

130

2EJ



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

Escuela Nacional de Estudios Profesionales
" ARAGON "

LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO. LA VAGUEDAD, IMPRECISION
E INCONSTITUCIONALIDAD DE SU ARTICULO 9o., PARRAFOS
SEGUNDO, QUINTO Y SEPTIMO.

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

MARCO ANTONIO GASPAR MTZ.

SAN JUAN DE ARAGON

1993

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN



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 está 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.

INDICE.

	Pág.
Introducción.	I
Advertencia.	V
I. Principios generales de los impuestos.	1
A. Los principios teóricos de Adam Smith.	6
B. Los principios que emanan de la fracción IV, del artículo 31 Constitucional.	12
C. Otros principios Constitucionales.	27
II. Las contribuciones federales en el sistema impositivo mexicano.	34
A. Concepto y clasificación de los impuestos.	44
B. La Ley del Impuesto al Activo.	52
1. Los elementos del impuesto al activo.	61
2. La relación del impuesto al activo con el impuesto sobre la renta.	77
III. El artículo 90. de la Ley del Impuesto al Activo.	83
A. La devolución actualizada del impuesto al activo pagado en ejercicios anteriores.	89
B. La improcedencia de la devolución del impuesto sobre la renta pagado en exceso.	106
C. El acreditamiento del impuesto sobre la renta efectivamente pagado, tanto en los pagos provisionales, como en el impuesto del ejercicio.	125
IV. Conclusiones.	130
Bibliografía general.	138

INTRODUCCION.

A pesar de haberse augurado que la vigencia de la Ley del Impuesto al Activo, sería efímera, en este año de 1993, cumple un lustro de existencia; sin embargo no por ello, la población contribuyente ha dejado de clamar por su derogación, sino que día a día se discute con más fuerza que no hay justificación para que continúe su vigencia.

Muchos han sido los amparos que se han promovido en contra de esa Ley por considerar que no se ajusta a los principios y a las garantías constitucionales, pero la Suprema Corte de Justicia de la Nación, inexplicablemente, ha declarado lo contrario.

A pesar de esto último, y no obstante de todas las reformas que ha sufrido la Ley del Impuesto al Activo en los años posteriores a su promulgación, y también, a sus escasos artículos con que cuenta, persisten ciertas lagunas motivadas por la vaguedad o imprecisión de varias de sus disposiciones, que en mi opinión, no reflejan la verdadera intención del legislador, con lo que se impide una adecuada aplicación y, en ocasiones, se da margen a que las

autoridades hagan o pretendan efectuar esa aplicación a su arbitrio y, por consiguiente, cualquier contribuyente que resulte agraviado por violación a las garantías que le otorga la Constitución, puede combatirla en su oportunidad.

Entre las disposiciones vagas o imprecisas, que aclaro, no por ello necesariamente son inconstitucionales, destacan las contenidas en los párrafos segundo, quinto y séptimo de su artículo 90, y es precisamente a la problemática que con ellos se presenta, a quien estard directamente enfocado este trabajo.

En efecto, el párrafo segundo es impreciso en el monto a que se tendrd derecho a obtener en concepto de devolución, respecto del impuesto al activo pagado en ejercicios anteriores, como también, si ese derecho estard limitado a un sólo ejercicio, o podrá comprender hasta cinco de ellos.

El quinto párrafo, además de impreciso, resulta vago, ya que al aplicar lo que se dispone en su fracción I, se obtienen múltiples resultados y se hace nugatorio el derecho a obtener la devolución del impuesto sobre la renta pagado en exceso, para que el mismo se considere como pago

del impuesto al activo, si en el ejercicio, el causado por éste, es igual o superior al primero.

La fracción II de ese quinto párrafo, es totalmente vaga y está de más, toda vez que nunca se dará el supuesto que prevé, es decir, que el acreditamiento del impuesto sobre la renta, no puede dar origen a la devolución del impuesto al activo pagado en ejercicios anteriores.

En lo que respecta al séptimo párrafo, también está de más la parte final del mismo, la cual dispone que el impuesto sobre la renta enterado en los pagos provisionales, también se podrá acreditar contra el impuesto al activo que se tenga que pagar en la declaración del ejercicio.

Por lo expuesto en los párrafos anteriores, considero que este tema es de gran actualidad e importancia y, para muchos, será de gran valor la aportación que pudiera hacer con una tesis enfocada hacia los problemas que se presentan en la aplicación de la Ley del Impuesto al Activo, en particular, de su artículo 90., párrafos segundo, quinto y séptimo, que destacan por su vaguedad o imprecisión, y como consecuencia, su aplicación puede resultar inconstitucional.

Este trabajo lo desarrollé tocando algunos puntos que estimé necesarios para que haya una mejor comprensión del tema y, en cierta medida, la evolución que la Ley del Impuesto al Activo ha tenido desde su proceso legislativo a la fecha, no sin grandes problemas por la casi nula bibliografía que existe al respecto.

Expuesto lo anterior, me brindo a la benevolencia de ese respetable Jurado.

A t e n t a m e n t e .

Marco Antonio Gaspar Martínez.

ADVERTENCIA.

Este trabajo de tesis se elaboró y concluyó en base a las disposiciones fiscales que en materia del impuesto al activo, se conocían hasta el mes de noviembre de 1993, es por ello, que no se comprenden las reformas a la Ley del Impuesto al Activo que se dieron a conocer a través de la Ley que establece las reducciones impositivas acordadas en el Pacto para la Estabilidad, la Competitividad y el Empleo, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 3 de diciembre de 1993, reformas que según el ARTICULO OCTAVO TRANSITORIO de esta Ley, iniciaron su vigencia el 1o. de octubre de 1993.

Con dichas reformas, se amplía de cinco a diez años el derecho a obtener la devolución del impuesto al activo que se hubiera pagado en los años anteriores, cuando en un ejercicio, el impuesto sobre la renta exceda al impuesto al activo.

Así también, en los párrafos segundo y cuarto del artículo 90. de la Ley del Impuesto al Activo, se

prescinde el uso del vocablo " alguno ", con lo que se confirma que en su redacción existió un grave error gramatical, porque con ello no se reflejaba la verdadera intención del legislador, ésto es, que el derecho a obtener la devolución del impuesto al activo pagado en los ejercicios anteriores, comprendía hasta cinco ejercicios (actualmente diez), y no sólo uno, tal y como quedó expresado tanto en el apartado A, del capítulo III, de este trabajo de tesis, así como en las conclusiones del mismo.

Lo anterior significa un gran avance, sin embargo, aún queda mucho por hacer, ya que es imprescindible que en particular, al citado artículo 9o., se le dé claridad, para que así no haya duda respecto a su alcance y aplicación.

I. Principios generales de los impuestos.

Cuando en cualquier sistema se habla de principios generales del derecho, se dice que todas las normas deben emitirse y aplicarse tomando en cuenta sobre todo la razón, la cual, es la base y fundamento en que se apoyan las mismas; los principios, son reglas o ideas reconocidas por cualquier doctrina y constituyen las líneas directrices de las leyes.

García Maynes (), señala que casi todos los códigos modernos disponen que, en caso de que no sea posible resolver una situación jurídica de acuerdo con la analogía, deberá recurrirse a los principios generales del derecho y, que en nuestro sistema jurídico, el juzgador para resolver los asuntos que le sean sometidos, como el último de los recursos, podrá valerse de dichos principios, según lo previsto en los artículos 14 de la Constitución Federal y 19 del Código Civil para el Distrito Federal.*

En efecto, el artículo 14 Constitucional, en su último párrafo dispone: " En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a

() . - Introducción al Estudio del Derecho, Ed. Porrúa, México 1974, págs. 370 a 372.*

la interpretación jurídica de la Ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho. ", por su parte, el artículo 19 del Código Civil, también dispone: " Las controversias judiciales del orden civil deberán resolverse conforme a la letra de la ley o a su interpretación jurídica. A falta de ley se resolverán conforme a los principios generales de derecho. "

García Maynes continúa expresando, que el determinar lo que se debe entender por principios generales del derecho es una de las cuestiones más controvertidas en la literatura jurídica, pero que de cualquier forma, se debe tener presente que los jueces y tribunales quedan en una situación muy semejante a la del legislador, cuando las leyes resultan insuficientes para procurar un criterio de solución a la autoridad judicial.

Que así como en su actividad, el legislador ha de tener cuidado en plasmar en preceptos formalmente válidos, los principios generales del derecho, o más bien, las exigencias de la justicia, el juez está obligado a resolver los casos imprevistos, en la misma forma que el legislador lo habría hecho, de haberlos tenido presentes; que la única diferencia entre la labor que desarrollan el legislador y el juez, está en que el primero debe formular normas

abstractas y aplicables a un número indefinido de casos, en tanto que el segundo debe descubrir la norma de solución para una situación en particular.

Afirma también que, de admitirse que el legislador debe tomar en cuenta esos principios generales, de igual manera debe aceptarse que el orden jurídico es la realización de los mismos y, que el remitirse a ellos en caso de que el legislador guarde silencio en una situación determinada, no se hace sino el completar, armonica y coherentemente, la obra legislativa, y que por tanto, al resolver una cuestión imprevista tomando en cuenta los principios generales, no es mas que dictar la resolución como el legislador lo hubiera hecho, de haber conocido el caso especial.

Raúl Rodríguez Lobato (), menciona que nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha dicho: " por principios generales del Derecho no debe entenderse la tradición de los tribunales, que en último análisis no es sino un conjunto de prácticas o costumbres sin fuerza de ley, ni las doctrinas de los jurisconsultos que tampoco tienen fuerza legal, ni las opiniones personales del Juez, sino los principios consignados en algunas de nuestras*

()-Derecho Fiscal, Ed. Haris, México 1988, pág. 38.*

leyes, teniendo por tales no sólo las mexicanas que hayan expedido después de la Constitución federal del país, sino también las anteriores. (Semanario Judicial de la Federación, Quinta Epoca, Tomo XCV, p. 848). "

Menciona también, que de igual manera, la Corte ha sostenido: " los principios generales del Derecho son verdades jurídicas notorias, indubitables, de carácter general, como su mismo nombre lo indica, elaboradas o seleccionadas por la ciencia del Derecho, de tal manera que el Juez pueda dar la solución que el mismo legislador hubiera pronunciado si hubiera estado presente, o habría establecido si hubiera previsto el caso; siendo condición de los aludidos principios que no desarmonicen o estén en contradicción con el conjunto de normas legales cuyas lagunas u omisiones han de llenarse. (Semanario Judicial de la Federación, Quinta Epoca, Tomo LXV, pág. 264.) "

Dice, que este último criterio, además de señalar qué son los principios generales del derecho, también indica cuándo operan como fuente formal del derecho, incluido el fiscal, lo que tiene su fundamento en último párrafo del artículo 14 Constitucional, antes transcrito.

En efecto, no obstante que esta norma constitucional

se refiere solamente a " los juicios del orden civil ", es indudable que la misma sólo enuncia mas no limita, y que por lo mismo, aplica a otras ramas del derecho, estando entre ellas, el fiscal.

Esto viene a confirmarse con lo resuelto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en relación a esos principios, además de que, el artículo 50. del Código Fiscal de la Federación, establece que las disposiciones fiscales distintas a las que " establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, ... se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal. "

En el campo del derecho fiscal, muchos tratadistas han formulado principios teóricos, los cuales, no tienen otro fin, sino el de lograr una verdadera justicia en materia tributaria y, los mismos, se han tenido muy en cuenta para la formación de las leyes: algunos de esos principios los obtenemos de manera inductiva, pero en su gran mayoría, están expresamente consignados en ellas.

A. Los principios teóricos de Adam Smith.

Uno de los principales teóricos que han formulado los principios, en que han de sustentarse todos los impuestos, lo es el economista inglés Adam Smith, mismo que en el tomo V, de su obra *Wealth of Nations* (*Riqueza de las Naciones*), estableció que en la imposición de los impuestos debe fundamentalmente tomarse en cuenta: la justicia, la certidumbre, la comodidad y la economía (*).

1o. Principio de justicia. Adam Smith señaló que la justicia en los impuestos consiste en que: " Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades; es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia o el menosprecio de esta máxima, depende lo que se llama la equidad o falta de equidad de los impuestos ".

Flores Zavala, apunta, que con esta regla, se afirma que los impuestos deben ser justos, equitativos. En lo que respecta a la justicia, dice, que ésta será distinta de una época a otra y de un país a otro, de acuerdo con el

(*).- Citados por Flores Zavala, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Ed. Porrúa, México 1965, págs. 133 a 145.

pensamiento predominante en un momento y una colectividad determinados. Que el principio de justicia, ha sido complementado por la doctrina con otros dos que son: el de generalidad y el de uniformidad.

Que el impuesto sea general, significa que todas las personas que se ubiquen en la hipótesis que la ley señale como hecho generador del crédito fiscal, estarán obligadas a pagar impuestos, quedando exentas de esta obligación, únicamente aquellas personas que carezcan de capacidad contributiva, o como lo señaló Adam Smith, capacidad económica.

Que el impuesto sea uniforme, quiere decir que todos sean iguales frente al impuesto, esto es, que la ley que lo regule, trate igual a las personas que se ubiquen en situaciones iguales.

2o. Principio de certidumbre. En cuanto a esto, Adam Smith expresó: " El impuesto que cada individuo está obligado a pagar, debe ser fijo y no arbitrario. La fecha de pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar, deben ser claras para el contribuyente y para todas las demás personas. Cuando no suceda así, toda persona sujeta a un impuesto se halla más o menos a merced del recaudador del

mismo, el cual puede exagerar el importe del impuesto para cualquier contribuyente que le desagrade, o arrancarle, por la amenaza de esa gravación, algún presente o propina. La inseguridad de los impuestos estimula la insolencia y favorece la corrupción de una clase de hombres, que ya por la función que desempeñan son impopulares, incluso cuando no son ni insolentes ni corrompidos. La certidumbre de lo que cada individuo deberá pagar es, en lo que respecta a los impuestos, una cuestión de tan extrema importancia, que creo, y así puede deducirse de la experiencia de todas las naciones, que un grado muy considerable de desigualdad produce efectos menos dañinos que un grado muy pequeño de inseguridad. "

Resumiendo lo anterior, en toda ley impositiva, para evitar actos arbitrarios por parte de la autoridad, el legislador debe dar precisión a los principales elementos, como lo son: el sujeto, el objeto, la base, la tasa, cuota o tarifa, el momento de su causación, la fecha de pago, así como las infracciones y sanciones, incluyéndose también los recursos que se podrán hacer valer en caso de una actuación inadecuada o arbitraria por parte de la autoridad.

3o. Principio de comodidad. Respecto de éste, Adam Smith dijo: " Todo impuesto debe recaudarse en la época y

en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente. Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas, pagadero en el tiempo en el que, por lo general, se pagan dichas rentas, se recauda precisamente cuando es más conveniente el pago para el contribuyente o cuando es más probable disponga de los medios para pagarlo. Los impuestos sobre géneros perecederos, como son los artículos de lujo, los paga todos, en último término, el consumidor y, por lo general, en forma que es muy conveniente para él. Los paga poco a poco y a medida que compra los géneros. Como está en libertad de comprarlos o no, a su voluntad, si esos impuestos le ocasionan inconvenientes es por su propia falta. "

En pocas palabras, la comodidad radica en que la época y forma de pago de los impuestos, deberán ser las más propicias, o sea, cuando se cuente con los recursos necesarios y además, halla sencillez en la forma de su cumplimiento.

4o. Principio de economía. En lo que toca a éste, Adam Smith expresó: " Todo impuesto debe planearse de modo que la diferencia de lo que se recauda y lo que ingresa en el tesoro público del Estado, sea lo más pequeña posible. El

que esta diferencia sea grande, puede darse a una de las cuatro causas siguientes:

Primera. La recaudación del impuesto puede necesitar un gran número de funcionarios cuyos sueldos pueden devorar la mayor parte del producto del mismo, y cuyos gajes pueden aún imponer una especie de impuesto adicional al público.

Segunda. Puede ser causa, de que una parte del capital de la comunidad se separe de un empleo más productivo, para dedicarlo a otro menos productivo.

Tercera. Las multas y otras penas en que incurren los infortunados individuos que tratan sin éxito de evadir el impuesto, pueden con frecuencia arruinarlos, terminando así con el beneficio que la comunidad pudiera derivar del empleo de sus capitales. Un impuesto imprudente ofrece grandes tentaciones de evadirlo.

Cuarta. Someter a la gente a las frecuentes visitas y al exámen odioso de los recaudadores de impuestos, puede exponerla a muchas molestias, vejaciones y opresiones innecesarias. "

Con este principio, Adam Smith hace resaltar que los impuestos para justificar su existencia, deberán descansar sobre una administración económicamente sana, ésto es, que el Estado deberá procurar encontrar la forma en que el costo que implique el control, recaudación y manejo de los impuestos sea lo menos oneroso posible, porque de ello dependerá que se tengan mayores recursos para satisfacer las necesidades de la colectividad.

B. Los principios que emanan de la fracción IV, del artículo 31 Constitucional.

El fundamento del Derecho Tributario Mexicano, se encuentra en nuestra Constitución Política, precisamente en la fracción IV, de su artículo 31 y, de lo dispuesto por ella, se derivan tres grandes principios, que no son mas que auténticas garantías individuales, no obstante de que no se encuentren previstas en el Título Primero, Capítulo I, denominado De las garantías individuales, al establecerse que:

ART. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

.....

IV. Contribuir para los gastos publicos, 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.

En efecto, analizando el contenido de dicha fracción, se observa que en ella se encuentran establecidos tres principios o garantías, que tutelan los derechos de todos los obligados a contribuir, los cuales son:

PRIMERO: El principio de legalidad tributaria.

SEGUNDO: El principio de proporcionalidad y equidad.

TERCERO: El principio de destino al gasto público.

La afirmación en el sentido de que estos tres principios, no son sino auténticas garantías individuales, se basa en la jurisprudencia que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sentado respecto de la proporcionalidad y equidad, al sostener que ():*

IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS. Aunque la jurisprudencia sentada por la Suprema Corte, en ejecutorias anteriores, establecía que la falta de proporcionalidad y equidad del impuesto no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar dicha jurisprudencia, estableciendo que si está el Poder Judicial capacitado para revisar los decretos o pactos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante o ruinoso, o que el legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales. Aún cuando el artículo 31 de la Constitución que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías, por lo que si se demanda ante el Poder Judicial el amparo contra una ley que establezca un impuesto exorbitante o ruinoso, no puede negarse la protección federal diciendo que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar dicha violación y que el remedio contra ella se encuentra en el sufragio popular, pues en tal caso se haría nugatoria la fracción I del artículo 103 de

().- Visible en la interpretación constitucional de la Suprema Corte de Justicia (1917-1982), UHAM, 1984, pág.*

la Constitución y la misma razón podría invocarse para negar todos los aparos que se enderezcan contra leyes o actos del Poder Legislativo.

Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1975, primera parte, pleno, tesis 54, p. 127.

Principio de legalidad tributaria. Al establecerse:
" Contribuir ... de la manera ... que dispongan las leyes", se observa que no podrá haber contribución alguna, si es que no exista ley emanada del Poder Legislativo que la exija, y que al mismo tiempo, defina los elementos esenciales de la relación jurídica tributaria, como lo son el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, época de pago, así como las sanciones, tal y como lo resolvió la Suprema Corte al decir (*):

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el periodo que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa

(*).-Visible en "la interpretación constitucional ...", Op. Cit., pág. 1719.

muestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquél poder que, conforme a la Constitución del Estado está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de 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 caso, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.

Vols. 91 - 96, primera parte, p. 92. Amparo en revisión 5332/75, Blanca Meyerberg de Gonzalez. 31 de agosto de 1976. unanimidad de 15 votos.

Principio de proporcionalidad y equidad. La citada fracción IV, al disponer: " Contribuir ..., de la manera

proporcional y equitativa ... ", ha ocasionado que estudiosos del Derecho Fiscal, estudien conjunta o separadamente los terminos de "proporcionalidad" y "equidad", y algunos, concluyan que ambos son un sólo concepto, otros que tienen distinto significado y, que por lo tanto, no se redunda ni existe contradiccion entre ellos.

En cuanto a ésto, Flores Zavala (*), opina que al estudiarse por separado las palabras proporcional y equitativo, puede dar lugar a confusiones, por ejemplo, podria pensarse que el término "proporcional", se refiere a que sólo podran existir impuestos con cuota proporcional, quedando proscritos los demás sistemas de cuota existentes, como lo son la fija, la progresiva o regresiva, etc., por ello, sostiene que no es posible separar esas palabras y que a la expresión "proporcional y equitativa", se le debe interpretar dándole un significado de justicia; que lo que el constituyente pretendió expresar, fue que los impuestos deben ser justos.

Flores Zavala llega a esa conclusión al tomar en cuenta que ya desde la Constitución de 1857, en su artículo

(*).-Op. Cit., págs. 204 a 206.

31, fracción II, aparece la expresión " proporcional y equitativa " y también, a que encuentra gran similitud entre ésta y la fórmula que Adam Smith planteó en el principio de justicia, ya que éste dijo: " Los súbditos de cada Estado, deben contribuir al sostenimiento del gobierno... en proporción a los ingresos de que gozan... De la observancia o menosprecio de esta máxima depende de lo que se llama la equidad de los impuestos. "

Reitera que este principio de justicia requiere de los principios de generalidad y uniformidad; el principio de generalidad dice, significa que todos los que tengan capacidad contributiva deben pagar algún impuesto, lo que aplicado a un impuesto en particular, se interpreta en el sentido de que debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señale como hecho generador del crédito fiscal.

En lo que respecta al principio de uniformidad, expresa que significa que los impuesto deben gravar a los individuos en tal forma que para todos represente igual sacrificio, pero que esa igualdad, deberá atender a situaciones iguales, como lo son en los ingresos, en su origen, en las circunstancias personales, etc.

Raúl Rodríguez Lobato (*), coincide con Flores Zavala en el sentido de que las palabras "proporcional y equitativa", son un sólo concepto y significan justicia en los impuestos, y de que el mismo, no es sino el principio de justicia planteado por Adam Smith; afirma también, que el principio de proporcionalidad y equidad se desdobra, a su vez, en otros dos principios: el de generalidad y el de igualdad (para Flores Zavala, este último es el de uniformidad), los cuales le son complementarios y, al mismo tiempo, indispensables para lograr el ideal de justicia tributaria.

El principio de generalidad, indica que consiste en que la ley, sea una disposición abstracta e impersonal, y que comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la hipótesis normativa ahí prevista. En cuanto al principio de igualdad, señala que consiste en que la ley debe tratar igual a los iguales, en igualdad de circunstancias, y, desigual a los desiguales o que estén en desigualdad de circunstancias.

Rodríguez Lobato, concluye afirmando que la proporcionalidad y equidad, se refiere a que los impuestos

(*)-Op. Cit., págs. 43, 45 y 65.

sean establecidos atendiendo a la capacidad contributiva, independientemente de las características de generalidad y uniformidad que también debe tener el tributo.

Respecto del principio comentado, Emilio Margáin Manautou (*), también está de acuerdo con Flores Zavala, respecto de que en la Constitución de 1857 el Constituyente usó la expresión "proporcional y equitativa", como un solo concepto y no como dos palabras de distinto significado.

En su opinión, la Suprema Corte de Justicia ha contribuido a crear confusión al respecto, al expresar en una sentencia, que: " todo impuesto debe reunir los requisitos de proporcionalidad y equidad ", toda vez al hablar en plural da a entender que son dos requisitos que debe satisfacer todo tributo para ser constitucional: el de proporcionalidad y el de equidad.

Afirma que atendiendo a la evolución que ha tenido la legislación tributaria mexicana, bien puede sostenerse que las palabras "proporcional y equitativa", son dos conceptos y no uno sólo; que un tributo sea proporcional, significa que comprenda, por igual, de la misma manera, a

(*).-Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Ed. Porrúa, México 1991, págs. 79 a 81.

todos aquellos individuos que se encuentren colocados en la misma situación o circunstancia y que sea equitativa, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.

Por su parte, Luis Humberto Dalgadillo (), expresa " El principio de equidad concede universalidad al tributo; el impacto que éste origine debe ser el mismo para todos los implicados en la misma situación ", y también, que " La proporcionalidad se refiere al carácter económico de la carga impositiva. Se debe atender al panorama general de una economía nacional para poder determinar cuál es la relación y proporción entre las distintas fuentes impositivas ".*

Menciona que la Suprema Corte de Justicia, finalmente ha fijado jurisprudencia en lo que respecta a la proporcionalidad y equidad al decir:

IMPUESTOS.- SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.- El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, esencialmente, 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.

().-Principios de Derecho Tributario. Ed. Libusa, México 1992, págs. 71 73.*

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 disainción patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica esencialmente 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.

(Informe rendido a la Suprema Corte de la Nación, primera parte. Pleno 1985, página 402.)

Respecto de esta interpretación, Emilio Margáin Manautou (), opina que la misma seguramente tuvo su origen*

().-Op. Cit., pag. 81.*

en la aplicación de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la cual es una imposición directa, y que por ello, es erróneo el que en varios juzgados la hayan hecho suya, aplicándola a impuestos al consumo, imposición indirecta, puesto que en el impuesto indirecto, no se toma en cuenta la capacidad económica o los ingresos, sino que el impuesto indirecto grava por igual al pobre que al rico, y por ello, pesa más sobre aquél que sobre éste y tiende a establecer una competencia desleal entre los mismos.

Principio de destino al gasto público.- Este principio, también emana de la fracción IV, del artículo 31 Constitucional, al preceptuarse: " Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan ... "; de lo antes transcrito, se observa que la obligación de contribuir, sólo se dará si el producto del impuesto, se destina a solventar los gastos públicos, ya sean federales, del Distrito Federal, estatales o municipales y, además, que tratándose de estos últimos, correspondan al lugar de residencia del sujeto pasivo del impuesto, Distrito Federal, estado o municipio, respectivamente.

En cuanto a los gastos públicos, Flores Zavala (*),

(*) Op. Cit., págs. 213 a 215.

dice que éstos no son sólo aquellos encaminados a satisfacer las necesidades colectivas, puesto que en muchas ocasiones, el Estado realiza gastos que tienden a la satisfacción de las necesidades individuales, como lo pueden ser, una pensión o una indemnización por actos indebidos de los funcionarios, y por ello, manifiesta no estar de acuerdo con Gabino Fraga, quien opina que por gastos públicos debe entenderse únicamente aquellos destinados a satisfacer una necesidad colectiva, sin que queden comprendidos, los destinados a satisfacer una necesidad individual.

De igual manera, manifiesta no estar de acuerdo con la jurisprudencia que ha sustentado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, quien dijo:

" Por gastos públicos no deben entenderse todos los que pueda hacer el Estado; sino aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos. Al establecer la fracción IV 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 la Constitución porque las obras de carácter municipal únicamente pueden cubrirse con los arbitrios municipales. (Apéndice el tomo LXXVI del Semanario Judicial). Primera parte, vol. II, pág. 768). "

Esta interpretación de la Corte, la considera errónea, ya que manifiesta que los gastos públicos no son sólo los que demanden las actividades para llevar a cabo las funciones y servicios públicos, puesto que el Estado también realiza actividades que no están encaminadas a un servicio público; por ello, dice que: " por gasto público debe entenderse todo el que sea necesario para que las entidades públicas realicen sus atribuciones, es decir, para el desarrollo de su actividad legal. "

En lo que toca a la afirmación de la Corte, que los impuestos federal, estatal y municipal, se destinarán sólo a cubrir, respectivamente, los gastos de la Federación, estado o municipio, también la considera errónea, puesto que dice, da lugar a que se considere prohibido el sistema de participaciones, el cual además de ser aconsejable para evitar la doble imposición en el territorio nacional, está previsto por la fracción XXIX (actualmente XXIX-A), del artículo 73 de la Constitución Federal; en base a estas consideraciones, opina que a la fracción IV del artículo 31, deberá darse la interpretación en el sentido de que: "reconoce como sujetos activos de impuestos, a la Federación, y al Estado y Municipio en que resida el sujeto; que los estados y municipios no pueden gravar a los que no residan en ellos y que en general el rendimiento de

los impuestos debe destinarse a cubrir los gastos que demanda el ejercicio de las atribuciones asignadas a las entidades públicas citadas. "

En cuanto a esto, cabe mencionar que el artículo 73, fracción XXIX-A, textualmente dispone:

Art. 73.- El Congreso tiene facultad:

.....

XXIX-A. Para establecer contribuciones:

.....

5o. Especiales sobre:

a) Energía eléctrica.

.....

g) Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica; y

De lo anterior se tiene que efectivamente se reconoce el sistema de participaciones, pero también, que

el Congreso Federal tiene poder exclusivo para establecer las contribuciones previstas en dicha fracción XXIX-A, y en consecuencia, serán federales.

Dentro de estas contribuciones federales, tenemos las especiales previstas en el apartado 5o. de esa fracción, y únicamente respecto de ellas, se reconoce a los estados el derecho a participar, como también sólo se reconoce a los municipios, el derecho de participar de los ingresos que su estado obtenga como participación del impuesto sobre energía eléctrica.

Por tanto, se estima que la opinión de la Suprema Corte, no prohíbe ni favorece el sistema de participaciones comentado, como tampoco, la doble imposición en territorio nacional; esto último, aunque parcialmente, se evita precisamente con lo que se preceptúa en el artículo 73, fracción XXIX-A, de nuestra Constitución Federal, toda vez que en ésta, como ya se comentó, se establece como una facultad exclusiva de la Federación, el establecer contribuciones respecto de las materias en ella señaladas.

C. Otros principios constitucionales.

Antes ya se dijo que los principios jurídicos, en ocasiones los obtenemos en forma inductiva de las propias leyes, o bien, están expresamente consignados en ellas, tal es el caso de nuestro máximo ordenamiento, la Constitución Federal; en ella encontramos una infinidad de principios o garantías, aunque estas últimas tradicionalmente y de acuerdo con la estructura de la propia Constitución, se han clasificado en cuatro grupos: garantías de igualdad, de libertad, de propiedad y de seguridad jurídica, encontrándose en los primeros 29 artículos que comprende el Capítulo I, denominado De las Garantías Individuales, contenido en el Título Primero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Dentro de éstas y otras garantías o principios que emanan de nuestra Constitución Política, se tienen a muchas que encuadran o son perfectamente aplicables en materia tributaria, y por tanto, son tutelares de los derechos individuales de los contribuyentes.

Flores Zavala (*), expresa que: " Los principios

(*).- Op. Cit., págs. 151 y 152.

constitucionales de los impuestos son aquellas normas establecidas en la Constitución General de la República, y siendo ésta la ley fundamental del país, a ellos debe sujetarse toda la actividad tributaria del Estado.", y en cuanto a los artículos de nuestra Constitución que contienen las garantías individuales, señala que de ellos se deriva un primer principio, el cual formula en los siguientes términos: " La actividad tributaria del Estado no debe impedir o coartar el ejercicio de los derechos individuales reconocidos por la Constitución ".

Por no estar encaminado el presente trabajo, a un análisis o estudio de las garantías o principios constitucionales, brevemente se expondrá en qué consisten esas cuatro clasificaciones que se han hecho y, después, también en forma breve, se tratará lo relativo a las garantías o derechos de petición y de audiencia.

Las garantías de igualdad, (artículos 10., 20., 40., 12 y 13), tienen por objeto establecer que todos los gobernados están en una situación jurídica idéntica ante la ley, y que por lo tanto, todos los individuos son iguales, sin importar las circunstancias en que se encuentren o atributos que posean, tales como la situación económica, el sexo, la raza, las ideas políticas o religiosas, etc.

Las garantías de libertad, se traducen en que todos los individuos para la realización de sus fines, gozarán de libertades específicas, pero con cierto alcance que también está determinado, como lo son la libertad de trabajo (artículo 5o.), de expresión (artículos 6o. y 7o.), de petición (artículo 8o.), de asociación o de reunión (artículo 9o.), tránsito y residencia (artículo 11), etc.

Las garantías de propiedad, reconocen y protegen la propiedad privada sobre tierras y aguas (artículo 27), con determinadas limitantes, como un derecho de los particulares.

Las garantías de seguridad jurídica, otorgan a todos los individuos, una protección jurídica frente al poder público en sus actuaciones; entre éstas, tenemos a las que disponen la irretroactividad de las leyes, el derecho de audiencia, la de legalidad en materia civil y la de exacta aplicación en materia penal (artículo 14), así como las que prohíben a las autoridades el inferir molestias a los particulares en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones (artículo 16), e incluso, las que establecen los casos y condiciones en que se podrán suspender las garantías constitucionales (artículo 29).

La garantía o derecho de petición. Esta se encuentra en el artículo 80. de nuestra Constitución al disponerse:

" Art. 80. Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República.

A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de darlo a conocer en breve término al peticionario. "

Partiendo de la clasificación que se ha hecho de las garantías individuales, en este precepto se encuentran dos tipos: el de libertad y el de seguridad jurídica, puesto que de acuerdo con el contenido del mismo, implica no sólo la facultad de los individuos de formular peticiones por escrito, de manera pacífica y respetuosa, sino también, la obligación por parte de la autoridad, de emitir una respuesta y darla a conocer al peticionario en breve término.

En materia tributaria, la garantía que se consagra en el artículo 80. constitucional, se encuentra debidamente

reglamentada por el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación al expresar en su primer párrafo:

" Art. 37. Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de cuatro meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte. "

La garantía o derecho de audiencia. En cuanto a ésta, se desprende del contenido del segundo párrafo del artículo 14 Constitucional, al preceptuar:

" Art. 14.

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. "

En este párrafo, se consagran las garantías de seguridad jurídica y de legalidad, según lo expresa Jorge Reyes Tayabas (), quien dice, que por privación debe entenderse quitarle a alguien lo que tiene y que aunque toda privación constituye un acto de molestia, concepto que se maneja en el artículo 16 de la Constitución, no todo acto de molestia es privación: que sólo será molestia si la afectación es leve, o bien, que siendo mayor, tenga la característica de ser preventiva o precautoria, o sea, que el acto de autoridad no alcance el rango de resolución o acuerdo definitivo, y que será acto de privación, aquél que ya sea en forma temporal o de modo perpetuo o ilimitado, quite al gobernado su libertad, propiedades, posesiones o derechos, si dicho acto constituye un mandamiento definitivo y no simplemente preventivo.*

En cuanto a los conceptos: "juicio" y "tribunales", plasmados en dicho párrafo, menciona que la interpretación jurisprudencial ha ampliado su uso para aplicarlos no sólo a los procesos que se siguen en los tribunales judiciales, sino también, a los procedimientos contenciosos administrativos que se han establecido en la ley.

En lo que toca a la expresión usada en ese párrafo:

().-Derecho constitucional aplicado a la especialización en amparo, Ed. Ithenis, Mexico 1991, págs. 249 a 252.*

" formalidades esenciales de procedimiento ", indica que la misma no sólo parte de la idea de que el gobernado que se encuentre ante la amenaza de la afectación, debe ser oído por la autoridad de la que va a emanar el acto, para su defensa, sino que también, debe de cumplirse un mínimo de formalidades, haciéndole saber al individuo tanto del procedimiento que se iniciará en su contra, como lo que de él se reclama o se le imputa, o las razones o circunstancias que se aducen para generar la posibilidad de la privación de la vida, de sus propiedades, posesiones o derechos.

II.- Las contribuciones federales en el sistema impositivo mexicano.

Para el sostenimiento de su organización política y de su estructura económica, el Estado requiere de un régimen financiero que le permita regular sus ingresos, sus egresos y, en general, a solventar los problemas económicos a que se enfrenta en la realización de sus propios fines.

Según Francisco de la Garza (), en la actividad financiera del Estado, se reconocen fundamentalmente tres momentos, los cuales son:*

1o. La obtención de ingresos, tanto a través de instituciones de derecho privado, como lo es en la explotación, de su propio patrimonio (empresas, renta de inmuebles, venta de bienes, etc.), como de instituciones públicas, que por ejemplo, puede ser mediante los distintos tipos de tributos, o bien, de instituciones mixtas, como la contratación de empréstitos o la emisión de bonos.

2o. La administración de los recursos obtenidos y

().-Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa, México 1990, págs. 5 a 9.*

de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente.

3o. *La realización de múltiples erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de los servicios públicos y la ejecución de diversas actividades y gestiones que el Estado moderno se ha hechado a costas.*

Francisco de la Garza, también habla de los aspectos económico, político, jurídico y sociológico que tiene la actividad financiera del Estado, y concluye con Sáinz de Bujanda, que ésta: " es una actividad dominada por un principio político finalista, si bien su contenido es de carácter económico. Esta última orientación es, en nuestra opinión, la más correcta. Según ella, el fenómeno financiero es complejo: político, por la naturaleza del ente público que lo produce y de los fines que persigue; económico, por los medios empleados; jurídico, por la forma en que actúa y se desenvuelve ", Francisco de la Garza, por su parte dice que a lo anterior, se podría agregar: " y sociológico, por los elementos sociales a los que afecta. "

Así se tiene, que en primera instancia, es el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución, en donde se establece la obligación de contribuir a los gastos

públicos de la Federación y, en el artículo 73, fracción VII de la misma, se otorga al Congreso Federal, la facultad de imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. En segunda instancia, dicha obligación se encuentra establecida en el primer párrafo del artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación al disponer: " Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; ... "

Por su parte, el artículo 74, fracción IV, de la Constitución preceptúa que es facultad exclusiva de la Cámara de Diputados: " Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo; así como revisar la Cuenta Pública del año anterior. ", el mismo artículo en su segundo párrafo, dispone que a más tardar el día 15 de noviembre de cada año, o hasta el 15 de diciembre, cuando inicie su encargo, el Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara de Diputados, la iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación.

Cabe mencionar que de acuerdo con lo previsto en el artículo 72, inciso h), la discusión de los proyectos de

leyes o decretos puede hacerse indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, pero todos los proyectos que se refieran a empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados.

La dependencia del Poder Ejecutivo, que tiene a su cargo la preparación de los proyectos de las leyes de ingresos y de los proyectos de presupuesto, lo es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, según lo dispone la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en su artículo 31, fracciones III y XV.

Serra Rojas (*), expresa que es a través de los impuestos, la forma normal como el Estado obtiene los recursos económicos suficientes para atender a los gastos públicos y que el sistema tributario se encuentra dentro de un conjunto de principios constitucionales, legales y económicos, que establecen la legalidad tributaria.

Que el sistema de las leyes fiscales se encuentra comprendido por la Ley fiscal básica anual, las leyes fiscales permanentes y las leyes fiscales extraordinarias.

(*).-Derecho Administrativo, Ed. Porrúa, México 1968, págs. 788 a 792.

Indica que, la Ley fiscal básica anual, lo es la Ley de Ingresos de la Federación cuya vigencia es anual, del 1o. de enero al 31 de diciembre de cada año, y contiene sólo una lista o enunciado general de cada una de las materias que deben ser gravadas; las leyes fiscales permanentes, son aquellas que se han expedido en años anteriores y que mantienen su vigencia, por el hecho de que se encuentren señaladas en la Ley fiscal básica anual y, que las leyes fiscales extraordinarias, son aquellas que el Estado se ve obligado a establecer para obtener ingresos extraordinarios y hacer frente a circunstancias anormales, como por ejemplo, en los casos previstos en el artículo 29 de la Constitución, que pueden dar lugar a la suspensión de las garantías individuales.

En lo que respecta a la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1993, publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 18 de diciembre de 1992, en su artículo 1 señala los conceptos por los que la Federación percibirá ingresos, así como las cantidades estimadas en cada uno de ellos, dichos conceptos son los que en seguida se citan, pero por ser una larga lista de ellos, sólo se mencionará el rubro principal:

I.- IMPUESTOS:

-
II.- APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL:
.....
- III.- CONTRIBUCION DE MEJORAS:
.....
- IV.- DERECHOS:
.....
- V.- CONTRIBUCIONES NO COMPRENDIDAS EN LAS FRACCIONES
PRECEDENTES CAUSADAS EN EJERCICIOS FISCALES ANTERIORES
PENDIENTES DE LIQUIDACION Y PAGO.
VI.- PRODUCTOS:
.....
- VII.- APROVECHAMIENTOS:
.....
- VIII.- INGRESOS DERIVADOS DE FINANCIAMIENTOS:
.....
- IX.- OTROS INGRESOS:
.....

De lo anterior, se desprende que la Ley de Ingresos no sólo comprende a las contribuciones, sino que en general en ella se hace una enumeración de cada una de las fuentes de recursos con las que la Federación contará durante el período de la vigencia de la Ley.

Por lo anterior, se coincide con Luis Humberto Delgadillo (*), quien dice que de esa larga lista resulta una clasificación básica que permite dividir a los ingresos de la Federación en " ingresos tributarios " e " ingresos no tributarios ".

Los ingresos tributarios expresa, son los impuestos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras, los derechos, las contribuciones pendientes, así como sus accesorios, por derivarse de una exigencia de recursos que el Estado hace a los particulares, en el ejercicio de su facultad de imperio, como ante supremo de la sociedad.

Aclara, que si bien es cierto que el Estado en virtud de su poder de imperio, tiene la facultad de exigir recursos a los particulares, no toda imposición tiene el carácter de exacción tributaria, puesto que existen otros ingresos que no tienen esta característica, no obstante de ser impuestos por el poder soberano; tal es el caso de las multas, las cuales no obstante de ser impuestas por el Estado, tienen su origen en la realización de un hecho ilícito, y su finalidad, es el imponer un castigo a quien

(*).-Op. Cit., págs. 35 a 41.

incumple un mandato legal, y difundir su ejecución, para desalentar la práctica de ese tipo de conductas.

En cuanto a los ingresos no tributarios, Luis Humberto Delgado, los clasifica a su vez en patrimoniales y crediticios, en donde los patrimoniales serían la mayoría de los productos, de los aprovechamientos y, los ingresos de los organismos descentralizados y de las empresas de participación estatal y, los crediticios, los ingresos obtenidos por diferentes vías, tales como financiamientos internos o externos, préstamos, emisión de bonos, o por otros medios, pero que representen la característica de tener que ser reembolsados en su oportunidad.

En efecto, según la clasificación que el artículo 20. del Código Fiscal de la Federación, hace de las contribuciones, ésto es, de los ingresos tributarios, únicamente se comprende dentro de ellas a los impuestos; las aportaciones de seguridad social; las contribuciones de mejoras y, a los derechos, definiéndose en las fracciones I a IV del referido artículo como:

" I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que

se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo." (aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, respectivamente).

" II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionadas por el mismo Estado. "

" 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. "

" IV. Derechos son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este

último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado. "

A. Concepto y clasificación de los impuestos.

Como ya se vió, la fracción I del artículo 2o., del Código Fiscal de la Federación, define a los impuestos como todas aquellas contribuciones que están establecidas en ley, que deban pagar las personas, ya sea físicas o morales, que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma, y que sean distintas de las aportaciones de seguridad social; de las contribuciones de mejoras y de los derechos.

En cuanto a ésta, es acertado lo que expresa Raúl Rodríguez Lobato (*), de que en sí no es una definición, toda vez que como dice, en primer lugar, todos los tributos 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, y en segundo porque, como dice De la Garza, el concepto es de carácter residual, ésto es, que se obtiene por exclusión, ya que atendiendo a esa definición, será impuesto la contribución que no sea aportación de seguridad social, contribución de mejoras o derechos.

(*).-Op. Cit. pág. 61.

Por lo antes comentado, Raúl Rodríguez Lobato opina que una definición más adecuada sería: " impuesto es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato ".

Respecto de los impuestos, la doctrina tributaria ha desarrollado una extensa clasificación, sin embargo, dentro de ésta, por ser las que generalmente son citadas y utilizadas por la mayoría de los autores, destacan las siguientes, mismas que como señala Margáin Manautou (*), es importante conocerlas para determinar el gravamen apropiado para la actividad que se desea gravar, y también, si es el adecuado para la región en que se desea establecer:

1. Impuestos directos e indirectos.
2. Impuestos reales y personales.
3. Impuestos específicos y ad valorem.
4. Impuestos generales y especiales.
5. Impuestos con fines fiscales y con fines extrafiscales.

(*).-Op. Cit., pág. 17.

6. Impuestos alcabalatorios.

Impuestos directos e impuestos indirectos.- Margáin expresa que existen dos corrientes que explican lo que debe entenderse por impuesto directo e impuesto indirecto; que la primera sostiene que el directo es aquél que no se repercute y el indirecto el que sí es repercutible, en cambio la segunda corriente, la moderna, opina que los impuestos directos son aquellos que gravan los rendimientos y, los indirectos, los que gravan los consumos, ya que todos los gravámenes pueden ser repercutidos por el contribuyente.

A este respecto, Raúl Rodríguez Lobato (*), señala que todos los impuestos son susceptibles de trasladarse, principalmente aquellos que recaen sobre fenómenos de mercado, y en consecuencia, inciden en los precios, por lo que: "serán razones económicas las que determinarán si el impuesto se traslada o no se traslada, pero no puede saberse "a priori".

Impuestos reales e impuestos personales.- En esta clasificación, se dice que son impuestos reales aquellos

(*).- Op. Cit. págs. 47 y 48.

que atienden o gravan a los bienes o cosas del sujeto, sin tomar en cuenta sus condiciones personales o capacidad contributiva; en cambio, los impuestos personales sí toman en cuenta las condiciones o situación personal del contribuyente.

Impuestos específicos e impuestos ad valorem.- Por impuestos específicos, se entiende que son aquellos que toman en cuenta una unidad en relación al bien gravado, ya sea de peso, medida, calidad o cantidad; por su parte, los impuestos ad valorem son los que atienden al valor del bien que se grava.

Emilio Margáin Manautou (*), opina que el impuesto ad valorem es el más justo de los impuestos indirectos, ya que está en razón del precio del bien, y por consiguiente, pagará un impuesto mayor, quien adquiera un bien más caro.

Impuestos generales e impuestos especiales.- En cuanto a esta clasificación, Raúl Rodríguez Lobato (**), expresa que existen dos criterios para distinguir a los impuestos generales y a los impuestos especiales.

(*).- Op. Cit., pág. 11.

(**).- Op. Cit., pág. 61.

Que uno de esos criterios, señala que impuesto general es aquél que grava actividades u operaciones distintas, pero que tienen como denominador común ser de la misma naturaleza; impuesto especial es el que grava una determinada actividad en forma aislada.

En lo que toca al otro de los criterios, considera como impuesto general, al que recae sobre una situación económica globalmente considerada; en cambio, como impuesto especial, al que recae sobre uno de los elementos de esa situación económica.

Impuestos con fines fiscales e impuestos con fines extrafiscales.- En esta clasificación, se considera que son impuestos con fines fiscales, los que se establecen con el objeto de proporcionar al Estado, los recursos económicos necesarios para satisfacer su presupuesto; los impuestos con fines extrafiscales, son los que se establecen sin perseguir una captación de esos recursos, éstos tienen una finalidad distinta, la cual puede ser de carácter social, económica, etc. ()*

Impuestos alcabalatorios.- Estos impuestos, son los

().- Margán Nanevov, Op. Cit., pág. 11.*

que gravan la libre circulación de mercancías de una entidad a otra, e incluso, dentro de una misma entidad, y por ello, como Emilio Margáin Manautou (*) lo afirma, estos gravámenes que se conocen como "alcabalas", contribuyen a elevar el costo de la vida frenando, por consiguiente, el desenvolvimiento económico de los propios países.

Margáin Manautou, menciona que los impuestos alcabalatorios, ésto es, los que gravan la circulación territorial de las mercancías, se dividen en:

Impuestos al tránsito.- Que gravan el simple paso de personas o cosas, que provienen de una entidad y tienen como destino una tercera.

Impuestos de circulación.- Gravan la simple circulación de la mercancía, dentro de una misma entidad.

Impuestos de extracción.- Estos impuestos, también llamados de exportación, son los que gravan la salida de mercancías y que tienen como destino otra entidad o el extranjero.

(*) - Op. Cit., págs. 94 y 95.

Impuestos de introducción.- También conocidos como de importación, los impuestos de introducción gravan la entrada de mercancías que provienen de otra entidad o del extranjero.

Impuestos diferenciales.- Estos gravan la entrada o salida de mercancías, con cuotas distintas a las establecidas respecto de los productos locales similares o a los que permanecen para consumo interno.

Nuestra legislación fiscal, no atiende a éstas ni a otras clasificaciones, sino que tiene la suya propia; la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1993, consigna la siguiente clasificación:

I. IMPUESTOS:

- 1.- *Impuesto sobre la renta.*
- 2.- *Impuesto al activo.*
- 3.- *Impuesto al valor agregado.*
- 4.- *Impuesto especial sobre producción y servicios.*
- 5.- *Impuesto por la prestación de servicios telefónicos.*

6.- Impuesto sobre las erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón.

7.- Impuesto sobre adquisición de inmuebles.

8.- Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.

9.- Impuesto sobre automóviles nuevos.

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

11.- Impuesto a los rendimientos petroleros.

12.- Impuestos al comercio exterior:

A. A la importación.

B. A la exportación.

13.- Accesorios.

B. La Ley del Impuesto al Activo.

En el Diario Oficial de la Federación del día 30 de diciembre de 1988, fue publicada la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, a través de la cual, en su artículo DECIMO, se dió a conocer la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, cuya vigencia inició el 1o. de enero de 1989; esta Ley impuso cargas tributarias sobre los activos de las personas físicas y morales que realizan actividades empresariales, sobre sus bienes susceptibles de ser valorados en dinero, es decir, dicha Ley vino a gravarles su patrimonio.

En efecto, esta Ley no grava las utilidades o ingresos que incrementan el patrimonio, sino que en sí, lo que grava es la detentación de bienes, convirtiéndose prácticamente en una especie de " impuesto predial de tipo federal ", que afecta seriamente el patrimonio de las personas físicas o morales, que estando operando con pérdidas o con utilidades mínimas, se ven obligadas a pagar un impuesto en base a los activos que detenten; por tanto, sí se está en presencia de un auténtico tributo al patrimonio.

Sin embargo, en Tesis de Jurisprudencia 42/91, aprobada por el Tribunal en Pleno en sesión celebrada el 2 de julio de 1991 (), se sustentó que la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas no grava el patrimonio, al decir:*

ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. LA LEY RESPECTIVA NO GRAVA EL PATRIMONIO DEL CONTRIBUYENTE.-Es inexacto que la ley aludida grave el patrimonio del contribuyente, pues el impuesto que prevé se causa por razón de los activos y lo que se considera es la capacidad contributiva de los obligados manifestada por su valor. Además, debe de tenerse en cuenta que tal contribución no se paga en el periodo preoperativo de las empresas ni en los ejercicios inicial y siguiente y que, por otro lado, una vez que comienza a pagarse es acreditable contra el impuesto sobre la renta, pudiendo aplicarse dicho acreditamiento en el mismo ejercicio de causación o en los tres ejercicios siguientes. Por tanto, no se está en presencia de un impuesto que grave el patrimonio sino los activos afectos a actividades empresariales, y su valor en el ejercicio únicamente se toma en cuenta para determinar la cantidad que deberá pagarse al aplicarse al mismo la tasa del 2%.

Con la iniciativa de Ley que el Ejecutivo Federal envió a la Cámara de Diputados, se proponía establecer la Ley del Impuesto al Activo Neto de las Empresas; en ésta, se dijo que la finalidad era incorporar un impuesto federal complementario del impuesto sobre la renta a las actividades empresariales, el cual, al tener este carácter, no implicaría un incremento en la carga impositiva de aquellos contribuyentes del impuesto sobre la renta que

() - Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, julio de 1991, págs. 42 a 46.*

pagaran por éste, una cantidad cuando menos igual al nuevo impuesto que resultara a su cargo, ya que para ello también se proponía, que el cubierto como pago provisional o como impuesto del ejercicio de aquél, se pudiera acreditar a los pagos provisionales o al impuesto del ejercicio sobre los activos netos, pudiendo también acreditarse contra éste en los tres ejercicios siguientes.

De acuerdo con la iniciativa, la base del impuesto lo sería el activo neto del ejercicio, el cual se formaría por la diferencia que resultara de deducir al valor anual del activo, el valor anual del pasivo, valores que estarían sustentados en valores promedios mensuales de los diversos componentes del activo y del pasivo.

En el dictamen hecho por la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, se dijo que de la iniciativa se observaba el establecimiento de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, incorporándolo como un impuesto federal complementario del impuesto sobre la renta, el cual, pretende generar ingresos adicionales y regularizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, porque más de la mitad de las empresas presentan sus declaraciones sin pago de impuesto y, que con su establecimiento, tendrán que pagar un monto mínimo.

Dicha Comisión señaló, que como resultado del análisis, consideraba pertinente se efectuaran algunas modificaciones para aclarar y precisar conceptos establecidos en el proyecto de Ley.

En primer lugar, consideró necesario modificar el nombre del impuesto, ya que con el análisis, llegó a la conclusión de que se trataba de un impuesto al activo de las empresas.

Así también, entre las conclusiones a que llegó la Comisión Dictaminadora, está lo relativo al acreditamiento, manifestó que de un análisis minucioso a la mecánica de acreditamiento de un impuesto mínimo, resultaba más conveniente acreditar este impuesto contra el determinado en el impuesto sobre la renta.

Respecto de la iniciativa que el Ejecutivo Federal envió a la Cámara de Diputados, la sanción que emitió la Comisión de Hacienda de la misma y, en general, del proceso legislativo, resultan acertados los siguientes comentarios:

Ya desde antes de su promulgación, la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas era fuertemente criticada por grupos de abogados, contadores y, sobre todo

de contribuyentes, ya que en su proceso legislativo sufrió importantes cambios en perjuicio de estos últimos, cambios que fueron promovidos y aprobados precisamente por la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, o sea, por los representantes del pueblo contribuyente.

El activo neto que se formó en la iniciativa, determinaba el objeto y la base del impuesto, y fue precisamente éso lo que sufrió cambios a instancias de la citada Comisión, dejando con ello asimétrico el cálculo del impuesto, al desconocerse ya del objeto y de la base, el valor promedio del pasivo.

Con ésto, a la denominación se le despojó el "neto" y se dió a conocer como impuesto al activo de las empresas, dando como resultado un impuesto al patrimonio de las empresas.

Gran cantidad de errores, vicios y lagunas conformaron esta nueva contribución, los cuales iban desde la carencia de los elementos mínimos que debe contener todo impuesto, pasando por su inequidad, hasta también, la carencia de naturaleza jurídica, que no es sino " la esencia y justificación de su ser bajo el amparo de un

sistema legal dentro de un Estado de Derecho ", y por lo tanto, era evidente su inconstitucionalidad.

En efecto, la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas no precisaba con claridad los elementos y las bases del gravamen, ya que estaba desprovista de conceptos y se limitaba a hacer una remisión a la Ley del Impuesto sobre la Renta para obtener esos elementos y bases.

Por otra parte, porque considerando que los contribuyentes del impuesto sobre la renta sujetos a bases especiales de tributación o al régimen de contribuyentes menores, no tenían capacidad administrativa suficiente, no se les ubicó como sujetos al pago de este tributo y, contradictoriamente también se excluyó, entre otras personas, a las instituciones de crédito y sociedades de inversión, por considerar que al operar con ahorro captado del público, difícilmente se podría medir el activo afecto a sus actividades, y de igual manera, se excluyó a las sociedades cooperativas por no ser contribuyentes del impuesto sobre la renta.

Ya con las reformas a la Ley, a partir del año de 1990, se aclaran, precisan justifican y subsanan algunas omisiones e imprecisiones, en el cuerpo de la Ley se dan

los elementos para calcular la base y, esta remite a la del impuesto sobre la renta solo para ciertos conceptos que no se utilizarán para obtener la base; con ello, se pretende que la Ley tenga naturaleza jurídica propia (*).

Dentro de los cambios que la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas sufre a partir de 1990, lo es su denominación, ya que se constituye simplemente como Ley del Impuesto al Activo, eliminándose ahora la referencia a las "empresas"; con esto, ya no sólo las personas físicas que realicen actividades empresariales y las sociedades mercantiles son sujetos del impuesto, sino que ahora también, en general lo son todas las personas morales que se ubiquen en los supuestos de causación previstos por la Ley.

Este cambio, se hizo en concordancia con la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que también a partir del año de 1990, su Título II, ya no se denomina "de las sociedades mercantiles", sino "de las personas morales", señalándose en el artículo 50. de la misma, que por estas debe entenderse comprendidas, entre otras, a las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen actividades empresariales, las instituciones de crédito y,

(*). - Pérez Chávez, Caspero Fol y Joel Sánchez Celaya, Análisis Teórico y Práctico, Ley del Impuesto al Activo 1991, Ed. Tax Editores Unidos, págs. VII a IX.

las sociedades y asociaciones civiles.

Con lo anterior, además de lograrse una mayor congruencia con la Ley del Impuesto sobre la Renta, se amplía el ámbito de aplicación de la Ley, ya que quedaron sujetos al pago del impuesto al activo gran parte de las sociedades y asociaciones civiles, puesto que en el año de 1989, lo estaban únicamente cuando realizaban actividades empresariales o rentaban algún bien, que otro contribuyente utilizara en actividades empresariales.

Tal y como se afirma, con las reformas que se dan para el año de 1991, se busca para la Ley del Impuesto al Activo una mayor autonomía, pero con todo y sus adecuaciones, persisten imprecisiones que dificultan su manejo y aplicación, entre ellas destaca lo relativo al acreditamiento, por la diversidad de resultados que se obtienen en la mecánica del mismo (*).

En el año de 1992, se dan nuevas adecuaciones a la Ley del Impuesto al Activo, que hasta el momento son las últimas, unas con vigencia a partir del 1o. de enero y otra

(*).-Pérez Chávez, Canero Fol y Joel Sánchez Celaya, Op. Cit., págs. 11, 1 y 15.

a partir del 21 de julio; sin embargo, ninguna de ellas tiende a darle claridad a las disposiciones contenidas en su artículo 9o., las cuales originan grandes problemas a los contribuyentes.

1. Los elementos del impuesto al activo.

El impuesto al activo, como crédito fiscal, para que tenga una eficaz aplicación, requiere cuando menos de los elementos previstos por el artículo 50. del Código Fiscal de la Federación, mismos que son: el sujeto, el objeto, la base y, la tasa o tarifa, "elementos que precisan al destinatario, lo que se grava, en función de qué y cuánto se le va a gravar" ().*

*En efecto, toda contribución para su validez constitucional requiere de esos cuatro elementos y, también, el que se refiere al momento de su pago; así fue resuelto por el Pleno (**):*

** 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 residán, 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 también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago,*

(*).-Pérez Chávez, Campero Fol y Joel Sánchez Celaya, Op. Cit., págs. XIV y XV.

(**).-Visible en "la interpretación constitucional ...", Op. Cit., pág. 1718.

estén consignados de manera expresa en la ley, para que así, no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones 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 reside."

Vols. 91 - 96, primera parte, p. 90, Amparo en revisión 5332/75, Blanca Meyerberg de González, 31 de agosto de 1976, unanimidad de 15 votos.

En la Ley del Impuesto al activo, estos elementos los encontramos inmersos en sus artículos 1o., 2o., 7o. y 8o.; así tenemos que los elementos que conforman la relación tributaria de este gravamen lo son:

A. LOS SUJETOS. En donde:

1. El sujeto activo únicamente lo es la Federación por tratarse de un impuesto federal y,

2. Los sujetos pasivos, quienes lo son:

a). Las personas morales residentes en México, por el activo que tengan, sin importar su ubicación.

b). *Las personas físicas residentes en México que realicen actividades empresariales, por el activo que tengan, sin importar su ubicación.*

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

d). *Las demás personas que otorguen a cualquiera de los sujetos pasivos anteriormente señalados, el uso o goce temporal de bienes y,*

e). *Los residentes en el extranjero, por los inventarios que mantengan en Territorio Nacional para ser transformados o que ya hubieren sido transformados por algún contribuyente de este impuesto.*

De lo anterior, se observa que los sujetos pasivos del impuesto lo podrán ser tanto las personas físicas como las personas morales, pero como la Ley del Impuesto al Activo no señala en forma expresa quienes se consideran personas morales, ni la misma indica la obligación de remitirse a la Ley del Impuesto sobre la Renta para encontrar la definición de persona moral, por ser el primer gravamen complementario del segundo, necesariamente se debe

acudir al artículo 50. de esta última, y ahí encontramos, como ya se comentó, que por persona moral se debe entender, entre otras, a las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito y, las sociedades y asociaciones civiles.

Ahora bien, no obstante que las instituciones de crédito encuadran perfectamente dentro de la definición de persona moral, las mismas no están obligadas al pago del impuesto al activo, ya que por disposición expresa del artículo 60. de la propia Ley, no son contribuyentes las empresas que componen el sistema financiero, como tampoco lo son, entre otros, los sujetos que no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta, salvo que otorguen el uso o goce temporal de bienes utilizados por contribuyentes sujetos al pago del impuesto al activo, sin comprender dentro de éstos, a las personas autorizadas para recibir donativos deducibles para efectos del impuesto sobre la renta.

Mucho se ha argumentado, que si bien es cierto que se justifica se exima de la obligación de contribuir con dicho impuesto, entre otras personas, a aquellas que no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta, también lo

es que no hay razón alguna, a la luz de la ley y de la igualdad tributaria, para que las empresas que componen el sistema financiero queden exentos, situación que de manera indudable es inconstitucional por violación al principio de equidad, contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Carta Magna.

Como ya se mencionó, en la exposición de motivos se dijo que a las instituciones de crédito se les excluía porque operan con ahorro y depósitos captados del público, y por tanto, difícilmente se podría medir con exactitud el activo neto afecto a sus actividades empresariales. En la sanción emitida por la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, se decidió excluir no sólo a las instituciones de crédito, sino que en general a la totalidad de las empresas que componen el sistema financiero.

Ahora bien, de acuerdo con lo dispuesto por la Ley del Impuesto al Activo en su artículo 14, se considera como sistema financiero el que la Ley del Impuesto sobre la Renta define o considera como tal, y ésta, en su artículo 7-B, fracción III, último párrafo, establece " ... se entenderá que el sistema financiero se compone de las instituciones de crédito, de seguros, de fianzas, de almacenes generales de depósito, arrendadoras financieras,

sociedades de ahorro y préstamo, uniones de crédito, empresas de factoraje financiero, casas de bolsa y casas de cambio, ... "

De la lectura de esto último, resulta evidente que no todas las empresas consideradas como componentes del sistema financiero, operan con ahorro y depósitos captados del público, como sucede, entre otras, con las casas de cambio cuyo principal objeto social es el de la compra y venta de divisas.

No obstante que es evidente la inconstitucionalidad de dicha disposición, mediante Tesis de Jurisprudencia 1/91, aprobada por el Tribunal en Pleno en sesión celebrada el 10 de enero de 1991 (), se sustentó que no se viola el principio de equidad tributaria, al resolver:*

ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. EL ARTICULO 4o., FRACCION I, DE LA LEY, QUE EXENTA A LAS EMPRESAS QUE COMPONEN EL SISTEMA FINANCIERO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.-Las empresas que integran el sistema financiero, identificadas por el artículo 7o. B, fracción III, párrafo cuarto, de la ley del Impuesto sobre la Renta, al que reza la ley del Impuesto al Activo de las Empresas, operan como agentes intermediarios de crédito y, como tales, poseen activos propios y ajenos provenientes, estos últimos, del ahorro y del depósito de terceros; por tanto, si tales empresas pagaran el impuesto al activo, se gravaría con el mismo tributo a dos o más contribuyentes por los mismos recursos, según

(*).-Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, enero de 1991, págs. 43 a 46.

figuraran como activos del ente financiero, del que obtiene un préstamo y del depositante, corriéndose el riesgo de incluir recursos de ahorradores, que ni siquiera son sujetos del gravamen. Además, como las actividades de estas empresas están sujetas a un estricto control financiero dado que su funcionamiento regular es de interés público, resulta innecesario el logro del fin extrafiscal de control a que se refiere la Exposición de Motivos de la ley. Lo anterior permite concluir que estas empresas reúnen características sui generis que las diferencian objetivamente de la generalidad de los causantes y justifican el trato desigual que implica la exención del pago del impuesto que establece el artículo 60., fracción I, de la ley reclamada.

B. EL OBJETO. En cuanto a éste, el maestro Flores Zavala (*), lo define como " la situación que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal ", y agrega, que el objeto " puede ser una cosa mueble o inmueble, un acto, un documento, una persona que en este caso será sujeto y objeto del impuesto, como sucede en los impuestos de capitación ", y que " Generalmente el objeto da nombre al impuesto, aunque el nombre no siempre permite deducir el objeto ".

Si se atiende a lo que dispone el párrafo primero del artículo 60. del Código Fiscal de la Federación, de que " Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales ...", se tiene que, efectivamente el objeto viene

(*).- Op. Cit., pág. 109.

siendo " una situación " y, si también se toma en cuenta, en qué consiste el activo según el artículo 2o. de la Ley, el objeto puede ser " una cosa mueble o inmueble, un acto o un documento ", por último, no hay duda en que el objeto le dió nombre al impuesto.

Así se tiene que el objeto del impuesto al activo, recae precisamente en el activo del contribuyente, el cual, según lo señala el artículo 2o. de la Ley, consiste en:

1. Los activos financieros, que de acuerdo con el artículo 4o. de la Ley son, entre otros, las inversiones en títulos de crédito, excepto acciones emitidas por personas morales residentes en México; las acciones emitidas por sociedades de inversión de renta fija; las cuentas y documentos por cobrar; los intereses devengados a favor, no cobrados y, según el artículo 13 del Reglamento de la propia Ley, en general las inversiones y depósitos en instituciones del sistema financiero.

2. Los activos fijos, los gastos y cargos diferidos, mismos que de conformidad con el artículo 14 de la Ley de la Materia, son los que la Ley del Impuesto sobre la Renta considera como tales, y ésta, en su artículo 42, define a los activos fijos como: " el conjunto de bienes tangibles

que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo"; a los gastos diferidos los define como: " los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan deducir costos de operación o mejorar la calidad o aceptación de un producto, por un período limitado, inferior a la duración de la actividad de la persona moral " y, a los cargos diferidos, los conceptúa como los que reúnan los requisitos señalados para los gastos diferidos, (activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan deducir costos de operación o mejorar la calidad o aceptación de un producto), " pero cuyo beneficio sea por un período ilimitado que dependerá de la duración de la actividad de la persona moral ".

3. Los terrenos y,

4. Los inventarios de materias primas, productos semiterminados o terminados.

C. LA BASE. Esta es el elemento que determina la carga impositiva del sujeto, según el valor del objeto, mismo que como ya se vió, éste último lo pueden constituir un bien o un derecho, un bien mueble o inmueble, un bien

tangible o intangible, pero que necesariamente puedan ser valorados en términos monetarios.

Al respecto, es acertada la afirmación de que la base es un elemento del impuesto del cual por ninguna razón se puede prescindir, ya que es un factor " determinante para hacer la fijación del monto del impuesto, será la fórmula para obtener del objeto, las cantidades y cifras que finalmente se conozcan para el impuesto a pagar ", y de que fue precisamente por ella, que la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas (como se denominaba en el año de 1989), fue impugnada en vía de amparo, toda vez que la misma no precisaba los elementos que fijan la base para determinar el monto del impuesto a pagar, sino que hacía una remisión a la Ley del Impuesto sobre la Renta o bien, su Reglamento complementaba esos elementos no fijados por la Ley (*).

En cuanto a ésto, y no obstante que como se mencionó al principio de este capítulo, que el día 31 de agosto de 1976, el Pleno resolvió en el Amparo en revisión No. 5332/75, por unanimidad de 15 votos, que los " ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS IMPUESTOS, DEBEN ESTAR CONSIGNADOS

(*).- Pérez Chavez, Campero Fol y Joel Sánchez Celaya, Op. Cit., págs. II y III.

EXPRESAMENTE EN LA LEY ", el mismo Pleno, también sustentó jurisprudencia el día 3 de octubre de 1990, que la remisión a la Ley del Impuesto sobre la Renta, no viola el principio de legalidad tributaria, al resolver en el Amparo en revisión No. 2865/89 (*), que:

" ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. LOS ARTICULOS 2o., FRACCIONES II Y III, 3o. Y 7o. FRACCION II, DE LA LEY NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA POR EFECTUAR REMISIONES A OTRAS LEYES.- Esta Suprema Corte de Justicia ha sustentado el criterio de que no existe ningún impedimento constitucional para que el legislador determine algunos elementos del tributo que establezca, remitiendo a los ya instituidos en otras leyes, porque, al hacerlo así, adopta o integra esos elementos, sin que por ello devenga la certeza y seguridad jurídica de los mismos, que es el fin perseguido por el principio de legalidad tributaria. Por tanto, la particularidad de que los artículos 2o., fracciones II y III, 3o. y 7o., fracción II, de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas remitan a disposiciones de otras leyes para integrar la base del tributo en sírito, no transgrede el principio de legalidad que establece el artículo 31, fracción IV, de la Constitución. "

D. LA TASA O TARIFA. El maestro Ernesto Flores Zavala (**), opina que las tarifas, " son las listas de unidades y de cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría ". En efecto, la tasa o tarifa es la unidad o cuota con la que atendiendo al valor

(*) . Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, noviembre de 1990, págs. 34 a 37.

(**) . Op. Cit., págs. 111 a 122.

de la base del objeto, se mide al sujeto pasivo para contribuir.

Flores Zavala, dice que las cuotas de los impuestos pueden ser de varias clases, entre las que menciona, están la proporcional y la progresiva.

En cuanto a la cuota proporcional, señala que existe cuando se estipula un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base.

Este tipo de cuota, o lo que es lo mismo, tasa o tarifa única, se encuentra establecida precisamente en la Ley del impuesto al Activo, ya que ésta, en su artículo 2o., dispone que el impuesto se determinará aplicando al valor del activo en el ejercicio, la tasa del 2%; de igual manera, la cuota proporcional se encuentra prevista en otras leyes impositivas, como por ejemplo, en la del Impuesto sobre la Renta, que en su Título II establece la tasa o tarifa única del 35%.

En lo que respecta a la cuota progresiva, dice que puede ser de dos clases: la directa y la indirecta; siendo la cuota progresiva directa, aquella en la que la proporción, o sea el tanto por ciento, se incrementa en la

medida que aumenta el valor de la base (tal y como ocurre entre otras, con la tarifa del artículo 141 de la Ley del Impuesto sobre la Renta). La cuota progresiva indirecta, indica que se da, cuando la cuota es proporcional (es decir, existe una tasa o por ciento fijo), incrementándose sólo la porción gravable, como sucede con una exención basada en una escala, en la que de acuerdo a ciertos niveles, una parte queda excluida y el diferencial sujeto a una cuota proporcional, de modo que la progresión no está propiamente en la cuota, sino en la parte que está sujeta al gravamen.

Concluye diciendo que el establecimiento de los impuestos progresivos es correcto, siempre que la naturaleza del gravamen lo permita, ya que sólo lo pueden ser los impuestos directos personales, como la renta, las sucesiones y las donaciones y, que los impuestos al consumo no se prestan a la progresividad.

El Dr. Gabriel Franco (), señala que el reparto de la carga fiscal presupone que cada uno de los contribuyentes sean tratados con equidad, lo que no se consigue gravando a todos con la misma cuota, sino que ésta ha de ser establecida en base a un cierto criterio, por lo*

()*. Principios de Hacienda Pública, Ed. Bibliografica Argentina, Buenos Aires 1957, págs. 231 a 240.

que se ha planteado el problema de saber cómo se alcanza de una mejor manera la uniformidad.

Expresa que unos se inclinan hacia el impuesto proporcional y otros hacia el progresivo, pero que el primero ataca los valores sujetos a gravamen con una fracción constante y, que el segundo, hace subir la cuota con mayor rapidez, a medida que aumenta el valor de la base imponible.

Dice, que los que están a favor del impuesto proporcional, argumentan que la igualdad ante la Ley exige la misma medida para todos y ésta sólo es posible proporcionando la carga a la capacidad y, que una escala progresiva puede traer consigo el peligro de absorber la base, si no se interrumpe la progresión, además de la incongruencia de volver a emplear la cuota proporcional cuando se rebase cierto límite.

En efecto, tal y como lo afirma, los impuestos progresivos a partir de cierto límite, tienden a volverse proporcionales, como ocurre entre otras, con la tarifa del artículo 141 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que hasta cierto monto es progresiva y, en adelante, se

convierte en proporcional al establecer una cuota o tarifa única del 35%, independientemente del valor de la base.

Gabriel Franco, señala también, que no todos los partidarios de los impuestos proporcionales rechazan los progresivos, puesto que algunos admiten el sistema progresivo como instrumento para rectificar el exceso de gravamen que acarrear ciertos impuestos para ciertas categorías de contribuyentes, como por ejemplo, los impuestos de consumos necesarios que gravan a los pobres en forma inversamente proporcional, y por tanto, es justo que se restablezca el equilibrio por medio de la progresión.

Que quienes apoyan el sistema progresivo, consideran desde una base política-social, que el impuesto es un instrumento hábil para corregir las desigualdades sociales y promover la distribución de la riqueza, pero que cualquiera que sea la consideración teórica en que se apoye el sistema proporcional, de hecho, éste se encuentra incorporado al régimen tributario de todos los países.

Como ya se vió, en México las leyes impositivas adoptan ya sea el sistema proporcional o progresivo, o bién, ambos sistemas.

El establecimiento de la tasa proporcional, única o fija del 2%, en el artículo 2o. de la entonces Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, fue otra de las causas por las que se promovió el amparo contra la Ley, ya que se argumentó, que con la tasa fija no se respetaba el principio de proporcionalidad contemplado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución, puesto que todo gravamen debe determinarse conforme a la capacidad económica del contribuyente, de tal manera que quien obtenga ingresos más elevados, tribute de una forma superior a los de medianos o reducidos recursos, sin embargo, a través de Tesis de Jurisprudencia 20/90 del Tribunal en Pleno (), se sostuvo lo contrario, al decir:*

ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. EL ARTICULO 2o. DE LA LEY QUE ESTABLECE LA TASA FIJA DEL 2% NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.-El artículo 2o. de la ley que establece dicho tributo, publicada en el Diario Oficial de la Federación de treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y ocho, que determina la tasa fija del dos por ciento para el cálculo del monto del impuesto al activo de las empresas cumple con el requisito de proporcionalidad tributaria, toda vez que la capacidad contributiva de los causantes está en relación directa con sus activos. Al establecer este tributo, el legislador no tomó en cuenta la capacidad contributiva total, como acontece en el impuesto sobre la renta, sino el limitado objeto consistente en los activos del contribuyente, en mérito de lo cual, la fijación de una tasa única no viola el principio de proporcionalidad, ya que cada sujeto tributará en proporción directa a su propia capacidad.

(*) . Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, noviembre de 1990, págs. 32 a 34.

2. La relación del impuesto al activo con el impuesto sobre la renta.

El impuesto al activo guarda una íntima relación con el impuesto sobre la renta, y ésta va desde la definición de algunos conceptos, pasando por épocas de pago, hasta con la existencia de la obligación de contribuir o no con el impuesto al activo, y por tanto, no puede concebirse la existencia de éste sin la del otro.

Así es, existen ciertos conceptos que la Ley del Impuesto al Activo utiliza pero que no define, por lo que hace una remisión ya sea expresa o tácita a la Ley del Impuesto sobre la Renta; así también, las fechas de la obligación de efectuar los pagos provisionales o del ejercicio, son coincidentes para ambos impuestos y, de igual manera, no se estará sujeto al primer gravamen si no se es sujeto del segundo.

Lo anterior se debe fundamentalmente a que desde su iniciativa, el impuesto al activo se concibió como un impuesto federal complementario del impuesto sobre la renta, o como un impuesto mínimo, características que no ha

dejado de tener aún y con las reformas que ha sufrido la Ley respectiva, desde su promulgación hasta la fecha.

Como ya se indicó, en la Iniciativa de Ley que envió el Ejecutivo Federal, se propuso el establecimiento del impuesto al activo neto de las empresas, el cual tenía la característica de ser complementario del impuesto sobre la renta.

En ella se dijo, que las empresas de grupo que efectuaran la consolidación de sus resultados fiscales en materia del impuesto sobre la renta, también estarían obligadas a consolidar el impuesto al activo neto de las empresas.

Que la contribución propuesta, no implicaría una carga administrativa adicional para los contribuyentes, toda vez que los elementos necesarios para determinar la base, se obtienen básicamente del cálculo del impuesto sobre la renta y, que por ello, se excluía a quienes estuvieran sujetos a bases especiales de tributación o al régimen de contribuyentes menores para efectos del impuesto sobre la renta, puesto que si están en dichos regímenes, es porque no tienen la capacidad administrativa suficiente.

En la Iniciativa de Ley, se concluye diciendo que al coincidir los elementos para la determinación de la base del nuevo impuesto, con los del impuesto sobre la renta, resulta " innecesario repetir conceptos y procedimientos precisados y analizados ampliamente en la Ley del Impuesto sobre la Renta, razón por la cual se hace una remisión expresa a los mismos ".

En el dictamen emitido por la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, se señaló que con la incorporación del impuesto al activo de las empresas, como complementario del impuesto sobre la renta " las sociedades mercantiles tendrán que pagar un monto mínimo ya que el impuesto sobre la renta será acreditable contra este impuesto ".

Esa Comisión, como también ya se dijo, consideró necesario realizar algunas modificaciones; fue así como se modificó el nombre del impuesto, y de igual manera, la forma de acreditamiento, ya que se señaló, en la mecánica de operación de un impuesto mínimo, resulta más conveniente acreditar éste contra el impuesto sobre la renta; con ello, también se modificó la época de los pagos provisionales, con el fin de que coincidieran con los del impuesto sobre la renta.

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

Dentro las principales reformas a la Ley vigentes a partir del año de 1990, se encuentra precisamente la mecánica del acreditamiento; a partir de este año, lo que se acredita es el impuesto sobre la renta y no el impuesto al activo, tal y como se contempló en la Iniciativa de Ley que envió el Ejecutivo Federal.

Lo anterior se debió, principalmente, a los problemas que se enfrentaron las subsidiarias de empresas extranjeras residentes en el país, pero sobre todo, las subsidiarias de empresas domiciliadas en los Estados Unidos de Norteamérica.

Esos problemas se dieron por la forma en que se presentaban en el tiempo los impuestos al activo de las empresas y sobre la renta, ya que en el año de 1989, lo que se pagaba en primer lugar era el impuesto al activo de las empresas, el cual, por ser acreditable contra el impuesto sobre la renta, daba por resultado que por este último sólo se pagara la diferencia entre el causado en el mismo y el causado por concepto del impuesto al activo de las empresas, o bien, si ése era menor, que no se cubriera cantidad alguna.

Derivado de lo anterior, el fisco norteamericano resolvió que lo que en su país estaba permitido acreditar contra el impuesto sobre la renta, era precisamente el impuesto sobre la renta que se hubiera pagado efectivamente en países extranjeros, es decir, que lo que se había dejado de pagar en concepto del impuesto sobre la renta en México con motivo del acreditamiento del impuesto al activo de las empresas, no era susceptible de acreditarse en ese país.

Esta situación representaba un verdadero obstáculo para promover el ingreso de nueva inversión extranjera a nuestro País, y ello inquietó enormemente al gobierno, pero más que éso, lo que le preocupaba, era lograr la permanencia de la inversión ya existente, por lo tanto, era obligatorio el cambio.

Ahora, bajo esa mecánica, lo que se paga primero es el impuesto sobre la renta y éste se acredita contra el impuesto al activo, con ello, la casa matriz en el extranjero de la subsidiaria establecida en México, ya está en aptitud de acreditar contra el impuesto sobre la renta que se cause en ese país, el impuesto sobre la renta pagado en México, toda vez que ahora sí constituye un impuesto efectivamente pagado.

Con las reformas que se dan posteriormente a la Ley del Impuesto al Activo, y a pesar de que las mismas pretenden otorgarle una mayor autonomía a la Ley, la relación con el impuesto sobre la renta no deja de existir, sino que por el contrario, ésta se reafirma, ya que como se señala en la exposición de motivos de las reformas que se dieron para el año de 1991, con ellas se pretende " establecer un régimen totalmente simétrico entre este impuesto y el impuesto sobre la renta ".

III. El artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo.

Si se concibe al impuesto al activo, como complementario del impuesto sobre la renta o como impuesto mínimo, sin lugar a dudas que es el artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo, uno de los que mayor importancia tienen, pero también, el que por su vaguedad e imprecisión, resulta más complejo y deja mayores dudas en lo que respecta a su debida interpretación.

Esto se debe a que las distintas disposiciones que contempla el referido artículo, tal y como se encuentran plasmadas, resultan ser expresiones vagas y carentes de precisión, además de que de un párrafo a otro, se observa una total incongruencia, lo que impide una adecuada aplicación, puesto que se pueden obtener múltiples resultados que en su mayoría caen en lo absurdo, o bien, que le den un carácter inconstitucional al referido artículo.

Esto ha provocado que entre los sujetos obligados al pago del impuesto al activo, se haya creado un ambiente de desconcierto, inseguridad y desconfianza, a tal grado que algunos de ellos apliquen el referido artículo dándole una

interpretación estricta o literal. otros en una forma armónica siguiendo la filosofía de un impuesto mínimo o complementario, pero también, los hay quienes sin darle importancia a lo que dispone, le dan la aplicación que a su criterio es la correcta, o bien, la que piensan que no les ocasiona un grave perjuicio.

Sin embargo, lo más grave de todo, es que en las propias autoridades fiscales también existe desconcierto e inseguridad respecto de la debida aplicación de esas disposiciones, a tal grado que en las distintas dependencias que en determinado momento se ven involucradas en el cumplimiento de la Ley del Impuesto al Activo, toman diversos criterios y, en consecuencia, en muchas ocasiones aplican las disposiciones a su arbitrio dejando casi en un total estado de indefensión a los contribuyentes.

La vaguedad, imprecisión e incongruencia, se encuentran en el primero, segundo, tercero, cuarto, quinto y séptimo párrafos del citado artículo, ya que analizando cada uno de ellos y luego en su conjunto, se llega a la conclusión de que si se interpreta de una forma estricta o literal, tal y como lo dispone el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, se llega a resultados no deseados por el legislador, y además, en muchos casos se cae en lo

absurdo o es imposible su aplicación; ahora bien, si la interpretación se hace de una forma armónica, tomando en consideración lo señalado en la exposición de motivos, de que se trata de un impuesto complementario y que no dará lugar a un incremento en la carga impositiva de los contribuyentes que paguen el impuesto sobre la renta, cuando menos en una cantidad igual al que se cause por concepto del impuesto al activo, resulta que algunas de las disposiciones previstas resultan de igual manera absurdas y, que por lo tanto, están de más y no hay razón alguna para su existencia.

En efecto, el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, señala que " Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa. " Consecuentemente, de acuerdo con este precepto, sólo hay lugar a la interpretación estricta o literal, sin que exista la posibilidad de aplicar cualquier otro método.

En relación con lo anterior, se coincide con lo que afirma el Lic. Emilio Margáin Manatou, en el sentido de que

la interpretación estricta o literal tiene la virtud de destacar lagunas o defectos de los términos empleados en la ley, y además, en que " Las normas de la ley tributaria deben interpretarse en forma armónica y no aisladamente, con el objeto de dar a la ley una unidad conceptual entre su finalidad y su aplicación " (*).

Antes de profundizar en el estudio de los párrafos segundo, quinto y séptimo, objeto primordial del presente trabajo, así como de los párrafos primero, tercero y cuarto, por estar íntimamente ligados con los primeramente indicados, a fin de tener cuando menos una idea general de lo previsto en el artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo, en forma breve se indicará lo que en él se preceptúa; así tenemos que se establece en el párrafo:

PRIMERO: El impuesto al activo por pagar, será el que resulte después de efectuado el acreditamiento del impuesto sobre la renta y, que el monto acreditable es el que haya correspondido conforme a la Ley de éste.

SEGUNDO: Se tendrá derecho a la devolución actualizada del impuesto al activo pagado en alguno de los

(*). - Op. Cit., págs. 149 a 157.

cinco ejercicios anteriores, hasta por el monto en que el impuesto sobre la renta exceda al impuesto al activo del mismo ejercicio.

TERCERO: El impuesto acreditable es el impuesto sobre la renta efectivamente pagado.

CUARTO: La actualización del impuesto al activo por devolver, se hará por el período comprendido desde el sexto mes del ejercicio en que se pagó, hasta el sexto mes del ejercicio en que el impuesto sobre la renta excedió al impuesto al activo.

QUINTO: No se tendrá derecho a obtener la devolución del impuesto sobre la renta pagado en exceso, y su importe se considerará como pago del impuesto al activo cuando:

I. En el mismo ejercicio el impuesto al activo sea igual o superior al impuesto sobre la renta.

II. Su acreditamiento dé lugar a la devolución del impuesto al activo pagado en alguno de los cinco ejercicios anteriores.

SEXTO: *Se pierde el derecho al acreditamiento, si éste no se efectúa en su oportunidad.*

SEPTIMO: *El impuesto sobre la renta enterado en algún pago provisional, se puede acreditar contra el pago provisional del impuesto al activo; su excedente contra los siguientes, e incluso contra el impuesto del ejercicio.*

OCTAVO: *Las personas morales cuyo activo consista en acciones emitidas por sociedades residentes en el extranjero, podrán acreditar el impuesto sobre la renta que dichas sociedades hayan pagado en el extranjero, en los términos previstos por el segundo párrafo del artículo 60. de la Ley del Impuesto sobre la Renta.*

NOVENO: *El acreditamiento y la devolución son derechos personales e intransmisibles, sólo susceptibles de división en el caso de escisión de sociedades.*

**A. La devolución actualizada del impuesto al activo
pagado en ejercicios anteriores.**

Como antes ya se señaló, la mecánica del acreditamiento generó grandes problemas a las empresas extranjeras, principalmente a las norteamericanas, y por ello, a partir del año de 1990, en la Ley del Impuesto al Activo se establece que el impuesto sobre la renta será el que se acredite contra el impuesto al activo; junto con el nuevo procedimiento, se previó la posibilidad de obtener la devolución actualizada del impuesto al activo que se hubiera pagado en los tres ejercicios anteriores a aquél en que el impuesto sobre la renta excediera al impuesto al activo, pero sin que la devolución fuera superior a dicho excedente.

Con la nueva mecánica de acreditamiento, era evidente que los contribuyentes que en el año de 1989 pagaron impuesto al activo, y que tenían un excedente por acreditar, a partir de 1990, ya no estarían en posibilidad de efectuar el acreditamiento en los tres ejercicios siguientes, tal y como lo establecía la Ley en ése año. Por tal motivo y con el propósito de hacer extensivo el nuevo procedimiento para el año de 1989, mediante disposición de

vigencia anual, para el año de 1990, contenida en el artículo DECIMO CUARTO, fracción I, de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales y que Adiciona a la Ley General de Sociedades Mercantiles, se estableció que para tener derecho a la devolución en ejercicios posteriores, del impuesto al activo pagado en el año de 1989, los contribuyentes en lugar de efectuar el acreditamiento conforme a las disposiciones vigentes en ese año, debían de hacerlo en los términos previstos por la Ley en vigor a partir de 1990.

Quizá debido a que algunos contribuyentes cerraron su ejercicio y presentaron su declaración antes de la promulgación y publicación de esa Ley, y también a que posiblemente se pensó que hubo quienes no alcanzaron a comprender la intención y consecuencias de lo establecido en su artículo DECIMO CUARTO, a través de la regla 106 de la Resolución que Establece Reglas Generales y otras Disposiciones de Carácter Fiscal para el año de 1990, publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 26 de febrero del mismo año, el Ejecutivo dispuso que la opción prevista por el citado artículo, podrían ejercerla todos los contribuyentes, aún y cuando no tuvieran impuesto al activo por devolver, estableciendo que quienes ya

hubieran presentado la declaración de su ejercicio, podrían presentar una declaración complementaria para ejercitar dicha opción.

Con ello quedó a elección del contribuyente aplicar una u otra mecánica de acreditamiento, pero para el caso de que tuviera un excedente acreditable en el año de 1989, para tener derecho a la devolución actualizada del mismo, era imperativo que utilizara el procedimiento vigente a partir del año de 1990.

A través de la regla 107 de la Resolución antes mencionada, se previó otra alternativa más; en ella se estableció que los contribuyentes en lugar de aplicar lo señalado por el artículo DECIMO CUARTO o por la regla 106 antes indicados, el excedente acreditable del año de 1989, se podría acreditar contra los pagos provisionales del impuesto sobre la renta que debían efectuarse en el año de 1990, en cuyo caso, el impuesto así cubierto, se tendría como efectivamente pagado, pero que dicho acreditamiento en ningún caso daría lugar a devolución, ni como impuesto al activo ni como impuesto sobre la renta.

En consecuencia, si el contribuyente elegía esta opción, en caso de que aún tuviera un excedente por

acreditar, ya no tendría posibilidad de efectuar su acreditamiento en ejercicios posteriores, ni podría obtener su devolución, como tampoco, hasta por el importe así acreditado, tendría derecho a obtener en devolución el impuesto sobre la renta que en la declaración del ejercicio determinara a su favor.

Actualmente, la Ley del Impuesto al Activo, en su artículo 9o., segundo párrafo, textualmente dispone:

" Cuando en el ejercicio se determine impuesto sobre la renta por acreditar en una cantidad que exceda al impuesto al activo del ejercicio, los contribuyentes podrán solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran pagado en el impuesto al activo, en alguno de los cinco ejercicios inmediatos anteriores, siempre que dichas cantidades no se hubieran devuelto con anterioridad. La devolución a que se refiere este párrafo, en ningún caso podrá ser mayor a la diferencia entre ambos impuestos. "

Por otra parte, el citado artículo en su párrafo cuarto, establece:

" El impuesto al activo efectivamente pagado en alguno de los cinco ejercicios inmediatos anteriores a que

se refiere el segundo párrafo de este artículo, se actualizará por el período comprendido desde el sexto mes del ejercicio en que se pagó, hasta el sexto mes del ejercicio en el cual el impuesto sobre la renta exceda al impuesto al activo. "

De una interpretación estricta a los párrafos segundo y cuarto antes transcritos, tenemos que:

1o. Si en un mismo ejercicio el impuesto sobre la renta es superior al impuesto al activo, solo hasta por el excedente, se tendrá derecho a obtener la devolución.

2o. La devolución procederá sólo respecto del impuesto al activo que se hubiera pagado en alguno de los cinco ejercicios anteriores.

3o. La actualización, se efectuará únicamente por el período que transcurrió del sexto mes del ejercicio en que se pagó, al sexto mes del ejercicio en que el impuesto sobre la renta fue superior.

Con lo antes señalado, es indudable que esas disposiciones no son concordantes con la intención plasmada en la exposición de motivos, que propuso el establecimiento

de la Ley, o bien, sus reformas.

En efecto, las referidas normas, ya sea por su vaguedad o imprecisión, no hacen sino incumplir con el propósito del legislador en cuanto a que el impuesto al activo, por ser complementario del impuesto sobre la renta, no implicaría un incremento en la carga impositiva de los contribuyentes que pagaran por este concepto, cuando menos una cantidad igual a la que se causara por aquél.

La afirmación anterior se basa en lo siguiente:

PRIMERO. Al tenerse derecho a la devolución, sólo hasta el monto que exceda el impuesto sobre la renta del impuesto al activo, en ciertos casos, si se estaría incrementando la carga impositiva de los contribuyentes, ya que en ese monto se encuentra incluido el efecto de la actualización, la cual no es mas que el reconocimiento a la pérdida del poder adquisitivo de la moneda, con motivo de la variación de precios provocada por la inflación.

Ahora bien, no obstante que de acuerdo con el artículo 20. de la Ley, el impuesto al activo se determina por ejercicios, si se atiende al hecho de que podrá obtenerse la devolución del que se haya pagado hasta en un

quinto ejercicio inmediato anterior, se concluye que el enterado en cualquier ejercicio tiene el carácter de provisional, el cual se convertirá en definitivo hasta el sexto ejercicio siguiente, en el supuesto de que en este último o en los cuatro anteriores, no sea superior el impuesto sobre la renta; por ello, la consecuencia lógica es que, cuando menos, se repare el perjuicio financiero que se hubiera ocasionado a los contribuyentes con motivo del pago de un impuesto que en definitiva no se causó.

Por lo antes expuesto, se debe entender que la limitante de la devolución señalada en la parte final del segundo párrafo de que se trata, se refiere exclusivamente al impuesto pagado, sin que la misma comprenda el efecto de la actualización.

SEGUNDO. Con la expresión " ... en alguno de los cinco ejercicios inmediatos anteriores, ... " usada en los párrafos segundo y cuarto, se hace nugatorio el derecho a obtener la devolución del impuesto al activo pagado en cuatro de los cinco ejercicios inmediatos anteriores, limitando ese derecho sólo a uno de ellos, toda vez que el vocablo "alguno", denota precisamente restricción, aplica limitada e indeterminadamente a una persona, animal o cosa, con respecto de un determinado grupo o número.

Lo señalado, hace patente la inconstitucionalidad de esa norma, y además, se confirma que no se logró revelar la verdadera intención del legislador. En efecto, de acuerdo con la exposición de motivos de la Ley que a partir del año de 1990, reformó a la del Impuesto al Activo de las Empresas, se podría solicitar la devolución del impuesto que por concepto del impuesto al activo, se hubiera pagado en los tres ejercicios inmediatos anteriores, en caso de que en el ejercicio, se determinara impuesto sobre la renta por acreditar superior al impuesto al activo del ejercicio.

Esto último, vino a confirmarse con la exposición de motivos de la Ley que a partir del año de 1991, reformó a la del Impuesto al Activo, ya que en forma expresa se señaló: " Asimismo en el caso de que en el ejercicio se determine impuesto sobre la renta por acreditar en una cantidad superior al impuesto al activo del ejercicio, se amplía de tres a cinco el número de ejercicios inmediatos anteriores en los que se hubiera pagado impuesto al activo, respecto de los cuales se podrá solicitar la devolución del remanente, de acuerdo con el artículo 9o. de la Ley. "

Como ejemplo de las repercusiones que trae el uso de la palabra " alguno ", tenemos el caso de la resolución que la entonces Administración Fiscal Federal del Norte del

Distrito Federal, emitió a través del oficio 102-A-12-D-I-a-22996 fechado el 17 de julio de 1992, en la que resolvió negar a la sociedad Colgate Palmolive, S.A. de C.V., la devolución del impuesto al activo pagado en el ejercicio de 1990, argumentando que el artículo 9o., segundo párrafo, de la Ley del Impuesto al Activo, sólo permite la devolución de las cantidades actualizadas que los contribuyentes hubieran pagado en alguno de los cinco ejercicios inmediatos anteriores y, que al haber ejercitado ese derecho respecto del que se pagó en el año de 1989, resultaba improcedente la solicitud correspondiente a 1990.

Ante esta negativa, la sociedad mencionada decidió acudir ante la también extinta Dirección General Técnica de Ingresos, a solicitar se reconsiderara la citada resolución y, en consecuencia, se autorizara la devolución del impuesto al activo que pagó en el ejercicio de 1990.

Como respuesta a la petición anterior, la citada Dependencia, mediante oficio 396-I-A-2-(90)-20638 de 29 de septiembre de 1992, reconsideró la negativa hecha por la Administración Fiscal y, autorizó la devolución solicitada por la contribuyente; entre otros razonamientos vertidos en este oficio, para tomar esa decisión, están los siguientes:

" Es oportuno considerar que resulta acertado el argumento que señala la solicitante en el sentido de que el impuesto al activo es complementario al impuesto sobre la renta, y que cuando se establecen mecánicas de acreditamiento entre uno y otro, definitivamente se persigue que los contribuyentes no vean incrementada su carga impositiva, y si bien es cierto que la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas ha sido reformada en los años subsecuentes a su promulgación, ello no quiere decir que haya perdido aplicatoriedad la idea originalmente señalada en la Exposición de motivos de la Ley en comento.

Por otra parte, es procedente señalar que efectivamente en el segundo párrafo del artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo se contempla la posibilidad de que pudieren existir uno o más ejercicios en los que resultare procedente la devolución por dicho concepto, no obstante que en dicho párrafo se haya incluido la palabra "alguno", toda vez que el espíritu del legislador no varía de su sentido original al ser esta Disposición enunciativa mas no limitativa. "

Como se podrá observar de lo anterior, el vocablo "alguno", hizo a una dependencia resolver en el sentido que ella interpretó era lo correcto, sin embargo otra, que sin facultad alguna que le otorgue expresamente el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda, entonces vigente, resolvió en favor del contribuyente, apoyada en el verdadero espíritu del legislador, en lo que se pretendió manifestar en la norma, y quizá también, en el dicho de que por ser una autoridad normativa, " puede lo menos, cuando puede lo más ", es decir, que si dentro de sus facultades está el de emitir la normatividad respecto del sentido que se le debe dar administrativamente a cada disposición de Ley, está facultada para resolver los conflictos que se generen en virtud de una resolución emitida por otra autoridad de menor jerarquía.

Esta posición, en la gran mayoría de los casos, sería de gran ayuda al contribuyente para resolver a un nivel administrativo superior, las desavenencias que surgieran con una autoridad jerárquicamente inferior, ya que ésto le traería un importante ahorro de tiempo y dinero, que de otra manera tendría que invertir en un recurso de revocación o juicio de nulidad; sin embargo, éso no siempre será posible, ya que en primer lugar, esas autoridades incrementarían su carga de trabajo, y les

obligaría a un crecimiento desorbitado y, además, ya no tendrían razón de existir los recursos o juicios administrativos, como también, las autoridades y tribunales competentes de la resolución de éstos.

TERCERO. En lo que toca a la actualización del impuesto al activo sujeto a devolución, se observa que de igual manera, implica un incremento en la carga impositiva de los contribuyentes, toda vez que al efectuarse tomando en cuenta únicamente el periodo transcurrido del sexto mes del ejercicio en que se pagó, al sexto mes del ejercicio en que el impuesto sobre la renta fué superior, sólo en parte se está reconociendo la pérdida del valor adquisitivo de la moneda, dado que la fecha en que se obtendrá la devolución es incierta.

Ahora bien, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 10. dispone: " Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto. "

De lo anterior, se concluye que las disposiciones del Código Fiscal de la Federación, serán aplicables en todo aquello en que la ley sea omisa, y en este sentido, la

Ley del Impuesto al Activo, en ninguno de sus artículos señala entre otros, la forma en que podrá obtenerse la devolución; el tiempo y la forma en que la autoridad deberá otorgarla; la consecuencia de que ésta no lo haga oportunamente, así como tampoco, los elementos que deberán de tomarse en cuenta para llevar a cabo la actualización; por consiguiente, si el Código Fiscal de la Federación, sí contempla lo antes mencionado, entonces el mismo será aplicable supletoriamente.

Al respecto, el citado Código Fiscal, en su artículo 22, entre otras, dispone que la devolución debiera efectuarse dentro del plazo de tres meses siguientes a la fecha en que fue solicitada ante la autoridad competente, debiendo de pagarse actualizada en los términos del artículo 17-A del propio Código, desde el mes en que se presentó la declaración hasta aquél en que la devolución se efectúe y, que de no llevarse a cabo dentro del citado plazo, deberán pagarse intereses sobre la cantidad actualizada.

En lo que respecta al artículo 17-A indicado, el mismo establece que el monto de las devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios, aplicándose

el factor de actualización que se obtenga de dividir el índice nacional de precios al consumidor del mes anterior al más reciente del período, entre el citado índice del mes anterior al más antiguo de dicho período, disponiendo también, que las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización, o sea, que aplicado esto último al tema que se está tratando, la devolución del monto del impuesto pagado junto con su actualización, constituyen un impuesto pagado en ejercicios anteriores, sujeto a devolución.

Así, se tiene que en principio, para efectos de llevar a cabo la actualización prevista por el artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo, tal y como lo previene el artículo 17-A del Código aludido, se deberá tomar en cuenta el índice nacional de precios al consumidor del quinto mes del ejercicio en que se pagó el impuesto al activo, así como el del quinto mes del ejercicio en el cual el impuesto sobre la renta excedió al impuesto al activo.

Ahora bien, en vista de que el derecho a la devolución, se adquiere al momento en que se determina que en el ejercicio el impuesto sobre la renta es superior al impuesto al activo, ésto es, al momento de presentar la declaración, y que el artículo 22 del Código Fiscal de la

Federación dispone que la devolución deberá pagarse actualizada, desde el mes en que se presentó la declaración hasta aquél en que la devolución se efectúe, es indudable que una vez que se haya determinado el importe a devolver junto con su actualización, en los términos del artículo 9o. de la Ley en comento, sobre el monto total, que según el artículo 17-A mencionado constituye un impuesto pagado en ejercicios anteriores sujeto a devolución, las autoridades fiscales están obligadas a efectuar una nueva actualización, pero ahora, el período por el que se llevará a cabo, será el comprendido del mes anterior a aquél en que se presentó la declaración del ejercicio en el que el impuesto sobre la renta fue superior al impuesto al activo, hasta el mes anterior a aquél en que se pague la devolución.

Sin embargo, no obstante de las consideraciones anteriores, y en contra de la opinión personal de algunos funcionarios, es posición oficial de las autoridades fiscales, bajo el argumento de que la Ley específica establece el período por el que ha de llevarse a cabo la actualización del impuesto al activo pagado en ejercicios anteriores, sujeto a devolución, que la misma sólo se debe llevar a cabo aplicando las disposiciones contenidas en el artículo 9o. de la Ley, desechando de plano, la aplicación

supletoria de los artículos 17-A y 22 del Código Fiscal; tal afirmación se basa en la resolución que la entonces Dirección General Técnica de Ingresos, emitió a través del oficio 396-I-A-2-(90)-20638 del 29 de septiembre de 1992, antes comentado, ya que la devolución autorizada a la sociedad Colgate Palmolive, S.A. de C.V., incluyó sólo la actualización prevista por el artículo 9o. de la Ley y, en dicho oficio, únicamente se citó a este artículo como fundamento para la resolución, sin hacer ninguna referencia a los artículos 17-A y 22 del Código Fiscal, como lo ha hecho costumbre en otro tipo de devoluciones.

Ese oficio, en sus párrafos antepenúltimo y penúltimo, textualmente dice:

" Consecuentemente, agradeceré a usted tenga a bien ordenar se devuelva a COLGATE PALMOLIVE, S.A. DE C.V., la cantidad de ..., ya actualizada según índice nacional de precios al consumidor de los meses de junio de 1991 y junio de 1990, tomando como base la cantidad de ..., misma que pagó por concepto del impuesto al activo en el ejercicio de 1990.

La presente autorización se emite a petición de la interesada, con apoyo en lo dispuesto por la

fracción I del Artículo 66 del Reglamento Interior de esta Secretaría y con fundamento en lo previsto por el artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo. "

B. La improcedencia de la devolución del impuesto sobre la renta pagado en exceso.

Antes ya se dijo que al tratar de dar una aplicación adecuada a las disposiciones contenidas en el artículo 90. de la Ley del Impuesto al Activo, por su imprecisión o su vaguedad, se obtienen múltiples resultados que pueden darle un carácter inconstitucional, o bien, que no se obtenga resultado alguno, por ser disposiciones vagas, que están de más.

Tal es el caso del quinto párrafo del citado artículo, el cual, sin lugar a dudas, es el que en mayor grado, ha creado un ambiente de desconcierto, inseguridad y desconfianza en los contribuyentes, e incluso, gran parte del propio personal de las dependencias hacendarias, aún no comprende su alcance y aplicación.

Ese quinto párrafo, en dos fracciones, prevé dos supuestos en los que el contribuyente no podrá obtener la devolución del impuesto que haya pagado en exceso en el impuesto sobre la renta.

Para una fácil comprensión, esos dos supuestos se analizarán por separado; así se tiene que la fracción I, del quinto párrafo del artículo 9o, de la Ley del Impuesto al Activo, textualmente dispone:

" Los contribuyentes de esta Ley no podrán solicitar la devolución del impuesto sobre la renta pagado en exceso en los siguientes casos:

I. Cuando en el mismo ejercicio, el impuesto establecido en esta Ley sea igual o superior a dicho impuesto. En este caso, el impuesto sobre la renta pagado por el que se podría solicitar la devolución por resultar en exceso, se considerará como pago del impuesto al activo del mismo ejercicio. "

Desglosando el contenido de esa fracción, en la parte inicial se observan dos expresiones que dan la clave para llegar a su contenido y alcance, y son precisamente las que se refieren al " impuesto establecido en esta Ley " y " a dicho impuesto ".

" El impuesto establecido en esta Ley ", no es sino el 2% del valor del activo en el ejercicio, tal y como lo

dispone el primer párrafo del artículo 20. de la Ley del Impuesto al Activo, mismo que preceptúa:

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

En cuanto a la expresión " a dicho impuesto ", no hay duda en que se refiere al impuesto sobre la renta pagado en exceso, puesto que dicha fracción claramente señala: " Los contribuyentes de esta Ley no podrán solicitar la devolución del impuesto sobre la renta pagado en exceso ... "

Así, dándole una interpretación estricta o literal, gramaticalmente hablando y, tomando en cuenta los anteriores razonamientos, se tiene que la fracción I, dispone que cuando en el mismo ejercicio, el impuesto, que es el equivalente al 2% del valor del activo, sea igual o superior al impuesto sobre la renta pagado en exceso, no se tendrá derecho a obtener la devolución de éste, considerándose el mismo, como pago del impuesto al activo del mismo ejercicio.

Atendiendo a esta interpretación, lo dispuesto en la fracción I de que se trata, es totalmente inconstitucional, ya que hace nugatorio el derecho a obtener la devolución de un impuesto sobre la renta pagado en exceso, o lo que es lo mismo, un impuesto que se pagó pero que no se causó, además, por el hecho de que el mismo se considere como pago del impuesto al activo, puede dar lugar a que en concepto de éste, se pague una cantidad superior al que se está obligado conforme a la Ley.

En efecto, el artículo 90., de la Ley del Impuesto al Activo, en su primer párrafo previene:

" Los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto del ejercicio una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta que les correspondió en el mismo, en lo términos de los Títulos II o II-A, o del Capítulo VI del Título IV de la Ley de la materia. El impuesto que resulte después del acreditamiento, será el impuesto a pagar conforme a esta Ley. "

Del texto transcrito, se concluye que el impuesto al activo que el contribuyente está obligado a pagar, no es el 2% del valor de su activo en el ejercicio, sino sólo la diferencia que resulte de disminuir o acreditar al mismo.

el impuesto sobre la renta que le hubiere correspondido en los términos de los Títulos y Capítulo mencionados en el párrafo precedente.

Por lo antes indicado, es evidente que lo dispuesto en la fracción I de que se trata, no revela la verdadera intención del legislador, puesto que en la misma no se toman en cuenta tres conceptos que de la propia Ley se obtienen, los cuales son: el impuesto del ejercicio, el impuesto a pagar y, el impuesto a cargo; estos conceptos en apariencia son sinónimos, sin embargo no es así, ya que:

a). El impuesto del ejercicio, lo es el 2% del valor del activo en el ejercicio.

b). El impuesto a pagar, es la diferencia que resulte de disminuir o acreditar al impuesto al activo del ejercicio, el impuesto sobre la renta causado en el mismo ejercicio y,

c). El impuesto a cargo, será la diferencia que se obtenga de restar al impuesto al activo por pagar, el monto de los pagos provisionales que por el mismo concepto, se hubieran efectuado.

Como se podrá observar, en todos los casos el impuesto establecido en la Ley del Impuesto al Activo, es igual o superior al impuesto sobre la renta pagado en exceso, y que sólo en el supuesto señalado con la letra "A", se presenta una situación ideal, puesto que el impuesto sobre la renta pagado en exceso no se convierte en impuesto al activo pagado en exceso, lo que no se dá en los demás supuestos, ya que en los demás, una parte o todo el impuesto sobre la renta pagado en exceso, cambia su naturaleza sin razón alguna, o sea, se transforma en impuesto al activo pagado en exceso.

Ahora bién, si a la disposición que se comenta, no se le diera una interpretación gramatical y se considerara que la expresión " el impuesto establecido en esta Ley ", se refiere al impuesto al activo causado, al impuesto al activo por pagar, o bién al impuesto al activo a cargo, conceptos a los que antes se ha hecho mención, y que de igual manera, la expresión " a dicho impuesto ", se refiere al impuesto sobre la renta causado, o bién, al pagado en exceso, se obtienen otros cinco resultados o supuestos distintos, en los que no se podrá . . . icitar la devolución del impuesto sobre la renta pagado en exceso; éstos se darían cuando:

1. El impuesto al activo causado fuera igual o superior al impuesto sobre la renta causado.

2. El impuesto al activo por pagar (causado menos el impuesto sobre la renta acreditable), fuera igual o superior al impuesto sobre la renta causado.

3. El impuesto al activo a cargo (a pagar menos los pagos provisionales efectuados), fuera igual o superior al impuesto sobre la renta causado.

4. El impuesto al activo por pagar, fuera igual o superior al impuesto sobre la renta pagado en exceso.

5. El impuesto a cargo, fuera igual o superior al impuesto sobre la renta pagado en exceso.

Haciendo un análisis a cada uno de estos supuestos, se llega a la conclusión de que el resultado que se obtiene con la interpretación en cualquiera de esos sentidos, es también indeseable, ya en el caso:

1. No se toma en consideración el acreditamiento del impuesto sobre la renta causado, ni los pagos provisionales que se hubieran efectuado; de hacerlo, podría no existir

impuesto al activo a cargo, además si el impuesto causado en ambos conceptos es igual, es obvio que no hay impuesto al activo por pagar.

2. No se prevén los pagos provisionales que se hayan enterado, y además, si el impuesto sobre la renta causado es superior al impuesto al activo por pagar, en caso de existir impuesto al activo a cargo, éste se tendría que pagar y solicitarse en devolución el impuesto sobre la renta pagado en exceso.

3. También se tendría que pagar el impuesto al activo a cargo y, solicitar en devolución el impuesto sobre la renta pagado en exceso, en caso de que el primero fuera inferior al impuesto sobre la renta causado.

4. Tampoco se prevén los pagos provisionales efectuados y, de igual manera, si el impuesto sobre la renta pagado en exceso es superior al impuesto al activo por pagar, de existir impuesto al activo a cargo, éste se tendría que pagar y solicitar la devolución del primero.

5. Sería una situación casi ideal, pero en caso de que fuera inferior el impuesto al activo a cargo, en relación al impuesto sobre la renta pagado en exceso, de

igual forma, se tendría que pagar el primero y solicitar la devolución del segundo.

Además de lo antes señalado, en los supuestos 1 a 4, parte o la totalidad del impuesto sobre la renta pagado en exceso, podría cambiar su naturaleza, al convertirse en un impuesto al activo pagado en exceso, lo cual, como ya se comentó, no tiene razón de ser.

Al darse cualquiera de la interpretaciones antes comentadas, exceptuando la que se refiere al supuesto 5, se tiene como resultado que se devuelva como impuesto al activo lo que se recaudó como impuesto sobre la renta y, que con ello, se tomen decisiones equivocadas en materia tributaria, ocasionándose así graves perjuicios a la Hacienda Pública, ya que en el establecimiento o abrogación de los impuestos, uno de los principales factores que se toman en cuenta en la mayoría de los casos, son los datos estadísticos que se obtienen respecto a los montos efectivamente recaudados por cada uno de los impuestos establecidos; pero aún y cuando ésto no se diera, lo que con toda seguridad sí ocurriría, sería que tanto las distintas dependencias hacendarias, como los contribuyentes, tendrían graves problemas en la aplicación

de lo dispuesto por la fracción I, del quinto párrafo comentado.

En base a todas las consideraciones anteriores, se debe entender que no se tendrá derecho a obtener la devolución del impuesto sobre la renta pagado en exceso, sólo hasta por una cantidad igual al impuesto al activo que resulte a cargo, o sea, hasta por la diferencia que resulte de acreditar al impuesto al activo causado, el impuesto sobre la renta causado (y por supuesto pagado), además, del importe de los pagos provisionales que en su caso se hubieran enterado en el impuesto al activo.

Con dicha interpretación, se lograría totalmente el verdadero objetivo que el legislador pretendió con la referida disposición, ya que si el impuesto al activo, desde su iniciativa se concibió como complementario del impuesto sobre la renta, justo es que en su caso, el impuesto al activo que resulte a cargo del contribuyente, se pague con el impuesto sobre la renta que se haya pagado en exceso, evitándole así al contribuyente, un desembolso innecesario que le podría ocasionar graves perjuicios financieros, al tener que por un lado, pagar un impuesto que tiene a cargo, y por el otro, solicitar la devolución de otro que tiene a su favor, además, de que con la misma,

se respeta el derecho del contribuyente de obtener la devolución del impuesto que aún sea a su favor, sin olvidarse de que con ella, la Hacienda Pública tendría una mayor certeza respecto a los montos que se recaudan por cada uno de esos impuestos.

Pasando al segundo supuesto en el que no se podrá solicitar la devolución del impuesto sobre la renta pagado en exceso, previsto en el quinto párrafo, del artículo 90. de la Ley del Impuesto al Activo, se tiene que la fracción II de dicho párrafo, establece:

" Los contribuyentes de esta Ley no podrán solicitar la devolución del impuesto sobre la renta pagado en exceso en los siguientes casos:

I.

II. Cuando su acreditamiento dé lugar a la devolución del impuesto establecido en esta Ley, en los términos del segundo párrafo de este artículo. En este caso, el impuesto sobre la renta pagado en exceso cuya devolución no proceda en los términos de esta fracción se considerará como impuesto al activo para efecto de lo dispuesto en el segundo párrafo de este artículo. "

Para poder analizar y entender esta disposición, primero es necesario conocer qué es lo que el artículo 9o. prevé en su segundo párrafo, así, se tiene que en éste se establece:

" Cuando en el ejercicio se determine impuesto sobre la renta por acreditar en una cantidad que exceda al impuesto al activo del ejercicio, los contribuyentes podrán solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran pagado en el impuesto al activo, en alguno de los cinco ejercicios inmediatos anteriores, siempre que ... ".

Con lo antes señalado, podría interpretarse que no procederá la devolución del impuesto sobre la renta pagado en exceso, si su importe, se acreditó contra el impuesto al activo por pagar en uno o hasta cinco de los ejercicios inmediatos anteriores, y con ello, se haya obtenido la devolución del que se hubiera pagado en los mismos.

Al respecto, es necesario precisar que el impuesto sobre la renta causado, tanto en las declaraciones de pago provisional como en la del ejercicio, sólo es acreditable contra el impuesto al activo del mismo ejercicio, causado respectivamente, en las declaraciones de pago provisional o del ejercicio, tal y como lo disponen los párrafos primero

y séptimo, del artículo 9o. de la Ley de este último, al preverse que:

" Los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto del ejercicio una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta que les correspondió en el mismo, ... "

" Los contribuyentes podrán también acreditar contra los pagos provisionales que tengan que efectuar en el impuesto al activo, los pagos provisionales del impuesto sobre la renta. Cuando en la declaración de pago provisional el contribuyente no pueda acreditar la totalidad del impuesto sobre la renta efectivamente pagado, el remanente lo podrá acreditar contra los siguientes pagos provisionales o contra la cantidad que tuviera que pagar en la declaración del ejercicio. "

Por tanto, es incuestionable que el acreditamiento del impuesto sobre la renta no opera hacia el pasado, sino sólo en el presente y a futuro, tratándose del enterado en concepto de pago provisional y, únicamente en el presente, en lo que toca al que correspondió en el ejercicio; en consecuencia, la fracción II del quinto párrafo comentado.

no tiene razón alguna su existencia, al no tener aplicación alguna lo dispuesto por ella.

Antes de continuar, es preciso aclarar que el tercer párrafo del artículo 90., textualmente dispone:

" El impuesto sobre la renta por acreditar a que se refiere esta Ley será el efectivamente pagado. "

También, cabe hacer notar que a la interpretación dada con anterioridad, a la expresión " El impuesto sobre la renta por acreditar ", se entendió como " el que correspondió ..., en los términos de los Títulos II o II-A, o del Capítulo VI del Título IV de la Ley de la materia. ", acorde a lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 90.

Ahora bien, si " El impuesto sobre la renta por acreditar ", se comprendiera como el monto total del impuesto enterado a cuenta del impuesto del ejercicio, más el pagado con la declaración de éste, se estaría en oposición a lo establecido por el primer párrafo del artículo 90., al no ser ya " el que correspondió ", y además, daría por resultado que la fracción I del quinto párrafo, al no tener aplicación alguna, fuera la que no

tendría razón de existir, toda vez que sin excepción, en todos los casos el impuesto sobre la renta correspondiente, más el pagado en exceso, sería acreditable contra el impuesto al activo causado en el mismo ejercicio.

Sólo bajo esta circunstancia, sería posible que el impuesto sobre la renta pagado en exceso, diera lugar a la devolución del impuesto al activo pagado en los cinco ejercicios inmediatos anteriores, pero no porque se hubiera acreditado como lo prevé el quinto párrafo, fracción II, del artículo 90. de la Ley del Impuesto al Activo, sino por darse el supuesto previsto en el segundo párrafo del citado artículo, ésto es, por considerarse como un impuesto sobre la renta acreditable contra impuesto al activo y, al mismo tiempo, por tener la naturaleza de un excedente acreditable.

Si lo anterior, fuera lo único que se diera con esta última interpretación, salvo los problemas a que se tendría que enfrentar la Hacienda Pública por la falta de certeza, respecto de los montos efectivamente recaudados por cada uno de los impuestos, no habría motivo alguno para preocuparse, toda vez que no se lesionarían los intereses de los contribuyentes ni de la Hacienda Pública, pero no es

así, ya que bajo dicha interpretación, se dan consecuencias muy graves para esta última.

En efecto, así no se logra en su toda su plenitud el propósito perseguido en todo el proceso legislativo, respecto del establecimiento del impuesto al activo como un impuesto mínimo o complementario del impuesto sobre la renta, mismo que como ya se vió, el que se pague en cada ejercicio, tiene la característica de ser provisional y, de llegar a convertirse, total o parcialmente en definitivo al sexto ejercicio, si en éste o en los cuatro anteriores, el impuesto al activo causado fue inferior al impuesto sobre la renta.

Lo antes señalado, se debe a que en muchos casos, el impuesto al activo pagado no llegaría a convertirse en definitivo, aún y cuando en los cinco ejercicios posteriores, no se causara impuesto alguno por concepto del impuesto sobre la renta; para apoyar esta afirmación, se expondrá en forma sencilla el siguiente ejemplo:

Un contribuyente que está en una fase de expansión, durante cinco ejercicios consecutivos realiza grandes inversiones, y a consecuencia de ello, opera con pérdidas, dando por resultado que su impuesto sobre la renta causado,

sea de \$ 0.00; pero que por otro lado, tomando en cuenta el valor de sus activos, en cada uno de esos ejercicios, por dichos activos cause \$ 100.00.

Así, se tiene que en cinco ejercicios consecutivos, ese contribuyente pagó \$ 0.00 en concepto del impuesto sobre la renta y, \$ 500.00 de impuesto al activo.

Ya estando en el sexto ejercicio, al disminuir el monto de sus inversiones, se ve obligado a hacer pagos provisionales por un monto de \$400.00, pero no obstante esto, al cierre del ejercicio resulta que continúa operando con pérdidas, por lo que causa \$ 0.00 en concepto de impuesto sobre la renta y, \$ 100.00 como impuesto al activo.

Ahora bien, atendiendo a esa última interpretación que se hizo a la fracción II del párrafo quinto mencionado, los pagos provisionales de \$ 400.00, que se efectuaron por concepto del impuesto sobre la renta, al haber sido efectivamente pagados, tienen el carácter de ser acreditables al impuesto al activo del ejercicio que se causó, mismo que fue de \$ 100.00.

Esto, da por resultado que se tengan \$ 300.00 como excedente acreditable, y que se logre la devolución del impuesto al activo pagado en los tres primeros ejercicios, existiendo la posibilidad de que esos \$ 300.00, se obtengan en devolución en cualquiera de los cinco ejercicios futuros, puesto que la parte final de la fracción II, del párrafo quinto comentado, dispone: "... , el impuesto sobre la renta pagado en exceso cuya devolución no proceda en los términos de esta fracción se considerará como impuesto al activo para efecto de lo dispuesto en el segundo párrafo de este artículo. "

C. El acreditamiento del impuesto sobre la renta efectivamente pagado, tanto en los pagos provisionales, como en el impuesto del ejercicio.

Ya se vió que desde su iniciativa, el impuesto al activo se concibió como un impuesto mínimo o complementario del impuesto sobre la renta, el cual, no incrementaría la carga impositiva de los contribuyentes que pagaran por este concepto, cuando menos una cantidad igual al que se causara por aquél.

Para lograr éso, en el año de 1989, año en que inició su vigencia, se dispuso que el impuesto al activo que se causara, sería acreditable contra el impuesto sobre la renta también causado; con las reformas que se dieron a la Ley, a partir del año de 1990, ya es el impuesto sobre la renta causado el que se acredita al impuesto al activo causado.

En lo que respecta al acreditamiento, también se encuentra una disposición vaga, que no tiene ninguna aplicación, y que por ello, no tenga razón alguna su existencia, que esté de más.

El hecho de que exista una disposición vaga en la Ley, aún y cuando no tenga consecuencias jurídicas, lo menos que puede dar como resultado, es que exista desconcierto e inseguridad en los contribuyentes, y en general, en todas aquellas personas que en cierto momento se ven ante la responsabilidad de decidir, si se está o no en los supuestos, cuál es la forma correcta de aplicar esa disposición y, en su caso, prever las consecuencias que podría acarrear una interpretación errónea.

Por ésto, no se debe soslayar la incongruencia que existe entre en séptimo párrafo del artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo, y el primero del mismo, en relación con su artículo 2o., primer párrafo.

El séptimo párrafo, como ya se vió en el subcapítulo anterior, dispone:

" Los contribuyentes podrán también acreditar contra los pagos provisionales que tengan que efectuar en el impuesto al activo, los pagos provisionales del impuesto sobre la renta. Cuando en el declaración de pago provisional el contribuyente no pueda acreditar la totalidad del impuesto sobre la renta efectivamente pagado, el remanente lo podrá acreditar contra los siguientes pagos

provisionales o contra la cantidad que tuviera que pagar en la declaración del ejercicio. "

Haciendo un paréntesis, cabe hacer notar que en éste párrafo también se encuentran conceptos equivocados, toda vez que en lugar referirse al impuesto al activo por pagar, debió hacerse referencia al impuesto al activo causado, puesto que para obtener el monto que se debe pagar, primero se debe efectuar el acreditamiento del impuesto sobre la renta, contra el impuesto al activo causado.

Tomando en cuenta lo anterior, del contenido en el párrafo séptimo transcrito, se deduce que el impuesto sobre la renta que se entere en una declaración de pago provisional, puede ser acreditado contra el impuesto al activo que se cause también en concepto de pago provisional y, en el supuesto de que aún haya impuesto sobre la renta por acreditar, el acreditamiento puede efectuarse en los pagos provisionales siguientes del mismo ejercicio, hasta agotarlo, y de persistir el excedente, éste puede acreditarse contra el impuesto causado en el ejercicio.

El contemplarse que los pagos provisionales del impuesto sobre la renta también pueden acreditarse contra el impuesto el impuesto al activo del ejercicio, es a todas

lucos, incongruente e innecesario, ya que los pagos provisionales, como su nombre lo indica, son a cuenta del que se cause en definitiva y, que conforme a lo dispuesto por el artículo 2o. de la Ley, el impuesto al activo se determina por ejercicios, sin olvidar que su artículo 9o., en el primer párrafo, ya está previsto el acreditamiento del impuesto sobre la renta causado en el ejercicio, contra el impuesto al activo también causado en el ejercicio, al preceptuar: " Los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto del ejercicio una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta que les correspondió en el mismo, ...".

A pesar de las consideraciones anteriores, se podría obtener otra interpretación distinta, y la misma, sería en el sentido de que, el excedente acreditable de los pagos provisionales del impuesto sobre la renta, puede acreditarse contra el impuesto al activo por pagar, sin que con ello se contravenga lo previsto en el primer párrafo, de los artículos 2o. y 9o., puesto que el párrafo séptimo no se refiere al impuesto causado, sino al pagado, lográndose con éso, que el contribuyente no tenga necesidad de cubrir el impuesto al activo que está obligado a pagar en la declaración del ejercicio, si es que efectuó pagos provisionales del impuesto sobre la renta, en una cantidad superior al que en definitiva se causó.

Esta interpretación es válida y justificable, pero con ella, ya no tendría razón lo previsto por el quinto párrafo, fracción I, del citado artículo 9o., mismo que impide solicitar la devolución del impuesto sobre la renta pagado en exceso, hasta por una cantidad igual al impuesto al activo que resulte por pagar en el mismo ejercicio, para que ese pago en exceso, se considere como pago de este impuesto.

Por todo lo antes expuesto se concluye, que lo que está de más, por incongruente o innecesario, es la parte final del párrafo séptimo del artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo, misma que se refiere a la posibilidad de acreditar contra el impuesto al activo por pagar en la declaración del ejercicio, el excedente por acreditar de los pagos provisionales del impuesto sobre la renta.

C O N C L U S I O N E S .

En toda ley, al promulgarse y aplicarse, se debe tomar en cuenta sobre todo la justicia, lo cual se logra sólo aplicando los principios generales del derecho, mismos que ya han sido reconocidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación como: " ... verdades jurídicas notorias, indubitables, de carácter general ... ", y sobre todo, teniendo muy en cuenta los principios que emanan de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que son auténticas garantías individuales, no obstante de que estén o no comprendidos en el capítulo correspondiente a las mismas.

Uno de los principios más importantes que debe contener toda imposición tributaria, lo es el de la certidumbre, propuesto hace aproximadamente 230 años por el economista inglés, Adam Smith, ya que así, no habrá lugar a duda ni para el contribuyente ni para la autoridad, respecto del sujeto, objeto, base, tasa, cuota o tarifa, momento de causación, fecha de pago, las infracciones y sanciones, y en general, todos los derechos y obligaciones

de que son sujetos todos los que se ubican en el hecho generador de la imposición tributaria.

Dicho principio de certidumbre, sin lugar a dudas se refleja en el principio de legalidad tributaria que emana de la fracción IV, del artículo 31 Constitucional, respecto del cual, la Suprema Corte de Justicia de la Nación el 31 de agosto de 1976, en el Amparo en revisión 5332/75, dijo:

" ..., examinando atentamente este principio de legalidad ..., se encuentra ... 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 ... ".

La Ley del Impuesto al Activo, no obstante de que la Corte sostenga lo contrario, es un tributo que grava el patrimonio de las empresas, y por ello, afecta seriamente a aquellas que operan con pérdidas o con utilidades mínimas, y al mismo tiempo, es un claro ejemplo de Ley carente de una adecuada planeación. entre otros, al haberse establecido que ese impuesto sería acreditable contra el impuesto sobre la renta, para que solo un año después, éste fuera ya el acreditable contra el primero.

Esa Ley, así como adolece del principio de igualdad al disponer que no son contribuyentes, entre otros, los que componen el sistema financiero, de igual manera, su artículo 9o., carece del principio de certidumbre o legalidad tributaria, puesto que no establece en forma clara y precisa cuáles son los derechos, restricciones y obligaciones de los sujetos, lo que ha provocado que entre éstos, y aún en las propias autoridades, haya inseguridad en la aplicación en lo que en él se dispone, e incluso, desconozcan el verdadero alcance del mismo.

Las disposiciones previstas en el citado artículo, concretamente en sus párrafos segundo, quinto y séptimo, son en definitiva imprecisas o vagas, y por esa imprecisión o vaguedad de sus normas, dependiendo de la interpretación que se les dé, puede derivarse una aplicación totalmente inconstitucional.

Es por ello que en materia fiscal, no obstante de que el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación dispone la aplicación estricta, respecto de las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares, la interpretación ante todo, debe ser armónica, y se debe tomar en cuenta el verdadero espíritu de la ley, la intención del legislador.

Así se tiene que el segundo párrafo de ese artículo 9o., sin lugar a dudas es totalmente inconstitucional, ya que:

PRIMERO. Prevé que la devolución del impuesto al activo pagado en ejercicios anteriores incluida su actualización, no excedera al impuesto sobre la renta que se tenga por acreditar, lo que da por resultado que se incremente la carga impositiva de los contribuyentes, incumplándose el propósito del legislador; lo justo y de acuerdo con éste, es que en esa limitante, no se tome en cuenta el efecto de la actualización.

SEGUNDO. Al establecerse que el derecho a la devolución será por " alguno " de los cinco ejercicios inmediatos anteriores, bajo el pretexto de la aplicación estricta, se puede dar margen a la arbitrariedad de algunas autoridades, y pretendan que ese derecho esta limitado solo a uno de los cinco ejercicios, ya que en efecto, dicho vocablo denota restricción, y por lo tanto, es innegable que acorde con la intención del legislador, fue indebido su uso gramaticalmente hablando, lo que se confirma con la reconsideración que a petición de la sociedad denominada Colgate Palmolive, S.A. de C.V., emitió la extinta Dirección General Técnica de Ingresos, quien resolvió que

esa disposición es " enunciativa mas no limitativa " y que por lo tanto, es procedente la devolución del impuesto al activo pagado hasta en cinco ejercicios inmediatos anteriores.

TERCERO. en lo que respecta a la actualización del impuesto al activo pagado en ejercicios anteriores por el que se tiene derecho a la devolución, al no precisar que también se tiene derecho a la actualización prevista por el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, independientemente de la que se haga en los terminos del segundo y cuarto párrafos del citado artículo 9o., ésto es, del sexto mes del ejercicio en que se pagó, al sexto mes del ejercicio en que resultó superior el impuesto sobre la renta al impuesto al activo, también se provoca que las autoridades arbitrariamente nieguen ese derecho, y con ello, se vea incrementada la carga impositiva de los contribuyentes, puesto que no se estaría reconociendo la pérdida del valor adquisitivo de la moneda, a partir del sexto mes del ejercicio en que el impuesto sobre la renta excedió al impuesto al activo. Es por ello, que en dicho artículo, para que no haya lugar a dudas, debería señalarse en forma expresa que también se tiene derecho a la actualización prevista en dicho Código, la cual será por el periodo comprendido del mes en que se presentó la

declaración del ejercicio en que el impuesto sobre la renta excedió al impuesto al activo, que es cuando se adquiere el derecho a la devolución, al mes en que materialmente se proceda a ésta.

Lo dispuesto en el quinto párrafo del artículo 90. de la Ley del Impuesto al Activo, es totalmente impreciso y a la vez vago, y ésto puede provocar, que su aplicación sea inconstitucional, o por el contrario, que no sea posible esa aplicación.

En efecto, al disponer la fracción I que no se tendrá derecho a la devolución del impuesto sobre la renta pagado en exceso, cuando el impuesto al activo en el ejercicio " sea igual o superior a dicho impuesto ", y que ese se considerará como pago del impuesto al activo del mismo ejercicio, se obtienen múltiples resultados pero ninguno de ellos es el idóneo. Lo que se pretendió decir, es que si una vez acreditado el impuesto sobre la renta y el monto de los pagos provisionales del impuesto al activo, contra el impuesto del ejercicio, aun existiera una cantidad por pagar en concepto del impuesto al activo, hasta por este monto no se podrá solicitar la devolución del impuesto sobre la renta pagado en exceso, para considerarse el mismo, como pago del impuesto al activo.

La fracción II de ese quinto párrafo, al disponer que no se tendrá derecho a obtener la devolución del impuesto sobre la renta pagado en exceso, cuando su acreditamiento dé lugar a la devolución del impuesto al activo pagado en los cinco ejercicios inmediatos anteriores, resulta totalmente vago, ya que en ningún caso se podrá dar ese supuesto y por lo tanto, está de más al no tener ninguna aplicación.

Por último, el séptimo párrafo del artículo 9o., de igual forma, resulta vago al disponer que el impuesto sobre la renta por acreditar correspondiente a los pagos provisionales, se podrá acreditar contra el impuesto al activo que se tenga que pagar en la declaración del ejercicio, ya que el impuesto se causa por ejercicios, y el causado en el impuesto sobre la renta se acredita contra el que se cause en el impuesto al activo, además, ya se prevé en la fracción I del quinto párrafo, que de existir un impuesto al activo por pagar, el impuesto sobre la renta pagado en exceso, se considerara como pago del mismo; por consiguiente, esa disposición también está de más, al no tener aplicación alguna.

En base a todas estas consideraciones, se hace necesario que se reforme el artículo 9o. de la Ley del

Impuesto al Activo, lo cual, lejos de ser contrario al compromiso asumido por el Poder Ejecutivo, de darle permanencia a las leyes en materia fiscal, sería bien visto por todos los sectores, principalmente el contribuyente, puesto que así ya no se tendría margen a actos arbitrarios por parte de las autoridades, o cuando menos, estos se darían con menos frecuencia.

BIBLIOGRAFIA GENERAL.

Alonso Cardoso, Juan Carlos, et. al. Manual para la implantación de las Reformas Fiscales a partir de 1991. Ed. Dofiscal Editores, México 1991.

Arregui Ibarra, Fernando, Estudio Integral del Impuesto al Activo de las Empresas, Ed. Ediciones Fiscales, ISEF, México 1989.

Calvo Nicolau, Enrique y Enrique Vargas Aguilar, Sumario Fiscal 1990, Ed. Themis, México 1990.

Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común, y para toda la República en Materia Federal.

Código Fiscal de la Federación, vigente en el año de 1993.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, 3a. ed., Ed. Limusa, México 1992.

Flores Zavala, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas, 26a. ed., Ed. Porrúa, México 1985.

Franco, Gabriel, Principios de Hacienda Pública, Ed. Bibliográfica Argentina, Buenos Aires 1957.

García Maynez, Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho, 23a. ed., Ed. Porrúa, México 1974.

Garza, Sergio Francisco de la, Derecho Financiero Mexicano, 16a. ed., Ed. Porrúa, México 1990.

Gómez Valle, Sara, Legislación Fiscal, 7a. ed., Ed. Banca y Comercio, México 1991.

J. Kaye, Dionisio, Derecho Procesal Fiscal, 2a. ed., Ed. Themis, México 1990.

Ley del Impuesto al Activo, vigente en los años de 1990, 1991, 1992 y 1993.

Ley del Impuesto al Activo de las Empresas.

Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en los años de 1990, 1991, 1992 y 1993.

Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1993.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Lobato Macías, Jacinto, Las Fuentes de los Ingresos Públicos y su Clasificación, Ed. Bay Gráficas y Ediciones, México 1972.

Margáin Manautou, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 10a. ed., Ed. Porrúa, México 1991.

Margáin Manautou, Emilio, La Constitución y Algunos Aspectos del Derecho Tributario Mexicano, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México 1967.

Pérez Chávez, Campero Fol y Joel Sánchez Celaya, Análisis Teórico y Práctico, Ley del Impuesto al Activo 1991, Ed. Tax Editores Unidos, México 1991.

Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Reyes Tayabas, Jorge, Derecho Constitucional Aplicado a la Especialización en Amparo, 1a. ed., Ed. Themis, México 1991.

Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, 2a. ed., Ed. Harla, México 1988.

Serra Rojas, Andrés, Derecho Administrativo, 2o. Tomo. 4a. ed., Ed. Manuel Porrúa, México 1968.