casaba su hija y cuando armaba caballero a su hijo.

¹⁶⁵ DE LA CUEVA, Arturo, *“Derecho Fiscal”*, Tercera Edición, Editorial Porrúa, México, 2007, Pág. 139.

¹⁶⁶ *Ibidem*, Pág. 141.

*“Otra fuente de ingresos eran las multas que se cobraban por diversos delitos y que se fijaban en forma arbitraria. Los que comparecían a tribunales estaban también obligados a pagar derechos por el servicio de justifica.”*¹⁶⁷

De tal forma que el estudioso Gregorio Sánchez León, alude a la opinión del pensador Federico Engels quien al ocuparse de los impuestos en la antigüedad expresó: *“...que la “gens” no conoció los impuestos, ni poco ni mucho, sin embargo expone: “El tributo de respeto se paga libre y espontáneamente a los investidos con el poder en la gens...”*”¹⁶⁸

Esta idea supone un deber económico de sublevación ante los jefes de tribus o guerreros que inspiraban en sus seguidores un respeto espontáneo creyendo que ante el supuesto de incumplimiento de pago de dichas dádivas, los demonios y los dioses castigaban con enfermedades y muertes de sus familiares.

En cuanto a la regulación de los tributos, tenemos que de acuerdo al mismo autor, las primeras leyes tributarias auténticas, existieron en Egipto, en China y en Mesopotamia; *“...textos antiguos en escritura cuneiforme”*.¹⁶⁹

*“Una forma de tributar muy antigua es la prestación personal, que también en Europa, se conservó hasta el siglo pasado. ...Las primeras leyes tributarias auténticas existieron en Egipto, en China y en el territorio comprendido entre Eufrates y el Tigres, es decir Mesopotamia.”*¹⁷⁰

Veamos que durante la Edad Media, la evolución de los tributos se inclinó a cubrir las necesidades de los señores feudales que de manera arbitraria se adjudicaban el trabajo y ganancias de los vasallos y siervos que estaban a su servicio. De tal forma que surgieron diversos gravámenes tales como el pago de derechos por el tránsito de las mercancías asimismo, se cobraban derechos de puentes y ríos, de circulación por las carreteras, de paso por las puertas de las poblaciones; impuestos sobre transmisiones hereditarias, impuesto sobre

¹⁶⁷ FLORES ZAVALA, Ernesto, *“Finanzas Públicas Mexicanas”*, Ob. Cit., Pág. 31-32.

¹⁶⁸ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, *“Derecho Fiscal Mexicano”*, Décima Edición, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 2001, Pág. 4.

¹⁶⁹ *Íbidem*, Pág. 3.

¹⁷⁰ *Íbidem*, Pág. 2.

la propiedad territorial, derechos de peaje, así como servicios personales los cuales se fueron sustituyendo con el transcurso del tiempo por prestaciones en dinero originándose diversos impuestos.¹⁷¹

Los datos anteriores, son sin duda una prueba de que diversos impuestos creados en la Edad Media en Europa Occidental, son los que ahora soportan el sistema fiscal de nuestro país, razón por la cual, retomaremos diversos datos históricos de México que nos dan una idea de los pensamientos económicos y las formas de tributar que se actualizaron en la época prehispánica hasta nuestros días, y en específico, conocer los antecedentes históricos del Impuesto al Activo como forma de contribución en México.

2.1. ÉPOCA PREHISPÁNICA.

En México, también tuvimos formas muy antiguas de tributación entre la organización económica de las tribus establecidas, en donde el tributo característico era en especie dado que no existía la moneda como forma de pago, incluso entre los mismos actos comerciales que celebraban entre familias o entre comunidades.

“En las conquistas de los meshica se notan dos grandes fines: allegarse de tributos y hacer prisioneros para los sacrificios. ...El meshica carecía de moneda propiamente dicha; representaba la riqueza por multitud de símbolos que constituían la contribución colectiva, rara vez personal, llamada tributo, principal. ...En materia fiscal, legislaba el rey asesorado por cuatro consejeros, de los cuales, uno (cihuacoatl) desempeñaba las funciones de ministro de Hacienda, al cual estaba subordinado un Tesorero general (hueicalpixqui), jefe de los delegados de las provincias y de los recaudadores. ...El tributo consistía en un tanto del producto de las tierras, y así pagaba la gran mayoría de agricultora: en un tanto de las mercancías, y así pagaba el mercader; en un tanto de los efectos manufacturados, y así pagaba el industrial.”¹⁷²

¹⁷¹ Íbidem, Pág. 10-11.

¹⁷² ROSELL, Cecilia, “Cartasquantas, La Real Hacienda en Nueva España: 1557”, Editorial Cuadernos de la Casa Chata 100, Primera Edición, México, 1984, Pág. 329.

Posteriormente agrega que quien no tenía oficio ni industria, ni tierras ni bienes, prestaba sus servicios personales cultivando los campos del templo, del trono, del general, del señor o haciendo las veces de bestia de carga.

El doctrinario Gregorio Sánchez León respecto el imperio azteca, expresa:

*“A los soberanos aztecas del antiguo México no sólo se les debían entregar cigarros, bolas de caucho para el juego sagrado de la pelota, águilas, serpientes como alimento de las reales pajareras, sino también anualmente, cierto número de mancebos, a los que – naturalmente por motivos religiosos— se les arrancaba solemnemente el corazón.”*¹⁷³

Además de los objetos y animales señalados, de acuerdo a los Códices, los aztecas debían aportar flores y frutos diversos al Rey de Azcapotzalco así como una garza y un pato echado sobre sus huevos.¹⁷⁴

De la transcripción anterior, podemos observar que durante el periodo azteca existía una jerarquización de clases, las clases inferiores sostenían a las superiores, las cargas fueron distribuidas entre pueblos y grupos de manera que a unos se les señaló unos tributos diferentes que a los otros; el tributo variaba en cantidad y calidad, por lo cual y de acuerdo con la Antropóloga Luz María Mohar Betancourt el tributo se dividía en dos tipos:

“1) Tributo real.- Este se daba principalmente por los pueblos vencidos en la guerra para el mantenimiento de los vencedores. Debía ser pagado de acuerdo con la frecuencia y la cantidad que establecía el vencedor, se pagaban principalmente cacao, alimentos, materias primas, artículos de lujo ya elaborados. Servicio personal y material de construcción.

2) Tributo local.- Este se daba a nivel local, por el pueblo común para el mantenimiento de sus señores o gobernantes nativos. Consistía, básicamente, de servicio en casa de los

¹⁷³ Íbidem, Pág., 7 y 8.

¹⁷⁴ Íbidem, Pág. 8.

señores, el trabajo de sus campos y la provisión de alimentos, agua leña, etc.”¹⁷⁵ En este Tributo Local se encontraba el impuesto religioso y el impuesto que se pagaba en tiempo de guerra.

Ciertamente y en consecuencia, “Los aztecas comprendieron la importancia de los tributos y mejoraron la técnica: para su cobro empleaban los “calpixquis”, que llevaban como credencial una vara en la mano y un abanico en la otra: Se pagaban tributos normales, de tiempo de guerra y religiosos, aparte de otros que daban en diversas ceremonias.”¹⁷⁶ Existía el “Calpixtcacalli” o Gran casa de los Tributos que era el lugar asignado para depositar los tributos y la entrega de mercancías o la prestación de servicios era reproducido en el llamado Códice Mendocino al cual no se le atribuye su creación propiamente durante la época prehispánica pero que servía para especificar la cuantía de los tributos pagados a Moctezuma.¹⁷⁷

“Hubo una pirámide de cobros, a cargo de los calpixqui, cuyo resultado neto llegaba finalmente a los almacenes públicos. La deshonestidad de un calpixqui se castigaba con la muerte.”¹⁷⁸

La Doctrinaria Ana Laura Gordo López lo contempla en su obra que: “*Los fines extra fiscales en el sistema tributario*”, manifiesta de la siguiente manera: “*Existió una gran organización para la recaudación de los tributos, a cargo de los calpixques, quienes los depositaban en los almacenes públicos, llevaban los registros de los tributos y de las riquezas de dichos almacenes, vigilaban la distribución de la propiedad comunal y realizaban las visitas a los pueblos vecinos para vigilar el cobro. Una situación mal llevada o deshonesto se penaba con la muerte.*”¹⁷⁹

De las transcripciones anteriores nos podemos dar cuenta que primero los tributos eran ofrecidos de manera espontánea y libre como una forma de devoción o respeto al Dios o jefe

¹⁷⁵ MOHAR BETANCOURT, Luz María, “*El tributo mexica en el siglo XVI, Análisis de dos fuentes pictográficas*”, Centro de Investigaciones y Estudios de Antropología Social, Cuadernos de la Casa Chata No. 154, SEP, México, 1987, Pág. 14.

¹⁷⁶ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, Ob. Cit., Pág. 8.

¹⁷⁷ Ídem.

¹⁷⁸ MARGADANT S. Guillermo, F., “*Introducción a la Historia del Derecho Mexicano*”, Décimo Séptima Edición, Editorial Esfinge, Naucalpan Estado de México, 2000, Pág. 30.

¹⁷⁹ GORDO LÓPEZ, Ana Laura, “*Los fines extra fiscales en el sistema tributario*”, Editorial Porrúa, México, 2000, Pág. 13.

de cada tribu; posteriormente el rey del pueblo azteca ya solicitaba que le fueran entregados objetos o animales específicos que de no ser entregados se imponían castigos a los incumplidores. Y por la necesidad de llevar un control de los tributos se fueron creando organizaciones dedicadas únicamente a la recepción, conteo y resguardo de los bienes obtenidos.

Cabe resaltar que en tiempos prehispánicos, los poblados carecían de moneda propiamente dicha, por lo que el tributo consistía en un tanto del producto de las tierras, de mercancías, de productos manufacturados y quienes no tenían un oficio, ni industria ni tierras, ni bienes, prestaba servicios personales cultivando los campos del templo, del trono, del general, del señor o haciendo las veces de bestia de carga.¹⁸⁰

En consecuencia, podemos destacar de esta forma antigua de tributación durante la época prehispánica, es que el pago de los tributos era en principio en especie, ya que se pedía los frutos que cada campesino recolectaba de su cosecha y/o de los animales que criaba, ya que en la lista de tributos se contemplaba por ejemplo: objetos de algodón, telas de varias especies de fibras, productos naturales y aún metales preciosos que los pueblos vencidos debían de enviar como tributo a la Gran Tenochtitlan. Ya posteriormente el tributo azteca en especie fue cambiado al tributo en monedas que cobraban los españoles.¹⁸¹

En concreto se puede considerar que los aztecas “...fueron los que lograron establecer una sólida estructura impositiva entre los pueblos que dieron origen al México de Hoy.”¹⁸² Se puede considerar que esto se logró a pesar de constituir un régimen tributario que se basaba principalmente en el capricho de los soberanos llegando a la barbarie, ya que se establecieron algunos tributos que tenían como paga la vida de seres humanos; situación muy alejada de la justicia impositiva de nuestros tiempos actuales.¹⁸³

¹⁸⁰ MIRANDA, José, “El tributo indígena en la Nueva España durante el siglo XVI”; El Colegio de México, editorial Reed, México, Primera Reimpresión de la Primera Edición, 1980, Pág. 13.

¹⁸¹ DE LA CUEVA, Arturo, Ob. Cit., Pág. 141

¹⁸² Ídem.

¹⁸³ Ídem.

Por lo que corresponde a la estructura del tributo en la época prehispánica, adoptaremos la opinión del doctrinario José Miranda, quien resume esta etapa de bajo la siguiente apreciación:

“1. Recibían tributo:

a) Los señores universales. Considerábase tales a los que tenían como vasallo a pueblos y gobernados por otros señores, los particulares. Señores universales más conocidos fueron los de México, Texcoco y Tlacopan. Los dos primeros, sobre todo, tuvieron numerosos pueblos tributarios.

b) Los señores particulares –caciques. Los señores universales eran también particulares, y en este concepto recibían tributo de los pueblos que les estaban sujetos directamente.

c) Los nobles—principales. Ejercían magistraturas o estaban encargados del gobierno local—de las estancias y barrios. Débanles tributo aquellos que se hallaban bajo su dependencia; y en el caso, que parece haber sido frecuente, de tener asignadas tierras, acudíanles con diversas prestaciones los terrazgueros.

d) Las comunidades –parcialidades y calpulis, o barrios mayores y menores. Su tributo estaba destinado al sostenimiento de magistrados y funcionarios, y a satisfacer necesidades colectivas de servicios.

c) Los templos. Mediante prestaciones especiales eran construídos y conservados los edificios religiosos y sostenidos del culto y os sacerdotes.

f) La milicia. Algunos pueblos impusieron cargas especiales para el sostenimiento de ejércitos y guerras.

2. Daban Tributo:

a) *Los indios pertenecientes a la clase común, o macehuales, que estaban divididos por profesiones, con señalamiento de prestaciones distintas a cada una: la de los labradores, la de los oficiales o artesanos y la de los comerciantes.*

b) *Los terrazgueros, labradores que gozaban de tierras señaladas a nobles, a los cuales servían, labraban y cultivaban las sementeras y les servían en sus casas.*

Estaban exentos de contribución, por un lado, los nobles, los magistrados y funcionarios y los guerreros distinguidos; y por otro, los enfermos pobres y los mancebos.

3.- *Consistía el tributo en prestaciones materiales –cosas o especies—y prestaciones personales—servicios o trabajo.”*¹⁸⁴

2.2. ÉPOCA COLONIAL.

Ya con la conquista de nuevos territorios surge la imposición del pago del tributo como consecuencia de la victoria de un grupo sobre otro, el grupo conquistador impone y exige el pago de ciertos artículos y servicios que le proporcionará el grupo vencido. Al respecto tomamos la expresión de la doctrinaria Ana Laura Gordo López, que dice:

*“La organización política de la región era muy distante y diferente a la de un imperio. Ésta desunión marcó la pauta para la invasión de una fuerza muy disciplinada como la de Cortés, independientemente de la reacción psicológica de los aztecas ante su llegada.”*¹⁸⁵

En cuanto al origen del tributo en esa época el autor José Miranda nos dice al respecto: *“La estancia de las tropas fue por demás onerosa, marcándose la codicia de los conquistadores en el establecimiento de múltiples gravámenes sobre los pueblos conquistados,...”*¹⁸⁶

¹⁸⁴ MIRANDA, José, Ob. Cit., Pág. 25-26.

¹⁸⁵ GORDO LÓPEZ, Ana Laura, Ob. Cit., Pág. 14.

¹⁸⁶ MIRANDA, José, Ob. Cit., Pág. 28.

Si bien es cierto que al llegar los españoles impidieron que se cubrieran los onerosos tributos exigidos por Moctezuma, también lo que es los indígenas se vieron obligados a cumplir continuas demandas que les requerían los soldados españoles, surgiendo así el Derecho del Quinto tanto a favor del rey de España, como de Hernán Cortés.¹⁸⁷

“...a partir de la fundación de la Villa de la Vera Cruz, se estableció el “quinto real” destinado al Rey de España, que siempre se separaba en forma previa el botín conquistado por los españoles; otro quinto correspondía a Cortés, y el resto del botín era repartido entre los soldados que acompañaran al extremeño en la conquista.”¹⁸⁸

De tal forma, que el Rey de España fue el más beneficiado con el cobro del quinto real, toda vez que aparte de lo obtenido por los conquistadores y soldados se creó este tributo, con el objeto de justificar y administrar la asignación de bienes por parte de la Corona Española, dejando a salvo los bienes que le participaban a los conquistadores y soldados que intervenían en la invasión de tierra india.¹⁸⁹

“La coacción fiscal era tiránica: el enfermo saldaba su cuenta al sanar; el insolvente, ó se sujetaba al desempeño de trabajos compensatorios, ó era vendido como esclavo; la vida era, por violencia de la ley, función imponible; la persona, un bien semoviente cotizante. Como ya lo hemos dicho, quedaban exentos del tributo los nobles, los sacerdotes y su servidumbre, los guerreros, los menores, los huérfanos no capaces de trabajo, las viudas, los lisiados, los mendigos, los cantantes y los músicos...”¹⁹⁰

Es decir, la inmensurable adquisición de bienes de los territorios conquistados fueron en perjuicio de la población indígena, toda vez que comenzaron los abusos y excesivos cobros de tributos que, de no ser en especie, se obligaba a pagar con servicios personales compensatorios que obligaban a los indios a ofrecer sus jornadas de trabajo y sus vidas a los gobernantes, sacerdotes y guerreros a cambio de cubrir las lastimosas cuotas fijadas por la conquista.¹⁹¹

¹⁸⁷ DE LA CUEVA, Arturo, Ob. Cit., Pág. 28.

¹⁸⁸ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, Ob. Cit., Pág. 17.

¹⁸⁹ Íbidem. Pág. 18.

¹⁹⁰ ROSELL, Cecilia, Ob. Cit., Pág. 344.

¹⁹¹ Ídem.

Por otra parte el maestro José Miranda, en su obra *“El Tributo indígena en la Nueva España durante el Siglo XVI”*, expresa que la evolución de las cargas de los indios mexicanos se distingue en tres etapas:

Primera Etapa:

*“La primera, que llega hasta la mitad de la sexta década, se caracteriza por la particularidad de las cargas, y consiguientemente por su pluralidad. En ella a cada gasto corresponde una carga especial.”*¹⁹²

Este autor argumentó además la necesidad de agrupar las cargas indígenas en Ordinarias y Extraordinarias, a las Ordinarias correspondían las religiosas que consistían en prestaciones para el sostenimiento del culto y del clero y las civiles, que eran las prestaciones para caciques, gobernadores alcaldes y otros oficiales indígenas y para las cajas de la comunidad; y por último, existían aquellas cargas consideradas como extraordinarias que consistían en prestaciones para la construcción de iglesias, para obras públicas y para necesidades colectivas transitorias, tales como pleitos y gestiones de intereses comunes.

Veamos que durante esta etapa de colonización, la encomienda fue una institución fundamental para el control de los tributos en las regiones recientemente conquistadas y la demarcación hispánica, la cual surgió sobre todo como una forma de compensación para los primeros conquistadores, así como para asignarles la ardua tarea de cristianizar al indio sin que se generara un gasto para la corona;¹⁹³ asimismo, el doctrinario Guillermo Margadant, agrega que la encomienda surgió *“Del deseo del erario de incorporar a los indios en la economía colonial (aunque el erario, por lo pronto, no recibiera la ventaja directa del tributo –que era para el encomendero--, ...).”*¹⁹⁴ Es decir, en un principio la distribución de los tributos se vio reducida a los encomenderos, bajo el argumento de la corona de pagar su labor de conquista y de

¹⁹² MIRANDA, José, Ob. Cit., Pág. 10.

¹⁹³ Ídem.

¹⁹⁴ MARGADANT S. Guillermo, F., Ob. Cit., Pág. 84.

cristianizar a los indios, tal afirmación la refiere el Doctrinario José Miranda, de la siguiente manera:

*“Según los principios y normas de la colonización, las cargas religiosas debieron haber recaído sobre la Corona y los encomenderos. ...Sin embargo, durante algún tiempo ni los oficiales reales, en representación éstos del monarca, contribuyeron apenas a soportar las referidas cargas, y debido a ello tuvieron los religiosos que hacerlas gravitar casi completamente sobre los indios.”*¹⁹⁵

*“Mediante la encomienda, un español recibía el privilegio de cobrar los tributos de ciertos pueblos de indios, de acuerdo con una tasa fijada. En cambio debía cristianizarles, dedicando una cuarta parte del tributo a la construcción de las iglesias necesarias (Puga, I.309.312) y vigilar la aplicación de las leyes protectoras de los indios.”*¹⁹⁶

*“En este primer momento la tributación a los encomenderos varió mucho, según la codicia de éstos, quienes no parece que respetaran gran cosa las determinaciones de los conciertos y exigieron quizá a menudo, recurriendo a la amenaza o la violencia, prestaciones no convenidas o en cantidad mayor a la estipulada.”*¹⁹⁷

De tal forma que la técnica de tributar fue transformándose, por lo que los abusos por cobrar los antiguos derechos aztecas y las nuevas imposiciones de la Corona española dieron origen a una disposición real que corrigiera los abusos; dicha disposiciones fueron Las Leyes de Indias. *“Establecida la Colonia, los naturales además de impuestos, pagaban con trabajo a veces de por vida en minas, haciendas y granjas.”*¹⁹⁸

La doctrinaria Cecilia Rosell, lo expresa de la siguiente manera: *“...ya que la corona seguía intentando atemperar los abusos cometidos por los corregidores, y aún por los mismos nobles indígenas, expidió las Leyes Nuevas de 1542-43 que protegían a*

¹⁹⁵ MIRANDA, José, Ob. Cit., Pág. 10.

¹⁹⁶ MARGADANT S. Guillermo, F., Ob. Cit., Pág. 84.

¹⁹⁷ MIRANDA, José, Ob. Cit., Pág. 50.

¹⁹⁸ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, Ob. Cit. Pág. 18.

*los indios señalando la necesidad de hacer tasas más justas y consecuentes con sus posibilidades.”*¹⁹⁹

Ahora bien, la encomienda fue una figura transitoria, ya que sus funciones y privilegios eran limitados por ejemplo, imperaba la indivisibilidad de las encomiendas, asimismo se regularon las contribuciones de la encomienda a los gastos de la propagación de la fe, y por último, su mayor órgano de control lo constituyeron las audiencias, que vigilaban que los indios no fuesen perjudicados por lo que imponía que el encomendero tenía que vivir en su encomienda, “... si la encomienda llegaba a la última generación legalmente admitida, se consideraba a los indios en cuestión como liberados de la encomienda y quedaban como vasallos directos de la corona.”²⁰⁰

En concreto, tal y como lo menciona el maestro Gregorio Sánchez León, los encomenderos también tuvieron sus limitaciones implantadas por la audiencia respecto al procedimiento de recaudación en los pueblos encomenderos: “En estos pueblos existió un mayordomo o administrador del encomendero, el calpixque, que tuvo como una de sus principales misiones el cobro de los tributos.”²⁰¹

“...la función más importante que realizaban los Oficiales Reales estaba constituida por la recaudación de los impuestos.”²⁰² Eran quienes debían cobrar los impuestos y en caso de que no pudieran hacerlo, eran sus tenientes quienes se encargarían de ellos y fuera del territorio por ser pueblos lejanos donde no había corregidores o alcaldes mayores, eran los llamados “executores con vara de justicia”, quienes actuaban a través de cartas requisitoras que les mandaban los oficiales reales para efectuar el cobro.²⁰³

Veamos que durante la época Virreinal, el Consejo de Indias tenía facultades legales y administrativas por lo que se exigieron fundamentalmente los siguientes gravámenes: “....a) comunes (sostenimiento del virreinato); b) remisibles (los remitidos a la Metrópoli); c) particulares (finalidades especiales); d) ajenos (administrativos); coexistiendo paralelamente contribuciones

¹⁹⁹ ROSELL, Cecilia, Ob. Cit., Pág. 127.

²⁰⁰ MARGADANT, S., Guillermo F., Ob. Cit., Pág. 85.

²⁰¹ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, Ob. Cit., Pág. 20.

²⁰² ROSELL, Cecilia, Ob. Cit., Pág. 121.

²⁰³ Ídem.

municipales y las relativas a la armada, el derecho de mar, alcabalas sobre comercio, industria, amonedación, ensaye, desagües, alcoholes, naipes y tabacos, etc.,... ” ²⁰⁴

El doctrinario José Miranda alude a un protector indígena: *“Como protector de los indios, trató el obispo Zumárraga de poner a coto los excesos de la audiencia y a la codicia de los encomenderos, reduciendo a límites más razonables las prestaciones de los indígenas”*. ²⁰⁵

Sin embargo, los obstáculos que le puso la audiencia representarían trabas a su labor proteccionista lo que tuvo como resultado que Zumárraga lograría sólo cambios moderados casi imperceptibles en el trato y cobro de tributos hacia los indios por parte de los conquistadores. ²⁰⁶

Segunda Etapa:

“Desde 1560 hasta algo antes de 1577, tendrá plena aplicación el sistema que comienza a desarrollarse en el período de transición, cuyos principales ejes eran, además de la igualdad del gravamen, la determinación de las cargas y la unidad contributiva.” ²⁰⁷

Veamos que en esta segunda etapa de evolución de los tributos de México durante la colonia, referidos por el doctrinario José Miranda, se alude a las cuentas y costas que se hacían a los macehuales por sus principales y gobernadores, así como los grandes edificios de monasterios hechos en la tierra que se hacían a costa de los pobres y otros servicios excesivos a algunos religiosos y clérigos.

²⁰⁴ DE LA CUEVA, Arturo, Ob. Cit., Pág. 142.

²⁰⁵ Íbidem, Pág. 64.

Juan de Zumárraga fue un eclesiástico español, en 1528 fue enviado a la Nueva España en calidad de obispo electo y ostentando el título de protector de los indios, se opuso a varias disposiciones de los miembros de la audiencia. Para hacer llegar sus quejas al emperador, elaboró una larga carta de gran interés que hubo de enviar con un vizcaíno amigo suyo en un trozo de cera dentro de un cántaro. De este modo Carlos V pudo enterarse de lo que ocurría en México.

²⁰⁶ Ídem.

²⁰⁷ MIRANDA, José, Ob. Cit., Pág. 15.

A la encomienda fue sustituyéndola un sistema de funcionarios asalariados y controlados dependientes de la corona y finalmente, “...un decreto del 23 de Noviembre de 1718 suprimió la encomienda.”,²⁰⁸ lo que dio pauta a la solidificación de nuevas instituciones encargadas de la cuenta pública.

Hubo en este período varias formas de contribución, la más general fue la de la contribución única que comprendía las cargas civiles, religiosas y las extraordinarias para que dispuesto por la Corona, se trasladaran al monarca y se les dejara a los encomenderos, las cargas religiosas cuya cuantía era fijada por la audiencia y el virrey.

*“Las dos contribuciones, los diezmos a Dios y los tributos al rey, quedarán fundidas en una sola, la capitación o tributo, que será determinada por la tasación y regulada por un principio de justicia, la posibilidad de los indígenas, --lo que cómodamente (buenamente se dirá más tarde) pudiesen llevar y sufrir.”*²⁰⁹

*“Se despachó a la segunda audiencia con instrucciones y poderes muy amplios para poner en orden en la colonia, que había pasado por gobernaciones muy irregulares y arbitrarias. Se le confiaba el cuidado de cumplir todo lo que no había ejecutado la primera audiencia; y también el de deshacer todo lo indebidamente hecho por ésta.”*²¹⁰

*“... En la Edad Media, los vasallos y los siervos tenían dos clases de obligaciones: unas consistentes en la prestación de servicios personales y otra de naturaleza económica; dentro de estas últimas unas pagaderas en dinero y otras en especie.”*²¹¹
Siendo estas tasaciones o cargas impuestas en servicios personales a favor de los encomenderos o feudales, así como las obligaciones en dinero y en productos de la tierra principalmente.²¹²

Tenemos que la “unidad en el impuesto”, regulado ya por una segunda audiencia, acentuó el surgimiento de ideas tributarias basadas en principios de justicia, refiriendo a ésta

²⁰⁸ Íbidem, Pág. 68.

²⁰⁹ Íbidem, Pág. 67.

²¹⁰ Íbidem, Pág. 68.

²¹¹ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, Ob. Cit., Pág. 10.

²¹² Íbidem, Pág. 10.

como la imposición tributaria a los indígenas con sustento en lo que eran capaces de pagar o en la capacidad humana para realizar tareas;²¹³ por otro lado tenemos que la forma de recaudación también sufrió cierta evolución en los pueblos de la corona y para el doctrinario Gregorio Sánchez León, se distinguían dos fases:

- a) El Repartimiento del Tributo entre los tributarios; y,
- b) El cobro.

La primera fase *“Consistía en la fijación de una cuota individual, con arreglo a la norma general que regía la determinación de los tributos, teniendo en cuenta lo que cada tributario pudiese buenamente dar según su cantidad, calidad y posibilidad, reemplazándose posteriormente la posibilidad, por la igualdad en el repartimiento, de manera que los indígenas supieran lo que debían por año, y entendiendo que esos tributos fueran en pro y utilidad de los que pertenecían al Publio, ordenando el virrey se evitaran daños y hurtos con los indígenas, que se llegaban a cometer constantemente con motivo del repartimiento y cobro.”*²¹⁴

Y la Segunda fase, correspondiente al cobro, también era adjudicada a los caciques y gobernantes, ayudados por los tequitlatos, *“...que eran oficiales subalternos, encargados de un pequeño número de indios que tenían asignados y a quienes recogían el tributo a domicilio. ... A veces el virrey nombraba encargado especial del cobro a algún indio principal, casi siempre perteneciente a la nobleza.”*²¹⁵

Por último, es importante destacar de esta etapa, el aumento de la moneda como cambio de la constitución de la economía en la corona, *“Para el tributo, el aumento de la moneda fue de enorme significación, cambio su fisonomía: la economía natural impuso el tributo en especie y servicios; la economía mixta que la seguirá, monetaria y natural, el tributo mixto, en moneda y especie.”*²¹⁶ Esta forma de tributar, en moneda y especie, propició que disminuyera el pago de tributos con trabajos personales de los indios hacia los encomenderos, caciques y obispos.

²¹³ MIRANDA, José, Ob. Cit., Pág. 19.

²¹⁴ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, Ob. Cit., Pág. 19.

²¹⁵ Ídem.

²¹⁶ Íbidem, Pág. 77.

En resumen, ésta segunda etapa del periodo colonial; implicó que producto de los abusos de los funcionarios de la Corona a los indios, surgieran diversas protestas que llegarían a manos del Rey de España, quien ordenó modificar los excesos, sin que dicha circunstancias modificara el trato recriminable de los que tenían el poder en sus manos; sin embargo, surgieron formas de organización y tasación de tributos, así como la forma de pago en moneda y especie.

Tercera Etapa:

Esta es la última etapa aludida por el doctrinario José Miranda, quien manifiesta que en esta etapa la Audiencia dispuso que los indios diesen real y medio para la comunidad, el cual sustituyó el medio real por diez varas de sementera de maíz, o trigo. Es decir, en esta etapa, surgió la idea de destinar parte de los tributos recaudados a los gastos que se generaban por la Administración de la Corona, de tal forma que dicho autor manifiesta: *“De un lado, tendremos el tributo, del que sale, además de la parte del encomendero o de la Corona, la porción señalada para sufragar los gastos del culto y clero; y de otro, la contribución para la comunidad, con la que son pagados los salarios de república y satisfacer ciertas atenciones colectivas.”*²¹⁷

Al respecto, la doctrinaria Cecilia Rosell, manifiesta que *“habría muchas cuotas de grupos distintas, con notables diferencias entre los tributarios de una misma colectividad. La cuota tributaria individual solo sería igual entre las personas pertenecientes al mismo grupo tributario, pues en éste las especies fueron repartidas por cabeza y los servicios por tanda o rueda.”*²¹⁸

Esta autora, difiere de la idea de José Miranda, respecto a la unidad tributaria que surgió en el tiempo colonial, ya que expresa que *“Las cargas fueron distribuidas entre pueblos y grupos de manera nada sistemática. A unos se les señaló unas contribuciones, y a otros, otras, sin más criterio directriz que el obligado de la posibilidad (poder dar lo que se les pedía).”*²¹⁹

Pero lo más destacado de esta etapa es sin duda era en las regiones conquistadas ya existían fondos generales destinados a hacer frente a los gastos colectivos y los llamados de

²¹⁷ MIRANDA, José, Ob. Cit., Pág. 18.

²¹⁸ ROSELL, Cecilia, Ob. Cit., Pág. 19.

²¹⁹ Ídem.

república mismos que se reducían en el pago que se le efectuaba a los que gobernaban y administraban los tributos recaudados durante la colonia.²²⁰

Los corregidores que eran funcionarios creados por la audiencia estaban encargados de las correderías, tuvieron un papel muy importante; su labor era similar a la de los Oficiales Reales, “... presentaban las cuentas que querían sin que pudieran ser presionados, aunque se les pidió que dieran relación jurada cada año y fianzas que les comprometían a tener que acudir con lo procedido de los tributos a los funcionarios fiscales.”²²¹

Por otro lado, “...la construcción de casas parroquiales sí fue carga legalmente impuesta a los indígenas, ...”,²²² lo que demuestra que en ésta etapa, como carga extraordinaria estaba la imposición de tributos para destinarlos a la construcción de iglesias; se dice que en un principio una provisión real de 1533 ordenaba que en los pueblos indios fuesen edificadas las iglesias a costas de los tributos que pagaban los naturales lo que les pesó durante varias décadas, pero después dicha carga se trasladó a quienes por ley debían soportarla, es decir, las cargas tributarias fueron tomado forma específica en cuanto a los sujetos que debían ser obligados atendiendo al fin del tributo, que en este caso terminaron pagando los indios por ser iglesias y casas de culto que se edificarían en México y para su evangelización.²²³

También, surgieron diversas comisiones de revisión ordenada por el virrey para revisar la tasación hecha del pueblo correspondiente y el repartimiento de tributos, además “*Cuando los indios se consideraban perjudicados por el repartimiento que sus autoridades habían ejecutado, solían acudir al virrey en demande de desagravio, haciendo relación de que a causa de no estar bien repartidos los tributos en que estaban tasados, recibían agravio porque algunos pagaban más de lo que debían conforme a la tasación.*”²²⁴

Por lo que corresponde a las sanciones, tenemos que existían las penas de cámara y estrados, “...eran en su mayoría condenas de carácter pecuniario, que provenían de las sanciones

²²⁰ DE LA CUEVA, Arturo, Ob. Cit., Pág. 142.

²²¹ ROSELL, Cecilia, Ob. Cit., Pág. 130.

²²² MIRANDA, José, Ob. Cit., Pág. 20.

²²³ Ídem.

²²⁴ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, Ob. Cit., Pág. 20.

*aplicadas por los jueces de la Real Audiencia a todos los infractores (excepto al clero y a los mismo jueces) de las ordenanzas, cédulas y provisiones reales.”*²²⁵

Regularmente, éste tipo de sanciones fueron creadas para regular y castigar a los funcionarios que habían sido encomendados a la tarea de contabilizar, cobrar, recaudar y administrar las cargas tributarias recolectadas de la Colonia, *“Ahora, los receptores eran los responsables de lo que se había cobrado y los que tenían que dar cuenta, pero a ellos a su vez les rendían cuentas una serie de personas que abarcaban al Alguacil Mayor y sus tenientes en la sede de la Audiencia, hasta los comisarios con fianza, que tenían la facultad de nombrar para que ejecutaran el cobro de las condenaciones, sobre todo en aquellos lugares alejados que no podían cubrir personalmente; pero que estaban obligados a dar...”*²²⁶

O sea, que en ésta última etapa de colonización, el sistema tributario fue tomando formas diversas de control, toda vez que la Corona debía cuidar la gran fuente de ingresos descubierta por sus súbditos, a costa de la imposición ideológica y la posesión territorial de lo que fue el gran imperio azteca. Estableciendo así un régimen de tributación extenso que cada vez se agrandaba en cuanto a gravitación de productos incluyendo incluso, aquéllos productos derivados de inventos atraídos de otros países, tales como tributos a la pólvora, a la imprenta y sus derivados, etcétera.²²⁷

2.3. ÉPOCA DE INDEPENDENCIA.

Iniciado el movimiento de independencia, se originó de inmediato una situación de mayor flexibilidad, mayores libertades y nuevos ideales; los levantamientos ante las injusticias de los grupos dominantes instaurados por la Colonia, influyeron de forma determinante para que el pueblo de México, tomara la decisión de revelarse e imponer su propia forma de gobierno, a pesar de no contar con el adiestramiento para conformar un sistema jurídico que tuviera como resultado inmediato el éxito reflejado en el crecimiento del país como un ente libre e independiente.

²²⁵ ROSELL, Cecilia, Ob. Cit., Pág. 180.

²²⁶ DE LA CUEVA, Arturo, Ob. Cit., Pág. 140.

²²⁷ Íbidem, Ob. Cit., Pág. 141.

Por lo que respecta al sistema tributario del México independiente, tenemos que *“...debido a que los insurgentes suprimieron gabelas y tributos a cargo de las castas e indios, aboliéndose el papel sellado y gravámenes sobre la pólvora...”* ²²⁸

La problemática fiscal de la segunda mitad del siglo XVIII, se reflejó además, en la situación abusiva que revestía el pago de las contribuciones ya que era realmente nociva para la estructura social, por lo que el pueblo inconforme se rebela con el fin de asegurar una mayor democracia incluso en la recaudación de los impuestos.

Existieron diversos documentos emitidos durante esta época en los cuales se explica la necesidad de eliminar los excesivos impuestos, tal y como lo expresa Don Miguel Hidalgo y Costilla, en un bando del 6 de diciembre de 1810 donde señala que: *“...uno de los principales motivos para cortar las armas fue suprimir muchos gravámenes, pero debido a la necesidad de cubrir los gastos de guerra únicamente se eliminaron los tributos que pagaban los indios y los aplicados a la fabricación de pólvora; asimismo, se abolió el uso de papel sellado en los asuntos judiciales, actuaciones, escrituras y documentos.”* ²²⁹

“En septiembre de 1810 Hidalgo se levanta en Dolores proclamando la guerra de independencia. Tres meses después promulgó un Bando fechado en la ciudad de Guadalajara el 6 de diciembre de 1810, en cuya declaración segunda se estableció lo siguiente:

2ª. Que cese para lo sucesivo la contribución de tributos, respecto de las castas que lo pagaban, y toda exacción que a los indios se les exigía.” ²³⁰

“La propia Constitución de Cádiz de 1812 daba mayor participación a los naturales en la vida económica de la Nueva España.” ²³¹

²²⁸ . Íbidem., Pág. 142.

²²⁹ MIRANDA, José, Ob. Cit., Pág. 67.

²³⁰ GORDOA, LÓPEZ, Ana Laura, Ob. Cit., Pág. 14.

²³¹ DE LA CUEVA, Arturo, Ob. Cit., Pág. 143.

Los doctrinarios Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yañez, abundan al respecto diciendo: “...la Constitución de Cádiz en su artículo 339 estableció que las contribuciones se repartirán entre todos los españoles en proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno.”²³²

Es decir, México independiente externó sus ideales en materia tributaria tratando de suprimir todo exceso heredado de la forma de tributar de la Corona española, sin que por ello se pretendiera dejar de establecer un sistema de cargas, que sin lugar a dudas era comprendido como indispensable para la subsistencia de cualquier Nación.

*“...el Acta de Independencia de 1813 y la Constitución de Apatzingán de 1814 establecieron como obligación de los ciudadanos la de contribuir a los gastos públicos y militares,...”*²³³

Era tan evidente la molestia del pueblo mexicano en la recaudación tributaria, que en el Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, (nombre jurídico de la Constitución de Apatzingán), suspendía todo tipo de impuestos, de estancos, para cubrir exclusivamente un solo impuesto con el cual tendría que vivir ese órgano que la Teoría del Estado exige como es el Gobierno; sin embargo, por el estado de guerra en que se encontraba nuestro país ésta Constitución no entró en vigor.

En el documento denominado Sentimientos de la Nación o Veintitrés Puntos sugeridos por José María Morelos y Pavón para la Constitución de 1814, ya se empezaba a hablar respecto de la necesidad de cobrar un impuesto unitario, para que no se menoscaben los intereses del pueblo, destacando la obtención de los tributos onerosos para las masas económicamente más débiles en el Sentimiento de la Nación número veintidós, que constituyó un antecedente de la Constitución de Apatzingán, el cual decía a la letra lo siguiente:

“22. - Que se quite la infinidad de tributos, pechos e imposiciones que más agobian, y se señale a cada individuo un cinco por ciento en sus ganancias, u otra carga igual de

²³² QUINTANA VALTIERRA, Jesús, y Jorge Rojas Yañez, Ob. Cit., Pág. 76.

²³³ DE LA CUEVA, Arturo, Ob. Cit., Pág.143

*ligera, que no oprima tanto como la alcabala, el estanco, el tributo y otros, pues con esta corta contribución, y la buena administración de los bienes confiscados al enemigo, podrá llevarse el peso de la guerra y honorarios de empleados.”*²³⁴

En el Reglamento de la Constitución Política del Imperio Mexicano de 10 de enero de 1822, se estableció que Todos los habitantes del imperio deben contribuir, a cubrir las exigencias del Estado en razón de sus proporciones”,²³⁵ disposición que dado la situación política que atravesaba el México independiente tampoco entró en vigor.

*“De los Tratados de Córdoba derivó la regencia del Imperio, la cual acordó establecer el “Reglamento Para el Gobierno Interior de las Secretarías de Estado y del Despacho Universal”, así como diversos decretos en materia impositiva durante los años de 1821 y 1822.”*²³⁶

Asimismo, es preciso mencionar que Agustín de Iturbide, da la pauta de las primeras leyes en materia tributaria, y es a través de la elaboración del Reglamento Provisional y Político del Imperio Mexicano del 18 de diciembre de 1822, específicamente su artículo 15, ya contemplaba el principio de proporcionalidad ya que se establecía: *“Todos los habitantes del imperio deben de contribuir en razón de sus proporciones, a cubrir las urgencias del Estado.”*²³⁷

Posteriormente tenemos la Constitución Federal de 1824, considerada como la primera Constitución de la República basada en ideas francesas y norteamericanas, así como en la Constitución de Cádiz, el pensamiento de Montesquieu e igualmente se da por hecho la necesidad de que la población tenga como una de sus obligaciones principales el contribuir al gasto público. *“...estableciendo lineamientos generales en materia hacendaria y expidiendo la “Ley de Clasificación de Rentas Generales y Particulares” que comprendía tanto a la Federación como a los estados,... estableciendo el uso del papel sellado, impuestos sobre alcoholes, peajes, etc.,...”*²³⁸

²³⁴ GORDOA, LÓPEZ, Ana Laura, Ob. Cit., Pág. 15.

²³⁵ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yañez, Ob. Cit., Pág. 76.

²³⁶ DE LA CUEVA, Arturo, Ob. Cit., Pág. 143.

²³⁷ ESQUIVEL VÁZQUEZ, Gustavo, “*El Juicio de Lesividad y otros estudios*”, Editorial Porrúa, México, 2002, Pág. 6.

²³⁸ Ídem.

Dentro de las disposiciones en materia impositiva de la Constitución de Cádiz, destacan los siguientes artículos que a continuación comentamos:

“En su Artículo 50, fracción VII se concedían facultades al Congreso General para fijar los gastos generales y establecen las contribuciones necesarias para cubrirlos.

En su Artículo 51, se indicaba que la formación de las leyes y decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, a excepción de las que versaren sobre contribuciones o impuestos, los cuales no pueden tener su origen sino en la Cámara de diputados, situación que hasta la fecha ha sido motivo de comentarios por los especialistas del derecho en cuanto al ánimo del juzgador para otorgar a la Cámara de diputados la facultad de iniciar leyes en materia impositiva

Y en su Artículo 110 se otorgaba atribuciones al Presidente para cuidar la recaudación y decretar la inversión de las contribuciones generales con arreglo a las leyes.” ²³⁹

Es preciso resaltar la observación del jurista Gustavo Esquivel Vázquez, quien establecía que dicho documento Republicano, no preveía el principio de proporcionalidad en los tributos ya que en su numeral 49 fracción VIII, establecía la facultad del Congreso para determinar las contribuciones necesarias para cubrir los gastos Generales de la República ya que establecía lo siguiente:

“Fijar los gastos generales, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos, arreglar su recaudación, determinar su inversión, y tomar anualmente cuentas al gobierno.” ²⁴⁰

Así, durante este período se suscitaron una serie de tendencias ideológicas, que en 1836 llevaron al gobierno de Antonio López de Santa Anna a expedir las Bases para la nueva Constitución, la nueva Ley Fundamental se dividió en siete estatutos, razón por la cual se le dio el nombre de las Siete Leyes Constitucionales con las que se puso fin al Gobierno Federal y se originó el antecedente de un centralismo. De este documento, solo mencionaremos, que

²³⁹ DE LA CUEVA, Arturo, Ob. Cit., Pág. 144.

²⁴⁰ Íbidem, Pág. 7.

en el artículo 3 de la Primera de las Leyes Constitucionales de la República Mexicana de 1836, se habla que los mexicanos tienen obligación de cooperar para los gastos del Estado, como lo podemos apreciar de la lectura del artículo en cita que a continuación se transcribe:

“Primera.

3. Son obligaciones de los mexicanos:

*I.- Cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan.”*²⁴¹

Podemos decir respecto a lo transcrito que tampoco se contemplaba el principio de proporcionalidad. Posteriormente, por mandato de Santa Anna, en el año de 1841, quedaron sin efecto las Siete Leyes Constitucionales, fue en el año de 1843 cuando se publicaron las “Bases de Organización Política de la República Mexicana” conocidas como “Bases orgánicas”, que “...sin cambiar al Estado unitario contienen una cierta delimitación de las facultades impositivas”.²⁴²

El gobierno de Santa Anna se caracterizó por un gran número de levantamientos, la guerra declarada por Francia y la independencia de Texas; acontecimientos que habían dejado sin recursos al país, la falta de fondos le hizo aprobar toda clase de impuestos, que se fijaron sobre toda posesión, siendo los más criticados aquellos que se fijaron por la posesión del número de ventanas en las casas y perros.

En 1856 el presidente Ignacio Comonfort, expidió el "Estatuto Orgánico Provisional de la República Mexicana", “...en el que se restablecen los gravámenes de los estados y territorios, además de los generales y municipales.”²⁴³ Federalismo que estuvo vigente hasta que se emitió la Constitución liberal de 1857, que en su Artículo 31 fracción II establecía lo siguiente:

“ARTÍCULO 31, Es obligación de todos los mexicanos:

²⁴¹ TENA RAMÍREZ, Felipe, “*Leyes Fundamentales de México 1808-1895*”, Decimonovena Edición, Editorial Porrúa, México, 1995, Pág. 611.

²⁴² YAÑEZ RUÍZ, Manuel, “*El problema fiscal en las distintas etapas de nuestra organización Política*”, V Tomos, Edición de 1958, sin editorial, México, Pág.157.

²⁴³ *Íbidem*, Pág.169.

II. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, del Estado y Municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

De la redacción de esta segunda fracción del artículo 3, de la Constitución de 1857, se desprende que ya empieza a formarse la idea que actualmente se utiliza respecto de la contribución y su destino al gasto público, incluso establece la manera en como debe sobrellevarse dicho gasto público que es básicamente proporcional y equitativo al ingreso de las personas.

En concreto, la Constitución de 1857 incorpora principios omitidos en los instrumentos jurídicos analizados anteriormente por lo que en el artículo 31 fracción II indicaba que era obligación de los mexicanos contribuir para el gasto público, añadiendo como elementos fundamentales de dichas contribuciones que fuesen proporcionales y equitativas según lo previsto en la ley; es decir, se incorporaba nuevamente el principio de proporcionalidad.

*“Durante los años siguientes se dictaron diversas disposiciones fiscales, se clasificaron los ingresos, estableciéndose una contribución federal del 25% adicional sobre los enteros efectuados en las Oficinas de la Federación y en las de los estados, volviéndose tales disposiciones más esporádicas durante el gobierno de Juárez, lo cual coincidió temporalmente con ordenamientos hacendarios emanados del imperio de Maximiliano, durante el cual se estableció un Tribunal de Cuentas que efectuaría revisiones a nivel nacional, emitiéndose, así mismo, la Ley sobre Organización de la Hacienda Municipal de 1863 y la de Pensiones Militares de 1865.”*²⁴⁴

*“Ya en 1871 entra en vigor la Ley del Timbre que substituye a la del papel sellado, ... se emiten disposiciones fiscales de cierta importancia, entre ellas las dirigidas a la represión del contrabando y se insiste en la extinción de las alcabalas, sobresaliendo una nueva Ley del Timbre, terminando este periodo, sin embargo, en un verdadero desastre hacendario.”*²⁴⁵

²⁴⁴ DE LA CUEVA, Arturo, Ob. Cit., Pág. 144.

²⁴⁵ Ídem.

En concreto, podemos resumir de esta etapa que el sistema fiscal que se pretendía consolidar, fue objeto de pruebas a través instrumentos jurídicos basados en sistemas jurídicos internacionales, que solo reflejaban la inexperiencia de los nuevos gobernantes de México en torno a la toma de decisiones para estructurar un sistema fiscal propio que garantizara la efectividad económica, para conseguir con ello ir igualando el desarrollo visto de otros países.

2.4. EL PORFIRISMO.

En cuanto a la época del porfirismo de 1876 a 1911, veamos que el capital extranjero reencontraba cauteloso dado que no podía confiar en la insolvencia del erario que se atravesaba, por lo que fue condición necesaria que se tratara de reestablecer la deuda a través de la atracción de capital extranjero con el fin paralelo de mejorar la situación impositiva.

Al tomar la presidencia Porfirio Díaz se ocupó de acabar mediante las armas todo tipo de resistencia a su gobierno, con el propósito de lograr una completa tranquilidad en el país y con ello atraer inversionistas capitalistas. En esta época se establecieron algunas fábricas y se fundaron varios bancos, lo que permitió un cierto auge económico, en México ya no se hablaba de revoluciones sino de negocios. De ahí que la década de los veinte se presente como una etapa de reconstrucción económica.²⁴⁶

El Presidente Porfirio Díaz incorporó un impuesto sobre las utilidades de cada empresa, con el efecto de estimular la construcción de Ferrocarriles de México y por lo que respecta a la materia fiscal se distinguía una importante lucha en contra de las alcabalas,

“Alcabala, impuesto indirecto regio cobrado en los territorios pertenecientes a la Corona de Castilla (incluidas las posesiones hispanas en América a partir del siglo XVI), desde la baja edad media hasta el siglo XIX, que gravaba las transacciones económicas. De probable origen islámico, comenzó a recaudarse en algunos municipios castellanos hacia el siglo XI.

La alcabala fue implantada por vez primera en 1574, en el virreinato de Nueva España, siendo virrey Martín Enríquez de Almansa.”

Microsoft ® Encarta ® 2006. © 1993-2005 Microsoft Corporation. Reservados todos los derechos.

²⁴⁶ FLORIS MARGADANT, Guillermo S., “*Introducción la Historia del Derecho Mexicano*”, Décimo segunda Edición, Editorial Esfinge, México, 1995, Pág. 188-193.

creándose nuevas normas con el efecto de coordinar la organización interna del fisco a la facultad económica coactiva y el arreglo de la deuda nacional, interior y exterior.²⁴⁷

En esos tiempos se criticaron duramente los privilegios que gozaban las clases sociales altas y los empresarios de aquella época, que por supuesto afectaban a las clases medias y bajas de la sociedad mexicana quienes se encontraban bastante presionadas con los múltiples impuestos.²⁴⁸

Por otra parte el desarrollo de la industria permitió la existencia de una clase obrera, cuyo nivel de vida era poco favorable, por la ausencia de legislación que los protegiera. Esta serie de acontecimientos aunado a las reelecciones del Presidente provocaron el descontento de la población y con ello la aparición de grupos de oposición, levantamientos de trabajadores y movilizaciones agrarias, en el país circularon ideas renovadoras que pusieron fin al Porfirismo, provocando la salida de los expertos financieros. Los nuevos encargados de Hacienda se enfrentaron a numerosos problemas, pues les tocó conducir las finanzas nacionales dejadas por los antecesores, por lo que específicamente durante el gobierno de Gustavo A. Madero tuvo que recurrir a préstamos de la banca internacional.

Uno de los sucesos más significativos en materia contributiva se dio cuando *"se logró la centralización de las finanzas, quitándole atribuciones hacendarias a los jefes militares para evitar que estos pudieran imprimir papel moneda, establecer contribuciones forzosas, recaudar impuestos o intervenir bienes, motivos por los cuales la Secretaría de Hacienda emitió diversos decretos y circulares tendientes a limitar las facultades hacendarias de los caudillos militares."*²⁴⁹

Es decir, este periodo porfirista, alentador de la inversión extranjera, trajo diversas repercusiones económicas al país, si bien es cierto que se reflejó cierta prosperidad económica y cultural de la etapa porfiriana, también lo es que no se pudo ocultar que ello fue resultado de las injusticias cometidas en perjuicio de los gobernados, de los fraudes electorales que

²⁴⁷ Íbidem., Pág. 196.

²⁴⁸ TENA RAMÍREZ, Felipe, Ob. Cit., Pág. 835.

²⁴⁹ Ídem.

caracterizaron al Presidente Díaz, de la complacencia de caprichos y privilegios de que gozaban los extranjeros, así como la evidente distinción entre pobres y ricos expuesta a partir del descenso del poderío del Porfiriato.

2.5. CONSTITUCIÓN DE 1917.

En plena lucha revolucionaria se suscitó el acontecimiento más importante para la historia de la democracia en nuestro país: la promulgación de una nueva Constitución Federal, que en cierto modo siguió muchos principios de la anterior, la de 1857, en cuanto al artículo 31 fracción IV se estableció que constituían obligaciones de los mexicanos las siguientes:²⁵⁰

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

El jurista Guillermo S. Floris Margadant, expresa que tanto políticos e intelectuales, sentaron las bases de una nueva nación que a través del poder Constituyente y Legislativo, plasmaron sus deseos de incorporar en la nueva Constitución de 1917, las garantías fundamentales y sociales necesarios para el nuevo gobierno, así como se establecían reformas por lo que hace a las concesiones para la explotación de la riqueza del subsuelo.²⁵¹

Actualmente, este artículo 31 Constitucional, prácticamente esta intocado, hubo solamente una modificación desde 1917 hasta la publicación en el Diario Oficial de la Federación de la reforma del 25 de octubre de 1993, en la que se establece la obligación de contribuir a los gastos públicos del Distrito Federal o del estado y municipios, para quedar como sigue:

*"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."*²⁵²

²⁵⁰ Ídem.

²⁵¹ FLORIS MARGADANT, Guillermo S, Ob. Cit., Pág. 225-226.

²⁵² CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Vigésima Edición, Editorial Trillas, México, 2007.

Desde ese momento, a pesar de los múltiples sucesos políticos económicos y sociales que han acontecido en nuestro país en los años más recientes, este artículo constitucional en esta fracción, no ha sufrido otro tipo de modificaciones o reformas. De tal forma que a la fecha el precepto jurídico invocado contempla lo que serían consideradas las limitantes constitucionales que tiene el legislador tanto federal como local al momento de crear contribuciones, toda vez que del texto de dicho artículo se desprende la seguridad jurídica del gobernado asentado en la certeza de que su aportación para sufragar los gastos del Estado generados por las necesidades colectivas, va a derivar de contribuciones que cumplen y revisten los principios tributarios que consagra la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los cuales son: Principio de Legalidad Tributaria, Principio de Proporcionalidad Tributaria, Principio de Equidad Tributaria y Principio de Destino al Gasto Público. Temas que han sido analizados en el Capítulo I del presente trabajo de investigación.

Por último, es dable señalar que las leyes fiscales destacadas entre 1920 y 1982, no se hicieron esperar en cuanto a reformas en materia de impuestos, de tal forma que para el 20 de junio de 1921, el Impuesto Sobre la Renta cuyo antecedente fue el “Impuesto del Centenario”, se volvió permanente y buscó la equidad del sistema impositivo mexicano. De 1948 a 1964, se contempla otro impuesto sobre utilidades excedentes, el cual trataba de evitar la acumulación de exageradas fortunas debidas a la industrialización; posteriormente, para mantener una adecuada coordinación del fisco federal, se realiza en el año de 1942, la enmienda al artículo 73, fracción XXXIX Constitucional, para generar el principio de participaciones estatales y municipales en impuestos federales especiales, lo que colaboraría a la coordinación fiscal.²⁵³

Es decir, los Estados celebrarían convenios con la Federación, obligándose a abstenerse de gravar ciertos ingresos, tendiendo como principal beneficio el acceso a ciertos fondos federales, aceptando la obligación de participar de éstos erarios municipales. Para enero de 1980, entra en vigor la Ley del Impuesto al Valor Agregado, con la idea de sustituir impuesto del peaje del cuatro por ciento, para cada consumidor de camino al consumidor, por un impuesto relativamente uniforme del diez por ciento, que se añade al precio pagado por el

²⁵³ FLORIS MARGADANT, Guillermo S, Ob. Cit., Pág. 195-228.

consumidor, (este impuesto se traslada y es general); es decir, a todo aquel que adquiriera un producto, bien o servicio pagará un impuesto por el consumo del mismo.²⁵⁴

Respecto al Impuesto al Activo y por ser materia del presente trabajo de investigación, se abordará de forma específica la historia del Impuesto al Activo mismo que es complementario del Impuesto Sobre la Renta como más adelante nos referiremos.

2.6. HISTORIA DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

Ahora bien, como parte del presente estudio de investigación y una vez conocidas las contribuciones y sus elementos que conforman nuestro sistema fiscal mexicano, consideramos conveniente referirnos a la historia del Impuesto al Activo con el propósito de conocer su sustento documental y jurídico a partir de su creación en 1988 y su entrada en vigor para el primero de Enero del año 1989.

“A fines de 1988, los informes sobre la recaudación de los impuestos reportaron un alto índice de declaraciones presentadas por las empresas, aproximadamente 71%, con resultados fiscales negativos o con precaria utilidad fiscal, situación que definitivamente no reflejaba la realidad patrimonial y contributiva de los sujetos del impuesto debido al incremento en la frecuencia de aplicación de sus recursos en la adquisición de bienes muebles.”²⁵⁵

En efecto, el hecho de que los contribuyentes sujetos del Impuesto Sobre la Renta tomaran como pretexto la adquisición de diversos bienes para lograr la función de su actividad, y con ello justificar gastos costosos y en consecuencia declarar pérdidas fiscales por cada ejercicio fiscal, trajo como consecuencia que el legislador tomara la decisión de grabar aquellos bienes adquiridos por las empresas, además de diversos bienes no necesariamente muebles, que reflejaran la capacidad contributiva o patrimonial de las empresas.

²⁵⁴ Íbidem., Pág. 229.

²⁵⁵ CARRASCO IRIARTE, Hugo, “Diccionario de Derecho Fiscal”, Ob. Cit., Pág. 11.

Por esa razón, el 31 de Diciembre de 1988 fue publicada en el Diario Oficial de la Federación la Ley del Impuesto al Activo a las Empresas, que entraría en vigor el 1 de Enero de 1989; esta ley contenía en un principio sólo diez artículos y cinco transitorios y no fue sino hasta el 30 de Marzo del mismo año cuando se publicó el Reglamento del Impuesto al Activo. Este Reglamento fue con la finalidad principal de aclarar y precisar algunos puntos de la Ley del Impuesto al Activo que como era de esperarse no era del todo clara y precisa aunque si era obvio el motivo principal por el cual fue creada.

Asimismo, agrega el Maestro Hugo Carrasco Iriarte que: *“Las consecuencias derivadas de esquivar el pago del Impuesto Sobre la Renta se tornaron injustas para las empresas que sí determinaban y enteraban su impuesto de maneja objetiva y perjudiciales para el fisco, ya que no alcanzaba a cubrir los ingresos estimados en la Ley de Ingresos correspondiente.”*²⁵⁶

*“El impuesto pretende gravar a los activos de las empresas, entendiendo como activos, no solo los activos fijos sino todos los activos de la empresa incluyendo los circulantes, como son el dinero en bancos, los inventarios, las cuentas por cobrar y otros activos permitidos permitiendo descontar algunos pasivos, siempre y cuando cumplan con ciertos requisitos y aplicándole a la diferencia la tasa única del 2%.”*²⁵⁷

Sin embargo, el Doctrinario Alejandro Barrón Morales, precisa lo siguiente: *“En un principio, el objeto de este impuesto, era gravar la tenencia de los activos de las empresas, manifestado así en la Iniciativa de Ley; sin embargo, una vez que la Comisión Hacendaria de la Cámara de Diputados preció el sentido del impuesto, en su dictamen emitido decidió incluir como contribuyentes, a las personas que sin ser empresas otorgaran a éstas, el uso o goce temporal de bienes, para ser utilizados en la actividad empresarial. Por razones similares se incluyeron también a las asociaciones o sociedades civiles que realizaran actividades mercantiles.”*²⁵⁸

²⁵⁶ Ídem.

²⁵⁷ MANRIQUEZ DIAZ LEAL, Enrique Arturo, *“Impuesto al Activo de las Empresas”*, Primera Reimpresión, Editorial ICAF, México, 1989, Pág. 9.

²⁵⁸ BARRÓN MORALES, Alejandro, *“Estudio práctico de la Ley del Impuesto al Activo 2006”*, Décimo Cuarta Edición, Editorial ISEF, México, 2006, Pág. 21.

Veamos que esta Ley al momento de su creación, contenía solo 10 artículos más 5 artículos transitorios y en consecuencia resultó muy incompleta además de implicar una carga administrativa más para los contribuyentes. Además en principio se denominó “Impuesto al Activo de las Empresas”, ya en 1990 se aplicaron reformas legislativas que cambiaron la denominación del tributo a la de “Impuesto al Activo” (IMPAC), “...se modificó el cálculo del impuesto en lo referente a la deducción inmediata y se estableció una exención en el pago de este impuesto para las personas no contempladas por el Impuesto Sobre la Renta.” ²⁵⁹

Cuando la Ley del Impuesto al Activo se publicó en 1988, los contribuyentes reaccionaron en forma negativa oponiéndose a que se llevara a cabo esta Ley; incluso algunos componentes del Congreso de la Unión presentaban inconformidad con la implantación de dicha ley argumentando en primera instancia que este impuesto era inconstitucional, que violaba los principios de justicia tributaria y el de equidad ya que dejaba fuera de la obligación de pago de dicho impuesto a algunas empresas como la cooperativa, contribuyentes menores, sistema financiero, etcétera. Otros argumentaban que también violaba el principio de equidad al decir que algunas empresas estaban exentas del pago y otros argumentaban que violaba el principio de legalidad al dar opción a los contribuyentes a elegir el método de valuación de inventarios, siempre y cuando lo hicieran bajo las normas y lineamientos que marcan los principios de contabilidad generalmente aceptados ahora llamadas Normas de Información Financiera.

Durante la vigencia del Impuesto al Activo, el Impuesto Sobre la Renta se acreditaba contra el Impuesto al Activo. Aún publicado el Reglamento del Impuesto al Activo que se creó con la finalidad de precisar detalles de su Ley, continuaban las inseguridades de los contribuyentes y todavía quedaban puntos sin precisar, por lo cual las autoridades fiscales emitieron durante 1989 la Resolución Miscelánea para ofrecer criterios y establecer disposiciones para dicha ley, pero aún con los criterios y disposiciones de la Resolución Miscelánea los contribuyentes presentaban oposición e inseguridad contra la ley. Es por ello que las autoridades fiscales se vieron en la necesidad de publicar en el Diario Oficial de la Federación del 28 de Diciembre de 1989, las primeras modificaciones a la Ley del Impuesto al

²⁵⁹ CARRASCO IRIARTE, Hugo, “Diccionario de Derecho Fiscal”, Ob. Cit., Pág. 11.

Activo que consistían básicamente en incluir las disposiciones publicadas en el Reglamento del Impuesto al Activo y de la Resolución Miscelánea.

Así en 1990 se publicó el nuevo Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo que incluía algunos criterios y disposiciones de la Resolución Miscelánea, no sin ser suficiente para que se siguieran publicando criterios y disposiciones por medio de la Resolución Miscelánea.

La Ley del Impuesto al Activo fue creada para aumentar la base de los contribuyentes. Para que aquellas empresas que declaraban por largos periodos de tiempo pérdidas fiscales pagaran el Impuesto al Activo.

Por lo anterior podemos considerar que el Impuesto al Activo, ha sido una pieza fundamental para el sistema fiscal de nuestro país, ya que anteriormente se observaba un deterioro importante en la reducción del Impuesto Sobre la Renta, causado por la práctica generalizada de las empresas al declarar con pérdidas.

*“Alrededor del 70% de las empresas, recurrían a esta practica, hasta antes de que se creara este impuesto; violando así a obligación establecida en al Constitución Federal de contribuir al gasto público. Al introducir este impuesto se observó una reducción de esta práctica en las empresas en aproximadamente 50%.”*²⁶⁰

En 1992, “...las reformas legislativas al impuesto permitieron considerar el número de meses de utilización de los activos fijos, gastos, cargos diferidos y terrenos cuando se trate del primero y último ejercicio de utilización de los mismos. También incluyó las rentas congeladas y las actividades deportivas o de enseñanza dentro de la exención.”²⁶¹ Además, se publicó en el Diario Oficial de la Federación un decreto que deroga, reforma y adicional algunos puntos del Reglamento del Impuesto al Activo.

²⁶⁰ MANRIQUEZ DIAZ LEAL, Enrique Arturo, “Impuesto al Activo de las Empresas”, Ob. Cit., Pág. 10.

²⁶¹ CARRASCO IRIARTE, Hugo, “Diccionario de Derecho Fiscal”, Ob. Cit. Pág. 11.

En 1994, surge una reforma al artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo donde se estableció que se podrá efectuar la devolución del Impuesto al Activo pagado en los últimos diez años cuando el Impuesto Sobre la Renta sea mayor que este.

En el año de 1995, se disminuyó la tasa del Impuesto al Activo de 2% a 1.8%, y aumentó en el ejercicio el período por el cual se está exento del pago de este impuesto. Se determinó que los sujetos podrán determinar el Impuesto al Activo considerando el impuesto actualizado que él hubiere correspondido en el 4º Ejercicio inmediato anterior. Igualmente, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió la tesis aislada identificada con el Número de Tesis: P.XLVII/95, de 11 de Agosto del año 1995, visible en la Página 65 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de la Novena Época, la cual determina que el Impuesto al Activo violentaba el principio de proporcionalidad tributaria al establecer como objeto del gravamen una presunción de ganancia mínima y la imposibilidad jurídica de desvirtuar dicha circunstancia. Al efecto de demostrar lo anteriormente citado, se transcribe:

ACTIVO. ESTE IMPUESTO QUEBRANTA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD AL NO PREVER LA POSIBILIDAD DE DESVIRTUAR LA PRESUNCION DE GANANCIA MINIMA OBJETO DEL GRAVAMEN.

Siendo el objeto del impuesto al activo la ganancia o rendimiento mínimo presunto originado en la tenencia de activos destinados a actividades empresariales, es claro que al no prever la ley la posibilidad de desvirtuar esta presunción de ganancia mínima, quebranta el principio de proporcionalidad tributaria, pues ocasiona que el gravamen no sea acorde con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto al encontrarse obligados a cubrirlo también quienes no hayan tenido la ganancia mínima que se presume.

Amparo en revisión 107/92. Consultores en Servicios Jurídicos Fiscales, S.A. de C.V. 6 de abril de 1995. Mayoría de seis votos. Ponente: Juan Díaz Romero, encargado del engrose Ministro Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el dieciséis de agosto en curso, por unanimidad de diez votos de los señores Ministros Presidente José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número XLVII/95 (9a.) la tesis que antecede; y determinó que la votación no es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a dieciséis de agosto de mil novecientos noventa y cinco.

En 1996 se incluyeron como sujetos a las Instituciones del Sistema Financiero quienes estarán obligadas al pago del impuesto por su activo no afecto a su intermediación financiera; asimismo, se incorporó a la Ley del Impuesto al Activo el artículo 5-B para precisar que es lo que se considera activo no afecto a su intermediación financiera, qué activos no se debe incluirse y qué deudas podrán deducirse del valor del activo en el ejercicio.

Bajo el mismo tenor, en el año de 1999, el pleno la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió la Tesis de Jurisprudencia Número: P./J. 123/99, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta el diez de Noviembre del año 1999, Página 10, correspondiente a la Novena Época, mediante la cual se declaraba que el artículo 5º de la Ley del Impuesto al Activo violaba el principio de equidad tributaria al exceptuar de la autorización a deducir las deudas contratadas con empresas residentes en el país o con establecimientos permanentes ubicados en México de residentes en el extranjero, a las que hubieren sido contratadas con el sistema financiero o con su intermediación, considerando que existía una injustificada diferenciación entre las deudas que alteran el objeto del tributo generándose un trato desigual a iguales ya que se pretendían tomar en cuenta causas ajenas a los contribuyentes y que tenían que ver con los tipos de acreedores de sus deudas, cuando en realidad en ambas circunstancias de financiamiento significaban un pasivo que se reflejaba al momento de determinar el objeto del tributo.

Para mayor entendimiento, se transcribe la tesis jurisprudencial referida:

ACTIVO. EL ARTÍCULO 5o., PÁRRAFO SEGUNDO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, EN CUANTO HACE UNA EXCEPCIÓN A LA AUTORIZACIÓN DE CIERTAS DEDUCCIONES, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

El citado precepto legal, en su párrafo primero, autoriza a deducir las deudas contratadas con empresas residentes en el país o con establecimientos permanentes ubicados en México de residentes en el extranjero, pero en su párrafo segundo exceptúa de dicha autorización a las que hubieren sido contratadas con el sistema financiero o con su intermediación. Con la excepción descrita se hace una injustificada distinción entre las deudas que afectan el objeto del tributo, ocasionándose con esto un trato desigual a iguales, al permitirse a unos contribuyentes las deducciones de sus deudas y a otros no, por situaciones ajenas a ellos y

propias de los acreedores, sin que pueda considerarse que tal distinción de deudas se justifique por el hecho de que, de permitirse su deducción, no se pagaría el impuesto por ese concepto, dado que ambas clases de operaciones constituyen un pasivo para el contribuyente en sus registros contables, que incide sobre el objeto del tributo, consistente en la tenencia de activos propios de las empresas, concurrentes a la obtención de utilidades.

Amparo en revisión 2423/96. Impulsora Corporativa de Inmuebles, S.A. de C.V. 31 de agosto de 1998. Mayoría de nueve votos. Disidentes: Juan Díaz Romero y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Miguel Ángel Zelonka Vela.

Amparo en revisión 936/97. Servicios Inmobiliarios Serco, S.A. de C.V. 31 de agosto de 1998. Mayoría de nueve votos. Disidentes: Juan Díaz Romero y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Humberto Suárez Camacho.

Amparo en revisión 2903/97. Astral Plaza, S.A. de C.V. y coag. 31 de agosto de 1998. Mayoría de nueve votos. Disidentes: Juan Díaz Romero y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Lourdes Margarita García Galicia.

Amparo en revisión 1357/98. Grupo Financiero BBV Probusa, S.A. de C.V. 20 de abril de 1999. Mayoría de ocho votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Disidentes: Juan Díaz Romero y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Olga María Sánchez Cordero. Secretario: Joel Carranco Zúñiga.

Amparo en revisión 2797/97. Consorcio Azucarero Caze, S.A. de C.V. (antes Consorcio Industrial Escorpión, S.A. de C.V.) y coags. 26 de abril de 1999. Mayoría de nueve votos. Disidentes: Juan Díaz Romero y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Olga María Sánchez Cordero. Secretario: Carlos Mena Adame.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 123/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

Posteriormente, *“El 1º de diciembre de 2004 se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de Ley del Impuesto Sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Activo y establece los Subsidios para el Empleo y para las Nivelación del Ingreso, mediante los cuales se reformo el artículo 5 de la Ley, para permitir disminuir del valor del activo en el ejercicio, el valor promedio de las deudas contratadas con residentes en el extranjero y con contribuyentes del sistema financiero.”*²⁶²

Para 2006, específicamente el pasado 14 de diciembre de 2005, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2006, estableciéndose en la fracción II del artículo 16, que se otorga un estímulo fiscal en el impuesto al activo a las personas físicas y morales, cuyos ingresos totales en el ejercicio de

²⁶² BARRÓN MORALES, Alejandro, Ob. Cit., Pág. 25.

2005 no hubieran excedido de \$ 4,000,000.00, consistente en el monto total del impuesto que se hubiere causado.

Constituyendo las Reformas señaladas, las más significativas en la vida de este impuesto, podemos enunciar las siguientes características que revisten al Impuesto al Activo, a saber:

- ✓ En principio debemos destacar que *“El impuesto al activo de las empresas se concibió como un impuesto complementario al impuesto sobre la renta, pretendiendo con ello generar ingresos adicionales importantes para el erario federal y a su vez regularizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de las empresas; argumentándose que más de la mitad de ellas presentaban declaraciones sin pago de impuesto sobre la renta.”* ²⁶³
- ✓ El Impuesto al Activo es un impuesto federal que grava al activo afecto a la realización de actividades empresariales, con una tasa del 1.8% sobre su valor anual.
- ✓ La contribución se causa por ejercicios fiscales teniendo la obligación de efectuar pagos provisionales.
- ✓ El Impuesto Sobre la Renta se acredita contra el Impuesto al Activo.
- ✓ La base del Impuesto al Activo es la diferencia que se obtenga de restar al valor anual del activo, el valor anual del pasivo, considerando para tales efectos los valores promedio mensuales.
- ✓ *“Se distingue a cierto tipo de contribuyentes liberándolos de la obligación del pago del Impuesto al Activo, argumentando que no cuentan con elementos para la determinación de la base del nuevo impuesto o que difícilmente pueden medir con exactitud el activo neto afecto a sus actividades empresariales o por no ser contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta.”* ²⁶⁴
- ✓ Este impuesto pretendió atacar directamente a las empresas que declaran pérdidas fiscales constantes.

²⁶³ Íbidem, Pág. 21.

²⁶⁴ MANRIQUE DIAZ LEAL, Enrique Arturo, Ob. Cit., Pág. 10.

- ✓ El Impuesto al Activo estuvo enfocado a evitar la evasión o la elusión fiscal al crear una carga complementaria a la del Impuesto Sobre la Renta.
- ✓ *“La Comisión Hacendaria de la Cámara de Diputados decidió incluir como contribuyentes de este impuesto a todas las personas que otorguen, a otros contribuyentes, el uso o goce temporal de bienes muebles o inmuebles, ya sea en forma gratuita u onerosa, que sean utilizados para la realización de actividades empresariales.”*²⁶⁵
- ✓ La Ley del Impuesto al Activo ha tenido modificaciones importantes derivadas de las violaciones generadas a los principios tributarios de proporcionalidad y equidad, lo que demuestra una constante en la labor legislativa que se denuncia.
- ✓ Cabe mencionar que en la actualidad la Ley del Impuesto al Activo requiere para su comprensión y aplicación abordar disposiciones de la Ley de Ingresos de la Federación, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento, del Código Fiscal de la Federación y su reglamento, de la Resolución Miscelánea, de la Resolución de Facilidades Administrativas para ciertos sectores de contribuyentes que realicen actividades empresariales, de Decretos Presidenciales y de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados ahora llamados Normas de Información Financiera emitidos por la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., ya que la Ley del Impuesto al Activo no define términos contables que en la misma se señalan y que a pesar de haber sido derogada, la ley exige su cumplimiento por los Ejercicios Fiscales de los años en que estuvo vigente.

Ahora bien, la reforma sufrida a la Ley del Impuesto al Activo a través del Decreto Legislativo por el que se Modifican, Adicionan y Derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Activo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día veintisiete de Diciembre del año dos mil seis, misma que entró en vigor el día primero de enero del año dos mil siete motivó el presente trabajo de investigación por lo que es indispensable que conozcamos de forma específica los elementos que revisten a dicho impuesto para conocer su dinámica y afectación por la reforma aludida.

²⁶⁵ Íbidem, Pág. 11.

CAPÍTULO III. IMPUESTO AL ACTIVO.

En el presente capítulo conoceremos los elementos del Impuesto al Activo, específicamente conoceremos el procedimiento para calcular el impuesto que han de pagar las personas morales, con el fin de comprender el estudio de la inconstitucionalidad de la reforma del ordenamiento que lo regula y que será demostrada en este trabajo de investigación, estudiaremos conceptos teóricos así como la regulación del Impuesto al Activo en la legislación vigente en el año 2006 y 2007.

De acuerdo con su denominación, el Impuesto al Activo es un tipo de contribución que utiliza el Estado para allegarse de recursos para satisfacer el gasto público; es decir es una carga para el contribuyente que recae directamente en el activo de las personas sujetas a dicho impuesto. Ahora bien, para conocer éste impuesto, es necesario que en principio conozcamos el término “Activo”, sobre el cuál recae una tasa específica y que conforma el Impuesto al Activo.

Activo, para el maestro Hugo Carrasco Iriarte *“Es el conjunto de recursos, bienes, derechos y valores que posee una persona o entidad empresarial que constituye su estructura económica y comprende propiedades, deudas a favor de dicha persona o entidad e inversiones necesarias para desarrollar el fin establecido por las mismas.”*²⁶⁶

Por su parte el doctrinario César Calvo Langarica, da la siguiente definición: *“El Activo de una entidad se clasifica en razón a su disponibilidad. Las cuentas de Activo se refieren a las propiedades del negocio, y por ende, siempre serán deudoras. ...”*²⁶⁷ Tal definición nos parece incompleta para abarcar el objeto que perseguimos en el presente capítulo y determinante, al indicar que el hecho de contar con cuentas de activo como propiedades de la empresa, siempre han de considerarse como deudoras, situación que no compartimos del todo, toda vez que no

²⁶⁶ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *“Diccionario de Derecho Fiscal”*, Ob., Cit., Pág. 10 y 11.

²⁶⁷ CALVO LANGARICA, César, *“Diccionario Práctico Empresarial”*, Editorial PAC, México, 1999, Pág. 17.

es hermético pensar que una empresa por el hecho de tener bienes y derechos tenga que ser deudora de los mismos.

En concreto, el Impuesto al Activo va a gravar los activos que conforman el patrimonio de una empresa. Ahora bien, el Activo de las empresas es clasificado de acuerdo a la propia ley, toda vez que tal y como lo manifestó el doctrinario Enrique Arturo Manríquez Díaz Leal el activo de la empresa comprende: “...no solo los activos fijos sino todos los activos de la empresa incluyendo los circulantes, como son el dinero en bancos, los inventarios, las cuentas por cobrar y otros activos permitidos...”²⁶⁸

Debe entenderse entonces que el activo de las empresas lo constituyen no solamente aquellos bienes muebles e inmuebles tangibles y físicos, sino también el activo lo constituyen todos los bienes y derechos que integren el patrimonio de una empresa y que no necesariamente son palpables de manera física, sino que los mismos constan a través de documentos públicos y privados que contemplen los bienes y derechos cuantificables y que son propiedad de las empresas.

De tal forma que la Ley del Impuesto al Activo contemplo esa amplitud de bienes y es por ello que consideramos necesario señalar en el presente estudio los diferentes tipos de “activo” que contempla la Ley relativa, mismos que serán analizados con posterioridad en el presente capítulo.

A continuación se desglosarán los elementos que revisten a este impuesto, tales como los sujetos, el objeto, la base, tasa y época de pago, con el objeto de conocer su estructura y forma de cálculo y entero ante las autoridades recaudadoras.

3.1. SUJETOS DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

Como lo hemos visto en el Capítulo I, del presente trabajo de investigación, el sujeto es un elemento de las contribuciones y dado que el Impuesto al Activo es una contribución, es necesario conocer las personas que intervienen en el proceso de determinación, cobro y pago

²⁶⁸ MANRIQUEZ DIAZ LEAL, Enrique Arturo, Ob. Cit., Pág. 9.

del mismo, por lo cual se precisará al sujeto activo y al sujeto pasivo de la obligación tributaria, destacando el tratamiento del Impuesto al Activo de las personas morales.

3.1.1. SUJETO ACTIVO.

Como sujeto activo o acreedor del Impuesto al Activo y atendiendo a los elementos de las contribuciones, localizamos que el Estado es quien por naturaleza recibe lo colectado por concepto de contribuciones y es el Estado mismo a través de sus órganos gubernamentales el encargado de recaudar el Impuesto al Activo, por lo que se convierte en el sujeto activo de la relación tributaria de las personas físicas y morales obligadas a tributar bajo el régimen que está determinado en la Ley del Impuesto al Activo.

3.1.1.1. ESTADO FEDERAL (SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO Y SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA).

“Sólo el Estado, en virtud de su Potestad de imperio, puede ser el sujeto activo en la relación jurídica tributaria. De acuerdo con el artículo 31 fracción IV de la Constitución, los sujetos activos son: la Federación, los estados y los municipios,...” ²⁶⁹

De acuerdo a la transcripción anterior, la Federación los Estados (Distrito Federal) y los Municipios, son los únicos entes que tienen derecho de exigir el pago del tributo, por lo que el Estado es siempre el sujeto activo, quien ejerce su poder de recaudación a través de órganos específicos, tales como la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Al respecto los doctrinarios Francisco Ponce Gómez y Rodolfo Ponce Castillo argumentan: *“Ahora bien, de los tres sujetos activos señalados en la Constitución, sólo la Federación y los Estados tienen plena potestad jurídica tributaria; en cambio los Municipios solamente pueden administrar libremente su hacienda, pero no establecer sus contribuciones lo que corresponde únicamente a las Legislaturas de los Estados en los términos de la fracción IV del artículo 115 constitucional.”* ²⁷⁰ Es decir, que el Municipio solo tiene facultades de recaudación mas no de establecer o determinar impuestos, ya que es una tarea encomendada a la Legislaturas de los Estados.

²⁶⁹ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yañez, Ob. Cit., Pág. 84-85.

²⁷⁰ PONCE GÓMEZ, Francisco y Rodolfo Ponce Castillo, Ob. Cit., Pág. 107.

A nivel Federal, el Ejecutivo se auxilia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dependencia pública que tiene a su cargo la función de recaudar los impuestos, esto de conformidad con el artículo 31 fracción XI de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Para mayor comprensión se transcribe el precepto jurídico en comento:

“ARTÍCULO 31.- A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

XI.- Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales;

...” ²⁷¹

Por otro lado, como herramienta para que la actividad de recaudación de impuestos se realice de manera eficaz y eficiente, desde el 1 de julio de 1997 surgió el Servicio de Administración Tributaria (SAT) como un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con carácter de autoridad fiscal con atribuciones y facultades vinculadas con la determinación y recaudación de las contribuciones federales que hasta entonces había ejercido la Subsecretaría de Ingresos. Desde entonces, el Servicio de Administración Tributaria tiene por objeto recaudar los impuestos federales y otros conceptos destinados a cubrir los gastos previstos en el presupuesto de egresos de la Federación, para lo cual goza de autonomía técnica para dictar sus resoluciones. ²⁷²

De tal forma que el Servicio de Administración Tributaria será quien a nivel Federal, recaude y cobre a los sujetos obligados, el Impuesto Sobre la Renta, entre otros impuestos, por lo que podemos considerar que el Servicio de Administración Tributaria asumió desde su creación las funciones que tenía encomendadas la Subsecretaría de Ingresos en lo relativo a la

²⁷¹ Ley Orgánica de la Administración Pública Federal 2007, Editorial, ISEF, México, 2007.

²⁷² CARRASCO IRIARTE, Hugo, “Diccionario de Derecho Fiscal”, Ob., Cit., Pág. 486 a 488.

determinación, liquidación y recaudación de impuestos y demás contribuciones y sus accesorios, así como la vigilancia en el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales a través de unidades administrativas creadas para cumplir dichos fines.

3.1.2.2. ESTADOS DE LA REPÚBLICA MEXICANA CON SUSTENTO EN CONVENIOS DE COLABORACIÓN ADMINISTRATIVA.

Derivado de la facultad constitucional de la Federación y los Estados para disponer libremente de las contribuciones que recaudan, así como para crear impuestos con las restricciones Estatales precisadas, la nación mexicana busca evitar la doble o múltiple tributación interior es decir, el Estado vio la necesidad de crear un instrumento jurídico que delimitara los campos impositivos federales, estatales y municipales y para ello creó en el año 1978, el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.²⁷³

Por sumarte, el maestro Raúl Rodríguez Lobato agrega:

“...para un solo territorio debe existir un solo impuesto y de que, para este efecto, el único ente que debe crear impuestos es la Federación, y ésta otorgar participación a los Estados y Municipios. ...La finalidad del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal es la de coordinar el régimen fiscal de la Federación con los Estados, Municipios y el Distrito Federal, establecer la participación que corresponda a estas entidades en los ingresos federales, dar las bases para la distribución entre ellos de dichas participaciones y fijar las reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales.”²⁷⁴

El instrumento jurídico que regula este sistema es la Ley de Coordinación Fiscal, la cual en su artículo 1º, primer párrafo, señala lo que a continuación se transcribe:

“Artículo 1o. Esta ley tiene por objeto coordinar el sistema fiscal de la Federación con los de los Estados, Municipios y Distrito Federal, establecer la participación que corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales; distribuir entre ellos dichas participaciones; fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades

²⁷³ ROGRIGUEZ LOBATO, Raúl, Ob. Cit., Pág.141.

²⁷⁴ Íbidem, Ob. Cit., Pág., 142.

*fiscales; constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento.”*²⁷⁵

Ahora bien, el mismo ordenamiento legal en su artículo 13 señala que el Gobierno Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y los gobiernos de las entidades que se hubieran adherido al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, podrán celebrar convenios de coordinación en materia de administración de ingresos federales, cuyas funciones que ejecutaran son las de Registro Federal de Contribuyentes, recaudación, fiscalización y administración, de contribuciones mismas que serán ejercidas por las autoridades fiscales de las entidades o de los Municipios cuando así se pacte expresamente.²⁷⁶

*“... el Ejecutivo Federal decretó para entrar en vigor el 1o. de enero de 1980, una nueva Ley de Coordinación Fiscal que al crear el Sistema de Coordinación Fiscal, se determina un sistema de participación en función total de impuestos federales, incluyendo aquello que tradicionalmente se consideraban de recaudación exclusiva de la Federación, sistema que operará mediante adhesión al convenio,...”*²⁷⁷

De lo anterior se desprende que tanto los Estados, el Distrito Federal y los Municipios podrán efectuar actividades de recaudación del Impuesto al Activo, siempre y cuando tengan como sustento un convenio de colaboración administrativa entre el Estado, Distrito Federal o Municipio de que se trate con el Estado a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de tal forma que a nivel Estatal, o municipal, sean los propios Estados o Municipios quienes fungen como sujetos activos del Impuesto al Activo por convenio de colaboración administrativa para recaudar dicho impuesto federal.

De manera particular podemos hablar que en el Distrito Federal específicamente la administración pública del Distrito Federal y de acuerdo a la Ley Orgánica de la Administración Pública del Distrito Federal, el órgano público encargado de recaudar, fiscalizar y administrar el Impuesto Sobre la Renta; entre otros impuestos, corresponde

²⁷⁵ Ley de Coordinación Fiscal, Editorial ISEF, México, 2005.

²⁷⁶ Ídem.

²⁷⁷ KAYE, J. Dionisio, “*Derecho Procesal Fiscal*”, Sexta Edición, Primera Reimpresión de la Sexta Edición, Editorial Themis, México, 2000, Pág. 64 y 65.

Gobierno del Distrito Federal a través de la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Distrito Federal quien se auxiliara de la Tesorería del Distrito Federal.²⁷⁸

De tal forma que corresponderá a la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Distrito Federal, la recaudación del Impuesto al Activo en el Distrito Federal, así como también tendrá facultades para llevar a cabo la recaudación y fiscalización y administración de los demás impuestos federales con sustento en los convenios de Colaboración Administrativa regulados por la Ley de Coordinación Fiscal.

En concreto podemos concluir que dada la Naturaleza Jurídica del Impuesto al Activo éste corresponde a una contribución Federal, por lo tanto serán la Autoridades Hacendarias Federales, las competentes para recaudar dicho impuesto, asimismo, contarán con ésta facultad, las autoridades Administrativas Locales, específicamente el gobierno del Distrito Federal a través del Órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público denominado Servicio de Administración Tributaria, para fiscalizar y recaudar el Impuesto al Activo en el Distrito Federal con sustento en el Convenio de Colaboración Fiscal que celebre el Gobierno Federal con el Gobierno del Distrito Federal.

3.1.2. SUJETO PASIVO.

²⁷⁸ Artículo 2º de la Ley Orgánica de la Administración Pública del Distrito Federal vigente en el año 2007. “La Administración Pública del Distrito Federal será central, desconcentrada y paraestatal.

...

Para atender de manera eficiente el despacho de los asuntos de su competencia, la Administración Centralizada del Distrito Federal contará con órganos administrativos desconcentrados, considerando los términos establecidos en el Estatuto de Gobierno, los que estarán jerárquicamente subordinados al propio Jefe de Gobierno o bien, a la dependencia que éste determine.

...”

Artículo 30 de la Ley Orgánica de la Administración Pública del Distrito Federal vigente en el año dos mil siete.- “A la Secretaría de Finanzas corresponde el despacho de las materias relativas a: el desarrollo de las políticas de ingresos y administración tributaria, la programación, presupuestación y evaluación del gasto público del Distrito Federal, así como representar el interés del Distrito Federal en controversias fiscales y en toda clase de procedimientos administrativos ante los tribunales en los que se controvierta el interés fiscal de la Entidad.

...

IV. Recaudar, cobrar y administrar los impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, productos, aprovechamientos y demás ingresos a que tenga derecho el Distrito Federal en los términos de las leyes aplicables;

...”

En cuando al sujeto pasivo de la obligación tributaria del Impuesto al Activo, entendámoslo como los sujetos obligados al pago de dicho impuesto por ubicar su conducta en la hipótesis normativa que determinó el legislador.

Por lo tanto, tenemos que de acuerdo a los doctrinarios Francisco Ponce Gómez, y Rodolfo Ponce Castillo, como sujeto pasivo: “...debe entenderse como la persona física o moral, nacional o extranjera, que realiza el hecho generador de un tributo o contribución, es decir, la persona que se coloca dentro de la hipótesis normativa. ”²⁷⁹

3.1.2.1. PERSONAS FÍSICAS Y MORALES.

Atendiendo a la legislación actual, veamos que la Ley del Impuesto al Activo dentro del Título Primero correspondiente a la parte de Disposiciones Generales, en su artículo 1º, refiere a los sujetos pasivos del impuesto, mismo que se transcribe:

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

También están obligados al pago de este impuesto, los residentes en el extranjero por los inventarios que mantengan en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados por algún contribuyente de este impuesto.

²⁷⁹ PONCE GÓMEZ, Francisco y Rodolfo Ponce Castillo, Ob. Cit., Pág. 108.

Las empresas que componen el sistema financiero están obligadas al pago del impuesto por su activo no afecto a su intermediación financiera.” ²⁸⁰

Es decir, que son sujetos del Impuesto al Activo los siguientes:

“...

a) *Residentes en México:*

- *Personas morales.*
- *Personas físicas con actividad empresarial.*

b) *Residentes en el extranjero (personas físicas morales):*

- *Con establecimiento permanente en el país, por el activo atribuible a dicho establecimiento.*
- *Sin establecimiento permanente pero que mantengan en el país inventarios.*
- *Que en su carácter de condóminos o fideicomisarios de un inmueble destinado a hospedaje, que se otorgue en administración a un tercero para hospedar a personas distintas del contribuyente.*

c) *Personas físicas o morales (que no realicen actividades empresariales):*

- *Que otorguen el uso o goce temporal de bienes inmuebles que se utilicen por otro contribuyente que realice actividades empresariales.*
- *Que en su carácter de condómino o fideicomisario de un inmueble destinado al hospedaje otorgado en administración a un tercero para hospedar a personas distintas del contribuyente.”* ²⁸¹

Al respecto y para mayor comprensión de lo que se entiende por activo, citaremos la Jurisprudencia visible en el Seminario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo: IX Enero, Tesis: p. X/92, Página 12.

ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. SI DEFINE EL OBEJTO DEL TRIBUTOS, INDEPENDIENTEMENTE DE LA RELACIÓN JURÍDICA QUE LOS SUJETOS GUARDEN CON LOS ACTIVOS GRAVADOS. Del texto del artículo 1o de la Ley del Impuesto al Activo de las empresas, en los diversos supuestos de acusación que prevé, se desprende que las sociedades mercantiles y personas físicas que realicen actividades empresariales que residan en México, las residentes en el extranjero que tengan un

²⁸⁰ Ley del Impuesto al Activo 2007, Tercera Edición, Editorial Tax Editorias Unidos, México, 2007.

²⁸¹ MARTIN GRANADOS, María Antonieta, “*Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Activo, Personas Morales y Personas Físicas*”, Editorial Thomson Editores, México, 2005, Pág. 410.

establecimiento permanente en el país, las distintas a las anteriores que otorguen el uso o goce temporal de bienes que se utilicen en la actividad empresarial de otro causante, así como las asociaciones o sociedades civiles que lleven a cabo actividades mercantiles, causarán el impuesto por su activo, por el activo atribuible a los establecimientos que tengan en el país quienes residan en el extranjero, o por los bienes dados en arrendamiento. Además de lo anterior, de la ley también se desprende que se gravan los bienes que constituyan activos y que se utilicen en la realización de actividades empresariales, tales como los activos fijos, gastos y cargos diferidos (artículo 2º fracción II, párrafo primero), los terrenos (artículo 2º fracción III), los inventarios de materias primas y productos semiterminados o terminados (artículo 2º fracción IV), y los artículos financieros (artículo 4º).

En cuanto a las exenciones el Maestro Hugo Carrasco Iriarte y de conformidad con el artículo 6º de la Ley del Impuesto al Activo tenemos a las siguientes personas:

- “a) Contribuyentes no sujetos al Impuesto Sobre la Renta;*
- b) Personas físicas con actividades empresariales al menudeo, en puestos fijos o semifijos en la vía pública, vendedores ambulantes;*
- c) Quienes otorguen el uso o goce temporal de bienes inmuebles sujetos al régimen de “rentas congeladas” o cuyos usufructuarios no sean contribuyentes sujetos al Impuesto Sobre la Renta;*
- d) Las personas físicas residentes en México que no realicen actividades empresariales y otorguen el uso o goce de bienes a personas sujetas al Impuesto Sobre la Renta;*
- e) Contribuyentes que utilicen bienes destinados a actividades deportivas, sin fines de lucro o dispuestos únicamente para sus socios o miembros; y*
- f) Contribuyentes que utilicen bienes dedicados a la enseñanza que cuenten con autorización con reconocimiento de validez oficial.”²⁸²*

Por último es preciso hacer referencia a que existe una liberación de pago a aquellos contribuyentes sujetos al Impuesto al Activo siempre y cuando se encuentren en el periodo preoperativo o en los primeros ejercicios fiscales de inicio de actividades o en el ejercicio de liquidación, salvo cuándo éste último dure más de dos años. Al respecto, el Contador Público Alejandro Barrón Morales expresa:

²⁸² CARRASCO IRIARTE, Hugo, “Diccionario de Derecho Fiscal”, Ob. Cit., Pág. 12.

*“De acuerdo con el penúltimo párrafo del artículo 6 de la LIA, los contribuyentes no pagarán el IA por el período preoperativo, ni por los ejercicios de inicio de actividades, los dos siguientes y el de liquidación, salvo cuando este último dure más de dos años; no siendo aplicable esta disposición a los ejercicios posteriores a fusión, transformación de sociedades o traspaso de negociaciones, ni a los contribuyentes que inicien actividades con motivo de la escisión de sociedades.”*²⁸³

De la anterior transcripción podemos destacar que la capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea aquella que finalmente, no puede admitirse que exista obligación de contribuir si no existe capacidad contributiva, así como que debe pagar más quien tiene una capacidad contributiva mayor, y menos el que la tiene en menor proporción.

3.2. OBJETO DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

En cuanto Impuesto al Activo, es preciso conocer el objeto del mismo como elemento de dicha contribución, es decir, el objeto refiere a aquello sobre lo cual va a recaer la carga tributaria que el Legislador Federal establezca a través de la Ley correspondiente, sin atender propiamente al objeto desde el punto de vista del fin que se pretende con el mismo.

*“Toda ley tributaria debe señalar cuál es el objeto del gravamen, o sea, lo que grava. ...se está haciendo referencia a lo que grava la ley tributaria y no al fin que se busca con la imposición.”*²⁸⁴

Tal diferenciación refiere el maestro Raúl Rodríguez Lobato, toda vez que expresa que el objeto del tributo, pudiese confundirse con el propósito del tributo, de tal forma que en este capítulo trataremos el objeto del Impuesto al Activo como aquello que grava la Ley del Impuesto al Activo.

²⁸³ BARRÓN MORALES, Alejandro, “*Estudio Practico de la Ley del Impuesto al Activo 2006*”, Décimo Cuarta Edición, Editorial ISEF, México, 2006, Pág. 38.

²⁸⁴ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Ob. Cit., Pág. 112.

Por su parte, el Doctrinario Arnulfo Sánchez Miranda expresa en cuanto al objeto del Impuesto al Activo lo siguiente:

*“Recordando que se entiende por objeto del impuesto, la realidad económica sujeta a imposición, que nace cuando los contribuyentes llevan a cabo determinada hipótesis jurídica, que en caso del impuesto al activo el objeto es la tenencia de activo que se tenga.”*²⁸⁵

Esta definición nos parece completa y clara, toda vez que se expresa que el objeto del impuesto es aquella “realidad económica” que se grava cuando se actualiza la hipótesis normativa; es decir, de acuerdo a la Ley del Impuesto al Activo, el impuesto se causa cuando el contribuyente cuenta con activos susceptibles de generar riqueza de tal forma que la obligación tributaria nace en el momento mismo en que el sujeto pasivo usa, tiene o es propietario de los activos; esto es, en el momento en que el sujeto pasivo se ubica en el supuesto de causación previsto por la norma.

Ahora bien, de forma más concreta, el C. P. Jaime Domínguez Orozco y el Licenciado Cuauhtémoc Reséndiz Núñez, expresan en su obra *“Sociedades y Asociaciones Civiles 2006, Régimen Jurídico-Fiscal en ISR, IMPAC e IVA.”*: *“El Objeto del impuesto es gravar el activo de los contribuyentes.”*²⁸⁶

De igual forma el Maestro Hugo Carrasco Iriarte, señala específicamente que *“El objeto del impuesto al activo consiste en gravar los activos propiedad de los sujetos señalados en la ley.”*²⁸⁷ Estos dos últimos autores citados, concuerdan en que el objeto del Impuesto al Activo se sustenta por el activo de los contribuyentes, de tal forma que es preciso conocer lo que se entiende por “activo” de los contribuyentes para efecto del Impuesto al Activo que se estudia.

²⁸⁵ SÁNCHEZ MIRANDA, Arnulfo, Ob. Cit., Pág. 204.

²⁸⁶ DOMINGUEZ OROZCO, Jaime y Cuauhtémoc Reséndiz Núñez, *“Sociedades y Asociaciones Civiles 2006, Régimen Jurídico-Fiscal en ISR, IMPAC e IVA.”*, Décimo Quinta Edición, Editorial ISEF, México, 2006, Pág.147.

²⁸⁷ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *“Derecho Fiscal II”*, Ob. Cit., Pág. 178.

Retomando al Doctrinario Hugo Carrasco Iriarte veamos que adopta la siguiente definición: “*El activo es el conjunto de recursos, bienes, derechos y valores que posee una persona o entidad empresarial que forman su estructura económica, consistentes en propiedades, deudas a favor de dicha persona o entidad e inversiones necesarias para desarrollar el fin establecido por aquéllas.*”²⁸⁸

Esta definición nos parece completa ya que describe todos aquellos conceptos que pueden ser parte del “activo” de un contribuyente. Por otro lado el Contador Público César Calvo Langarica define al Activo de la siguiente manera:

*“El activo de una entidad se clasifica en razón de su disponibilidad. Las cuentas de Activo se refieren a las propiedades del negocio,....”*²⁸⁹

Para robustecer la explicación del “activo” como aquello que grava el Impuesto al Activo y que constituye su objeto, es preciso citar diversas tesis de Jurisprudencia, que precisan claramente lo que ha de considerarse activo para efecto del Impuesto al Activo.

La tesis P./J. 11/96de jurisprudencia de la Novena Época dictada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Marzo de 1996, visible en la página 5, cita textualmente:

ACTIVO, IMPUESTO AL. EL ANÁLISIS DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LOS PRECEPTOS DE LA LEY QUE LO REGULA EXIGE CONSIDERAR QUE SU OBJETO RADIA EN LOS ACTIVOS, CONCURRENTES A LA OBTENCIÓN DE UTILIDADES COMO SIGNO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, ASÍ COMO QUE ELLO SE ENCUENTRA VINCULADO A SUS FINES FISCALES (CONTRIBUTIVO Y DE CONTROL) Y A LOS EXTRAFISCALES DE EFICIENCIA EMPRESARIAL. Del contenido de los artículos 25, 28 y 31 , fracción IV de la Constitución y, específicamente, de los artículos 1º, 6º, 9º y 10º de Ley del Impuesto al Activo de las Empresas (Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1988) y de la exposición de motivos de la iniciativa correspondiente resulta que para examinar la constitucionalidad de los preceptos de este cuerpo legal es imprescindible considera que, si bien de la literalidad de su artículo 1º, el objeto de la

²⁸⁸ Íbidem, Pág. 179.

²⁸⁹ CALVO LANGARICA, César, Ob. Cit., Pág. 17.

contribución radica en el “activo” de las empresas, de los demás preceptos que integran el sistema del tributo se infiere que dicho objeto se encuentra íntimamente vinculado a que dichos activos sean susceptibles de concurrir a la obtención de utilidades, signo de capacidad contributiva que el legislador necesariamente debe tomar en cuenta como presupuesto esencial de toda contribución y que, además, del fin estrictamente fiscal de recaudar recursos para los servicios públicos que exige la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, persigue la finalidad fiscal de contar con un medio eficaz de control en el pago que por impuestos obre la renta corresponda a los sujetos pasivos, así como la finalidad extrafiscal de estimular la eficiencia de los mismos en el desarrollo de sus actividades económicas.

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

Amparo en revisión 4736/90. Martex, S.A. 22 de febrero de 1996. Mayoría de ocho votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

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

Amparo en revisión 5815/90. Zahorí S.A. de C.V. 22 de febrero de 1996. Mayoría de ocho votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

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

De igual forma resulta demostrativa la Tesis aislada: P. XLIX/95, de la Novena Época, con Número de Registro: 200.335, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Agosto de 1995, visible en la Página: 66, que a la letra dice:

ACTIVO. SU OBJETO CONSISTE EN LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA ORIGINADA EN LA TENENCIA DE ACTIVOS DESTINADOS A ACTIVIDADES EMPRESARIALES.

Si se desentraña el verdadero sentido del establecimiento del impuesto al activo y su estructuración legal, mediante la interpretación relacionada de los diversos preceptos que componen la ley relativa y su exposición de motivos, se llega a la conclusión de que el objeto de este impuesto no consiste en los activos destinados a actividades empresariales, sino en la ganancia o rendimiento mínimo presunto originado por la tenencia de tales activos, constituyendo éstos exclusivamente la base del impuesto, es decir, el instrumento del que se vale el legislador para determinar esa ganancia mínima presunta y a cuyo valor deberá aplicarse la tarifa o tasa del impuesto, de conformidad con el artículo 2o. de la ley relativa, para obtener el importe o cuota del tributo, pues siendo el impuesto al activo un gravamen dirigido a personas que realizan actividades empresariales y que, por tanto, persiguen fines de lucro, la ley parte de una ganancia o rendimiento mínimo que presume como objeto del mismo, lo que se advierte claramente del hecho de que quienes tengan esta ganancia mínima no verán incrementada su carga impositiva, en virtud del

acreditamiento del impuesto sobre la renta a que tienen derecho los contribuyentes conforme al artículo 9o., por ser el impuesto al activo un gravamen complementario del impuesto sobre la renta que tiene como objetivo, además del fin recaudatorio propio de toda contribución, el control de la evasión fiscal; lo que se corrobora también con las exenciones establecidas en el artículo 6o. de la ley por el período preoperativo, los ejercicios de inicio de actividades, el siguiente y el de liquidación, en los cuales por no darse la presunción de rendimiento o ganancia mínima objeto del tributo, se otorga el derecho a no pagar el impuesto.

Amparo en revisión 107/92. Consultores en Servicios Jurídicos Fiscales, S.A. de C.V. 6 de abril de 1995. Mayoría de seis votos. Ponente: Juan Díaz Romero, encargado del engrose Ministro Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el dieciséis de agosto en curso, por unanimidad de diez votos de los señores Ministros Presidente José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número XLIX/95 (9a.) la tesis que antecede; y determinó que la votación no es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a dieciséis de agosto de mil novecientos noventa y cinco.

En concreto, debemos considerar como “activo” del contribuyente sujeto a dicho impuesto, todos aquellos bienes, recursos, derechos, valores y demás valías que sean susceptibles de generar ganancia o rendimiento generado por la tenencia de los mismos, de tal forma que dicha ganancia es la que reflejará la capacidad contributiva del sujeto causante y a cuyo valor deberá aplicarse la tasa que fija la Ley relativa.

Ahora bien, de acuerdo al origen y situación que guarden los activos al momento de determinar el Impuesto al Activo, el Legislador Federal se vio en la necesidad de clasificar al Activo, con el propósito de obtener el valor del activo con el que cuenta el contribuyente, de tal forma que la propia Ley del Impuesto al Activo señala los siguientes tipos de Activos que son considerados y clasificados al momento de calcular su valor para efectos de determinar y cuantificar el impuesto a pagar por el causante, a saber:

a) Activo Financiero. Que de acuerdo con el artículo 4º de Ley del Impuesto al Activo son:

1.- Inversiones en títulos de créditos, a excepción de las acciones emitidas por personas morales residentes en México.

- 2.- Las acciones emitidas por sociedades de inversión de renta fija.
- 3.- Cuentas y documentos por cobrar. (*“No se consideran cuentas por cobrar las que sean a cargo de socios o accionistas residentes en el extranjero, ya sean personas físicas o sociedades.”*²⁹⁰
*“No son cuentas por cobrar los pagos provisionales, los saldos a favor de contribuciones, ni los estímulos fiscales por aplicar.”*²⁹¹)
- 4.- Los Intereses devengados a favor no cobrados.
- 5.- Las Inversiones y depósitos en instituciones del sistema financiero. (Considerando este concepto de acuerdo con el artículo 13 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo).

²⁹²

El Contador Público Enrique Arturo Manríquez Díaz Leal, es acertado en comentar que ni la Ley del Impuesto al Activo ni la Ley del Impuesto Sobre la Renta prevén una definición precisa de lo que se deba entender por este concepto, de tal forma que concluye la siguiente definición: *“Activo Financiero es el conjunto de inversiones en moneda nacional o extranjera, ya sea en efectivo o en documentos, que una empresa posee en el transcurso de su ejercicio fiscal y que tiene la característica de tener una alta liquidez y de tratarse de activos monetarios que representan el valor del dinero a valores corrientes, dado que se deriva de operaciones de una alta rotación.”*²⁹³

- b) Costo de Adquisición.- *“Incluye el precio neto pagado por los bienes, sobre la base de efectivo o su equivalente, más todos los gastos necesarios para tener el activo en lugar y condiciones que permitan su funcionamiento, como los derechos y gastos de importación, fletes, seguros, gastos de instalación, etcétera.”*²⁹⁴
- c) Activo Fijo. *“Son los bienes y derechos que tienen cierta permanencia o fijeza, adquiridos con el propósito de usarlos y no venderlos.”*²⁹⁵ Cabe resaltar que la Ley del Impuesto Sobre la Renta contempla en su artículo 38 que activo fijo es el conjunto de bienes tangibles que se utilicen para la realización de sus actividades y que se

²⁹⁰ CARRASCO IRIARTE, Hugo, “Diccionario de Derecho Fiscal”, Ob. Cit., Pág. 11.

²⁹¹ Ídem.

²⁹² REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO, Tercera Edición, Editorial Tax Editores Unidos, México, 2007, Pág. 584.

²⁹³ MANRIQUEZ DÍAZ DE LEAL, Enrique Arturo, *“Impuesto al Activo de las Empresas”*, Primera Reimpresión, Editorial ICAF, México, 1989, Pág. 33

²⁹⁴ CARRASCO IRIARTE, Hugo, “Diccionario de Derecho Fiscal”, Ob. Cit., Pág. 135.

²⁹⁵ . Íbidem, Pág. 11.

determinen por el uso en el servicio del contribuyente por el transcurso del tiempo, cuya adquisición o fabricación tendrá siempre como finalidad la utilización de los mismos para el desarrollo de las actividades del contribuyente.

- d) Gasto Diferido.- *“Son los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación o mejorar la calidad o aceptación de un producto, por un periodo limitado inferior a la duración de la actividad de la persona moral.”*²⁹⁶

Así el propio artículo 38 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala que son los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir 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 empresa y todos aquellos activos intangibles que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado.

Y para mayor comprensión al activo intangible, debemos entenderlo como aquél que no posee existencia física pero sí valor; no se pueden tocar materialmente, tal como los derechos de autor o una patente.²⁹⁷

- e) Cargos Diferidos.- *“Son los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación o mejorar la calidad o aceptación de un producto, por un periodo ilimitado que depende de la duración de la actividad de la persona moral.”*²⁹⁸ Excepto los relativos a la explotación de bienes de 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 persona moral.

De igual forma, como parte de los activos que contempla la Ley del Impuesto al Activo, tenemos a los terrenos y a los inventarios, entendiendo que para efectos de la determinación del Impuesto al Activo, deberá considerarse la inversión en los terrenos utilizados por el causante, y en cuanto a los inventarios tenemos que de acuerdo al Autor citado, a estos: *“Lo constituyen los bienes de una empresa destinados a la venta o a la producción para su venta posterior como materia prima, producción en proceso, artículos terminados y otros*

²⁹⁶ Íbidem, Pág. 268.

²⁹⁷ Íbidem, Pág. 17.

²⁹⁸ Íbidem, Pág. 62.

*materiales que se utilicen en el empaque, envase de mercancía o las refacciones para mantenimiento que se consumen en el ciclo normal de operaciones.”*²⁹⁹

Podemos decir que es la titularidad o tenencia 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.

De tal forma que dichos conceptos son los que los sujetos pasivos de dicho impuesto deberán considerar para efecto de determinar el impuesto al activo a su cargo por ubicarse en la hipótesis normativa que implantó el Legislador Federal como impuesto complementario del Impuesto Sobre la Renta.

En concreto debemos resaltar que el objeto del Impuesto al Activo no lo constituye la utilidad mínima presunta derivada de la tenencia de activos, sino que es la simple tenencia de activos concurrentes a la obtención de utilidades la que se considera como signo de capacidad contributiva de tal forma que la facultad del legislador al crear este impuesto estuvo encaminada a gravar hechos o actos cuya realidad económica del contribuyente le permita afirmar que puede hacer una aportación al erario público; de este modo, la constitucionalidad del Impuesto al Activo depende de que el hecho generador sea un parámetro real de capacidad contributiva y en consecuencia los elementos considerados por el legislador en la conformación del tributo sean congruentes con la Constitución Federal.

Ahora bien, a continuación procederemos al estudio del procedimiento para la obtención de la base gravable del Impuesto al Activo, y por estar íntimamente vinculados, conoceremos la tasa que cita la propia Ley del Impuesto al Activo.

3.3. BASE GRAVABLE Y TASA DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

²⁹⁹ Íbidem, Pág. 300.

Como hemos venido mencionando, 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, de cuyo texto se desprende la posibilidad de establecer tasas progresivas y fijas en las contribuciones, así pues el precepto constitucional en cita no prohíbe el establecimiento 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. Es decir 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.

Tratándose del Impuesto al Activo, hemos estudiado que el legislador no tomó en cuenta el patrimonio global de los contribuyentes, sino solo una parte o fragmento 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 principios de proporcionalidad y equidad tributarias, ya que todos los sujetos deben de tributar en proporción directa con su propia capacidad; es decir, el Impuesto al Activo considera únicamente la tenencia de sus activos concurrentes a la obtención de utilidades y no propiamente la utilidad derivada de la accionaria empresarial que los ostenta.

Ahora bien, encontramos que el procedimiento para calcular la base gravable a la cual se le aplicará la tasa del 1.25%, está prevista en la propia Ley del Impuesto al Activo, específicamente en el artículo 2º de la propia Ley Tributaria vigente en el año 2007,³⁰⁰ de tal forma que en el presente Capítulo conoceremos los elementos que conforman la base gravable para calcular el Impuesto al Activo, así como la tasa que determina el propio Impuesto con el propósito de conocer la cantidad que ha de pagar el sujeto causante por el Ejercicio Fiscal del año 2007.

³⁰⁰ Artículo 2º de la Ley del Impuesto al Activo vigente en el año 2007. El contribuyente determinará el impuesto por ejercicios fiscales aplicando al valor de su activo en el ejercicio, la tasa del 1.25%.
...”

Así veamos que 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 calculara considerando el costo comprobado de adquisición de las mismas, actualizado en términos del artículo 3 de la Ley del Impuesto al Activo vigente durante el año 2007.

Para obtener el promedio mensual de los activos se dividirá entre dos, la suma del activo al inicio y al final del mes, excepto los correspondientes a operaciones contratados con el sistema financiero o con su intermediación.

En cuanto a la Tasa del Impuesto al Activo, consideramos conveniente citar la siguiente jurisprudencia:

“LA TASA DE 1.8% QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 2o DE LA LEY DE DICHO IMPUESTO, NO VIOLA LOS PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD 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 misma manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, sin que en relación con esa forma de tributar prohíba al legislador la instauración de las tasas fijas, y al menos aún consigne que sólo mediante el establecimiento de tasas progresivas se satisfagan los mencionados principios tributarios. Esto dimana de que el pago de los tributos en proporción a la riqueza gravada se puede conseguir mediante la utilización de tasas progresivas, pero también con tasas fijas, que es aplicable en lo referente a la de 1.8% prevista en el artículo 2º., de la Ley del Impuesto al Activo, pues en relación con este tributo, el legislador no tomo en cuenta el patrimonio global de los contribuyentes, sino solo una manifestación aislada de su riqueza, como es la tenencia de los activos idóneos para producir una utilidad indeterminada, por lo que el establecimiento de una tasa fija o única no viola los citados principios de constitucionalidad 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.

Amparo en revisión 2423/96. Impulsora Corporativa de Inmuebles, S.A. de C.V. 31 de agosto de 1998. Once votos. Ponente: Humberto Palacios. Secretario: Miguel Ángel Zelonka Vela.

Amparo en revisión 2205/97. Industria Mexicana del Aluminio, S.A. de C.V. 31 de agosto de 1998. Once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Armando Cortés Galván.

Amparo en revisión 1248/97. Broker Distribución, S.A. de C.V. 31 de agosto de 1998. Once votos. Ponente: Mariano Juan Díaz Romero. Secretaria: Armando Cortés Galván.

Amparo en revisión 2322/97. Schulumberger Servicios, S.A. de C.V. 31 de agosto de 1998. Once votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Lourdes Margarita García Galicia.
Amparo en revisión 2716/97. Lagg's Tetley, S.A. de C.V. 31 de agosto de 1998. Once votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Lourdes Margarita García Galicia.”

La jurisprudencia transcrita nos ayuda a comprender la razón por la cual el hecho de que el legislador haya determinado una tasa fija respecto a éste impuesto no transgrede el principio de equidad, toda vez que todos los contribuyentes obligados pagarán el Impuesto al Activo en proporción a la capacidad contributiva que refleje la tenencia de activos que se utilicen para el desarrollo de la actividad económica y con el propósito de obtener utilidades de la misma.

Es por ello que en la Ley del Impuesto al Activo, específicamente el artículo 2º primer párrafo, vigente en el año 2007 se señala una tasa del 1.25 %, estableciendo textualmente lo que a continuación se transcribe:

“Artículo 2. El contribuyente determinará el impuesto por ejercicios fiscales aplicando al valor de su activo en el ejercicio, la tasa del 1.25%.
...”³⁰¹

Respecto a la tasa tenemos que durante la existencia jurídica del impuesto en estudio se han apreciado tres modificaciones a saber:

- La primer tasa prevista para el Impuesto al Activo (antes Impuesto al activo de las Empresas), era del 2%;
- Fue hasta la reforma que entró en vigor a partir del 1º de Enero del año 1995, que la tasa por aplicar bajó a 1.8%, y finalmente;
- Para la reforma que entró en vigor a partir del 1º de Enero del año dos mil siete, se disminuye nuevamente la tasa del Impuesto al Activo para quedar en 1.25%.

³⁰¹ Ley del Impuesto al Activo 2006, Editorial ISEF, México, 2006.

Resulta pertinente mencionar que el artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Activo vigente en el año 2007, expresa que: “*Cuando en un ejercicio los contribuyentes del impuesto sobre la renta tengan derecho a la reducción de dicho impuesto en los términos de la Ley respectiva, podrán reducir los pago provisionales del impuesto establecido en esta Ley, así como el impuesto del ejercicio, en la misma proporción en que se reduzca el citado impuesto sobre la renta a su cargo.*”³⁰²

La transcripción anterior refiere a la siguiente idea del doctrinario Arnulfo Sánchez Miranda que a letra dice: “*...cuando en un ejercicio los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta tengan derecho a la reducción de dicho impuesto en los términos de la Ley respectiva, podrán reducir los pagos provisionales del Impuesto al Activo, así como el impuesto del ejercicio, en la misma proporción en que se reduzca el citado impuesto sobre la renta a su cargo.*”³⁰³

El doctrinario, Hugo Carrasco Iriarte refiere tal posibilidad como el acreditamiento de una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta pagado en el mismo ejercicio contra el impuesto del ejercicio. Además agrega que la Ley permite la solicitud de devolución de los montos enterados.

Por último, es importante mencionar que: “*...el impuesto al activo lo pagan aquellos contribuyentes que sean perdedores de acuerdo con la LISR, es decir, en la medida que el ISR sea igual o mayor que el Impuesto al Activo causado, no se pagará el mencionado impuesto.*”³⁰⁴

El jurista Hugo Carrasco Iriarte lo expresa de la siguiente forma: “*No habrá obligación de contribución si el monto del Impuesto sobre la Renta pagado en el ejercicio superó al del impuesto al activo determinado para el mismo periodo.*”³⁰⁵

De tal forma que el Impuesto al Activo será pagado siempre y cuando del cálculo del Impuesto Sobre la Renta por determinado periodo y del cálculo del Impuesto al Activo, éste último resulte mayor. Esto con el propósito de cumplir con el fin fiscal resguardado por el principio constitucional de contribuir para el gasto público de la Federación.

³⁰² Ley del Impuesto al Activo 2007, Editorial ISEF, México, 2007.

³⁰³ SÁNCHEZ MIRANDA, Arnulfo, Ob. Cit., Pág. 205.

³⁰⁴ Ídem.

³⁰⁵ CARRASCO IRIARTE, Hugo, “*Diccionario de Derecho Fiscal*”, Ob. Cit., Pág. 12.

Una vez comprendidos de forma teórica y legal a los sujetos, el objeto, la base y tarifa como elementos de las contribuciones, a continuación conoceremos la forma y tiempo en que debe efectuarse el pago y entero de dicha contribución.

3.4. ÉPOCA Y FORMA DE PAGO DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

En cuanto a la Época de pago del Impuesto al Activo para el Ejercicio Fiscal del año dos mil siete, establece en la ley de la materia lo siguiente:

“El impuesto se causa por ejercicios fiscales; al respecto el artículo 11 del CFF, establece que éstos coincidirán con el año de calendario; es decir, comprenderán del 1º de enero al 31 de diciembre de cada año.”³⁰⁶

De tal forma que para el pago o entero del Impuesto al Activo se aplicarán las siguientes determinaciones:

- a) Declaración anual, dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio fiscal de que se trate.
- b) Pagos provisionales a cuenta del impuesto anual, dentro de los primeros 17 días del mes siguiente.

De tal forma que el texto legal vigente que regula el Impuesto al Activo, establece en su artículo 7º lo siguiente:

“Artículo 7o.- Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales, a cuenta del impuesto del ejercicio.

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

³⁰⁶ “Artículo 11 del Código Fiscal de la Federación vigente en el año 2007.- Cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se calcularán por ejercicios fiscales, éstos coincidirán con el año de calendario. ...”

...”³⁰⁷

De igual forma el artículo 8 del mismo ordenamiento legal, señala lo que a continuación se transcribe:

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

Tratándose de personas física, la declaración de este impuesto se presentara durante el periodo comprendido entre los meses de febrero a abril del año siguiente a aquél por el que se presenta la declaración.

...”

En concreto, para el Impuesto al Activo se contempló la forma y tiempo de pago idéntica a la contemplada para el pago y entero del Impuesto Sobre la Renta, quizá por considerar que el Impuesto al Activo no constituye en forma alguna una contribución adicional del Impuesto Sobre la Renta, sino que es un tributo jurídicamente complementario de éste.

Los elementos esenciales del Impuesto al Activo antes descritos, corresponden el régimen general de tributación; sin embargo, la Ley de la materia establece una opción para 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

³⁰⁷ Ley del Impuesto al Activo 2007. Tercera Edición, Editorial Tax Editorias Unidos, México, 2007.

del artículo 23 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo,³⁰⁸ ni las deudas correspondientes al mismo ejercicio, señalándose que en el caso en el 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 este un ejercicio regular.

En consecuencia encontramos que de acuerdo al animo del legislador al momento de crear el Impuesto al Activo, éste impuesto se creó de forma complementaria al Impuesto Sobre la Renta con el propósito de evitar la evasión del pago del Impuesto Sobre la Renta y asegurar la recaudación para el Estado, de recursos tendientes a cubrir las necesidades colectivas; asimismo se pensó en crear éste impuesto con fines extrafiscales tendientes a procurar e impulsar a las empresas con el propósito de obtener utilidades, así como contribuir al desarrollo económico del país cumpliendo con los principios rectores que sustentan la actividad del Estado prevista en el propio artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.³⁰⁹

³⁰⁸ Artículo 23 del Reglamento de Ley del Impuesto al Activo del año 2007. Los contribuyentes podrán reducir los pagos provisionales del impuesto, así como el impuesto del ejercicio, conforme a lo siguiente:

I. En el caso de que en el ejercicio deduzcan la inversión de bienes en los términos del artículo 51 de Ley del Impuesto Sobre la Renta, la reducción será la cantidad que resulte de aplicar la tasa prevista en el artículo 10 de la referida Ley, a la diferencia que se obtenga de restar al importe de la deducción de inversiones hecha en los términos del mencionado artículo 51, el importe de la deducción que por la inversión de los mismos bienes hubiera correspondido en el ejercicio, de aplicarle el artículo 41 de la Ley citada.

Cuando el importe de la reducción del impuesto que proceda en los términos de esta fracción, sea superior al impuesto que sin efectuar la reducción hubiera correspondido en el ejercicio, por la diferencia se podrán reducir los pagos provisionales del impuesto, así como el del ejercicio, correspondientes a los cinco ejercicios siguientes, para lo cual se actualizará multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el último mes del ejercicio en que se determinó la reducción hasta el mes inmediato anterior a aquél en que se aplique contra los pagos provisionales del impuesto.

II. Cuando en el ejercicio tengan una reducción del impuesto sobre la renta en los términos de los artículos 13 y 143 de la Ley que establece dicho impuesto y lo paguen conforme al régimen simplificado contenido en el Título II-A o en la Sección II del Capítulo VI del Título IV de la Ley de la materia, en lugar de efectuar la reducción en la forma señalada por el artículo 2-A de la Ley, podrán efectuarla aplicando el porcentaje que corresponda conforme a los artículos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta antes citada.

³⁰⁹ Artículo 25 Constitucional. Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución.

...

Al desarrollo económico nacional concurrirán, con responsabilidad social, el sector público, el sector social y el sector privado, sin menoscabo de otras formas de actividad económica que contribuyan al desarrollo de la Nación.

...

Una vez expuesta cuál es la estructura general de Impuesto al Activo, lo siguiente es verificar si cumple o no, con los principios de proporcionalidad y equidad tributaria tema que abordaremos en el Capítulo siguiente del presente trabajo de investigación.

CAPÍTULO IV ANÁLISIS DE LA VIOLACIÓN A LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA GENERADA POR LA REFORMA A LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO PARA EL EJERCICIO FISCAL DEL AÑO DOS MIL SIETE.

En el presente capítulo conoceremos el procedimiento para llevar a cabo el cálculo de la base gravable del Impuesto al Activo vigente en el año 2006 y el cambio que se generó con la reforma a la Ley del Impuesto al Activo que entró en vigor a partir del 1° de Enero del año dos mil siete, así también precisaremos las consideraciones que nos llevan a concluir que dicha reforma; específicamente al derogar el artículo 5° de la ley tributaria antes citada, viola el principio de proporcionalidad tributaria.

En este sentido, veamos que el estudio del presente trabajo de investigación se centra en la afectación de la Reforma en el objeto del impuesto al activo, el cual y como hemos venido explicando, lo constituyen los activos que sean susceptibles de generar utilidades y no así el activo neto de las empresas.

4.1. PROCEDIMIENTO PARA CALCULAR LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO AL ACTIVO, VIGENTE AL 31 DE DICIEMBRE DEL AÑO 2006. (DISMINUCIÓN DE DEUDAS).

Partiremos de la legislación vigente al 31 de Diciembre del año 2006, la cual contemplaba en la propia Ley del Impuesto al Activo el procedimiento para calcular la base gravable a la cual se le aplicaría la tasa del 1.8%, (recordemos que antes de 1995 era una tasa del 2%), específicamente en el artículo 2° de la propia Ley Tributaria vigente en el año 2006

La ley alentará y protegerá la actividad económica que realicen los particulares y proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico nacional, en los términos que establece esta Constitución.

se contempla el procedimiento para calcular el impuesto que a de pagar el sujeto pasivo del Impuesto al Activo.³¹⁰

Es pertinente citar al Contador Público Alejandro Barrón Morales, quien a través de su *“Estudio práctico a la Ley del Impuesto al Activo del año 2006”*, pronunció el siguiente análisis derivado del propio artículo 2º ya transcrito en nota al pie: *“De acuerdo con el artículo 2 de la LIA, el contribuyente determinará el impuesto por ejercicios fiscales aplicando el valor de su activo en el ejercicio, la tasa del 1.8%; sin embargo, realmente la base del impuesto no será precisamente el valor del activo en el ejercicio.”*³¹¹

El razonamiento final que el autor citado expresa hace referencia a la forma en que deberá determinarse la base gravable a la cual se le aplicará la tasa del 1.8% correspondiente; es decir, que de acuerdo con la exposición de motivos de la Ley del Impuesto al Activo (antes Ley del Activo de las Empresas) y con la intención del legislador al momento de crear dicho impuesto, encontramos que el mismo se creó con el propósito de conocer determinada capacidad contributiva de un contribuyente a partir del valor de activos reales con los que contara, de tal forma que el legislador previó un procedimiento de cálculo de la base gravable para que se reflejara el auténtico y real valor de los activos de un contribuyente que fueran susceptibles de generar utilidad con motivo del aprovechamiento de los mismos para lograr el desarrollo de la actividad del contribuyente, de tal forma que el valor del activo de un sujeto causante no podría ser considerado a partir de la simple suma del valor de dicho activo, sino que a él debían restarse todas aquellas deudas que implicaban una falta de disponibilidad y pertenencia por parte del contribuyente respecto a dichos activos.

Para cumplir con dicho cometido, la posibilidad de disminuir del activo las deudas estaba previsto a través del artículo 5 de la citada Ley vigente en el año 2006, ya que dicho precepto establecía que los contribuyentes podrán deducir del valor del activo en el ejercicio, las deudas siguientes siempre que se trate de deudas no negociables:³¹²

³¹⁰ LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO 2006, FISCO AGENDA, Décimo Quinta Edición, Editorial ISEF, México, 2006.

³¹¹ BARRÓN MORALES, Alejandro, Ob. Cit., Pág. 49.

³¹² Ídem.

- Deudas contratadas con empresas residentes en el país.
- Deudas contratadas con establecimientos permanentes ubicados en México de residentes en el extranjero.
- Deudas contratadas en el extranjero.

En cuanto a los requisitos de las deudas que se podían deducir encontramos que de acuerdo al doctrinario Enrique Arturo Manriquez Díaz Leal, los pasivos debían reunir en forma simultáneas tres requisitos que son:

“...

- *Estar contratados en moneda nacional.*
- *Estar a favor de empresas.*
- *Que dichas empresas residan en el país.”*³¹³

De tal forma que hasta antes de la reforma que entró en vigor a partir del primero de Enero del año dos mil siete, el procedimiento para determinar la base a la cual se aplicaría la tasa del 1.8%, permitía descontar las deudas del valor del activo.

Al respecto, el Contador Público Alejandro Barrón agrega lo siguiente: *“Tal como lo precisa el primer párrafo del artículo 5, si una deuda es negociada por ese simple hecho ya no es susceptible de deducirse del valor del activo en el ejercicio; sin embargo, nosotros consideramos que solamente no podrán deducirse aquellas deudas negociadas con personas que no sean contribuyentes del IA, ya que si son contribuyentes, estas personas a su vez va a considerar las deudas como un activo financiero, ...”*³¹⁴

En concreto, podemos resumir que el Legislador Federal implantó hasta antes del primero de Enero del año dos mil siete un procedimiento para efecto de calcular la base gravable, en el cual existía la posibilidad de disminuir las deudas del valor del activo con el propósito de conocer o determinar una capacidad contributiva real del contribuyente, siempre y cuando dichos activos constituyan bienes, derechos y demás propiedades que estuvieran

³¹³ MANRIQUEZ DIAZ LEAL, Enrique Arturo, Ob. Cit., Pág. 85.

³¹⁴ BARRÓN MORALES, Alejandro, Ob. Cit., Pág. 50.

destinados a generar una utilidad al causante por ser instrumentos propios para desempeñar la actividad económica del contribuyente.

Retomando la precisión anterior de conformidad con lo dispuesto por el artículo 2° de Ley del Impuesto al Activo vigente en el año 2006, el Impuesto al Activo se determinaba de la siguiente forma:

VALOR DEL ACTIVO
Menos
DEUDAS

BASE GAVABLE
por TASA del 1.8%

IMPUESTO A POR PAGAR

Ahora veamos cómo obteníamos la base para el cálculo del Impuesto al Activo, donde el artículo y ordenamiento citados nos señala que el valor del activo en el ejercicio se calcula sumando los promedios de los activos que previamente hemos estudiado, esto es así y a modo de ejemplo se expresa lo siguiente:³¹⁵

PROMEDIO DE LOS ACTIVOS FINANCIEROS	\$ 10,000.00
más	
PROMEDIO DE LOS ACTIVOS FIJOS, CARGOS Y GASTOS DIFERIDOS	\$ 60,000.00
más	
PROMEDIO DE TERRENOS	\$ 20,000.00
más	
PROMEDIO DE INVENTARIOS	\$ 30,000.00
<hr style="border: 1px solid black;"/>	
SUMA DEL ACTIVO EN EL EJERCICIO	\$ 120,000.00
menos	

³¹⁵ “Artículo 2° de Ley del Impuesto al Activo vigente en el año 2006. El contribuyente determinará el impuesto por ejercicios fiscales aplicando al valor de su activo en el ejercicio, la tasa del 1.8%. El valor del activo en el ejercicio se calculará sumando los promedios de los activos previstos en este artículo, conforme al siguiente procedimiento: ...”
 “Artículo 5 de Ley del Impuesto al Activo vigente en el año 2006. Los contribuyentes podrán deducir del valor del activo en el ejercicio, las deudas contratadas con empresas residentes en el país, con establecimientos permanentes ubicados en México de residentes en el extranjero o en el extranjero, siempre que se trate de deudas no negociables. ...”

PROMEDIO DE DEUDAS PERMITIDAS	\$ 50,000.00
BASE GRAVABLE	\$ 70,000.00
por	
TASA DEL IMPUESTO	1.8%
IMPUESTO DEL EJERCICIO	\$ 12,600.00

Con el ejemplo anteriormente descrito conocemos de modo práctico la forma que preveía la Ley del Impuesto al Activo vigente en el año 2006, mismo procedimiento que sí cumplía con el mandato constitucional de establecer una carga al gobernado atendiendo a la capacidad económica sujeto obligado, de tal forma que no implicara una carga económica imposible de cubrir, toda vez que mediante dicho procedimiento se reflejaba una capacidad económica real para poder entonces contribuir a los gastos públicos del Estado de la forma proporcional y equitativa que ordena la Constitución Federal.

4.2. PROCEDIMIENTO ACTUAL PARA CALCULAR LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO AL ACTIVO VIGENTE DURANTE EL AÑO DOS MIL SIETE.

Ahora bien y como ya hemos mencionado, con la reforma a la Ley del Impuesto al Activo, específicamente la derogación del artículo 5º de la Ley del Impuesto al Activo a través del Artículo Sexto del Decreto Legislativo por el que se Modifican, Adicionan y Derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Activo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día veintisiete de Diciembre del año dos mil seis, misma que entró en vigor el día primero de enero del año dos mil siete,³¹⁶ se generaron cambios importantes en la forma de calcular la base gravable del Impuesto al Activo.

Es notable mencionar la reforma al artículo 2º de la Ley del Impuesto al Activo, la cual implica que se generó una disminución en la tasa por aplicar a la base gravable del impuesto, ya que se determinó ahora una tasa del 1.25%, misma que se aplicará al valor del activo y en cuanto al procedimiento para calcular la base gravable del Impuesto al Activo encontramos que el legislador eliminó la posibilidad de disminuir la deudas (deudas contratadas con empresas residentes en el país, las contratadas con establecimientos permanentes ubicados en

³¹⁶ ARTICULO UNICO TRANSITORIO de la Ley del Impuesto al Activo, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 20 de Febrero de 2007.
El presente Decreto entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

México de residentes en el extranjero y las contratadas en el extranjero), del valor del activo, de tal forma que el procedimiento vigente a partir del 01 de Enero del año dos mil siete, quedó como a continuación se describe: ³¹⁷

$$\begin{array}{r} \text{VALOR DEL ACTIVO} \\ = \\ \text{BASE GAVABLE} \\ \text{por TASA del } \mathbf{1.25\%} \\ \hline \text{IMPUESTO A POR PAGAR} \end{array}$$

De igual forma, la base para el cálculo del Impuesto al Activo se afecta al no poder disminuir las deudas quedando como sigue y retomando el ejemplo anterior se desprende lo siguiente:

PROMEDIO DE LOS ACTIVOS FINANCIEROS	\$ 10,000.00	
más		
PROMEDIO DE LOS ACTIVOS FIJOS, CARGOS Y GASTOS DIFERIDOS	\$ 60,000.00	
Más		
PROMEDIO DE TERRENOS	\$ 20,000.00	
más		
PROMEDIO DE INVENTARIOS	\$ 30,000.00	
<hr/>		
SUMA DEL ACTIVO		
EN EL EJERCICIO	\$ 120,000.00	= BASE GRAVABLE
por		
TASA DEL IMPUESTO		1.25%
<hr/>		
IMPUESTO DEL EJERCICIO	\$ 15,000.00	

Como ya hemos citado anteriormente, este efecto negativo para el contribuyente producido por no poder disminuir las deudas del valor del activo se generó por la derogación

³¹⁷ “Artículo 2° de Ley del Impuesto al Activo 2007. El contribuyente determinará el impuesto por ejercicios fiscales aplicando al valor de su activo en el ejercicio, la tasa del 1.25%. El valor del activo en el ejercicio se calculará sumando los promedios de los activos previstos en este artículo, conforme al siguiente procedimiento: ...”
 “Artículo 5° de la Ley del Impuesto al Activo vigente en el año 2007. (Derogado por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 2006.)”

del artículo 5° de la Ley del Impuesto al Activo a través del Artículo Sexto del Decreto Legislativo por el que se Modifica, Adiciona y Deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Activo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día veintisiete de Diciembre del año dos mil seis, mismas que entraron en vigor el día primero de enero del año dos mil siete, de tal forma que el resultado negativo fue para el sujeto pasivo del impuesto, toda vez que repercutió inmediatamente en su verdadera capacidad económica para enfrentar la carga tributaria que pretende el legislador Federal con dicha reforma.

Recordemos que los contribuyentes sujetos de este impuesto deben realizar pagos provisionales a cuenta del impuesto anual, los cuales se calcularán dividiendo entre 12 el impuesto actualizado que correspondió el ejercicio inmediato anterior y multiplicando el resultado por el número de meses que abarque el periodo a declarar.³¹⁸

Ahora bien, el efecto que impacta la reforma a dichos pagos provisionales se manifiesta tal y como lo expresan los Licenciados y Especialistas Fiscales Rafael Cruz Bustamante y Rocío Garduño Montaña, de la siguiente forma:

“Si tomamos en consideración que para el Ejercicio 2006 el impuesto que se calculará se obtendrá de la base disminuida de deudas, resultará incompatible con la derogación del artículo 5o., a partir de dos mil siete, que los pagos provisionales se calcularan sobre una base distinta a la que se permitiría a partir de dicho año, por lo que a través de disposiciones transitorias de la iniciativa se establece que los pagos provisionales de dos mil siete se deberán calcular sobre el impuesto que corresponda al ejercicio anterior, pero sin disminuir deudas, aun cuando para dicho ejercicio si se disminuyan. ”³¹⁹

Para mayor abundamiento se transcribe el Artículo Séptimo Transitorio de la Ley del Impuesto al Activo para el Ejercicio Fiscal del año dos mil siete:

³¹⁸ “Artículo 7° de Ley del Impuesto al Activo 2007. Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales, a cuenta del impuesto del ejercicio. ...

El pago provisional mensual se determinará 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, ..”

³¹⁹ CRUZ BUSTAMANTE, Rafael y Rocío Garduño Montaña, *“Renacimiento del IMPAC, Reformas a la Ley del Impuesto al Activo”*, Prontuario de Actualización Fiscal, 1ª Quincena de Enero del 2007, Editorial Gasca Sisco, México, Pág. 60.

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

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

II. Para los efectos de los artículos 7o. y 13 fracción II, de la Ley del Impuesto al Activo, los contribuyentes determinarán los pagos provisionales correspondientes al ejercicio fiscal de dos mil siete 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 correspondientes al mismo ejercicio.

Asimismo, para los efectos del sexto párrafo del artículo 7o. de la Ley del Impuesto al Activo, los pagos provisionales correspondientes a los meses de enero y febrero del ejercicio fiscal de dos mil siete, se deberán efectuar en la cantidad que hubiera correspondido para los pagos provisionales del ejercicio inmediato anterior, de no haberse deducido del valor del activo del ejercicio que sirvió de base para dichos pagos, las deudas correspondientes al mismo ejercicio.

... ” ³²⁰

En esencia, con la reforma en estudio, la base gravable se conforma con el valor bruto promedio de los activos que tenga el sujeto pasivo, es decir, el valor promedio de los activos sin admitir la deducción de deudas.

En concreto, la reforma en estudio refleja un método para calcular el Impuesto al Activo que resulta perjudicial para el contribuyente y que se ve reflejado desde el entero de los pagos provisionales, mismos que aumentan considerablemente a partir de aplicar la reforma en estudio generando con ello una afectación en el patrimonio de los contribuyentes.

³²⁰ LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO, PRACTICA AGENDA TRIBUTARIA PROFESIONAL, Tercera Edición, Editorial Tax Editoriales Unidos, México, 2007.

4.3. ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DEL PROCEDIMIENTO PARA CALCULAR LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO AL ACTIVO VIGENTE DURANTE EL AÑO DOS MIL SIETE.

Para comprender el efecto negativo que tuvo el impacto generado por la reforma en estudio; específicamente la derogación del Artículo 5° de la Ley del Impuesto al Activo, es necesario comprender los razonamientos que nos llevan a concluir que dicha reforma vulneró el principio de proporcionalidad tributaria consagrado a través del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, razón por la cual retomaremos expresiones y consideraciones formuladas a lo largo del presente trabajo de investigación en torno la base como al elemento de dicha contribución así como su objeto.

4.3.1. VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

Como hemos venido describiendo, el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal dispone que sea obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos de la Federación de manera equitativa y proporcional que dispongan las leyes.

Recordemos que el principio de proporcionalidad tributaria analizado en el Capítulo I del presente trabajo de investigación 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 y debe encontrarse en proporción con los ingresos obtenidos.

Retomando el principio de proporcionalidad tributaria desglosado en el Capítulo I, Subinciso 1.3.2., del presente trabajo de investigación, encontramos que el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, dispone literalmente 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.”*³²¹

*“Así las cosas, la propia Constitución de forma dogmática establece que, una contribución debe considerar –en su creación– los principio de equidad, proporcionalidad, legalidad y destino de las contribuciones plasmados en la fracción IV de su artículo 31, haciendo especial hincapié en que nos ubicamos frente a un principio y no frente a garantías, toda vez que en tanto éstas últimas son –respecto de los derechos– técnicas idóneas para asegurar (el máximo grado de) efectividad a las normas que los reconocen, por su parte, los principios son límites de actuación del Estado en la creación de Leyes, lo que lleva a concluir que los principios son inmanentes al Estado y las garantías a los particulares.”*³²²

De igual forma, se puede señalar que el punto esencial de la naturaleza misma de las contribuciones se deriva que siempre, necesariamente, deben sustentarse en la capacidad contributiva y vemos que la proporcionalidad tributaria exigida por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, se ha entendido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación como la relación existente entre el monto del tributo y la capacidad contributiva aunada a la idea aludida de que el legislador tiene como límites para determinar el objeto de los tributos, esa “capacidad contributiva”.

Es decir, la capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea aquella que finalmente, según las características diversas de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de contribuciones.

Aquí es importante distinguir entre capacidad contributiva y capacidad económica. Entre ellas existe una íntima relación, sin llegar a ser lo mismo, dado que la capacidad contributiva presupone la existencia de la económica, pero no a la inversa. Así que la primera es una clasificación de la segunda, por lo que no toda potencialidad económica implica la

³²¹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Vigésima Edición, Editorial Trillas, México, 2007.

³²² BURGOA TOLEDO, Carlos Alberto, “Inconstitucionalidad del Impuesto al Activo, Facticidad y Razón”, Prontuario de Actualización Fiscal, 1ª Quincena de Febrero del 2007, Año XVII, Editorial Gasca Sicco, México, Pág. 129.

aptitud de contribuir, sino sólo en aquellos casos en que esa potencialidad sea real y supere ciertos parámetros que hacen que su titular esté en posibilidad de pagar la prestación tributaria correspondiente. En ese contexto, la capacidad contributiva entraña dos elementos: la existencia de manifestación económica y una evaluación de la idoneidad para contribuir al Erario Público.

De ello deriva que la capacidad contributiva no es toda manifestación de riqueza, sino sólo aquella potencia económica que debe calificarse como idónea para concurrir al gasto público y en cambio donde no hay esa potencialidad económica debe existir la tributación.

Por otro lado, se ha establecido por algunos autores que son cinco índices generales de riqueza, a saber:

- a) Renta global,
- b) Patrimonio neto,
- c) Gasto global,
- d) Incrementos patrimoniales que no impliquen renta (donaciones, sucesiones, lotería.),
- e) Incrementos al valor del patrimonio.

Dichos índices son los que podríamos considerar como aquellos que reflejan una parte de la situación económica del sujeto y que en conjunto representan su situación económica global.³²³ Por lo tanto, para medir la intensidad y aptitud de capacidad contributiva, el legislador está obligado a prever los mecanismos que permitan esa valoración que generalmente se trata de aminoraciones a cantidades brutas, a fin de que exista congruencia entre la capacidad contributiva y la cuota tributaria.

Apoya nuestro criterio el siguiente criterio de jurisprudencia:

No. Registro: 184.291

³²³ PÉREZ ROYO, Fernando, “*Derecho Financiero y Tributario*”, Décimo Segunda Edición, Editorial Civitas, Madrid, 2002. Pág. 36.

Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XVII, Mayo de 2003

Tesis: P./J. 10/2003

Página: 144

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. 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. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

Amparo en revisión 243/2002. Gastronómica Taiho, S. de R.L. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 262/2002. Qalyconf, S.A. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 213/2002. Ramsa León, S.A. de C.V. y coagraviada. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 614/2002. Grupo Textil Providencia, S.A. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 235/2002. Hongos del Bosque, S.A. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

El Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada hoy trece de mayo en curso, aprobó, con el número 10/2003, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a trece de mayo de dos mil tres.

En concreto, la capacidad contributiva se refiere a una aptitud efectiva, por lo cual debe ser cierta, concreta y actual por lo cual el legislador únicamente puede gravar manifestaciones económicas reales y no ficticias, lo que implica que no sólo debe, al definir el hecho imponible, recoger ese tipo de índices, sino también debe adoptar métodos de liquidación y sistemas de recaudación que respeten esa capacidad.

En este sentido, *“...el Impuesto al Activo se originó para que los contribuyentes pagaran un impuesto mínimo, que derivaba de una ganancia mínima esperada por lo inversionistas para el retorno de su inversión. De esta manera se diseñó el impuesto considerando que a través del impuesto al activo se tuviera un impuesto mínimo para efecto de que el Estado viera satisfecha la obligación preliminar de los contribuyentes para el sustento de los gastos públicos, en la medida de que los contribuyentes optimizaran sus recursos en aquellos casos en que en el Impuesto Sobre la Renta no se tuviera resultado positivo que pudiera generar su pago y que se contribuyera al gasto público.”*³²⁴

Con dicho impuesto se estarían gravando los activos de las Empresas con el objeto de incentivarlas a ser productivas generando con ello el pago del Impuesto Sobre la Renta y en caso de que las mismas no generaran dicha productividad, tendrían la obligación de pagar el Impuesto al Activo para evitar prácticas indebidas al generar pérdidas en vez de utilidades.

Pretendiendo justificar con ello que sus activos no resultaran ociosos; es decir, sin que generaran ninguna utilidad. De tal forma que si una empresa no generó utilidad para ser gravado por el Impuesto Sobre la Renta, si debe tener activos tendientes a producirla y por lo tanto había que pagar un Impuesto al Activo por los Activos de cada Empresa y con la coexistencia de dichas contribuciones los contribuyentes tendrían que enterar cualquiera de los

³²⁴ BARRÓN MORALES, Alejandro, Ob. Cit., Pág. 21.

dos impuestos.

Adicionalmente a lo anterior, recordemos que la complementariedad del Impuesto al Activo respecto del Impuesto Sobre la Renta, presupone gravar efectivamente una ganancia real o un patrimonio neto, de esta manera, la Ley del Impuesto Sobre la Renta grava los ingresos, esto es, el resultado de disminuir los ingresos acumulables de las deudas autorizadas y por ende, el Impuesto al Activo, fue en principio diseñado para cuantificar la ganancia o riqueza con base a los activos netos, lo que representa el valor real de los activos disminuidos de las deudas o deducciones autorizadas. Asimismo, podemos afirmar que al establecer los supuestos de exención de ese tributo, se atendió a las características personales de los sujetos pasivos; como lo son: que no sean contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta; que su actividad se ubique en el periodo preoperativo, en el inicio de actividades y en el de liquidación, que desarrollen comercio al menudeo en puestos fijos o semifijos, entre otras; de ahí que su naturaleza sea personal y no real, pues el tributo no sólo toma en cuenta las características del bien gravado (activos), sino la relación que existe entre ellos y su tenedor y aspectos de éste último.

Esto es, en la base del impuesto al activo que es la tenencia de activos destinados a actividades empresariales, las deudas afectan la ganancia mínima presunta por causas que no dependen de los contribuyentes, sino de la calidad de sus acreedores afectando el objeto del tributo que es la tenencia de activos destinados a actividades empresariales.

En consecuencia podemos afirmar que *“Existe una determinación del impuesto que no representa ni considera la verdadera capacidad contributiva de los gobernados y desconoce derechos adquiridos por los particulares.”*³²⁵

Para confirmar lo anterior la jurisprudencia número P./J. 11/96, visible en el Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, III, Marzo de 1996, Novena Época, Página 5, que establece que el Impuesto al Activo atiende a los activos susceptibles de concurrir a la obtención de utilidades:

³²⁵ QUIROZ ARREDONDO, Edgar, *“Reforma Fiscal, Inconstitucional”*, Defensa Fiscal, La Revista Mexicana de Estrategias Fiscales, Febrero de 2007, Año IX, Tomo VIII, Editorial Estrategia Tributaria, México, Pág. 33.

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.

Del contenido de los artículos 25, 28 y 31, fracción IV, de la Constitución y, específicamente, de los artículos 1o., 6o., 9o. y 10, de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas (Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1988) y de la exposición de motivos de la iniciativa correspondiente resulta que para examinar la constitucionalidad de los preceptos de este cuerpo legal es imprescindible considerar que, si bien de la literalidad de su artículo 1o., el objeto de la contribución radica en el "activo" de las empresas, de los demás preceptos que integran el sistema del tributo, se infiere que dicho objeto se encuentra íntimamente vinculado a que dichos activos sean susceptibles de concurrir a la obtención de utilidades, signo de capacidad contributiva que el legislador necesariamente debe tomar en cuenta como presupuesto esencial de toda contribución y que, además, del fin estrictamente fiscal de recaudar recursos para los servicios públicos que exige la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, persigue la finalidad fiscal de contar con un medio eficaz de control en el pago que por impuesto sobre la renta corresponda a los sujetos pasivos, así como la finalidad extrafiscal de estimular la eficiencia de los mismos en el desarrollo de sus actividades económicas.

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

Amparo en revisión 4736/90. Martex, S.A. 22 de febrero de 1996. Mayoría de ocho votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Jorge Dionisio Guzmán González.

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

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

Amparo en revisión 749/91. Compañía Harinera de La Laguna, S.A. de C.V. 22 de febrero de 1996. Mayoría de ocho votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Rocío Balderas Fernández.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de febrero en curso, aprobó, con el número 11/1996, la tesis de jurisprudencia que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de febrero de mil novecientos noventa y seis.

Lo anterior es evidente a tal grado que no puede admitirse que exista obligación de contribuir si no existe capacidad contributiva, así como que debe pagar más quien tiene una capacidad contributiva mayor y menos el que la tiene en menor proporción.

Ahora bien, la inconstitucionalidad en que incurre el Legislador Federal al derogar el

Artículo 5° de la Ley del Impuesto al Activo derivado del Artículo Sexto del Decreto Legislativo por el que se Modifica, Adiciona y Deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Activo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día veintisiete de Diciembre del año dos mil seis, mismas que entraron en vigor el día primero de enero del año dos mil siete; se produce a partir de la violación al principio de proporcionalidad establecido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, como consecuencia de la imposibilidad de disminuir las deudas en el cálculo de la base tributaria en dicha Contribución Federal.

Dicho de otro modo, al derogarse el artículo 5° de la Ley del Impuesto al Activo, a través del Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Activo, se le impide a los contribuyentes la disminución de deudas, de tal forma que la base de dicha contribución será considerada únicamente por los activos de los contribuyentes obligados al calculo y pago de dicha contribución.

De tal forma que con la imposibilidad de disminuir las deudas de los activos, la base de dicha contribución crece en forma desproporcionada, ya que si bien se pretende establecer que el objeto del Impuesto al Activo lo sean los activos susceptibles de obtener utilidades también lo es que no se atiende a la capacidad contributiva de los contribuyentes; en consecuencia, solo los activos deberán considerarse para la obtención de la base de dicha contribución, pretendiendo con ello, reflejar la verdadera capacidad contributiva de los sujetos obligados como se expresa a través de la Exposición de Motivos que empleó el Legislador Federal para implementar la modificación en el calculo de la base de dicha contribución Federal. Circunstancia que resulta incorrecta y violatoria de los principios de proporcionalidad que rige a la materia contributiva, conforme a lo previsto en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Dicha inconstitucionalidad se generó a partir de que la reforma en estudio violó el principio de proporcionalidad tributaria establecida por el artículo 31 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Lo anterior es así toda vez que el Legislador determina a través de la reforma, que el contribuyente sujeto del Impuesto al Activo no contará con la posibilidad jurídica de disminuir las deudas contratadas con personas residentes en México y en el extranjero en el cálculo de la base tributaria de dicha contribución Federal.

Ahora bien, en el presente estudio se pretende demostrar que al derogarse el artículo 5º de la Ley del Impuesto al Activo, a través del Decreto por el que se reforma, adiciona, deroga y establecen diversas disposiciones de Ley del Impuesto al Activo, se le impide a los contribuyentes la disminución de deudas, de tal forma que los activos de los contribuyentes obligados al cálculo y pago de dicha contribución será conformada únicamente por los activos de los contribuyentes obligados al cálculo y pago de dicha contribución; generando con ello una violación al principio de proporcionalidad tributaria del contribuyente.

La violación constitucional a que nos referimos, parte desde el momento en que los contribuyentes se encuentran obligados a determinar el valor del activo del contribuyente al cual resulta lógico y constitucional disminuir la deuda o pasivo que sobre el mismo se tenga, a fin de tener un activo neto y sobre ésta aplicar la tasa correspondiente de ley.

En consecuencia, el procedimiento para obtener la base de dicha contribución resulta violatoria del principio de proporcionalidad, toda vez que no se desprende la capacidad contributiva del contribuyente al dejar de permitir la disminución de las deudas sobre sus activos. Lo anterior es así, toda vez que en atención al artículo 2º de la Ley del Impuesto al Activo se establece la forma en que se integrará el Activo que servirá de base para el cálculo de dicha contribución federal, así observamos la existencia de los Activos Financieros, los Activos Fijos, Gastos y Cargos Diferidos, los Terrenos y los Inventarios. Esto es así, porque, como se valoró, la base del Impuesto al Activo se configura con el valor bruto promedio de los activos concurrentes a la obtención de utilidades, es decir, para determinar ese elemento esencial no se permite la deducción de las deudas contratadas con motivo de la adquisición de esos bienes, lo cual implica que cada caso particular se cuantifique la cuota tributaria conforme a la verdadera capacidad contributiva relativa del sujeto pasivo, pues esa

configuración impide medir en cada caso con qué intensidad se realizó el hecho imponible (tenencia de activos).

Podemos afirmar que se deja de considerar por parte del Legislador Federal que en los Activos Financieros habrán Cuentas por Cobrar y Acreedores Diversos, así como en los Inventarios, que habrá un concepto de pago a proveedores sin que sea propiamente considerada como mercancía de la Empresa, que si sería considerada para el calculo del Impuesto al Activo, generando con ello violación al principio de proporcionalidad, toda vez que se crea en forma ficticia la capacidad contributiva de pago que no se posee.

En concreto, la capacidad contributiva que recae sobre índices reales y generales de riqueza que debió haber sido considerado por el legislador al momento de precisar la base gravable del impuesto, a fin de que exista una relación real y directa entre la riqueza mostrada al realizar el hecho imponible y la determinación de la cuota tributaria, es decir, debe haber adecuación entre el monto a pagar y la aptitud económica efectiva del sujeto pasivo para contribuir al gasto público.

Al respecto se expone el siguiente ejemplo: Un sujeto pasivo es propietario de un bien, pero para ingresarlo a su patrimonio –a fin de destinarlo a la actividad empresarial a la que se dedica- tuvo que acudir a un financiamiento con un tercero; en este caso el sujeto realizará el hecho imponible con una determinada intensidad, la cual corresponde a la diferencia entre el monto de adquisición y el del endeudamiento (el valor real del bien en el patrimonio). En cambio, un contribuyente que no tuvo necesidad de recurrir a financiamiento externo para adquirir un bien –con el mismo propósito- habrá realizado el hecho imponible con una intensidad diversa a la del caso anterior.

Esto es, en el primer supuesto, la intensidad de concertación del hecho imponible (tenencia de activos) es parcial, porque aunque la titularidad o tenencia del bien le corresponde al sujeto, lo cierto es que su valor no está representado totalmente en el aspecto positivo de su patrimonio empresarial, sino una parte de él dado que otra parte se encuentra soportada por un pasivo o deuda en su contra.

En el segundo caso, la graduación en la realización del hecho imponible será total, porque la titularidad del bien es completa y real y su valor sí encuentra representación total en el aspecto positivo de su patrimonio.

Esto demuestra que la tenencia de activos susceptibles de obtener utilidades, admite graduación dependiendo de la situación concreta en que los activos se encuentren en el patrimonio empresarial del sujeto pasivo.

Sin embargo, la base gravable del Impuesto al Activo, tal y como se encuentra conformado en la Ley vigente durante el año 2007, no permite valorar en cada caso concreto con qué intensidad se dio el hecho generador que actualizó los presupuestos normativos contemplados en la ley, es decir, cuál es el valor real del activo gravado dentro del patrimonio empresarial y, por ende, cualificar correctamente la capacidad contributiva manifestada al momento de realizar ese hecho.

Esto es así, toda vez que el legislador eligió que el aspecto a medir en el hecho imponible del Impuesto al Activo sería el valor de los activos que conforman el elemento material de ese hecho que, empero, al sólo considerar en esa medición elementos positivos del patrimonio, sin ninguna aminoración relacionada con el aspecto negativo de este (deudas, contratadas para la tenencia de activos), se impide que se cuantifique correctamente el verdadero valor que representan para el contribuyente esos activos en relación con su patrimonio empresarial pues siempre valorará los activos con toda intensidad, sin permitir que esa medida sea modulable dependiente de la situación que guardan los activos en el patrimonio referido.

Por tales razones fortalece nuestro argumento la tesis 2ª. LXXX72001, de la Novena Época, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIII, Junio de 2001, Página 310, el siguiente criterio jurisprudencial:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS. POR REGLA GENERAL, LA VIOLACIÓN A ESTOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES NO ES OBJETO DE

PRUEBA, PUES LA CONSTITUCIONALIDAD DE LAS NORMAS FISCALES DEBE ANALIZARSE ATENDIENDO AL UNIVERSO DE GOBERNADOS QUE SE UBICAN EN EL SUPUESTO NORMATIVO QUE PREVÉN.

El estudio de constitucionalidad de una norma jurídica, al constituir una disposición de observancia general, abstracta y permanente, debe abordarse atendiendo a los efectos que acarrea respecto del universo de gobernados que se ubican o pueden llegar a ubicarse en el supuesto de hecho regulado por ella, máxime cuando lo que se cuestiona es el apego de un dispositivo que establece un tributo a los principios de proporcionalidad o de equidad tributarias, cuyo cumplimiento debe verificarse atendiendo a circunstancias generales y no a las específicas que rodean a cada contribuyente. Por tanto, cuando se impugna una norma fiscal por estimar que es violatoria de los mencionados principios constitucionales y que dicha violación afecta a la categoría de contribuyentes a la que pertenece el agraviado, éste no está obligado a demostrar que el resto de los contribuyentes que se ubican en el mismo supuesto de causación se encuentran en una situación idéntica a la suya, salvo que la violación a dichos principios la haga derivar, exclusivamente, de las circunstancias o particularidades que lo rodean a él en lo individual.

De igual forma, la tesis Numero: 170, de la Séptima Época, visible en el Apéndice de 1995, Tomo I, Parte Suprema Corte de Justicia de la Nación, página 171, señala que:

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.

Esto es y de acuerdo con el Licenciado en Contaduría Pública Francisco Saavedra Violante, con la publicación de su artículo denominado *“Impacto de la no deducibilidad de las deudas en las personas morales del Régimen General”*, que establece lo siguiente: *“...con las disposiciones que se tildan de inconstitucionales se elimina dicha posibilidad de restarle valor al activo de la deuda con la que se adquirió el activo base del impuesto. Generando con tal determinación que se ordene pagar una tasa sobre un patrimonio ficto por lo que resulta evidente que no se reconoce la capacidad contributiva real de los contribuyentes sujetos al Impuesto al Activo.”*³²⁶

Por su parte el Licenciado en Contaduría y Especialista Fiscal Juan Calos Fuentes Rojas, opina que para el Ejercicio Fiscal del año dos mil siete, con la imposibilidad de disminuir las deudas de los activos, la base de dicha contribución crece de forma desproporcionada, ya que si bien se pretende establecer que el objeto del Impuesto al Activo lo sean los activos susceptibles de obtener utilidades en consecuencia solo los activos deberán considerarse para la obtención de la base de dicha contribución, pretendiendo con ello reflejar la verdadera capacidad contributiva de los sujetos obligados como se expresa a través de la exposición de motivos que empleó el Legislador Federal para implementar la modificación en el cálculo de dicha contribución Federal; por lo que se vislumbra a todas luces la violación al principio de proporcionalidad tributaria contemplado en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.³²⁷

En efecto, del estudio que se haga al artículo 5 de la Ley del Impuesto al Activo

³²⁶ SAAVEDRA VIOLANTE, Francisco, *“Impacto de la no deducibilidad de las deudas en las personas morales del Régimen General”*, Prontuario de Actualización Fiscal, 1ª Quincena de Febrero del 2007, Editorial Gasca Sisco, México, Pág. 88 a 90.

³²⁷ FUENTES ROJAS, Juan Carlos, *“Ley del Impuesto al Activo 2007”*, Nuevo Consultorio Fiscal, 2ª Quincena de Enero de 2007, Editorial Impresiones Precisas Alfer, México, Pág. 61 a 62.

vigente en el año 2006, se podrá observar que se permitía disminuir del valor de los activos las siguientes deudas, disposición normativa que dejó de tener vigencia a partir del 1º de enero del año dos mil siete.

Las deudas que se permitían restar al valor del activo de las Empresas eran las siguientes:

- Deudas contratadas con empresas residentes en México.
- Deudas contratadas con empresas residentes en el extranjero
- Deudas no negociables en cuanto no se le notifique al contribuyente la cesión del crédito correspondiente a favor de una empresa.

*“Además, debe considerarse que las deudas conforman el pasivo de un sujeto y representan las obligaciones presentes provenientes de operaciones o transacciones pasadas, tal como la adquisición de mercancías o servicios, pérdidas o gastos en que se ha incurrido, o por la obtención de préstamos para el financiamiento de bienes, por lo que si un contribuyente del impuesto al activo solicita un préstamo a una empresa, automáticamente adquiere una deuda, esa operación se traduce para el deudor en una obligación pendiente de cumplir, que en sus registros contables quedará anotada en la cuenta de pasivos, respecto de las deudas que pueden deducirse al valor del activo en el ejercicio, para fijar la base gravable del impuesto en atención a que dichas operaciones constituyen un pasivo para el contribuyente en sus registros contables y no un activo propiamente dicho respecto del cual se encuentre obligado a pagar el tributo, sobre todo si se toma en cuenta que el objeto de la contribución lo constituye este último.”*³²⁸

En este tenor analicemos que si un contribuyente sujeto al pago del impuesto al activo solicita un préstamo a una empresa y se le concede, automáticamente adquiere una deuda, alterando así el valor real del activo que posee.

De lo anterior podemos recapitular diciendo que con el procedimiento vigente en el

³²⁸ BURGOA TOLEDO, Carlos Alberto, *“Inconstitucionalidad del Impuesto al Activo, Facticidad y Razón”*, Prontuario de Actualización Fiscal, 1ª Quincena de Febrero del 2007, Año XVII, Editorial Gasca Sicco, México, Pág. 130-131.

año dos mil siete, para el cálculo del Impuesto al Activo que ha de pagar el sujeto pasivo, encontramos que el impuesto a cargo de los sujetos pasivos será mayor (desde los primeros pagos provisionales), sin que el contribuyente haya incrementado su patrimonio (Activo), lo que viola el principio de proporcionalidad en las contribuciones que establece nuestra propia Constitución Federal, ya que se estará creando una ficción en la capacidad de pago de los contribuyentes, en comparación al cálculo de la base disminuyendo las deudas como se contemplaba en la legislación vigente antes del 31 de Diciembre del año 2006; violando así el principio de proporcionalidad de las contribuciones establecido a través del multicitado artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por tanto, la reforma a través de la cual se deroga el artículo 5° de Ley del Impuesto al Activo, viola el principio de proporcionalidad tributaria que señala que todo contribuyente tiene la obligación de pagar los impuestos a su cargo de acuerdo con su capacidad contributiva, la cual nace de los recursos monetarios o en especie que se perciben y con lo cual denota una riqueza o patrimonio que tienen las personas y que permite el pago del impuesto. Sustenta nuestro dicho la tesis de jurisprudencia P./J. 109/99, Página: 22, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, Noviembre del año 1999, Novena Época

“CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTENTE EN LAPOTENCIALIDAD 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, entienda 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 igual forma robustece nuestro dicho la Tesis de Jurisprudencia: P./J. 10/2003, de la Novena Época, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVII, de Mayo de 2003, en la Página: 144, que a la letra dice:

“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. 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. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

Amparo en revisión 243/2002. Gastronómica Taiho, S. de R.L. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 262/2002. Qalyconf, S.A. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 213/2002. Ramsa León, S.A. de C.V. y coagraviada. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 614/2002. Grupo Textil Providencia, S.A. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 235/2002. Hongos del Bosque, S.A. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

El Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada hoy trece de mayo en curso, aprobó, con el número 10/2003, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a trece de mayo de dos mil tres.”

En efecto, podemos asegurar que el procedimiento que crea el Legislador Federal viola la Garantía de Proporcionalidad tributaria que rige a la materia fiscal a partir de que crea un procedimiento para obtener la Base Gravable del Impuesto al Activo sobre la cual se aplicará la tasa prevista por la misma Legislación Federal, en donde se le otorga al contribuyente una capacidad económica de contribuir al gasto público que resulta ficticia; en virtud de que sin haber efectuado el pago en su totalidad de sus Activos, serán considerados como la base, sin contar con la posibilidad de disminuir sus deudas, cuando dichas mercancías o bienes no han repercutido en la riqueza o ingresos que han percibido los contribuyentes. Por lo que su capacidad de producir utilidades al contar con sus activos se ve limitada por las deudas que debe de enfrentar, lo cual resulta incorrecto para considerar que ello refleja su capacidad de pago en materia tributaria.

Al respecto, el Licenciado en Contaduría y Especialista Fiscal Luis Ramírez García, expresa el siguiente razonamiento:

*“A través de la existencia de los activos de una empresa se puede conocer su capacidad real de producción; sin embargo, si los mismos no se han pagados en su totalidad al haber sido adquiridos a través de financiamiento, se podrá concluir que resulta indispensable que se efectúe la disminución de las deudas a los activos, ya que de lo contrario el procedimiento para obtener la base de dicha contribución no reflejaría de ninguna manera la capacidad contributiva de los contribuyentes.”*³²⁹

Por tales razones resultará pertinente abundar nuestra idea a través la tesis de Jurisprudencia Número 387, de la Séptima Época, visible en el Apéndice de 1995. Tomo I, Parte HO, Página 358, que a la letra dice:

³²⁹ RAMÍREZ GARCÍA, Luis Raúl, “Comentarios sobre las reformas efectuadas a la Ley del Impuesto al Activo (LIA)”, Nuevo Consultorio Fiscal, 2ª Quincena de Enero de dos mil siete, Editorial Impresiones Precisas Alfer, México, Pág. 46 y 47.

“IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. NATURALEZA. El impuesto requiere ser proporcional y esa proporción, para ser justa, se fundará, en primer término, en el ingreso del contribuyente, punto de partida para aquilatar su capacidad contributiva y poder significarse que si aquel obtiene mayores ingresos, más alto tendrá que ser el impuesto que llegará a satisfacerse, correspondiendo al legislador y a su obra inmediata, esto es, la ley, fijar esa proporción. Es de trascendencia conocer, para poder apreciar cuando un impuesto es proporcional, cuáles son los antecedentes de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República. La Asamblea Constituyente de Francia, en su nombrada Declaración del año de 1789, consideró que "para el mantenimiento de la fuerza pública y para todos los gastos de la administración, es indispensable una contribución igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades (artículo 13). Esta teoría constitucional acerca del impuesto está apoyada en el principio de que todos deben contribuir a los gastos públicos, pero, al mismo tiempo, en el supuesto de que la aportación es "en atención a sus facultades" es decir, a lo que modernamente la doctrina tributaria registra como la capacidad contributiva del deudor de la carga fiscal. Se desconoció, así, por vez primera, en un texto constitucional, que el impuesto sea un "sacrificio", tal como sostuvo la teoría económica del siglo XVII y de gran parte del siglo XVIII. La Constitución de Cádiz de 19 de marzo de 1812, recio y directo antecedente, en unión de la Constitución de los Estados Unidos de América del 17 de septiembre de 1787, de las diversas Constituciones que se ha dado México, a partir del año de 1814, estableció, en su artículo 8o. que "todo español está obligado, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado"; y en sus artículos 339 y 340 estatuyó que las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades y serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos los ramos. Estas ideas de la Constitución de Cádiz, que en parte están tomadas del artículo 13 de la Declaración de Francia, son el antecedente más directo del artículo 31 de las Constituciones de México de 1857 y de 1917, y su sistematización, en una doctrina del impuesto lleva a estas conclusiones: 1) Todos los habitantes de un Estado están obligados a pagar impuestos. 2) Los impuestos deben ser en proporción a los haberes del obligado a satisfacerlo, o a sus facultades y 3) Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos públicos del Estado, y si éstos son mayores, mayores tendrán que ser también esas contribuciones. La antes mencionada Constitución de Apatzingán regula (artículos 36 y 41) todo lo relativo a la situación constitucional del impuesto en México, cuando decreta que "las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad", por lo que "es obligación del ciudadano contribuir prontamente a los gastos públicos". Evidentemente, esta postura constitucional abandona la vieja teoría de que el impuesto sea un "sacrificio" que deben satisfacer todos por igual. La Primera, de las Siete Leyes Constitucionales de 1836, arguye en su artículo 3o., fracción II, que "es obligación del mexicano cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le

comprendan", principio constitucional que ha de repetirse en el artículo 14 de las Bases de la Organización Política de la República Mexicana, del 12 de junio de 1843, y en el artículo 4o. del Estatuto Orgánico Provisional expedido por Don Ignacio Comonfort, el 15 de mayo de 1856. Desde hace más de siglo y medio, concretamente, a partir de la aplicación de la Constitución de Cádiz y de la Constitución Mexicana de 1857, es presupuesto constitucional del derecho tributario en México que el impuesto reúna los requisitos de proporcionalidad y equidad. El Proyecto de Constitución que la Comisión integrada por Ponciano Arriaga, Mariano Yáñez y León Guzmán, sometió a la consideración del Congreso Constituyente de 1856-1857, estableció, en su artículo 36, que "Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". El 26 de agosto de 1856 se aprobó por unanimidad de 79 votos y con la única modificación sugerida por el Diputado Constituyente Espiridión Moreno, a fin de sustituir la expresión "justos intereses de la patria" por la de "intereses de la patria", el artículo 36 del Proyecto de Constitución, que la Comisión de estilo dispuso redactar con dos fracciones y quedó, definitivamente, como artículo 31 de la Constitución de 1857. Este mismo artículo 31 fue reformado, años después mediante Decreto del 10 de junio de 1898, y al adicionársele con una fracción más, pasó a ser su antigua fracción II la tercera, para resultar concebido como sigue: "Art. 31.- Es obligación de todo mexicano: I. Defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria. II. Prestar sus servicios en el ejército o Guardia Nacional, conforme a las leyes orgánicas respectivas. III. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". El Proyecto de Constitución presentado por Don Venustiano Carranza, al Congreso Constituyente de 1916-1917, conservó en sus propios términos la fracción III del artículo 31 de la Constitución de 1857. Al incluirla como la fracción IV del mismo artículo 31 y discurrir que es obligación del mexicano contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, la Comisión integrada por los Diputados Constituyentes Francisco J. Múgica, Alberto Román, Luis G. Monzón, Enrique Recio y Enrique Colunga, no introdujo ninguna modificación a las fracciones III y IV del artículo 31 del Proyecto, aunque sí a las dos primeras y el Congreso Constituyente aprobó en su sesión del 19 de enero de 1917; por 139 votos, esa cláusula constitucional que se ciñó, en todo, incluso en su expresión literal, a lo dispuesto por el antiguo artículo 31 de la Constitución de 1857, y cuya trayectoria respeta el principio de que la justicia impositiva en México está fundamentada en la proporcionalidad y equidad del impuesto. Esta proporcionalidad exigida para el impuesto por la fracción IV del vigente artículo 31 de la Constitución de 1917, está concorde con sus antecedentes constitucionales ya examinados y con la doctrina económico-política en que se inspiró la declaración francesa de 1789 (artículo 13) y

la Constitución de Cádiz de 1812 (artículos 8o., 339 y 340). Y su verdadero sentido está directamente vinculado a la capacidad contributiva del deudor fiscal y a los tributos requeridos para cubrir los gastos públicos de la Federación Mexicana, pues el impuesto debe ser "en atención a sus facultades" (posibilidades), como propuso dicha declaración, o "en proporción a los gastos decretados y a los haberes o facultades" del obligado, como quiso e instituyó la misma Constitución de Cádiz. Estos principios constitucionales del impuesto en Francia y en México han tenido tal proyección para la teoría de la Constitución, que Italia los procura en su vigente Ley Fundamental del 31 de diciembre de 1947, cuando en su artículo 53 afirma que "todos son llamados a concurrir a los gastos públicos, en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspira en criterios de progresividad". Estos "criterios de progresividad" son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del artículo 31 de la Constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva es en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la nación, de modo que si mayor es la capacidad contributiva, mayor será también la cuota a cubrir, que en su progresividad encuentra su justa realización tributaria y su adecuada proporción."

En efecto, el procedimiento que establece el Legislador Federal para obtener la base del Impuesto al Activo a partir del año dos mil siete, no refleja la capacidad contributiva de los contribuyentes que han adquirido su activo a través de financiamiento, al no permitir disminuir las deudas contraídas por los contribuyentes sobre sus activos. Esto es, al no contemplar los elementos que permitan medir en cada caso concreto con qué intensidad se realizó el hecho imponible, es decir, cual es el valor real de los activos objeto de gravamen en relación con el patrimonio empresarial de los contribuyentes. En consecuencia, podemos afirmar que el Legislador dejó de reconocer las siguientes circunstancias que se manifiestan en la actividad empresarial de nuestro país:

- a) La economía nacional no permite que todas las operaciones mercantiles que celebre los contribuyentes, fundamentalmente en la adquisición de los activos, se realice en efectivo, es decir, que por ello surge la necesidad de allegarse de activos a través del financiamiento;
- b) Los costos en el financiamiento de bienes y servicios resultan ser elevados, de tal forma que si los contribuyentes recurren a dicha figura lo hace por necesidad; es decir, que corresponde a una situación ineludible ante la ausencia de recursos que

permitan generar las operaciones mercantiles necesarias para el desarrollo de cada empresa;

- c) Cuando los gobernados recurren al financiamiento sus márgenes de utilidad resultan ser inferiores a las operaciones que se realizan a través de recursos propios, ya que el financiamiento sin lugar a dudas genera un gasto en la operación que lastima las utilidades por los pagos constantes que se pacten en cada caso;
- d) Por elemental conocimiento de la actividad empresarial, se sabe que el desarrollo de ella implica la ejecución de complejas actividades ya que se requiere de inversiones, contar con activo, solicitar préstamos y en consecuencia, tener deudas con acreedores, a su vez es posible que la actividad empresarial requiera contar con créditos hipotecarios, además de que deberá contemplar la contratación de personal de naturaleza diversa, incluyendo profesionistas de variadas ramas como economistas, administradores de empresas, contadores, abogados, etcétera; y se tiene que contar con la maquinaria y los materiales necesarios para cumplir con los fines de la empresa, de producir bienes o prestar servicios, aún obteniéndolas para lo cual en diversas ocasiones es necesario que las personas morales tengan que adquirir ese tipo de bienes y servicios a través de créditos diversos.

Por ello, la deducción de esas deudas se estima que se ubican entre las deducciones denominadas necesarias y por ende, permiten valorar correctamente la capacidad contributiva de los sujetos causantes. Apoya lo anterior en lo conducente, el siguiente criterio de Jurisprudencia:

No. Registro: 173,332

Tesis aislada

Materia(s): Constitucional, Administrativa

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXV, Febrero de dos mil siete

Tesis: 1a. XXIX/dos mil siete

Página: 638

DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS

CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.

De la interpretación sistemática de la Ley del Impuesto sobre la Renta pueden observarse dos tipos de erogaciones: a) las necesarias para generar el ingreso del contribuyente, las cuales deben ser reconocidas por el legislador, sin que su autorización en la normatividad pueda equipararse con concesiones graciosas, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria, en su implicación de salvaguardar que la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, se identifique con la renta neta de los causantes. Ello no implica que no se puedan establecer requisitos o modalidades para su deducción, sino que válidamente pueden sujetarse a las condiciones establecidas por el legislador, debiendo precisarse que dicha decisión del creador de la norma se encuentra sujeta al juicio de razonabilidad, a fin de que la misma no se implemente de tal manera que se afecten los derechos de los gobernados; b) por otra parte, se aprecia que aquellas erogaciones en las que no se observe la característica de ser necesarias e indispensables, no tienen que ser reconocidas como deducciones autorizadas pues su realización no es determinante para la obtención del ingreso; no obstante ello, el legislador puede implementar mecanismos que permitan deducir cierto tipo de gastos que no sean estrictamente necesarios, ya sea en forma total o en parte -lo cual también suele obedecer a su aspiración de conseguir ciertas finalidades que pueden ser de naturaleza fiscal o extrafiscal-, pero sin tener obligación alguna de reconocer la deducción de dichas erogaciones, pues no debe perderse de vista que se trata del reconocimiento de efectos fiscales a una erogación no necesariamente vinculada con la generación de ingresos. Un ejemplo de este tipo de desembolsos son los donativos deducibles, las deducciones personales de las personas físicas, o bien, ciertos gastos de consumo, como acontece con los efectuados en restaurantes. La deducibilidad de dichas erogaciones es otorgada -no reconocida- por el legislador y obedece a razones sociales, económicas o extrafiscales.

Amparo en revisión 1662/2006. Grupo TMM, S.A. 15 de noviembre 2006. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

De tal forma que el Legislador Federal al no tomar en cuenta dichas circunstancias y tolerar lo anterior, viola a través de la reforma en estudio, el principio de proporcionalidad que rige a las contribuciones en nuestro Estado de Derecho. Aunado a lo anterior, podemos considerar que con dicha reforma también se transgrede la garantía de libertad de trabajo, toda vez que los contribuyentes ya no pueda disminuir sus deudas para obtener la base del Impuesto al Activo, y tendrán que cancelar proyectos de inversión, lo cual se hubiera reflejado en la creación de fuentes de trabajo, impidiendo con ello un crecimiento en la economía

nacional; los proyectos de financiamiento que no se concretarán por la carga fiscal que implica efectuar el cálculo de dicha contribución sobre una base ficticia que se le otorga al contribuyente por ministerio de ley.

Podemos afirmar que el Legislador Federal le imputa ingresos a los contribuyentes que no reflejan un incremento en su capacidad de pago, ni incrementa su patrimonio, de tal forma que el procedimiento previsto por la Ley del Impuesto al Activo establece una mecánica en donde se le otorga al contribuyente una capacidad económica para efectuar el pago de dicha contribución a pesar de no haber generado dicho ingreso o que se haya incrementado su patrimonio del propio contribuyente, violando la garantía de proporcionalidad de los gobernados prevista por la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal. Al respecto apoya nuestro razonamiento, la siguiente tesis de Jurisprudencia Número: 275, de la Séptima Época, visible en el Apéndice de 1995, Tomo I, parte Suprema Corte de Justicia de la Nación, Página 256:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL. 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 cualitativa 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. 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.

En efecto, de acuerdo a los criterios anteriormente transcritos, las contribuciones deben cumplir con los principios tributarios consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna de acuerdo con su naturaleza específica; es decir, los criterios que rigen para determinar el debido respeto a tales principios deben considerar que se trata de una contribución peculiar con un claro sentido de recaudación que tiene como objeto contribuir al gasto público. Lo anterior significa quebranto a la garantía de proporcionalidad tributaria de las contribuciones consagrada en el artículo 31, fracción IV, Constitucional, pues esta garantía tiene como finalidad la satisfacción de los gastos públicos que el Estado debe realizar, siempre que estos se destinen en beneficio de la colectividad siendo aplicable a nuestro dicho, la Tesis P.7J. 17/90, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo VI, Primera Parte, Página 75, de la Octava Época que a la letra dice:

CONTRIBUCIONES, OBJETO DE LAS. EL LEGISLADOR TIENE LIBERTAD PARA FIJARLO, SIEMPRE QUE RESPETE LOS REQUISITOS QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN. Es inexacto que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, al otorgar al Estado el poder tributario, establezca que el objeto de las contribuciones quede limitado a los ingresos, utilidades o rendimientos de los contribuyentes, pues tan restringida interpretación no tiene sustento en esa norma constitucional, que otorga plena libertad al legislador para elegir el objeto tributario, con tal de que respete los principios de proporcionalidad, equidad y destino.

Apoya nuestro dicho además, la opinión del Maestro Carlos Alberto Burgoa Toledo quien expresa:

“...indebidamente se confunde el objeto o aspecto material con la contribución misma.

*Por ello, es que resulta necesario regresar a la verdadera naturaleza de este impuesto, tomando como punto de partida que su objeto lo constituyen los activos que son susceptibles de generar riqueza y no así el activo neto de las empresas.”*³³⁰

Ahora bien, si se hace un análisis riguroso y sistemático de la Ley que lo rige, se advertirá que la capacidad contributiva no se atribuye simplemente a los activos, como parecería seguirse de la literalidad del artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Activo en estudio, en cuanto señala que las "sociedades mercantiles y las personas físicas que realicen actividades empresariales residentes en México, están obligadas al pago del impuesto al activo de las empresas, por su activo.

Por otra parte, el artículo 6º de Ley del Impuesto al Activo vigente en el año dos mil siete, determina, en su parte final, que *"...no se pagará el impuesto por el período preoperativo, ni por los ejercicios de inicio de actividades, el subsiguiente y el de liquidación."*³³¹

Esto nos recuerda que en la reforma publicada el 28 de diciembre de 1994, se determinó que *"...no se pagará el impuesto por el período preoperativo, ni por los ejercicios de inicio de actividades, los dos siguientes y el de liquidación..."*

Con lo anterior demuestra que no siempre el activo se considera como revelador de capacidad contributiva, sino sólo cuando no se encuentre en las condiciones que dan lugar a que no exista obligación de pagar.

³³⁰ BURGOA TOLEDO, Carlos Alberto, *"Inconstitucionalidad del Impuesto al Activo, Facticidad y Razón"*, Prontuario de Actualización Fiscal, 1ª Quincena de Febrero del dos mil siete, Año XVII, Editorial Gasca Sicco, México, Pág. 131.

³³¹ "Artículo 6º de Ley del Impuesto al Activo 2007.- No pagarán el impuesto al activo las siguientes personas:

...

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

De igual forma, apoya lo anterior el hecho de que el Legislador Federal haya estimado en la Ley del Impuesto al Activo una exención de pago del Impuesto al Activo a aquellas empresas de nueva creación, considerando que una vez superados 1 ó 2 años de inicio de sus actividades, tengan entonces capacidad contributiva derivada de sus activos para hacer frente y cubrir el tributo correspondiente. Es decir, el propio legislador reconoce que el simple hecho de contar con activo, no implica que se demuestre la capacidad económica real para considerar que es apto para cubrir con dicha carga fiscal.

En resumen, se estima que la forma de cuantificar la base gravable del impuesto al activo conforme a los numerales 2 de la Ley del Impuesto al Activo vigente en el año dos mil siete, así como el artículo Séptimo Transitorio, fracción II, de las disposiciones transitorias del Decreto en estudio, violan la Garantía de proporcionalidad tributaria, en razón de que no respetan la capacidad contributiva real de los sujetos pasivos, al no contemplar los elementos que permitan medir en cada caso concreto con qué intensidad se realiza el hecho imponible, es decir, cuál es el valor real de los activos objeto de gravamen en relación con el patrimonio empresarial de los contribuyentes.

Hemos acreditado entonces la incongruencia del razonamiento del Legislador Federal al momento de derogar el artículo 5º de la Ley del Impuesto al Activo vigente hasta antes del 1º de Enero del año 2007, toda vez que por una parte reconoce que el valor neto de los activos de una empresa no revelan la capacidad contributiva del contribuyente por eso concede diversos tratamientos a aquellas personas morales que no cuenten realmente con la capacidad para generar dicha contribución y por otra parte, elimina la posibilidad de disminuir las deudas del valor del activo de las empresas sin justificar entonces su actuar, generando así a todas luces una violación al principio de proporcionalidad tributaria mismo que se ostenta constitucionalmente como una limitante a la facultad de crear los elementos de las contribuciones a través de las leyes respectivas.

Asimismo, es conveniente recordar que para el año 2006, a través de la publicación en el Diario Oficial de la Federación del 1º de Diciembre de 2004, del Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto

Sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Activo y establece los Subsidios para el empleo y para las Nivelación de Ingreso, mediante los cuales se reformó el artículo 5 de la Ley, se incluyeron como sujetos del Impuesto al Activo a las instituciones del sistema financiero, así también dicha reforma permitió disminuir el valor del activo en el ejercicio el valor promedio de las deudas contratadas con residentes en el extranjero y con contribuyentes del sistema financiero. Esta reforma se implementó a partir de que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitiera diversos criterios que sostenían que el citado artículo 5 de la Ley del Impuesto al Activo no era constitucional al hacer excepción de ciertas deducciones violando así el principio de proporcionalidad tributaria.

Para mayor comprensión se transcriben los siguientes criterios de jurisprudencia que contemplan la violación de que hablamos.

“No. Registro: 192,900

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

X, Noviembre de 1999

Tesis: P./J. 123/99

Página: 10

ACTIVO. EL ARTÍCULO 5o., PÁRRAFO SEGUNDO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, EN CUANTO HACE UNA EXCEPCIÓN A LA AUTORIZACIÓN DE CIERTAS DEDUCCIONES, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

El citado precepto legal, en su párrafo primero, autoriza a deducir las deudas contratadas con empresas residentes en el país o con establecimientos permanentes ubicados en México de residentes en el extranjero, pero en su párrafo segundo exceptúa de dicha autorización a las que hubieren sido contratadas con el sistema financiero o con su intermediación. Con la excepción descrita se hace una injustificada distinción entre las deudas que afectan el objeto del tributo, ocasionándose con esto un trato desigual a iguales, al permitirse a unos contribuyentes las deducciones de sus deudas y a otros no, por situaciones ajenas a ellos y propias de los acreedores, sin que pueda considerarse que tal distinción de deudas se justifique por el hecho de que, de permitirse su deducción, no se pagaría el impuesto por ese concepto, dado que ambas clases de operaciones constituyen un pasivo para el contribuyente en sus registros contables, que incide sobre el objeto del tributo, consistente en la tenencia de activos propios de las empresas, concurrentes a la obtención de utilidades.

Amparo en revisión 2423/96. Impulsora Corporativa de Inmuebles, S.A. de C.V. 31 de agosto de 1998. Mayoría de nueve votos. Disidentes: Juan Díaz Romero y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Miguel Ángel Zelonka Vela.

Amparo en revisión 936/97. Servicios Inmobiliarios Serco, S.A. de C.V. 31 de agosto de 1998. Mayoría de nueve votos. Disidentes: Juan Díaz Romero y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Humberto Suárez Camacho.

Amparo en revisión 2903/97. Astral Plaza, S.A. de C.V. y coag. 31 de agosto de 1998. Mayoría de nueve votos. Disidentes: Juan Díaz Romero y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Lourdes Margarita García Galicia.

Amparo en revisión 1357/98. Grupo Financiero BBV Probusa, S.A. de C.V. 20 de abril de 1999. Mayoría de ocho votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Disidentes: Juan Díaz Romero y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Olga María Sánchez Cordero. Secretario: Joel Carranco Zúñiga.

Amparo en revisión 2797/97. Consorcio Azucarero Caze, S.A. de C.V. (antes Consorcio Industrial Escorpión, S.A. de C.V.) y coags. 26 de abril de 1999. Mayoría de nueve votos. Disidentes: Juan Díaz Romero y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Olga María Sánchez Cordero. Secretario: Carlos Mena Adame.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 123/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

No. Registro: 188,451

Tesis aislada

Materia(s): Constitucional, Administrativa

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XIV, Noviembre de 2001

Tesis: 2a. CCX/2001

Página: 39

ACTIVO. EL ARTÍCULO 5o., PÁRRAFO PRIMERO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, EN CUANTO EXCEPTÚA DEDUCIR LAS DEUDAS CONTRATADAS CON EMPRESAS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO QUE NO TENGAN ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES EN MÉXICO, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

El citado precepto legal, en su párrafo primero, autoriza a deducir las deudas contratadas con empresas residentes en el país o con establecimientos permanentes ubicados en México de residentes en el extranjero, pero indirectamente exceptúa de dicha autorización a las que hubieren sido contratadas con empresas residentes en el extranjero que no tienen establecimientos permanentes ubicados en México. Con la excepción descrita se hace una injustificada distinción entre las deudas que afectan el objeto del tributo, ocasionándose con esto un trato desigual a iguales, al permitirse a unos contribuyentes las deducciones de sus deudas y a otros no, por situaciones ajenas a ellos y propias de los acreedores, sin que pueda considerarse que tal distinción de deudas se justifique por el hecho de que, de permitirse su deducción, no se pagaría el impuesto por ese concepto, dado que ambas clases de operaciones constituyen un

pasivo para el contribuyente en sus registros contables, que incide sobre el objeto del tributo, consistente en la tenencia de activos propios de las empresas, concurrentes a la obtención de utilidades.

Amparo en revisión 137/2001. Grupo Transportación Ferroviaria Mexicana, S.A. de C.V. y otra. 5 de octubre de 2001. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: César de Jesús Molina Suárez.

Nota: Este criterio ha integrado la jurisprudencia 2a./J. 150/2004, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XX, noviembre de 2004, página 41, de rubro: "ACTIVO. EL ARTÍCULO 5o., PÁRRAFO PRIMERO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, EN CUANTO EXCEPTÚA DE LA AUTORIZACIÓN PARA DEDUCIR DEUDAS, A LAS CONTRATADAS CON EMPRESAS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO QUE NO TENGAN ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES EN MÉXICO, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA."

Con lo anterior queremos enfatizar que resulta totalmente incongruente la reforma que motivó el presente trabajo de investigación, ya que a lo largo de la historia del Impuesto al Activo, se ha demostrado que el hecho de no permitir la deducción de deudas específicas, ya era motivo suficientemente para acreditar la violación al principio de proporcionalidad tributaria, toda vez que la real capacidad contributiva de los sujetos pasivos se veía afectada por el trato que exigía entonces la ley a las deducciones permitidas; de tal forma que, durante el Ejercicio Fiscal del año dos mil siete, al quitar toda posibilidad de disminuir al valor del activo las deudas contratadas, se están pasando por alto los argumentos tendientes a demostrar que ya existe una capacidad contributiva ficticia que podría llevar situaciones ruinosas a miles de empresas que son afectadas por la reforma en cuestión.

Por último, es preciso señalar que además de existir una violación al principio de proporcionalidad tributaria como ha quedado demostrado, el efecto de la reforma analizada también violó el principio de equidad tributaria, por lo que de forma breve explicaremos las razones que nos llevan a afirmar dicho juicio.

4.3.2. VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

A manera de recordatorio, señalaremos que la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció que la equidad tributaria implica la igualdad de sujetos pasivos, por lo que deberán recibir un tratamiento idéntico en el momento de ubicarse en la hipótesis normativa que señala

la Ley, de tal manera que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo regula.

A continuación se reproduce la jurisprudencia visible en el Apéndice 1917-1985, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la Página 190-191, de la Séptima Época, que se refiere al principio de proporcionalidad y equidad en materia tributaria:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV CONSTITUCIONAL.

El art. 31, fracc. 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 cualitativa 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. 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 con 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.

Amparo en Revisión 5554/83. Compañía Cerillera “La Central”, S. A., mayoría de 14 votos.

Amparo en Revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S. C., mayoría de 16 votos.

Amparo en Revisión 441/83. Cerillos y Fósforos “La Imperial”, S. A., mayoría de 14 votos.

Amparo en Revisión 3449/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S. A., mayoría de 14 votos.

Amparo en Revisión 5413/83. Fábrica De Loza “El Ánfora”, S. A., mayoría de 15 votos.”

Así las cosas, entendamos que el principio de equidad tributaria obliga a que no exista distinción entre situaciones tributarias que puedan considerarse iguales, sin una justificación razonable, por lo que su finalidad consiste en evitar que existan normas que destinadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan desigualdad como efecto de su aplicación al generar trato distinto en situaciones análogas o al propiciar efectos iguales sobre sujetos que se ubiquen en situaciones dispares.

Además, recordemos que para cumplir con el citado principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene la obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, es decir, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría y que puedan responder a finalidades económicas o sociales a razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

Con lo anterior podemos afirmar que con la reforma a la Ley del Impuesto al Activo misma que entró en vigor a partir del 1º de enero del año dos mil siete, se violó el principio de equidad tributaria que rige para el establecimiento de contribuciones en nuestro Estado de Derecho, ya que se trata igual a los desiguales, toda vez que habrá contribuyentes que no tengan deudas en sus activos, lo que refleja mayor capacidad de pago que aquellas personas que aún no han pagado en su totalidad el importe de sus activos por haberlos adquirido a través de financiamiento, teniendo en consecuencia deudas pendientes por cubrir.

En concreto, el Legislador Federal trata igual a los desiguales, toda vez que al dejar de permitir que los contribuyentes disminuyan sus deudas se le otorga un trato igual a los desiguales, esto es que se le otorga un trato igual a aquellos contribuyentes que no tengan deudas o que éstas sean mínimas y que no repercutan en el cálculo del Impuesto al Activo, con respecto a contribuyentes que sí tienen deudas y que la mayor parte de sus activos se encuentren pendientes por pagar a partir de que su adquisición haya sido a través de financiamiento. Por tanto, al no permitirse distinguir en cada caso con qué intensidad se realizó el hecho generador, sino que en todos ellos se establece una misma forma de cuantificación de ese elemento (el valor de activos), se da un trato igual a contribuyentes que

están en situaciones diversas, pese a que la magnitud se realiza con diferentes intensidades en cada caso.

Sirve de apoyo a nuestro dicho la tesis de jurisprudencia: P./J. 24/2000, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XI, Marzo de 2000, Página: 35, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la Novena Época, que a la letra señala:

“IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.”

En efecto, la legislación que se estudia, específicamente el procedimiento establecido para obtener la base del Impuesto al Activo, no permite identificar a los contribuyentes que aún no han terminado de liquidar o pagar su activo que sin lugar a dudas repercutirá en la forma en que los activos sean susceptibles de generar riqueza. Lo anterior es así, toda vez que será mayor la riqueza que genere el activo para aquellos contribuyentes que ya han cubierto el pago en la totalidad de los mismos; a diferencia de los contribuyentes que a la utilidad que genere dicho activo, deberá restárseles las deudas pendientes de cubrir de dicho activo.

Así las cosas, observamos que un contribuyente con deudas en sus activos y otro contribuyente sin deudas, obtendrá una utilidad distinta del propio activo, generando con ello

diferencia entre los sujetos pasivos que la actual legislación no contempla, generando con ello la violación a la garantía de equidad que rige en materia de las contribuciones.

Apoya nuestro argumento la Tesis de Jurisprudencia: P.7J. 41/97, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, Junio de 1997, Página: 43, de la Novena Época y la Octava Época, y la Tesis 247, emitida por la Tercera Sala, visible en el Apéndice de 1995, Tomo I, Parte Suprema Corte de Justicia de la Nación, Página: 255, que a continuación se transcriben:

“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.

Amparo en revisión 321/92. Pyosa, S. A. de C. V. 4 de junio de 1996. Mayoría de ocho votos; unanimidad en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Constancio Carrasco Daza.

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES.

La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV de artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que

mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

De igual forma, para robustecer nuestra idea, se transcriben los siguientes criterios de jurisprudencia:

“No. Registro: 198,402

Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa, Constitucional

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

V, Junio de 1997

Tesis: P./J. 42/97

Página: 36

EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES.

El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los Poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.

Amparo en revisión 321/92. Pyosa, S. A. de C. V. 4 de junio de 1996. Mayoría de ocho votos; unanimidad en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Constancio Carrasco Daza.

Amparo en revisión 1243/93. Multibanco Comermex, S. A. 9 de enero de 1997. Once votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Rosalba Becerril Velázquez.

Amparo en revisión 1215/94. Sociedad de Autores de Obras Fotográficas, Sociedad de Autores de Interés Público. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Manuel Rojas Fonseca.

Amparo en revisión 1543/95. Enrique Serna Rodríguez. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Manuel Arballo Flores.

Amparo en revisión 1525/96. Jorge Cortés González. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dos de junio en curso, aprobó, con el número 42/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dos de junio de mil novecientos noventa y siete.”

“No. Registro: 173,305

Tesis aislada

Materia(s): Constitucional, Administrativa

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXV, Febrero de dos mil siete

Tesis: 1a. XXXIV/dos mil siete

Página: 639

EQUIDAD TRIBUTARIA. SU ÁMBITO DE APLICACIÓN COMPRENDE DISPOSICIONES LEGALES QUE TRASCIENDEN AL MONTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL DE PAGO, AUNQUE NO AFECTEN DIRECTAMENTE LA CONFIGURACIÓN DE LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LA CONTRIBUCIÓN.

El Tribunal en Pleno y las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación han sostenido que la garantía de equidad tributaria tutelada en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos implica que los sujetos de una misma contribución guarden una situación de igualdad frente a la norma jurídica que establece y regula el gravamen, esto es, la proyección de la citada garantía constitucional se ha circunscrito a un ámbito específico de aplicación, correspondiente a las actuaciones formal y materialmente legislativas, buscando que éstas generen consecuencias jurídicas particulares que incidan directa o indirectamente en el aspecto sustancial de la obligación tributaria -es decir, respectivamente, cuando ello se haga por una modificación en los elementos esenciales de la contribución, o bien, mediante el establecimiento de cualquier otra medida que altere la cantidad que legalmente hubiere correspondido cubrir- lo cual debe estar sujeto a control constitucional, bajo la óptica de la garantía de equidad tributaria. Así, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como Tribunal Constitucional, ha pretendido que se otorgue plena vigencia a los principios tributarios establecidos por la Ley Fundamental, para lo cual no ha circunscrito su eficacia a las disposiciones legales que establecen gravámenes o que definen o modifican alguno de los elementos esenciales de la contribución, sino que progresivamente ha delimitado el contenido y

alcance de las garantías tributarias, a fin de que también sean el parámetro al que se ajuste el legislador cuando sus actuaciones incidan en la obligación sustantiva relativa al pago de la contribución, sea que ello ocurra con la delimitación -conceptual o cuantitativa- de dichos elementos esenciales de la contribución, mediante obligaciones formales que estén estrechamente vinculadas con la determinación de la deuda tributaria, o bien, a través del otorgamiento de algún beneficio que afecte la cantidad que será cubierta por concepto del tributo. Lo anterior es así, en virtud de que la obligación constitucional de concurrir al levantamiento de las cargas públicas tiene un contenido esencialmente económico, lo cual implica la disposición de recursos monetarios a favor del Estado por concepto de contribuciones; de ahí que en cualquier actuación legislativa que repercuta en la obligación tributaria sustantiva -el pago- los principios constitucionales en materia tributaria deben tener plena eficacia.

Amparo en revisión 1637/2006. Inmobiliaria Vasconcelos Gepri, S.A. de C.V. 22 de noviembre de 2006. Mayoría de tres votos. Disidentes: José de Jesús Gudiño Pelayo y Juan N. Silva Meza. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.”

El incumplimiento de tales condiciones, será suficiente para estimar que existe una violación a dicha Garantía Constitucional, se aplica Tesis de jurisprudencia 31/dos mil siete. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintiocho de febrero de dos mil siete, que a continuación se cita:

“EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL.

Los criterios generales para determinar si el legislador respeta el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consisten en que: 1) exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga); 2) de existir esa situación comparable, la precisión legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva y constitucionalmente válida); 3) de reunirse ambos requisitos, la distinción constituya un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido; y, 4) de actualizarse esas tres condiciones, se requiere, además, que la configuración legal de la norma no dé lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por ende, el examen de constitucionalidad de una ley bajo el principio de equidad tributaria precisa de la valoración de determinadas condiciones, de manera escalonada, generando que

el incumplimiento de cualquiera de éstas sea suficiente para estimar que existe una violación al indicado principio constitucional, haciendo innecesario el estudio de las demás.

Clave: 2a./J., Núm.: 31/dos mil siete

Amparo en revisión 278/2006. Casa Mexicana del Pacífico, S. de R.L. de C.V. y otras. 21 de febrero de dos mil siete. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretarios: Hilda Marcela Arceo Zarza, Fernando Silva García y Alfredo Villeda Ayala.

Amparo en revisión 1160/2006. Universidad Regiomontana, A.C. 21 de febrero de dos mil siete. Cinco votos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretarios: Hilda Marcela Arceo Zarza, Fernando Silva García y Alfredo Villeda Ayala.

Amparo en revisión 1342/2006. Multiasistencia, S.A. de C.V. 21 de febrero de dos mil siete. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretarios: Hilda Marcela Arceo Zarza, Fernando Silva García y Alfredo Villeda Ayala.

Amparo en revisión 1383/2006. Maquinaria Diesel, S.A. de C.V. 21 de febrero de dos mil siete. Cinco votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretarios: Hilda Marcela Arceo Zarza, Fernando Silva García y Alfredo Villeda Ayala.

Amparo en revisión 1416/2006. Inmobiliaria Nacional Mexicana, S. de R.L. de C.V. y otras. 21 de febrero de dos mil siete. Cinco votos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretarios: Hilda Marcela Arceo Zarza, Fernando Silva García y Alfredo Villeda Ayala.

Tipo: Jurisprudencia por Reiteración de Criterios.”

En concreto, se puede afirmar que el trato que se aprecia con la reforma en cuestión, por ningún motivo puede justificarse entre otras causas, por el cambio de la situación económica y social del país o por el estímulo de una rama industrial, comercial o cultural, por que como ya hemos comentado, el sistema mexicano necesita impulsos y apoyos a las empresas y personas físicas empresarias y no instrumentos jurídicos ruinosos que impidan su éxito y su participación en el desarrollo económico del país.

Por las razones expuestas en el presente tema de investigación, consideramos necesario referirnos someramente a cerca del procedimiento legislativo, el cual conocemos que se compone de diversas etapas por las cuales debe atravesar cualquier propuesta de ley para efecto de ser “revisada” y estudiada en su totalidad, dicha propuesta de ley o propuesta de reforma es vigilada por la Cámara de Origen, después es vigilada por la Cámara Revisora y que se supone ya ha sido aprobada por dicha Cámara de Origen. Toda iniciativa presentada deberá ser turnada a Comisiones por conducto de la Mesa Directiva de la Cámara que presenta la propuesta para efecto de elaborar los dictámenes para su presentación y en su caso aprobación en la propia Comisión.

Los dictámenes deberán presentarse firmados por la mayoría de los individuos que componen las comisiones; posteriormente los dictámenes son sujetos a dos lecturas, que se realizan ante el Pleno por parte de la Secretaría de la Mesa Directiva. Durante la segunda lectura se desarrolla la discusión, votación y en su caso aprobación del dictamen.

Todo proyecto de ley o decreto se discute primero en lo general, esto es, en su conjunto, y después, en lo particular, cada uno de sus artículos. Terminada la discusión el Presidente preguntará a la Asamblea mediante votación económica si el asunto se considera suficientemente discutido, si así se considera, se procederá a la votación, en caso contrario continuará el debate.

Aprobado un proyecto en la Cámara de origen, pasará para su discusión a la otra, cuando no se trate de alguna de las facultades exclusivas de una sola Cámara. La Cámara revisora recibe la Minuta del Dictamen con Proyecto de Decreto y lleva a cabo el mismo procedimiento de estudio, dictamen, discusión y aprobación seguido por la Cámara de origen.

Si examinado, fuese aprobado por la mayoría absoluta de los miembros presentes, pasará al Ejecutivo para su publicación, pero si lo reprobare, no podrá volver a presentarse en el mismo periodo de sesiones.

Resuelta la iniciativa por la Cámara revisora queda sancionada como ley o Decreto, y se procede a la integración del expediente final con el documento legislativo acabado y original que firman los representantes de las Mesas Directivas de ambas Cámaras.

El Presidente de la República, al recibir el decreto aprobado por el Congreso cuenta con dos opciones: a) realizar observaciones al decreto aprobado, en cuyo caso lo remitirá a la Cámara de origen para su estudio, o b) promulgarlo y entonces mandarlo publicar para que se observen y cumplan las disposiciones que contenga la ley.

Esto es, con el objetivo de que las leyes sean el resultado de una cuidadosa meditación y que fueran abstraídas de ellas, en lo más posible de los errores, de las improvisaciones o de

las sorpresas, las constituciones establecen siempre que los proyectos sean discutidos más de una vez. En nuestro sistema legislativo, se requieren de 2 discusiones en cada cámara para la aprobación de los proyectos de leyes, en la Constitución Federal existe el intervalo mínimo de un día entre las 2 discusiones, como se contempla el Artículo 27 de la Constitución Federal y dicta de la forma siguiente:

“Artículo 27.- Todo proyecto de ley, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose el reglamento de debates sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones:

...³³²³³³

Es decir, el sistema jurídico mexicano, cuenta con un complejo de normas jurídicas que establecen y regulan la forma de crear y modificar las leyes, asimismo, cuenta con los organismos públicos capacitados y debidamente facultados para crearlas y modificarlas; y sobre todo, cuenta con un acervo importante de documentales públicas que resguardan la experiencia histórica que en materia fiscal específicamente han influido y provocado el dinamismo en la materia, de tal forma que resultan apropiadamente cuestionables los motivos o circunstancias que llevaron al Legislador Federal a modificar el procedimiento que determina la base gravable del Impuesto al Activo con la reforma a la Ley respectiva, misma que estuvo vigente durante el año 2007, toda vez que como se ha demostrado tal parece que ninguna comisión encargada, percibió las violaciones constitucionales que se generaban al impedir al contribuyente disminuir el valor de las deudas al valor del activo, generando con ello la inconstitucionalidad de dicha Ley del Impuesto al Activo.

Es decir, no es aventurado señalar que existió una grave violación a los principios tributarios que consagra la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que los elementos del Impuesto al Activo, específicamente la base gravable, contempla a

³³² Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente en el año 2007.

³³³ Ídem.

través de la Reforma a la Ley del Impuesto al Activo que entró en vigor el 1° de Enero del año 2007, un procedimiento que es aplicable a determinados sujetos pasivos del impuesto y que lo único que revela es una *capacidad económica ficticia*, toda vez que pretende gravar el conjunto de activos susceptibles de obtener utilidades, sin considerar que existen deudas que afectan directamente en el patrimonio del contribuyente específicamente en la capacidad para enfrentar la carga tributaria que pretende el legislador federal.

Dicho de otro modo, podemos afirmar que la derogación del artículo 5 de la Ley del Impuesto al Activo, creó un nuevo esquema en el cual ya no se contempla la posibilidad de deducir las deudas contratadas, lo que innegablemente trae como consecuencia el establecimiento de nuevas situaciones jurídicas concretas que inciden en forma directa e inmediata a los contribuyentes de ese gravamen, en la medida de que a partir de la entrada en vigor de esos preceptos, (1° de Enero del año dos mil siete), se les impide implícitamente, deducir de sus activos las deudas que tenían contratadas en ese momento, para determinar la base gravable sobre la que pagarán el tributo a su cargo.

Por lo anterior, es posible advertir que la aplicación de la reforma afecta automáticamente la esfera jurídica de los contribuyentes del Impuesto al Activo, esto es así ya que a partir de su entrada en vigor genera la obligación para el contribuyente que se ubique en ese supuesto.

Derivado de ello consideramos que existe una secuencia lógica de impactos económicos, contables y fiscales que se generan de inmediato en los contribuyentes sujetos a dicho impuesto, con la prohibición para deducir las deudas que se tengan contratadas a través de un financiamiento para adquirir su activo.

4.4. PROPUESTA.

En atención a la problemática que hemos detallado a través del presente trabajo de investigación generada por las violaciones constitucionales cometidas por el Legislador Federal al momento de crear o modificar a las contribuciones, específicamente el Impuesto al Activo, a continuación hablaremos de las propuestas que consideramos revertirían el efecto inconstitucional generado por la reforma a la Ley del Impuesto al Activo que entró en vigor a partir del 1º de Enero del año dos mil siete, con el propósito de proponer diversos medios idóneos para que el sistema fiscal mexicano garantice que el contribuyente cuente con la certeza de que su aportación a los gastos públicos del Estado están determinados de una forma justa y equitativa, y que en ningún momento se afectará su patrimonio, de tal forma que no exista inseguridad en el contribuyente al momento de planear y ejecutar los proyectos para el desarrollo de su empresa o actividad económica a través de diversas estrategias permitidas por la legislación aplicable.

Tal y como lo hemos venido mencionado, a pesar de haberse derogado la Ley del Impuesto al Activo vigente en el año 2007, con la creación del Impuesto Empresarial a Tasa Única la cuál entró en vigor a partir del 1º de Enero del año 2008; las disposiciones y lineamientos de la Ley del Impuesto al Activo aludida, seguirán siendo obligatorios para los contribuyentes sujetos a dicho impuesto, ya que estarán obligados a demostrar ante las autoridades fiscales competentes el debido cumplimiento las obligaciones precisadas en dicho ordenamiento jurídico hasta que opere la caducidad de las facultades de comprobación a cargo de las Autoridades Fiscales.

Lo anterior es así ya que de acuerdo a nuestro sistema fiscal, el Código Fiscal de la Federación prevé la facultad a las autoridades fiscales correspondientes, de comprobar de los contribuyentes el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales que en materia del Impuesto al Activo están obligados como sujetos pasivos durante el Ejercicio Fiscal del año 2007.

Ahora bien, atendiendo que la facultad de comprobación concedida por el Código Fiscal de la Federación a las autoridades fiscalizadoras caduca en el término de cinco años, entendamos que un contribuyente sujeto al Impuesto al Activo durante el Ejercicio Fiscal del año 2007, podrá ser revisado por el año 2007, hasta el año 1012, por lo cual será sujeto a determinación de contribuciones omitidas, específicamente aquellas que se hayan generado en materia de Impuesto al Activo.³³⁴

Entendamos entonces que los contribuyentes sujetos al entero y pago del Impuesto al Activo y que fueron afectados en su patrimonio por la capacidad económica ficticia que se generó por la imposibilidad de deducir del valor del activo, el valor de las deudas de los contribuyentes descrito en el procedimiento para calcular la base de dicho impuesto en la reforma legislativa que se estudió en el presente trabajo de investigación tendrán que enfrentar la consecuencia legal que se genere.

Es decir, se acredita que a pesar de haberse derogado el mencionado ordenamiento jurídico, existe la posibilidad legal de cuantificar obligaciones generadas durante el tiempo en que estuvo vigente la Ley del Impuesto al Activo (Ejercicio Fiscal del año 2007), de tal forma que el contribuyente deberá demostrar ante las Autoridades Administrativas Fiscales que inicien una revisión con motivo de sus facultades de comprobación, el escenario de afectación

334 Procederemos a transcribir el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación vigente.

Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extingue en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que:

I.- Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo. Tratándose de contribuciones con cálculo mensual definitivo, el plazo se computará a partir de la fecha en que debió haberse presentado la información que sobre estos impuestos se solicite en la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta. En estos casos las facultades se extinguirán por años de calendario completos, incluyendo aquellas facultades relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas de la de presentar la declaración del ejercicio, no obstante lo anterior, cuando se presenten declaraciones complementarias el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquél en que se presenta, por lo que hace a los conceptos modificados en relación a la última declaración de esa misma contribución en el ejercicio.

II. Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios o a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración.

III. Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales; pero si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente al en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente.

IV. Se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir del día siguiente al de la exigibilidad de las fianzas a favor de la Federación constituidas para garantizar el interés fiscal, la cual será notificada a la afianzadora.

...

a su patrimonio porque la reforma estudiada en el presente trabajo de investigación demuestra un incremento en la carga tributaria que resulta de aplicar el procedimiento para calcular la base gravable del Impuesto al Activo sin la posibilidad de disminuir el valor de las deudas contratadas por el contribuyente al valor del activo; en consecuencia, es preciso proponer al lector las siguientes opciones legales que permitan al sujeto pasivo del Impuesto al Activo solicitar la restitución de sus derechos jurídicamente tutelados vulnerados por la reforma aludida.

En efecto, todo contribuyente que se sienta lesionado en sus intereses jurídicos por las modificaciones legales que se estudiaron con anterioridad o alguna otra, podrán agotar los correspondientes medios de defensa, mismos que están previstos en el Ordenamiento Jurídico aplicable, tal como Código Fiscal de la Federación, así como en Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y Ley de Amparo; sin embargo, es una realidad que la oportunidad de emplear algún medio de defensa, se ve condicionado a que el contribuyente acuda a combatir oportuna y debidamente la reforma legal en cuestión.

En efecto, al constituirse en la reforma a la Ley del Impuesto al Activo en estudio, un procedimiento que no atiende a la capacidad económica de los contribuyentes para aportar una determinada cantidad al gasto público así como también al otorgar dicha Ley, un trato igual a sujetos que se encuentran en situaciones jurídicas diferentes, se viola así la garantía de proporcionalidad y equidad que rigen a las contribuciones por lo que el contribuyente tendrá el derecho de acudir mediante el juicio de Amparo Indirecto, promovido ante el Juez de Distrito competente, a solicitar la protección y el amparo de la Justicia Federal a efecto de que se declare la inconstitucional dicho procedimiento, para que dicho ordenamiento advertido de inconstitucional no resulte aplicable al demandante y que permita efectuar la disminución de las deudas al Activo que posean los sujetos pasivos del impuesto, como acontecía con la legislación que fue modificada al entrar en vigor las disposiciones jurídicas que son advertidas de inconstitucionales en el presente trabajo de investigación.

En tal virtud, las consecuencias jurídicas del otorgamiento del amparo promovido por los contribuyentes que tengan la opción de solicitarlo, se traducen en que no le sea aplicable la

ley tildada de inconstitucional y siga tributando conforme a la ley anterior, así como también que, en lo futuro las autoridades hacendarias se abstengan de requerir, cobrar o cualquier otro acto tendiente a aplicar la mencionada ley inconstitucional.

Es importante destacar que respecto a la posibilidad de interponer el Juicio de Amparo Indirecto, nos encontramos con la realidad de que en principio el hecho de acudir a una instancia judicial implica que el contribuyente realizará un gasto extraordinario no previsto en sus finanzas ya que deberá contratar los servicios de un abogado especialista en materia fiscal; y ante el supuesto de que llegase a prosperar a su favor el Amparo promovido y se declare la inconstitucionalidad de la reforma, los efectos protegerán únicamente a los contribuyentes que hayan solicitado el amparo y protección de la Justicia Federal, no así para aquellos contribuyentes que no contaron con la posibilidad material y económica de acudir a dicha instancia resarcitoria de derechos vulnerados.

De tal forma que la propuesta anterior nos parece excluyente en razón de que la posibilidad de acudir a la vía jurisdiccional de amparo indirecto en contra de una Ley que se demuestre inconstitucional; se condiciona en principio a que el contribuyente debe conocer de dicha posibilidad y en segundo lugar, que cuente el contribuyente con los medios económicos suficientes para sufragar ese gasto extraordinario que implicará la contratación de un abogado especialista en la materia.

Es por eso, que consideramos más efectivo que el Legislador Federal o el propio Ejecutivo Federal, dé marcha atrás con el procedimiento que impide disminuir del valor del activo, el valor de las deudas contraídas, esto a través de la creación de un Decreto que prevea la posibilidad de disminuir del valor de sus activos, las deudas que para adquirir dichos activos los contribuyentes se vieron en la necesidad de adquirir. Es decir, se plantea que para reparar la inconstitucionalidad del procedimiento de cálculo del Impuesto al Activo que hemos venido estudiando, será conveniente que el Legislador Federal establezca la opción para que los contribuyentes que se sientan afectados con la Reforma de la Ley del Impuesto al Activo vigente durante 2007, tengan la posibilidad de cumplir de forma proporcional y equitativa como ordena la Constitución Federal, permitiéndoles la disminución de las deudas al momento

de cuantificar el valor del activo, de tal forma que no exista un detrimento en su patrimonio que pueda implicar incluso la quiebra misma de la actividad del contribuyente así como la merma de los ingresos que percibe el Fisco Federal.

Por las razones anteriores consideramos que resultará más práctico y efectivo para el contribuyente, que el Legislador Federal con base en su potestad tributaria para modificar, reformar o derogar una Ley y atendiendo a los principios constitucionales que señalan los límites de su potestad, revierta el efecto negativo que hemos venido planteando y que fue provocado por la derogación del artículo 5° de la Ley del Impuesto al Activo.

También se propone que el Legislador Federal antes de crear o modificar algún ordenamiento jurídico en materia Fiscal Federal se allegue de todos los recursos especializados y técnicos que sean indispensables para conocer los alcances y limitantes que contiene el cuerpo jurídico que pretenda modificar o crear, sobre todo por que el propio procedimiento legislativo otorga los momentos procesales y enuncia obligatoriedad para quienes lo llevan a cabo de revisar y verificar que las leyes que se estén creando cumplan con los principios que resguarda la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En consecuencia, pensamos que debería considerarse la posibilidad de crear órganos o comisiones especiales que se encarguen únicamente de revisar la actividad legislativa de los legisladores y las comisiones que participan durante el procedimiento de creación y modificación de leyes, que dicha actividad legislativa vaya acorde con los mandatos constitucionales y específicamente en materia fiscal, que las leyes que crean y regulan a las contribuciones procuren que sus elementos contemplen que la carga tributaria que ha de calcularse en cada caso sea proporcional y equitativa de tal forma que no se genere un daño patrimonial en los contribuyentes y que dicho daño se traslade además en los ingresos que percibe el Estado para sufragar los Gastos Públicos.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- La fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece que al contribuir a los gastos públicos, los gobernados deberán hacerlo de una manera proporcional y equitativa de la forma que se establezcan en las leyes. Esto se traduce en que los impuestos establecidos en las leyes, deberán contemplar los principios tributarios de una manera clara y precisa, para dar certidumbre jurídica a los contribuyente; además el legislador al momento de crear el ordenamiento jurídico que regule a las contribuciones debe incluir en ellas todos los elementos de la contribución como son sujetos del impuesto, objeto, base, cuota o tarifa y época de pago; y se establece que los impuestos sean proporcionales y equitativos.

SEGUNDA.- Los principios tributarios que señala la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, constituyen una limitante para el Legislador Federal al momento de crear contribuciones; asimismo, dichos principios tributarios proveen al contribuyente la seguridad jurídica para que los gobernados tengan la certeza de que su contribución va en proporción a sus posibilidades económicas y que serán destinadas al gasto público.

TERCERA.- En la actualidad y desde hace ya varios años, se ha cuestionado a cerca de la eficacia del dinamismo legislativo que en materia fiscal federal se atribuye por mandato constitucional a la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión. Esto a partir de la denuncia de diversos contribuyentes afectados por las violaciones constitucionales cometidas desde de la creación y/o modificación a diversos ordenamientos jurídicos que, en materia de contribuciones se ven obligados a cumplir.

Es evidente que existe una falta de atención por parte del Legislador Federal al momento de plantear modificaciones a las leyes fiscales, dicha desatención resulta infundada y altamente perjudicial para los contribuyentes y para el desarrollo de la actividad financiera del Estado.

Es bien sabido que el Poder Legislativo en México cuenta con todos los elementos humanos y técnicos para allegarse de conocimientos especializados que cada creación o reforma de ley requiera, de tal forma que no existe alegato válido que pretenda justificar los errores legislativos en que incurre el Legislador Federal al momento de crear o modificar leyes fiscales que resultan ser violatorias de los principios tributarios consagrados por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Es decir, si los ciudadanos en uso del derecho de votación pública eligen a quienes se supone procurarán la seguridad de sus bienes jurídicamente tutelados, es injustificable que el Legislador Federal al contar los medios necesarios que proporciona el Estado para analizar y estructurar los ordenamientos jurídicos que crean contribuciones, estructure disposiciones jurídicas que no atiendan a la capacidad contributiva de los contribuyentes, o que contemplen un trato igual a desiguales.

Bajo esa tesis a través del presente trabajo de investigación, hemos demostrado como el Legislador Federal procede a modificar una ley fiscal, sin contemplar que en su contenido se respeten los principios tributarios de los contribuyentes, específicamente hablamos de que la Ley del Impuesto al Activo vigente durante el Ejercicio Fiscal del año 2007, viola los principios de proporcionalidad y equidad tributarias al establecer un procedimiento para determinar la base gravable sobre la cual se debe aplicar la tasa del 1.25% correspondiente, sin permitir al sujeto pasivo del impuesto deducir el valor de las deudas contraídas a través de financiamiento al valor del activo, generando con ello que la tasa del impuesto se aplique a una base gravable que refleja una capacidad tributaria ficticia de los contribuyentes. Además como ha quedado demostrado el principio tributario de equidad también se vio violentado por el Legislador Federal al darle un trato como igual con dicha reforma fiscal, a aquellos contribuyentes que tienen deudas adquiridas a través de financiamiento para adquirir activo, en contra aquellos que no han adquirido deudas para adquirir su activo, toda vez que en dichos escenarios la capacidad contributiva es totalmente diferente ya que los primeros deberán de efectuar pagos parciales para liquidar sus deudas mientras que los segundos no tienen ese compromiso, circunstancia que pasó desapercibida por el Legislador Federal al momento de implementar la reforma a la Ley del Impuesto al Activo que hemos venido estudiando.

En concreto, cuestionamos que a pesar de que el procedimiento legislativo prevé diversos momentos procesales que se encuentran encaminados a revisar las propuestas de creación o modificación de una ley; específicamente hablamos de la derogación del artículo 5° de la Ley del Impuesto al Activo a través del Artículo Sexto del Decreto Legislativo por el que se Modifica, Adiciona y Deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Activo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día veintisiete de Diciembre del año dos mil seis, dicha reforma tajo consigo violaciones constitucionales que se reflejaron en el incremento de pago del mismo y que de acuerdo al procedimiento para calcular la base del Impuesto al Activo, crearon una capacidad contributiva ficticia, de tal forma que dicha circunstancia hace permisible que los contribuyentes cuestionen las tareas de los legisladores federales y sus comisiones que se supone deben resguardar y perseguir los principios constitucionales que en materia de contribuciones contempla la Constitución Federal.

Es decir, se demostró durante la elaboración del presente trabajo de investigación, la forma injustificada en la que el Legislador Federal crea contribuciones federales que violan los principios tributarios constitucionales, toda vez que existen diversas etapas mediante las cuales las Cámaras integrantes del Congreso de la Unión, junto con sus comisiones respectivas, revisan las iniciativas de ley o reformas de forma general y específica, de tal forma que crear contribuciones que violan los principios tributarios pone bajo crítica la eficacia de las etapas de revisión de una iniciativa y que sin lugar a dudas la inconstitucionalidad de una reforma como la que se estudió en el presente trabajo de investigación, genera una afectación en la forma de contribuir al gasto público toda vez que para el contribuyente implicará un deterioro en su patrimonio.

En consecuencia, los contribuyentes que se sientan afectados por aquellas leyes y reformas que regulen a las contribuciones federales, se verán obligados a buscar alternativas que procuren la no afectación de su patrimonio generado por la nueva forma de calcular el impuesto al activo y así estar en posibilidades de continuar con la actividad económica que realizan, alternativa que sin lugar a dudas propiciará un gasto administrativo no previsto por los contribuyentes y que no todos cuentan con la posibilidad económica de enfrentar.

Actualmente, la consecuencia inmediata de la entrada en vigor de leyes que contemplan las contribuciones y que violan los principios tributarios, se manifiesta a través de la presentación masiva de amparos indirectos en contra de los ordenamientos que se tachan de inconstitucionales; ahora bien, específicamente por lo que corresponde a la reforma estudiada en el presente trabajo de investigación que implicó la derogación del artículo 5° de la Ley del Impuesto al Activo y que dio paso a un nuevo procedimiento para calcular la base del impuesto y tuvo vigencia durante el año 2007, no fue la excepción y también generó una inconformidad masiva a través del Amparo Indirecto que, de acuerdo con el dato que emite la Dirección General de Estadística y Planeación Judicial del Consejo de la Judicatura Federal se interpusieron un total de 7005 Amparo en contra de dicha reforma fiscal; sin embargo, es importante mencionar que a la fecha no se han resuelto todos los amparos promovidos por quienes se sintieron afectados, de tal forma que ahora es la Suprema Corte de Justicia de la Nación quien de conformidad con el artículo 107 fracción VIII penúltimo párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 84 fracción I de la Ley de Amparo y artículo 21 fracciones I y II, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, todos estos ordenamientos vigentes, deberá pronunciarse respecto la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la Ley del Impuesto al Activo vigente durante el año 2007.

De resultar inconstitucional el procedimiento para calcular la base del Impuesto al Activo vigente durante el año 2007, para la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los contribuyentes podrán hacer valer la tesis jurisprudencial que se emita y en consecuencia no estarán obligados a calcular para el Ejercicio Fiscal del año del año 2007, la base del impuesto sin la posibilidad de reducir el valor de sus deudas al valor del activo.

CUARTA.- Como ya lo hemos venido mencionando y tomando en cuenta que existe un considerable número de contribuyentes obligados al entero de dicha contribución federal, se desprende que no todos los contribuyentes afectados con dicha modificación, contaron con los medios económicos para enfrentar la promoción del juicio de amparo indirecto de que hablamos, por lo que si la Suprema Corte de Justicia de la Nación emite tesis jurisprudencial a favor del contribuyente, el contribuyente que no ejerció dicho derecho resarcitorio de

garantías, podrá hacer valer dicho criterio ante el supuesto de que las autoridades fiscales con motivo de ejercer sus facultades de comprobación emitan liquidación que cuantifique un Crédito Fiscal en materia de Impuesto al Activo.

QUINTA.- Dejamos claro que los Legisladores Federales no cumplieron con el procedimiento de revisión previsto en el propio procedimiento legislativo al momento de implementar la reforma en estudio, ya que a pesar de contar con los recursos materiales, técnicos y humanos indispensables para cumplir con su labor legislativa, los resultados reflejan un procedimiento para determinar la base del Impuesto al Activo que contiene contravenciones constitucionales que afectan en su mayoría, el desarrollo de la actividad del contribuyente, ya que resulta desalentador el escenario que se determina con la reforma referida para aquellos contribuyentes que por enfrentar una carga tributaria que no refleja su verdadera capacidad contributiva ven afectado su patrimonio e incluso deja de ser un impulso para continuar con su actividad económica, convirtiéndose en una traba que, por mandato de la constitución implementó el legislador federal en uso de su facultad para crear y modificar la Ley del Impuesto al Activo vigente durante el Ejercicio Fiscal del año del 2007.

SEXTA.- Es importante resaltar que la problemática planteada en el presente trabajo de investigación sucede con frecuencia en diferentes Leyes Fiscales que rigen el Sistema Fiscal Mexicano, lo que a nivel internacional nos deja muy lejos de alcanzar el estado de derecho que muchos gobernantes durante su encargo buscan generar.

BIBLIOGRAFÍA

1. BARRÓN MORALES, Alejandro, “*Estudio Práctico de la Ley del Impuesto al Activo 2006*”, Décimo Cuarta Edición, Editorial ISEF, México, 2006.
2. CALVO LANGARICA, César, “*Estudio contable de los Impuestos*”, Editorial PAC, México, 1992.
3. CAPITANT, Henri, “*Vocablo Jurídico*”, Traducción Aquiles Horacio Guagianone, Editorial Ediciones de Palma, Buenos Aires, 1986.
4. CARDENAS ELIZONDO, Francisco, “*Introducción al Estudio del Derecho Fiscal*”, Tercera Edición, Editorial Porrúa, México, 1999.
5. CARRASCO IRIARTE, Hugo, “*Derecho Fiscal II*”, Editorial IURE, México, 2001.
6. CARRASCO IRIARTE, Hugo, “*Derecho Fiscal II*”, Editorial IURE, México, 2001.
7. CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz, “*Derecho Financiero*”, Editorial Mc Graw Hill, México, 1997.
8. CURIEL VILLASEÑOR, Omar, “*Principios Tributarios: Fundamentos Constitucionales de la Obligación Fiscal expuestos en forma didáctica*”, Editorial Ediciones Fiscales ISEF, México, 2001.
9. DE LA CUEVA, Arturo, “*Derecho Fiscal*”, Tercera Edición, Editorial Porrúa, México, 2007.
10. DE LA GARZA, Sergio Francisco, “*Derecho Financiero Mexicano*”, Vigésimo Cuarta Edición, Editorial Porrúa, México, 2002.
11. DOMÍNGUEZ MOTA, Enrique y Enrique Calvo Nicolau, “*Impuestos*”, Segunda Edición, Editorial Docal, México, 1979.
12. DOMÍNGUEZ OROZCO, Jaime y Cuauhtémoc Reséndiz Núñez, “*Sociedades y Asociaciones Civiles 2006, Régimen Jurídico-Fiscal en ISR, IMPAC e IVA.*”, Décimo Quinta Edición, Editorial ISEF, México, 2006.
13. FLORES ZAVALA, Ernesto, “*Finanzas Públicas Mexicanas*”, Trigésimo primera Edición, Editorial Porrúa, México, 1995.
14. FLORES ZAVALA, Ernesto, “*Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, los Impuestos*”, Trigésima Edición, Editorial Porrúa, México, 1993.

15. FLORES ZAVALA, Ernesto, *“La Justicia en los Impuestos”*, Editorial Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1959.
16. FLORIS MARGADANT, Guillermo S., *“Introducción la Historia del Derecho Positivo Mexicano”*, Décimo segunda Edición, Editorial Esfinge, México, 1995.
17. GARCIA FLORES-GUERRERO, Luis, y Alejandro López-Araiza Larroa, *“Derechos de los Contribuyentes”*, Editorial, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Cámara de Diputados, LVIII Legislatura, México, 2000.
18. GIULIANI FONROUGE, Carlos M., Obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, *“Derecho Financiero”*, Volumen I, Sexta Edición, Editorial Depalma, México, 1997.
19. GORDOA LÓPEZ, Ana Laura, *“Los fines Extrafiscales en el Sistema Tributario Mexicano”*, Editorial Porrúa, México, 2000.
20. GÜNTER SCHMÖLDERS, *“Teoría General del Impuesto”*, Editorial Prensa Española, Madrid, 1962.
21. JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *“Lecciones de Derecho Tributario”*, Editorial Thomson Editores, México, 2002.
22. KAYE, J. Dionisio, *“Derecho Procesal Fiscal”*, Sexta Edición, Primera Reimpresión de la Sexta Edición, Editorial Themis, México, 2000.
23. MANRIQUEZ DÍAZ DE LEAL, Enrique Arturo, *“Impuesto al Activo de las Empresas”*, Primera Reimpresión, Editorial ICAF, México, 1989.
24. MARGADANT, S. Guillermo F., *“Introducción a la Historia del Derecho Mexicano”*, Decimoséptima Edición, Editorial ESFINGE, Naucalpan Estado de México, 2000.
25. MARTIN GRANADOS, María Antonieta, *“Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Activo, Personas Morales y Personas Físicas”*, Editorial Thomson Editores, México, 2001.
26. MARTÍNEZ LÓPEZ, Luis, *“Derecho Fiscal Mexicano”*, Cuarta Edición, Editorial Ediciones Contables y Administrativas, UNAM, México, 1984.

27. MIRANDA, José, *“El Tributo indígena en la Nueva España durante el Siglo XVI”*, Primera Reimpresión, Editorial El Colegio de México, México, 1980.
28. PAREDES MONTIEL, Marat y Raúl Rodríguez Lobato, *“El Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria”*, Editorial Porrúa, México, 2001.
29. PÉREZ BECERRIL, Alonso, *“México Fiscal: Reflexiones en torno al Sistema Fiscal Mexicano”*, Editorial Porrúa, México, 2004.
30. PÉREZ ROYO, Fernando, *“Derecho Financiero y Tributario”*, Décimo Segunda Edición, Editorial Civitas, Madrid, 2002.
31. PONCE GÓMEZ, Francisco y Rodolfo Ponce Castillo, *“Derecho Fiscal”*, Editorial Banca y Comercio, México, 1994.
32. QUEVEDO RAMÍREZ, José, *“Estudio práctico de los Principios de contabilidad básicos y el boletín B-10”*, Editorial Ediciones Fiscales ISEF, México, 2003.
33. QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yáñez, *“Derecho Tributario Mexicano”*, Cuarta Edición, Editorial Trillas, México, 1999.
34. RIOS GRANADOS, Gabriela, *“Conceptos de Reforma Fiscal”*, Editorial UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2002.
35. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *“Derecho Fiscal”*, Segunda Edición, Editorial OXFORD, México, 2001.
36. SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, *“Derecho Fiscal Mexicano”*, Quinta Edición, Editorial Porrúa, México, 2006.
37. SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, *“Derecho Fiscal Mexicano”*, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, Décima Edición, México, 2006.
38. SÁNCHEZ MIRANDA, Arnulfo, *“Fiscal I, Aplicación práctica del Código Fiscal 2005: Introducción al Derecho Fiscal”*, Editorial Ediciones Fiscales ISEF, Cuarta Edición, México, 2005.
39. SCHOLES, FRANCE V., y Eleanor B. Adams, *“Sobre el modo de tributar. Los indios de Nueva España a su Majestad. 1561-1564”*, Editorial Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1958.
40. TENA RAMÍREZ, Felipe, *“Leyes Fundamentales de México 1808-1895”*, Decimonovena Edición, Editorial Porrúa, México, 1995.

41. ESQUIVEL VÁZQUEZ, Gustavo, “*El Juicio de Lesividad y otros estudios*”, Editorial Porrúa, México, 2002.
42. YAÑEZ RUIZ, Manuel, “*El problema fiscal en las distintas etapas de nuestra organización Política V Tomos*”, Edición de 1958, sin editorial, México.

DICCIONARIOS

1. Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Volumen I, A-C, Editorial Porrúa y UNAM, México, 1999.
2. Diccionarios Jurídicos Temáticos, Segunda Serie, “*Derecho Fiscal*”, Primera parte, Hugo Carrasco Iriarte, Segunda Edición, Volumen I y II, Editorial Oxford, México, 2002.
3. Diccionario Jurídico Espasa, Editorial Espasa Calpe, Madrid, 1998.

LEYES Y CÓDIGOS

- 1.- CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN 2006, FISCO AGENDA, Décimo Quinta Edición, Editorial ISEF, México, 2006.
- 2.- CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN 2007, PRACTICA AGENDA TRIBUTARIA PROFESIONAL, Tercera Edición, Editorial Tax Editories Unidos, México, 2007.
- 3.- CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Vigésima Edición, Editorial Trillas, México, 2007.
- 4.- LEY DE COORDINACIÓN FISCAL, Editorial ISEF, México, 2005.
- 5.- LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO, 2006, FISCO AGENDA, Décimo Quinta Edición, Editorial ISEF, México, 2006.
- 6.- LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO 2007, PRACTICA AGENDA TRIBUTARIA PROFESIONAL, Tercera Edición, Editorial Tax Editories Unidos, México, 2007.
- 7.- LEY DE COORDINACIÓN FISCAL, Tercera Edición, Editorial ISEF, MÉXICO, 2007.
- 8.- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA 2007, PRACTICA AGENDA TRIBUTARIA PROFESIONAL, Tercera Edición, Editorial Tax Editories Unidos, México, 2007.

9.- LEY FEDERAL DE DERECHOS 2007, Octava Edición, Editorial ISEF, México, 2007.

9.- LEY ORGÁNICA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL, Editorial, ISEF, México, 2007.

HEMEROGRAFÍA:

1. BURGOA TOLEDO, Carlos Alberto, *“Inconstitucionalidad del Impuesto al Activo, Facticidad y Razón”*, Prontuario de Actualización Fiscal, 1ª Quincena de Febrero del 2007, Año XVII, Editorial Gasca Sicco, México, Pág. 129 a 135.
2. CRUZ BUSTAMANTE, Rafael y Rocío Garduño Montaña, *“Renacimiento del IMPAC, Reformas a la Ley del Impuesto al Activo”*, Prontuario de Actualización Fiscal, 1ª Quincena de Enero del 2007, Editorial Gasca Sicco, México, Pág. 60 a 66.
3. FERRAL CID, Alejandro, *“Se concede el amparo vs IMPAC”*, Defensa Fiscal, La Revista Mexicana de Estrategias Fiscales, Julio de 2007, Año IX, Tomo VIII, Editorial Estrategia Tributaria, México, Pág. 32 a 46.
4. FUENTES ROJAS, Juan Carlos, *“Ley del Impuesto al Activo 2007”*, Nuevo Consultorio Fiscal, 2ª Quincena de Enero de 2007, Editorial Impresiones Precisas Alfer, México, Pág. 61 a 70.
5. QUIROZ ARREDONDO, Edgar, *“Reforma Fiscal, Inconstitucional”*, Defensa Fiscal, La Revista Mexicana de Estrategias Fiscales, Febrero de 2007, Año IX, Tomo VIII, Editorial Estrategia Tributaria, México, Pág. 32 a 42.
6. RAMÍREZ GARCÍA, Luis Raúl, *“Comentarios sobre las reformas efectuadas a la Ley del Impuesto al Activo (LIA)”*, Nuevo Consultorio Fiscal, 2ª Quincena de Enero de 2007, Editorial Impresiones Precisas Alfer, México, Pág. 46 a 59.
7. SAAVEDRA VIOLANTE, Francisco, *“Impacto de la no deducibilidad de las deudas en las personas morales del Régimen General”*, Prontuario de Actualización Fiscal, 1ª Quincena de Febrero del dos mil siete, Editorial Gasca Sicco, México, Pág. 88 a 108.
8. SANTINELLI GRAJALES, Sergio, *“Resumen de Reformas Fiscales 2007”*, Nuevo Consultorio Fiscal, 2ª Quincena de Enero de 2007, Editorial Impresiones Precisas Alfer, México, Pág. 15 a 17.

MULTIMEDIA.

1.- Microsoft ® Encarta ® 2006. © 1993-2005 Microsoft Corporation. Reservados todos los derechos.

2.- IUS, 2006 y 2007.