

00721  
251

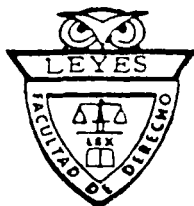


# UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO  
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS

ASPECTOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA DEL  
IMPUESTO AL ACTIVO.

T E S I S  
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:  
LICENCIADO EN DERECHO  
P R E S E N T A :  
FRANCISCO JOSE ECHEVERRIA GOMEZ



ASESOR: LIC. JUAN PABLO DE LA SERNA

MEXICO, D. F.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

2003

A



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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

Trabajo electrónico e impreso.  
Trabajo recepcional.  
FRANCISCO JOSE  
ECHIVERRIA GOMEZ  
27/05/03

## AGRADECIMIENTOS

A LA MEMORIA DE MIS PADRES:

C. P. FRANCISCO ECHIVERRIA HERNÁNDEZ

MARIA OFELIA GOMEZ MATA

A MI FAMILIA:

ANDYIA MORENO RAMOS

FRANCISCO ECHIVERRIA MORENO

ADORACIÓN MARIA D LOURDES ECHIVERRIA GOMEZ

GLORIA MARIA OFELIA ECHIVERRIA GOMEZ

YOLANDA EDITI ECHIVERRI GOMEZ

Y A TODOS AQUELLOS QUE DE ALGUNA MANERA ME AYUDARON A LA ELABORACIÓN DE ESTE TRABAJO.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

# **ASPECTOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA DEL IMPUESTO AL ACTIVO**

## **INTRODUCCION.**

## **INDICE.**

### **CAPÍTULO I. LAS CONTRIBUCIONES.**

- 1.1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LAS CONTRIBUCIONES EN EL MUNDO.
- 1.2. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LAS CONTRIBUCIONES EN MÉXICO.
- 1.3. FUNCIONES Y OBJETIVO DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA DEL ESTADO.
- 1.4. PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO.
- 1.5. LÍMITES CONSTITUCIONALES AL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO.

### **CAPÍTULO II. EL DERECHO PRESUPUESTARIO.**

- 2.1. ANTECEDENTES DEL DERECHO PRESUPUESTARIO.
- 2.2. FUNDAMENTO LEGAL DEL DERECHO PRESUPUESTARIO.
- 2.3. LOS INGRESOS.
- 2.4. LOS EGRESOS.
- 2.5. LEY DE PRESUPUESTO, CONTABILIDAD Y GASTO PÚBLICO.

### **CAPÍTULO III. LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

- 3.1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS.
- 3.2. ELEMENTOS DEL IMPUESTO.
  - 3.2.1 SUJETO.
  - 3.2.2 OBJETO.
  - 3.2.3 BASE.
  - 3.2.4. TASA O TARIFA.
  - 3.2.5 OBLIGACIONES.

### **CAPÍTULO IV. LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO.**

- 4.1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS.
- 4.2. ELEMENTOS DEL IMPUESTO.
  - 4.2.1 SUJETOS.
  - 4.2.2. OBJETO.
  - 4.2.3 BASE.
  - 4.2.4. LA TASA.
  - 4.2.5. OBLIGACIONES.

## **CAPÍTULO V. ASPECTOS CONSTITUCIONALES DEL IMPUESTO AL ACTIVO.**

### **5.1. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.**

**5.1.1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD.**

**5.1.2. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.**

**5.1.3. PRINCIPIO DE EQUIDAD.**

**5.1.4. PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA.**

**5.1.5. PRINCIPIO DE TRANSPARENCIA.**

**5.2. INCONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO.**

**5.2.1. INEQUIDAD DE LOS ESTIMULOS DEL IMPUESTO AL ACTIVO.**

**5.2.2. DESPROPORCIONALIDAD DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO.**

### **CONCLUSIONES.**

### **BIBLIOGRAFIA.**

### **HEMEROGRAFÍA.**

### **LEGISLACION CONSULTADA.**

## **INTRODUCCION.**

La historia de la actividad financiera del Estado es de reciente creación, pues no va más allá de la Revolución Francesa; claro está que esto no significa que el fenómeno financiero del Estado no haya existido con anterioridad, toda vez que como ejemplo encontramos que en el medioevo y en los primeros siglos de la edad moderna, el Estado obtenía la mayor parte de sus ingresos económicos de las rentas de sus bienes patrimoniales y de toda una gama de contribuciones de origen diverso, haciendo frente a sus gastos; ahora bien, los súbditos en ese entonces estaban obligados a satisfacer tales necesidades del Estado en correspondencia con el ejercicio de los poderes y de las actividades reservadas exclusivamente al soberano, las que se denominaban regalías.

En la actual economía a diferencia del pasado ya existe un sistema de impuestos. El Estado moderno, constitucionalmente tiene marcados los fines que debe cumplir, fines que para su realización requieren que cuente con los recursos suficientes: tales medios provienen de una doble fuente, los denominados ingresos de derecho privado - patrimoniales -, e ingresos de derecho público, - tributos -. Los primeros se obtienen de las rentas que la hacienda pública percibe por su patrimonio o del desarrollo de una actividad industrial o comercial, y los segundos, son recaudados de la riqueza de los gobernados, con base en la potestad tributaria, también llamada, poder o imperio del Estado. De esta forma, las atribuciones del Estado para ejercer la actividad financiera derivan necesariamente de un poder o una facultad específica en materia financiera, que le permitan al Estado desarrollar legalmente estas atribuciones, para lo cual, debe necesariamente existir un mandamiento legal que faculte y atribuya estas funciones a determinadas esferas del Estado, y que este poder o soberanía financiera se concibe como un atributo del Estado y se plasma en dos facetas: por un lado la recaudación de ingresos y por otro la distribución de los mismos mediante los gastos que se tengan programados, y de

esta forma, el poder financiero se refiere al conjunto de la actividad financiera del Estado: ingresos y egresos.

El motivo de la existencia del poder tributario del Estado deriva de la necesidad que este tiene para realizar una serie de funciones comunitarias, así como para la adecuada prestación de los servicios públicos que los particulares requieren y que por sí mismos, no están en condiciones, ni económicas ni materiales, de obtener; como consecuencia de esto, el Estado tiene la necesidad de recaudar recursos, debiendo necesariamente recurrir al patrimonio de los contribuyentes que conforman el Estado. Como derivación de esto, el Estado requiere de un poder específico para allegarse los recursos que requiere aún en contra de la voluntad de los particulares obligados a entregarle parte de sus ingresos, por lo que por este motivo se consolida el poder tributario del Estado con el objeto de que este tenga la fuerza necesaria para exigir a los particulares, dentro del marco del Derecho, la aportación que a estos les corresponde. De esta forma, se consolida el Poder Tributario del Estado, el cual implica la existencia de una facultad impositiva para el adecuado cumplimiento de estos fines.

Así, se establece que la potestad tributaria o poder tributario es la facultad o posibilidad jurídica del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas. El momento en que se presenta el ejercicio del poder tributario es cuando el Estado actuando soberanamente, y en forma general, determina cuáles son esos hechos o situaciones, que al producirse en la realidad, harán que los particulares estén en la obligación de pagar sus contribuciones.

No obstante, al prevenir la potestad tributaria de la consolidación del Estado, es evidente que los particulares que celebraron el citado pacto social previeron que la organización política denominada Estado, podría, en algún momento, abusar de la facultad de imperio otorgada, razón por la cual en la Ley Fundamental del país se establecieron una serie de límites y restricciones al ejercicio de esta facultad estatal, y que por lo mismo determinan la legalidad de la función estatal, y como última instancia la obligatoriedad del particular de cumplir con las determinaciones del Estado.

Es precisamente el objeto de esta tesis incursionar sobre la potestad tributaria del Estado mexicano en relación al Impuesto al Activo. De acuerdo con los antecedentes que se conocen de este impuesto, se concibió como un gravamen al patrimonio que tuviera el carácter de impuesto mínimo a las empresas. Lo anterior obedecía a que hasta el año de 1988 había existido un deterioro importante en la recaudación del Impuesto Sobre la Renta de las empresas, y si bien dicho deterioro se había empezado a revertir en la reforma fiscal emprendida a partir del ejercicio de 1987, todavía existía una cantidad importante de empresas que no efectuaban pagos del Impuesto Sobre la Renta. Debido a ello se dijo que era indispensable que para restablecer la equidad del sistema impositivo debía incorporarse a la legislación fiscal el impuesto mínimo a las empresas.

El sistema de impuesto mínimo había sido ya introducido en otros países, como en Estados Unidos de América y en opinión de la autoridad fiscal, resultaba atractivo porque obligaba a los contribuyentes a pagar una cantidad que constituía la contribución mínima para cubrir los gastos públicos.

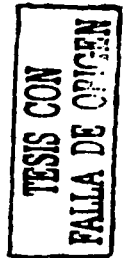
Así, para el ejercicio fiscal de 1989, se propusieron en México diversas reformas fiscales cuyo objetivo fundamental era compensar la caída de más de 2%



del producto interno bruto en los ingresos presupuestados, originada como consecuencia de la reducción esperada en el precio del petróleo. Dentro de dichas reformas y con la finalidad de lograr un sistema fiscal más equitativo y asegurar una contribución mínima por parte de las empresas, se propuso establecer el Impuesto al Activo de las Empresas. Se le conoció como Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, ya que las personas que lo causaban eran exclusivamente empresas, es decir, personas físicas y morales que realizaban actividades empresariales. Posteriormente se fue agrandando el elemento subjetivo, pues hasta la fecha, en la actual Ley, ya son sujetos del mismo todas las personas morales, independientemente si realizan o no alguna actividad empresarial; por esto, la actual Ley del tributo en mención, solamente se denomina Ley del Impuesto al Activo.

El mecanismo de impuesto mínimo como se concibió en su origen, consistía en gravar a la tasa del 2% el patrimonio de las empresas. Las empresas podrían acreditar este impuesto contra el Impuesto Sobre la Renta que se determinara de tal forma que si el Impuesto Sobre la Renta fuera cero, por ejemplo, entonces el impuesto mínimo quedaría pagado en definitiva. En cambio cuando el Impuesto Sobre la Renta fuera superior al impuesto mínimo, se enteraría únicamente la diferencia entre el primero y el segundo impuesto, evitando de esta forma la doble imposición.

Pese a todo, la imposición de este Impuesto al Activo resultó ser inconstitucional por razones que expondremos en esta tesis. Por ello, se propone que el mismo impuesto debe desaparecer debido a que transgrede los principios de equidad, proporcionalidad, legalidad e igualdad jurídica, contemplados en nuestra norma fundamental: la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. El objeto de esta tesis es demostrar esta aseveración, la cual constituye una aportación académica para justificar este trabajo de investigación



## **CAPÍTULO I. LAS CONTRIBUCIONES.**

- 1.1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LAS  
CONTRIBUCIONES EN EL MUNDO.
- 1.2. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LAS  
CONTRIBUCIONES EN MÉXICO.
- 1.3. FUNCIONES Y OBJETIVO DE LA ACTIVIDAD  
ECONÓMICA DEL ESTADO.
- 1.4. PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO.
- 1.5. LIMITES CONSTITUCIONALES AL PODER TRIBUTARIO  
DEL ESTADO.

## **CAPÍTULO I. LAS CONTRIBUCIONES.**

### **1.1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LAS CONTRIBUCIONES EN EL MUNDO.**

Los impuestos son casi tan antiguos como el hombre, por tal motivo, la historia, la economía y la literatura de todos los países y de todos los tiempos, contiene infinidad de temas relativos a los impuestos en los que se incluyen los tributos como prestaciones de servicios personales y muchas otras formas de pago semejantes. "La sociedad humana ha tenido las etapas o momentos históricos siguientes: comunidad primitiva, el esclavismo, el feudalismo, el capitalismo en sus fases mercantilista e imperialista y el comunismo en sus fases socialista y científico".<sup>1</sup> En todas estas etapas, la sociedad ha buscado su subsistencia, y el mejoramiento de su vida en el aspecto político, social, cultural y económico.

Desde los tiempos más antiguos en Egipto, China y en Mesopotamia, nos llegan referencias sobre los impuestos, al encontrarse en textos de escritura cuneiforme antiguas frases como son "se puede amar a un príncipe, se puede amar a un rey, pero ante un recaudador de impuestos, hay que temblar". Casi tan antiguo es el relato sobre la primera reforma tributaria, hallada en las ruinas de la capital Sumeria.

El análisis histórico de los impuestos nos lleva a identificar que una de las formas de tributar más antiguas fue la prestación de servicios personales, la cual consistía en pagar tributo con trabajo físico.

---

<sup>1</sup> Fernández Martínez, Refugio de Jesús. *Quezaco, fiscal*, Ed. Mc Graw Hill, México, 1977, p. 43.

La inscripción de una tumba de Sakkara (aproximadamente 2300 A. de C.) nos relata como se desarrollaba la declaración normal de impuestos, sobre animales, frutos de campo y semejantes, señalando que ante los cobradores de impuestos del faraón y durante la declaración se debían de arrodillar y pedir gracias (a veces en vano); también se tiene referencia de que en el antiguo Egipto usaban piezas de cerámica como recibos de impuestos.

En Egipto todavía se conserva un pozo que conectado al Río Nilo, que servía para determinar cuando incrementar los impuestos, ya que si el pozo subía de nivel es que había mucha agua, por consiguiente buenas cosechas, por lo que se podían incrementar los impuestos.

Aunque de las primeras culturas que organizaron su gobierno para controlar los recursos se tiene a la Antigua Roma, en donde el tipo de gobierno, basado en el Derecho, actuaba de tal manera que pudiera administrar perfectamente los tributos provenientes del pueblo. En el derecho romano, se conoce como secuestro o sequestrum a aquel "depósito en manos de un tercero, sequester, de una cosa sobre la que hay contienda entre dos o varias personas con cargo de conservarla y devolverla a la parte que gane la causa. El secuestro obedece en general a las reglas del depósito ordinario. Se distingue de él, sin embargo, por las particularidades siguientes: puede tener por objeto inmuebles, lo mismo que muebles y aún personas; y, el sequester tiene la verdadera posesión de la cosa depositada; pero el beneficio de esta posesión, y especialmente la usucapación que haya podido resultar, es adquirida en definitiva por la parte que triunfe".<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> Pellit Eugene. Tratado Elemental de Derecho Romano, México, 1976, p. 386.

Es a partir de este secuestro, que se origina en cierta medida, el embargo que se conoce actualmente, es decir, el Derecho Romano es el predecesor del actual sistema de gobierno, en donde el Estado adquiere la facultad fiscal de proceder al embargo, en caso de que los ciudadanos no contribuyan con sus impuestos.

Así mismo, dentro del derecho romano se encuentran otros dos elementos que se pueden considerar como antecedentes del embargo, que son el *Pignus Praetorium*, el cual es el derecho de prenda sobre los bienes de un deudor cuando los ponía a disposición de su acreedor; y el *Pignus Causa Judicati Captum*, consistente en embargar algunos bienes del deudor, los que se le atribuían al acreedor como prenda, y en casos de falta de pago, estos eran vendidos.

Por su parte, en el derecho español, se contemplaba en materia fiscal el poder de los recaudadores para imponer severos castigos a los deudores, los cuales por lo regular eran injustos e inhumanos, llegándose a castigos como la prisión y al apremio militar, y también al remate de los bienes embargados.

De la misma manera, el derecho francés también contemplaba injustos castigos para los deudores, entre los que figuraba el apremio militar conocido como guarnición colectiva o individual; consistente en alojar a varios soldados en la casa del deudor, para que las molestias que ocasionaba este hospedaje presionaran al deudor a pagar, de lo contrario se procedía al embargo y venta de los bienes, llegando incluso a la aprehensión del deudor.

En los Estados Unidos, también se llevaban a cabo castigos severos e injustos para los deudores, que consistía desde el embargo de los bienes hasta la prisión y el cobro de multas, que resultaba demasiado incómodo para los deudores.

Ahora bien, considerando que dentro de las diferentes etapas de la sociedad, el índice poblacional ha ido en aumento, puede entenderse que el Estado, a partir de este fenómeno, tomó la decisión de formar y capacitar a una serie de individuos encargados, en una forma organizada, de dar solución a los problemas que se presentan en la comunidad; con esta finalidad es como se da origen a las diferentes actividades estatales que se encargan de mantener el equilibrio entre la comunidad en los diferentes aspectos de cultura, economía y política.

## 1.2. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LAS CONTRIBUCIONES EN MÉXICO.

Los aztecas crearon registros donde llevaban todos los créditos a cargo de los distintos pueblos que con anterioridad sojuzgaron; esto fue posible debido principalmente a una noción intuitiva que tuvieron de contar y medir, tanto o más adelantado que los sistemas de la misma especie procedentes de la cultura europea. "Los sistemas de medición y conteo de los aztecas tienen la peculiaridad de poder llevar cuentas por escrito y elevado a cifras allísimas, además se complementan en esta actividad, ya que pueden contar y representar esas cifras con elementos pictóricos, con lo cual se expresan con exactitud."<sup>3</sup>

En realidad los aztecas implementaron una contabilidad gubernamental bastante depurada; llevaban un sistema especial para la recaudación de impuestos, dividieron su calendario en cuatro periodos para facilitar el pago de los mismos; además tenían elementos para llevar registro de los tributos. "Los tributos al Emperador Moctezuma se encuentran en una cuenta escrita a manera de pinturas que representan comida y chocolate. Conocieron la permuta, la compra-venta, su moneda

<sup>3</sup> De la Fuente Ruiz, Luis, Desarrollo Histórico de la Contabilidad en México, p. 4

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

fue de cinco especies y aunque ninguna fue acuñada, éstas les sirvieron de precios para comprar lo que querían."<sup>4</sup>

En los mismos aztecas debe mencionarse que a pesar de los rudimentarios métodos administrativos, existían normas y reglas que ordenaban el manejo de los recursos públicos bajo el control de los calpixque, de los hueycalpixque y del cihuacóatl, funcionarios que tenían a su cargo la recaudación y vigilancia de los tributos que recibía el imperio, auxiliados con la intervención de jueces, así como severas sanciones que, en los casos de corrupción, que llegaban hasta la pena de muerte.

En la época de la Colonia, el país sufrió una anarquía impositiva. Se dividió el suelo en más de ochenta territorios alcalabatorios. Se multiplicaron y yuxtapusieron un sinnúmero de impuestos especiales, sin ninguna estructura lógica, con la tendencia muy marcada de allegar fondos a la metrópoli, como consecuencia de la idea sustentada por los Borbones sobre el rendimiento que debían proporcionarles las Colonias que consideraban de su patrimonio particular.

Los antecedentes de las facultades del Estado mexicano en materia fiscal pueden encontrarse en la época colonial, en la ley conocida como la Ley de Recopilación de Indias, la cual facultaba a los recaudadores a obtener ingresos no solamente en cuanto a los impuestos, sino en relación a cualquier ingreso proveniente de los ciudadanos para beneficio del gobierno; posteriormente, en la Constitución de Apatzíngan en 1814, en su artículo 41 se establecía la obligación de los ciudadanos a contribuir con los gastos públicos; para 1837 se instituye

---

<sup>4</sup> Ibid. pgs 6 y 7

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

formalmente el procedimiento administrativo de ejecución, para poder ejercer libremente la facultad económico coactiva.

Para el año de 1846 la legislación mexicana en materia fiscal permitía graves arbitrariedades respecto al cobro de los impuestos, pues se podía señalar y embargar bienes bajo cualquier deuda fiscal.

Durante el período porfirista se significan por su labor hacendaria tanto Matías Romero como José I. Limantour, quienes lograron una reorganización de los impuestos, sin que se propusieran reformas esenciales.

Años después, en las primeras décadas del siglo XX, en 1926 se crearon las Oficinas Federales de Hacienda, la cual ejercía la facultad económico coactiva más apagadamente a las leyes que los órganos tributarios anteriores.

En 1935 se inició el periodo más largo de la estabilidad y desarrollo de la Contabilidad Gubernamental en México con la creación de la Contaduría de la Federación. Asimismo, se expidió la legislación que reguló hasta 1977 el funcionamiento de la contabilidad, el presupuesto de egresos de la federación, el manejo de fondos públicos, la inspección fiscal y el proceso de fiscalización a cargo de la Cámara de Diputados.

En 1982 se planteó la necesidad de armonizar y fortalecer la función de control en el sector público. Para ello, fue presentado ante el Congreso de la Unión un conjunto de propuestas legislativas en las que se incluyó la iniciativa de Decreto de Reformas y Adiciones a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, misma que al aprobarse y publicarse en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1982, dio origen a la Secretaría de la Contraloría General de la

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



Federación (SECOGEF), con el propósito de integrar en esta dependencia el control y evaluación global de la gestión pública anteriormente dispersas.

### **1.3. FUNCIONES Y OBJETIVO DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA DEL ESTADO.**

El origen del Estado es la convicción de una sociedad para organizarse políticamente en la búsqueda de su desarrollo y defensa de sus intereses comunes. Es evidente que el nacimiento del Estado implica que parte de los derechos de los particulares son traspolados al ente denominado Estado con el objeto de que éste cumpla con sus funciones, por lo cual las personas que lo crean, es decir la comunidad social que habita un territorio determinado, son independientes del Estado mismo y se distinguen de este en cuanto a que se constituyen en elementos del mismo, de ahí que consideremos que el Estado tiene personalidad jurídica propia. Con base en esto, debemos determinar de dónde proviene la personalidad del Estado, ya que evidentemente hay un problema de aceptación doctrinal respecto a ello. En lo que respecta a nuestra legislación, el artículo 25 del Código Civil considera como persona moral a la nación, los estados y los municipios; por consiguiente, desde el punto de vista legal, el Estado es una persona moral.

Si partimos de la base de que las personas morales se constituyen mediante un esquema de convicción original de los particulares, los cuales son los únicos seres legalmente reconocidos con personalidad jurídica originaria, el nacimiento de una persona moral deriva de este acuerdo de voluntades mediante el cual se otorga a la persona moral una personalidad jurídica ficticia con la que actúa en representación de los intereses comunes de las personas físicas que se organizan para constituir a dicha persona moral.

Este es el medio de nacimiento de sociedades y asociaciones de derecho privado, pero también es el medio de nacimiento del Estado como persona moral y por ende con personalidad jurídica propia, por lo cual el Estado nace como consecuencia de una convicción originaria entre los habitantes de un territorio determinado, quienes le otorgan el poder suficiente para actuar como ser supremo, transmitiéndole parte de la personalidad de los particulares para que el Estado pueda cumplir con sus fines.

Así mismo, dentro de las atribuciones que la personalidad jurídica le otorga al Estado se encuentra el patrimonio y por ende es evidente que es una persona con capacidad económica, es decir, es un ente económico de derecho público con la capacidad jurídica suficiente para establecer su presupuesto y llevar a cabo operaciones de naturaleza económica.

La actividad económica del Estado ha acompañado a esta figura social desde sus orígenes, tal es el caso del arrendamiento de bienes patrimoniales que el Estado tenía en la época medieval; sin embargo, el reconocimiento de la necesidad de la existencia de una política económica deriva de la época de la Revolución Francesa.

En la actualidad, existe un esquema específico de ingresos y egresos mediante el cual se establecen las variantes y necesidades de recursos del Estado, así como la forma de obtención de los mismos.

La actividad económica del Estado deriva de la necesidad de éste de obtener los recursos económicos que sean necesarios para el adecuado cumplimiento de sus fines; estos recursos provienen de dos fuentes principales, los ingresos de derecho privado y los ingresos de derecho público. Los primeros se refieren a las ganancias

que el Estado obtiene por la producción de su patrimonio o bien por el ejercicio de una actividad industrial o comercial, a su vez, los segundos derivan de la recaudación del patrimonio de los gobernados, la cual se lleva a cabo con fundamento en la denominada potestad tributaria del Estado.

De esta forma, la actividad financiera o económica del Estado es definida por Joaquín B. Ortega, en los siguientes términos:

“Es la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines.”<sup>5</sup>

La actividad económica del Estado entendida como conducta estatal, es decir como movimiento de recursos y funciones, deriva de tres etapas relacionadas entre sí, mismas que el maestro Sergio Francisco de la Garza detalla en los siguientes términos:

“La actividad financiera del Estado conoce, pues, tres momentos fundamentales: a) el de la obtención de ingresos, los cuales pueden afluir al Estado tanto por institutos de derecho privado, como es la explotación de su propio patrimonio (empresas industriales, rentas de inmuebles, venta de bienes), como por medio de institutos de derecho público, por ejemplo los diversos tipos de tributos, o por institutos mixtos, como la contratación de empréstitos o la emisión de bonos; b) la gestión o manejo de los recursos obtenidos y la administración y explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente y c) la realización de un conjunto variadísimo de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de los servicios públicos y la realización de otras

---

<sup>5</sup> De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano 19 Edición, Ed. Porrúa, México, 1989, p. 5.

muy diversas actividades y gestiones que el Estado moderno se ha echado a costas."<sup>6</sup>

Con base en esta estructura tripartita, podemos detallar que el Estado realiza una serie de conductas específicas destinadas a dar cumplimiento a estas funciones; así por ejemplo en lo que respecta a la obtención de recursos, el Estado necesita tener una estructura, una planeación adecuada que le sirva para determinar la cantidad de recursos que pretende obtener, según los requerimientos de sus fines.

En lo que respecta a la etapa de administración de los recursos, el Estado requiere tener presente la forma en que se van a utilizar estos hasta su destino final; es decir, debe prever que la administración del dinero debe ser productiva y funcional con objeto de obtener una mayor cantidad de recursos que puedan ser destinados a un mayor cumplimiento de los fines estatales.

Por último, en lo que se refiere a la etapa de erogación del dinero, misma que implica la realización de los planes y programas concretos del Estado, se debe contar con una planeación adecuada que en forma programada contemple las circunstancias de modo, tiempo y lugar de la entrega y destino de los recursos a las personas o instituciones encargadas del ejercicio final del dinero.

Como se ve, esta estructura de planeación y realización de la actividad financiera del Estado puede ser asimilada a la estructura de la actividad financiera de una empresa privada, ya que no existe entre ambas ninguna diferencia de fondo, sino que las diferencias son exclusivamente de forma, pudiendo ser clasificadas, siguiendo a Sergio Francisco de la Garza, de la siguiente manera:

---

<sup>6</sup> Idem., pp. 5-6.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

a) La facultad imperativa del Estado; en la actividad financiera estatal, el Estado puede obligar coactivamente al particular a participar con parte de su riqueza, mientras que en la actividad económica privada se debe establecer un acuerdo de voluntades para poder acceder a la riqueza de alguno de los particulares involucrados. Es necesario destacar que no siempre el Estado tiene facultad coactiva en la recaudación, ya que existen ingresos que son voluntarios, claro ejemplo de esto, son los empréstitos.

b) La actividad económica del Estado se realiza en forma monopólica, es decir, los servicios públicos que se prestan son exclusivamente desarrollados por aquél, tal es el caso de la impartición de justicia y de la seguridad pública, mientras que en la actividad económica de los particulares, no existe normalmente un monopolio legalmente constituido, por lo que, cuando menos en apariencia existe un esquema de libre competencia que permite que los particulares decidan voluntariamente sobre la opción que mejor les convenga.

c) Por otro lado, la actividad económica del Estado no tiene fines de lucro, es decir, con la realización de sus funciones no persigue el aumento de su riqueza sino que lo que se persigue es la satisfacción de las necesidades sociales, mientras que en la actividad económica privada, los fines son cabalmente lucrativos.

d) Finalmente podemos establecer que la actividad financiera del Estado es siempre complementaria de la actividad financiera privada, debido a que, como lo señala el autor citado, los servicios públicos que presta el Estado son encargados a este mismo por la sociedad en virtud de la necesidad de que sea la autoridad estatal la encargada de brindar aquellos servicios comunitarios de particular importancia para el desarrollo de una comunidad, mismos que no resultan atractivos para la

iniciativa privada, y por consiguiente, si no existiera la función pública, las actividades económicas privadas sufrirían una modificación para encargarse estas de dichos servicios. Complementariamente, es de particular importancia destacar que desde una perspectiva económica la organización de los servicios públicos influye en el costo de la actividad económica privada, pues siendo estos organizados y suministrados por el Estado, los particulares ya no se preocupan por ellos, debido a que el costo de los mismos es inferior a los que en términos similares prestarían los particulares.<sup>7</sup>

#### **1.4. PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO.**

El Estado es el ente supremo creado por una comunidad social y dotado del poder público suficiente para imponer sus determinaciones aún en contra de la voluntad de la comunidad social; asimismo, el propio Estado cuenta entre sus fines con la obligación de administrar los recursos públicos. En consecuencia, es evidente que para el adecuado funcionamiento de la administración pública, el Estado debe contar con el poder suficiente para allegarse recursos, administrarlos y destinarlos para los fines objeto de su función. De esta forma, se consolida el Poder Tributario del Estado, el cual implica la existencia de una facultad impositiva para el adecuado cumplimiento de estos fines, y que por lo mismo puede ser explicado en los siguientes términos:

“Recibe el nombre de Poder Tributario la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas.”<sup>8</sup>

---

<sup>7</sup> Cf. Garza, Sergio Francisco de la. Op. Cit., p. 11.  
<sup>8</sup> De la Garza, Sergio Francisco. Op. Cit., p. 195.

En estos términos, el poder tributario del Estado implica la existencia de una serie de facultades destinadas al adecuado cumplimiento de sus obligaciones económicas y recaudadoras, las cuales son:

a) Una facultad tendiente a permitir al Estado llevar a cabo la planeación de los requerimientos económicos de éste, así como la facultad de determinar el monto de los recursos que requiere recaudar.

b) Una facultad destinada a programar y establecer todos los mecanismos y planes que sean necesarios para la recaudación de los ingresos planeados.

c) Una facultad destinada a exigir a los particulares el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, en caso necesario, en forma coactiva.

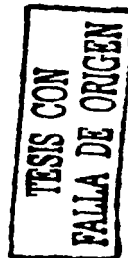
d) Una facultad de administración de los recursos obtenidos.

e) Una facultad destinada a la planeación y programación del destino de estos recursos.

f) Una facultad de distribución de los recursos atendiendo a la planeación establecida.

El poder tributario ha existido desde que se crean los primeros Estados mediante un contrato social, tal y como lo contempla Sergio Francisco De la Garza en los siguientes términos:

“Así pues, en todos los Estados, y en todas las épocas de la historia de la humanidad, el Estado ha ejercitado su Poder Tributario, es decir, ha exigido a los particulares que le trasladen una parte de su riqueza. Tales aportaciones han recibido el nombre de tributos, de contribuciones, de impuestos. Tributos e impuestos son palabras que denotan en sí mismas esa situación de superioridad o de soberanía del Estado, muchas veces ejercida, en épocas pasadas, en forma despótica y arbitraria. En cambio, la palabra contribución tiene una denotación mas democrática, que está mas a tono con la época moderna, en que el Estado procura, guiado por criterios de justicia, hacer que los particulares hagan esas aportaciones de acuerdo con su capacidad contributiva, dando el sentido de que los particulares verdaderamente ‘contribuyen’ para que el Estado pueda realizar sus atribuciones.”<sup>9</sup>



Bajo esta óptica, en lo que respecta al sistema jurídico mexicano, la justificación del poder tributario del Estado no deriva, como sucede en las doctrinas alemana y norteamericana, de la soberanía del Estado. La diferencia radica en que por disposición constitucional, en nuestro país la mencionada soberanía del Estado reside esencial y originalmente en el pueblo; en consecuencia, el fundamento del poder tributario del Estado mexicano deriva del elemento poder del Estado, mismo que se traduce en la facultad imperativa de este, la cual ostenta desde el momento de su creación como decisión soberana del pueblo.

El motivo de la existencia del poder tributario deriva de la necesidad que tiene para realizar una serie de funciones comunitarias, así como para la adecuada prestación de los servicios públicos que los particulares requieren y que por sí mismos, no están en condiciones, ni económicas ni materiales de obtener; como consecuencia de esto, el Estado tiene la necesidad de recaudar recursos, debiendo necesariamente recurrir al patrimonio de los contribuyentes que conforman el

---

<sup>9</sup> Idem., p. 196.



Estado. Como derivación de esto, requiere de un poder específico para allegarse los recursos que requiere aún en contra de la voluntad de los particulares obligados a entregarle parte de sus ingresos, por lo que por este motivo se consolida el poder tributario del Estado con el objeto de que este tenga la fuerza necesaria para exigir a los particulares, dentro del marco del Derecho, la aportación que a estos les corresponde.

Así, el poder tributario reúne las siguientes características:

a) Abstracto. Es decir es una facultad general del Estado como parte consustancial del mismo y que se traduce en el derecho de éste de exigir a los ciudadanos de un Estado el pago de tributos.

b) Permanente. Es decir, es parte del marco de atribuciones generales que tiene el Estado y por lo mismo no deriva de situaciones o momentos específicos, ni tiene una temporalidad determinada, por lo que esta facultad estatal se extingue únicamente cuando se extingue el Estado mismo.

c) Irrenunciable. Es decir, el Estado no puede renunciar a cumplir con sus fines económicos de programas y ejecución del presupuesto; así mismo los particulares no están en condiciones de poder renunciar a contribuir conforme los programas del Estado.

Finalmente, como parte integrante del poder tributario se encuentra la competencia tributaria, misma que implica la distribución de funciones en los distintos órganos del gobierno para destinar a ellos la capacidad de recaudar impuestos, con base en la organización pública del Estado, es decir, no todo el

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

Estado detenta la competencia para recaudar impuestos sino únicamente aquellas áreas legalmente facultadas y competentes para tal efecto, en las cuales descansa el ejercicio del poder tributario del Estado.

### **1.5. LIMITES CONSTITUCIONALES AL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO.**

Dentro de los limites constituciones mas importantes en materia de poder tributario destacan los siguientes:

- a) El Principio de Legalidad.
- b) La Garantía de Proporcionalidad y Equidad.
- c) El Principio de Igualdad.
- d) La Garantía de irretroactividad de la ley.
- e) La Garantía de Audiencia.
- f) La Garantía de Seguridad Jurídica.

#### **a) EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD.**

En términos generales, el principio de legalidad se encuentra establecido en el artículo 14 constitucional, segundo párrafo, mismo que textualmente es expuesto en los siguientes términos:

Artículo 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 los que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.”

Con base en este principio general, ninguna persona podrá ser molestada por una autoridad o privada de sus derechos en general, sino mediante un procedimiento legal y conforme a alguna ley que determine la ejecución de dicho acto de privación, por lo que la actuación del Estado se debe limitar a cumplir con el contenido de las leyes y a seguir las formalidades de un procedimiento.

En materia tributaria este principio se ve reforzado por el contenido del artículo 31, fracción IV constitucional, en relación a la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público, en forma proporcional y equitativa y conforme lo dispongan las leyes. En consecuencia de lo anterior, la obligación contributiva de los mexicanos debe encontrarse regulada específicamente en una ley, ya que de lo contrario ésta obligación es inaplicable y por consiguiente no se puede privar a un particular de ningún derecho cuando no exista alguna ley que prevea una contribución a su cargo y una sanción por falta de cumplimiento.

En tal sentido, nuestro Máximo tribunal Federal ha establecido lo siguiente:

"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."<sup>10</sup>

## **b) LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD Y EQUITAD.**

---

<sup>10</sup> Semanario Judicial de la Federación, V Época, Tomo LXXXI, p. 6374, Hernández Reyes Ramón

Dentro del mismo artículo 31, fracción IV de la Constitución, se establece la garantía de proporcionalidad y equidad, misma que se traduce en que los impuestos que imponga el Estado deberán ser precisamente proporcionales y equitativos.

Los aspectos de proporcionalidad y equidad implican la existencia del espíritu de justicia en la distribución de la carga tributaria; de esta forma, la obligación de pagar impuestos será establecida con base en la riqueza de cada ciudadano, es decir, distribuyéndose esta carga en porcentajes con base en los ingresos que se obtengan, tal y como lo ha contemplado Sergio Francisco de la Garza, en los siguientes términos:

“Es preciso examinar los conceptos de proporcionalidad y equidad con objeto de determinar si son expresiones de contenido coincidente o de conceptos contrarios y excluyentes. ¿Qué es la proporcionalidad en materia tributaria? Algunas veces este concepto solo puede comprenderse en su sentido matemático, por ejemplo en los impuestos indirectos, como el de ingresos mercantiles o cualesquiera de los especiales sobre la producción. Una intuición de justicia nos anuncia de inmediato que la cuota debe ser fija (proporcional) en relación con la categoría o volumen del objeto gravado (el ingreso o monto de la producción). La doctrina reserva este vocablo para la cuota constituida por un porcentaje fijo.... De este modo la proporcionalidad en los impuestos directos se transforma de fórmula matemática de la cuota sobre el objeto gravado, en proporcionalidad subjetiva, es decir, en la nivelación del sacrificio que se realiza mediante la tarifa progresiva. Puesto que la proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia, debemos concluir que coincide con el de equidad.”<sup>11</sup>

Tal y como lo contempla el autor citado, los principios de proporcionalidad y equidad de los impuestos derivan necesariamente de la capacidad de ingresos y de la

<sup>11</sup> De la Garza, Sergio Francisco. Op. Cit., pp. 261 - 262.

riqueza de los contribuyentes, razón por la cual, en impuestos fijos, como el de la renta, se contempla una tabla porcentual progresiva con base en la obtención de ingresos, mientras que en otro tipo de impuestos, se establece una cuota fija sin importar la cantidad de recursos, como el caso de los impuestos indirectos, los derechos o las contribuciones de mejoras.

### **c) EL PRINCIPIO DE IGUALDAD.**

El principio de igualdad que se constituye en límite de la potestad tributaria del Estado, se encuentra contemplado en el artículo 13 constitucional al establecerse como norma prohibitiva que “nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales”, es decir, que la persecución por parte del Estado, y en materia fiscal, la ejecución de las sanciones por incumplimiento de pago de obligaciones fiscales, deberá hacerse con base en las leyes generales que al efecto existan y mediante los tribunales de justicia legal y anteriormente constituidos, tal y como lo contempla específicamente la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la siguiente tesis de jurisprudencia:

“Es carácter constante de las leyes, que sean de aplicación general y abstracta; es decir, que deben contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobreviva a esta aplicación y se apliquen sin consideración de especie o de persona, a todos los casos idénticos al que previenen, en tanto que no sean abrogados. Una ley que carece de estos caracteres va en contra del principio de igualdad, garantizado por el artículo 13 Constitucional y aun deja de ser una disposición legislativa, en el sentido material, puesto que le falta algo que pertenece a su esencia. Las leyes pueden ser privativas tanto en el orden civil como en cualquier otro orden, pues el carácter de generalidad se refiere a las leyes de todas las especies, y contra

la aplicación de las leyes privativas protege el ya expresado artículo 13 Constitucional.”<sup>12</sup>

El calificativo de ley privativa deriva no del hecho de que se refiere a un grupo o categoría de personas, como sería una ley sobre proveedores de automóviles, sino que señala que en forma concreta se mencione en la ley a una persona o aun grupo de personas en específico, por lo que tratándose de la materia tributaria, las leyes para cumplir con este principio deben dar cumplimiento al siguiente axioma:

“Las leyes tributarias no deben gravar a una o varias personas individualmente determinadas. El gravamen se debe establecer en tal forma a cualquier persona cuya situación económica coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal y debe ser sujeto del impuesto.”<sup>13</sup>

#### **d) LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY.**

La garantía de irretroactividad de la ley se encuentra contemplada en el artículo 14 constitucional, primer párrafo, al establecerse que “a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna”; con base en este principio, en cualquier materia, incluyendo la fiscal, las autoridades están imposibilitadas a aplicar en forma retroactiva una ley que perjudique a alguna persona.

La retroactividad de la ley implicaría que una disposición normativa promulgada y con efectos jurídicos en vigor a partir del presente, fuera empleada para sancionar actos cometidos en el pasado, es decir, con antelación a que dicha ley hubiera sido promulgada, lo cual en forma evidente generaría un estado total de inseguridad jurídica en perjuicio de los gobernados.

<sup>12</sup> Apéndice al Semanario judicial de la Federación, 1965, 1ra parte, tesis 17, p. 58.

<sup>13</sup> Flores Zavala, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas*. Citado por Sergio Francisco de la Garza en Op. Cit., p. 277.

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

En materia fiscal, este principio es por demás importante en atención a que, por justicia y seguridad jurídica elemental, los impuestos que una persona paga en el presente, no pueden encontrarse regulados por una ley futura y por ende desconocida al día de hoy, por tal motivo, es totalmente ilegal que se permitiera a las autoridades gravar el día de hoy los impuestos que fueron percibidos en el pasado, obligando a los particulares a pagar al día de hoy unos impuestos por el monto de ingresos que tuvieron con antelación.

La aplicación de este principio es determinado por Flores Zavala, citado por De la Garza, en los siguientes términos:

“A. Las leyes impositivas solo son aplicables a situaciones que la misma ley señala, como hecho generador del crédito fiscal, que se realicen con posterioridad a su vigencia. Si una ley pretende aplicar el impuesto a una situación realizada con anterioridad, será una ley retroactiva.”<sup>14</sup>

#### **e) LA GARANTÍA DE AUDIENCIA.**

La garantía de audiencia está consignada en el segundo párrafo del artículo 14 Constitucional que a la letra establece: "Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad, o propiedades 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".

---

<sup>14</sup> Idem., p. 288.

Ahora bien, esta garantía de audiencia contiene a su vez cuatro garantías específicas que otorgan a los particulares la certeza de que la actuación de las autoridades deberá ser siempre apegada a derecho:

a) La de que, en contra de la persona a quien se pretenda privar de alguno de los bienes jurídicos tutelados por dicha disposición constitucional, sea vencido en juicio.

b) Que tal juicio se substancie ante los tribunales previamente establecidos.

c) Que en el mismo se observen las formalidades esenciales del procedimiento.

d) Que el fallo respectivo se dicte conforme a las leyes existentes con antelación al hecho o circunstancia que hubiere dado motivo al juicio.

De la conjunción de las cuatro garantías se forma la garantía de audiencia, por lo que se ha establecido que al violarse una sola, se contraviene en su totalidad, lo que se traduce para el gobernado en una protección a los bienes jurídicos de su esfera jurídica subjetiva de derecho.

Consideramos importante hacer referencia al hecho de que quien goza de la citada garantía de audiencia es todo sujeto en calidad de gobernado en donde de manera correlativa existe la idea de "autoridad", de donde surge una relación de supra a subordinación que se traduce en términos del jurista Ignacio Burgoa en "...actos de autoridad que tienen, para ser tales, como ámbito de operatividad, la esfera del particular." Así por último y sin extendernos más allá del tema específico de que se trata, el carácter de gobernado lo tiene también toda persona moral de derecho social o privado.



En materia fiscal, la garantía de audiencia implica dos aspectos, por un lado, la obligación legal de las autoridades fiscales de notificar y emplazar al particular para que manifieste lo que a su derecho corresponda respecto de cualquier acto de autoridad, así como la existencia dentro de las leyes tributarias de un apartado específico que regule los medios de impugnación fiscal, los cuales se traducen en recursos administrativos de impugnación e inconformidad o revisión, mediante los cuales el particular puede solicitar que las autoridades tributarias de mayor jerarquía revisen, confirmando, revocando o modificando, las resoluciones emitidas por las autoridades administrativas inferiores.

Complementariamente existe el juicio de nulidad seguido ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el cual se constituye en una instancia revisora de las determinaciones emitidas por las autoridades tributarias; y finalmente, el particular puede también acudir al juicio de amparo solicitando la protección de las garantías contenidas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en el cual el Poder Judicial de la Federación revisará que las determinaciones tomadas por las autoridades tributarias, e incluso por el propio Tribunal mencionado, se encuentren apegadas a los principios contenidos dentro del capítulo de las garantías individuales de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La garantía de audiencia se encuentra consagrada en el artículo 14 constitucional, en el segundo párrafo del mismo, transcrito con antelación; en lo que respecta a su contenido, la misma incluye cuatro subespecies de garantías de audiencia, a saber:

a) La garantía que obliga a las autoridades que pretendan privar a las personas de alguno de los bienes jurídicos tutelados por dicha disposición constitucional, de vencer dentro de juicio a la persona a la que se pretenda privar.

b) Que el tribunal en el que se lleve a cabo el juicio de referencia se encuentre previamente establecido.

c) Que dentro del juicio en cuestión se cumpla cabalmente con las formalidades esenciales del procedimiento.

d) Que la resolución que se emita sea dictada con base en leyes existentes con antelación al hecho o circunstancia que hubiere dado motivo al juicio.

La necesidad de que las autoridades fiscales den estricto cumplimiento a la garantía de audiencia, la expone el maestro Ernesto Flores Zavala, en los siguientes términos:

“Pero dentro de este proceso de determinación del crédito fiscal, es posible que la Administración se salga de los términos legales, y entonces la afectación de los derechos de los particulares, se hará por el acto administrativo y no por la ley; por esta razón se debe dar al particular la oportunidad de ser oído, para lograr el estricto cumplimiento de la ley, que es una de las garantías que otorga el artículo 14 constitucional. Es decir, la garantía de audiencia tendrá el efecto de evitar que el particular sea privado de sus propiedades, posesiones o derechos, por un acto de la Administración, cuando solo puede serlo por la ley.

La Suprema Corte de Justicia declaró: ‘La Ley de Hacienda del Departamento del D.F. en su título X, que establece los Derechos de Cooperación es violatoria del artículo 14

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

constitucional, por cuanto no establece procedimiento alguno en que se oiga en defensa a los afectados antes de que se les formule la liquidación respectiva, y porque el artículo 757 limita el derecho de inconformarse a los casos que el mismo enumera y entre los cuales no se encuentra el de impugnar el costo de las obras realizadas. (Informe de la Suprema Corte de 1950, página 58, 2da. Sala)."<sup>15</sup>

## **J) LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA.**

La seguridad jurídica es una obligación esencial de cualquier autoridad mediante la cual se logra el adecuado desarrollo de un Estado y de cada uno de sus miembros; de ahí que esta garantía se explique mediante la existencia legal de una serie completa e integral de garantías individuales que el Estado y sus autoridades tienen obligación de acatar y cumplir; por lo que la garantía de seguridad jurídica es reconocida como la esencia del marco de derechos de los particulares y que se encuentra detallada ampliamente en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La seguridad jurídica deriva del principio de legalidad, e implica en consecuencia que los actos de autoridad deben estar siempre apegados a derecho y por lo cual la actuación del Estado derivada de la potestad tributaria del mismo, se encuentra también limitada y regulada con base en los principios y garantías contenidos en la Constitución General de la República, y cuyo objetivo es evitar que una actuación arbitraria pueda afectar la esfera de derechos de los particulares, otorgando a estos, la certidumbre y seguridad de que la actuación de la autoridad será siempre apegada a derecho.

---

<sup>15</sup> Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas. 27 Edición, Ed. Porrúa, México, 1986, pp. 176 - 177.

En las relaciones existentes entre los gobernantes, como representantes del Estado, y los gobernados, "se suceden múltiples actos, imputables a los primeros, que tienden a afectar la esfera jurídica de los segundos".<sup>16</sup> En efecto, el Estado puede desplegar su actividad de imperio afectando necesariamente la esfera jurídica del gobernado, afectación que dentro de un régimen jurídico, tiene que sujetarse a un conjunto de modalidades jurídicas, y que se traduce en una serie de requisitos, elementos, condiciones a que tiene que sujetarse la autoridad, y es lo que constituye la garantía de seguridad jurídica. "Esta implica, en consecuencia, el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por el *summum* de sus derechos subjetivos".<sup>17</sup>

De lo anterior se desprende que si la autoridad realiza un acto de autoridad, sin observar dichos requisitos, condiciones, elementos o circunstancias previas, dicho acto estará al margen del derecho.

La seguridad jurídica en general se conceptúa como el contenido de varias garantías individuales inscritas en nuestra Constitución Política, esto es, diversos derechos subjetivos públicos individuales del gobernado oponibles y exigibles al Estado y a sus autoridades, las cuales tienen la obligación de acatarlos y cumplirlos, para que la afectación que generen sea jurídicamente válida, es decir, cumplir todos los requisitos, condiciones, elementos o circunstancias necesarias para que el acto de autoridad se encuentre dentro del marco del derecho; por lo que dicha garantía se reconoce como la esencia de los derechos públicos subjetivos de los particulares,

<sup>16</sup> Burgoa Orihuela, Ignacio, Derecho Constitucional Mexicano 7a. edición, México, 1989, p. 501.

<sup>17</sup> ibid., p. 502.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

conteniéndose para tal efecto en forma específica en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En estos términos, con base en el principio de legalidad, la actuación de la autoridad debe siempre encontrarse apegada a derecho y por lo mismo debe en todo momento velar por el respeto y cumplimiento de las garantías constitucionales que prohíben una actuación arbitraria por parte de las autoridades; en esta óptica, la actuación del Estado derivada de la potestad tributaria que este tiene, se encuentra también limitada y controlada con base en los principios y garantías que en nuestra Norma Fundamental se han establecido para controlar y regular en forma específica la actividad de las autoridades estatales en todos los rubros, destacando en forma sensible aquellos rubros que afectan directamente la esfera de derechos de los particulares, encontrándose dentro de este rubro la actuación de las autoridades derivadas la potestad tributaria.

## **CAPÍTULO II. EL DERECHO PRESUPUESTARIO.**

**2.1. ANTECEDENTES DEL DERECHO PRESUPUESTARIO.**

**2.2. FUNDAMENTO LEGAL DEL DERECHO PRESUPUESTARIO.**

**2.3. LOS INGRESOS.**

**2.4. LOS EGRESOS.**

**2.5. LEY DE PRESUPUESTO, CONTABILIDAD Y GASTO PÚBLICO.**

## **CAPÍTULO II. EL DERECHO PRESUPUESTARIO.**

### **2.1. ANTECEDENTES DEL DERECHO PRESUPUESTARIO.**

A través de la historia de la humanidad, se ha observado que las diferentes civilizaciones han tenido formas de gobierno muy diversas y complicadas, pero que comparten algunas similitudes como el hecho de que todos los aparatos de poder necesitan de la aportación de bienes por parte de todos los gobernados, para satisfacer sus necesidades básicas.

Todos los gobiernos del mundo han requerido de su pueblo para subsistir. El alimento, el vestido, la vivienda y todos los lujos y comodidades de los mandatarios, tanto militares como civiles y religiosos, han surgido principalmente de las manos del pueblo, mediante el tributo.

Los primeros tributos en estas culturas eran repartidos entre las diferentes partes que conformaban el aparato gubernamental, considerándose como un primitivo presupuesto; aunque existen opiniones como las de González que señalan que en estas culturas no podían existir los presupuestos propiamente dichos: "No puede considerarse <presupuesto> las relaciones de ingresos y de gastos que los gestores de las Haciendas Egipcia y Babilónica utilizaban a modo de guía en su administración. Hablar de Derecho Presupuestario o de la íntima relación política y económica que media entre ingresos y gastos públicos refiriéndose a aquella época, está fuera de todo lugar."<sup>18</sup> Según esto, en las primeras civilizaciones organizadas con actividades comerciales como Egipto o Babilonia, no se encuentran aun indicios de un presupuesto gubernamental; sin embargo, al tratarse de naciones cuyo

---

<sup>18</sup> González García, Eusebio, *Introducción al Derecho Presupuestario*, Ed. De Derecho Financiero, Madrid, 1973, p. 77.

gobierno se entiende como un imperio, en donde los esclavos son la fuerza productiva, generando bienes materiales que son propiedad del gobierno; puede llegar a entenderse a estos bienes como tributo y a este tributo como recursos propios de los gobernantes, y si estos recursos eran utilizados para la alimentación y la manutención en general del gobierno; entonces es probable que sí haya funcionado en cierta medida como presupuesto destinado a diversas actividades de la élite gobernante.

De cualquier manera, la organización administrativa de los fondos del gobierno no aparece sino hasta ya muy avanzadas las sociedades modernas; ni siquiera durante la Edad Media, en donde las actividades económicas y tributarias ya estaban bien establecidas, se observa una buena organización en el manejo de los fondos del gobierno; es decir, no se establece aun de manera sólida una actividad presupuestaria y mucho menos una legislación que organice el movimiento de los bienes del Estado.

"El Estado de la Alta Edad Media se basó en la idea de Administración. La mentalidad medieval no hacía distinción alguna entre la administración para la realización del interés público, la administración de justicia y la administración financiera, tendiendo a confundir los conceptos de administración pública y administración privada. A la vista de la situación descrita se hace difícil concebir la existencia de un presupuesto, tanto en las monarquías feudales europeas, como en los reinos españoles de los primeros tiempos de la reconquista.

En la Alta Edad Media no se conoció una organización administrativa propiamente dicha asentada sobre normas estables: falta un verdadero sistema impositivo, la publicidad es desconocida, la conexión entre los ingresos y los gastos públicos inexistente, no hay limitación alguna de tiempo en cuanto a la gestión, no hay ningún tipo de relación con los



contribuyentes, no hay control. En una palabra, no existe ni siquiera un esbozo formal de organización de la Hacienda pública, toda vez que las fuentes de ingresos tenían un carácter predominantemente patrimonial, y que no se había llegado a una clara separación entre el patrimonio regio y el erario público."<sup>19</sup>

El Derecho presupuestario entonces tiene sus orígenes un tanto difusos, ya que no se puede establecer concretamente en que momento los tributos del pueblo a los gobiernos dejan de ser simples ingresos sin ningún objetivo en particular (más que enriquecer a los gobernantes) para convertirse en ingresos definidos y ordenados, que tienen el objetivo de cubrir determinadas tareas del gobierno, concibiéndose así como presupuesto.

El presupuesto además de cubrir las necesidades del gobierno debe de distribuirse de tal manera que todas las tareas o actividades que éste realice en cumplimiento de sus funciones, sean objeto de un porcentaje determinado del presupuesto total.

Este tipo de actividades se observa de manera clara en un gobierno hasta el final de la primera mitad del siglo XX, en los Estados Unidos, pues según Vázquez:

"Norteamérica fue el país que inició la aplicación del *presupuesto por programas y actividades*, como una necesidad orientada a la racionalización de los gastos de guerra y defensa, así como a una reducción de los costos de operación de las empresas productoras de armamento. En 1946, el Departamento de Marina presentó un presupuesto con dos sistemas de clasificación: una por objeto del gasto, y otra por programas; trabajo que consistió fundamentalmente en una reducción de los renglones del gasto, de 52 a sólo 21 partidas.

<sup>19</sup> Ibid., p. 91.

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

Sobre la base de dicho trabajo y otros posteriores, la Comisión Hoover en su informe sobre presupuesto y contabilidad, recomendó como primera medida que todo concepto presupuestario del Gobierno Federal fuera reacondicionado mediante la adopción de un presupuesto basado en funciones, actividades y proyectos, a lo que se designó *presupuesto por actividades*.<sup>20</sup>

Lo anterior muestra que el Derecho Presupuestario se lleva a cabo desde antes de la fecha mencionada, sin embargo, la optimización del mismo se presenta hasta este tiempo, quizá por las condiciones de la economía mundial en esa época.

Un aspecto importante de la implementación de este tipo de programas presupuestarios, es que se inician en un país en donde el capitalismo se desarrolla enormemente luego de la Segunda Guerra Mundial, por lo que el gobierno se ve forzado a tener un mayor control sobre la economía no solo propia, sino a nivel mundial; es por ello que los Estados Unidos reafirman una manera de gobernar en donde se controlan estrictamente los fondos públicos.

No obstante, el Derecho Presupuestario está lejos de originarse en los Estados Unidos, ya que anteriormente el control de fondos por parte del gobierno se observa en algunos países importantes de Europa, como Alemania y la Gran Bretaña, los cuales son los primeros países en industrializarse y en consolidar economías fuertes. En ambos países, desde finales del siglo pasado, se tenían importantes consideraciones sobre el tema del Presupuesto. Veamos:

"1º. El Presupuesto es un conjunto de órdenes de ejecución que el Rey no puede establecer por sí mismo, sino que

---

<sup>20</sup> Vázquez Arroyo, Francisco. *Presupuesto por Programas para el Sector Público de México*. Ed. UNAM, México, 1971, p. 18.

constitucionalmente viene exigido para ello el concurso del Parlamento.

2°. Rechazar en bloque el Presupuesto significa una renuncia del Parlamento a participar en el establecimiento de esas órdenes e instrucciones especiales de ejecución, tan necesarias para la buena marcha de la administración financiera.

3°. Ante semejante renuncia, y dada la imposibilidad de detener la actividad del Estado, el Rey debe dirigirse directamente a la Tesorería y emitir las oportunas órdenes de pago en virtud de su sola autoridad.

4°. La negación del Parlamento a dar su conformidad al Presupuesto es un acto inconstitucional y jurídicamente inútil.<sup>21</sup>

De esta manera, el presupuesto significaba para las naciones europeas de ese tiempo, una gran responsabilidad para todas las partes integrantes del gobierno; de aquí la importancia de establecer leyes que regulen el destino de distribución del presupuesto, de lo cual se encarga el Derecho Presupuestario.

Finalmente, cabe mencionar que el surgimiento del Derecho Presupuestario obedece a la homogeneización de las formas de gobierno en todo el mundo. es decir una vez iniciada la revolución industrial, la llegada del capitalismo provocó una transformación mundial de la economía; por lo que se hizo primordial el manejo del dinero del gobierno para un adecuado funcionamiento del mismo; y este manejo sólo pudo darse con la utilización del Derecho Presupuestario.

## **2.2. FUNDAMENTO LEGAL DEL DERECHO PRESUPUESTARIO.**

---

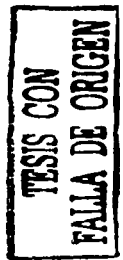
<sup>21</sup> González. Op. Cit., p. 129.

El Derecho Presupuestario, al igual que otros aspectos de la economía nacional, se basa en la legislación para poder operar, ya que es necesario contar con un fundamento legal que garantice el buen funcionamiento de las actividades presupuestarias, para evitar la desconfianza entre los contribuyentes; puesto que si la población no confía en el sistema tributario, difícilmente aportarían sus contribuciones al Estado, generando una situación desfavorable tanto para el gobierno como para la ciudadanía en general. "El carácter jurídico le viene dado al Presupuesto por la sanción que la suprema autoridad del Estado hace del referido documento como norma y como límite de competencia para la actividad de la Administración pública. Es decir, cuando se impone el principio de que la Administración no puede gastar más o diversamente de lo previsto en el Presupuesto."<sup>22</sup>

El Derecho Presupuestario, al basarse en la legislación del país cumple con sus funciones desde un punto de vista jurídico estricto, puesto que tanto el pago de impuestos es obligatorio para los ciudadanos -según la ley establecida en la Constitución-, como el adecuado manejo de estos ingresos es obligatorio para el gobierno de acuerdo a las leyes presupuestarias del país; de aquí que el presupuesto anual esté claramente legislado y controlado a través de la legalidad.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos faculta al Ejecutivo Federal para promover la Ley de Ingresos y el de Presupuestos de Egresos de la Federación; así mismo, faculta al Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. La Ley de Ingresos de la Federación, que constituye el acto legislativo que determina los ingresos que el Gobierno Federal está autorizado para recaudar en un año determinado, comprende,

<sup>22</sup> González, Op. Cit., p. 75.



por lo común, una mera lista de nombres por medio de los cuales puede percibir ingresos el Gobierno, sin detallar, salvo casos excepcionales, los elementos de los diversos impuestos: sujeto, hecho imponible, parte proporcional o alícuota, tasa o tarifa de gravámenes, y también establece que en determinado ejercicio fiscal se percibirán los ingresos provenientes de los conceptos que en la misma se enumeran, los que se causan y recaudan de acuerdo con las leyes en vigor.

Las leyes reguladoras de cada tipo de ingreso como la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, etc., así como la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos, formalmente tienen el carácter de leyes, por cuanto en que su expedición interviene el Congreso de la Unión. Además son actos creadores de situaciones jurídicas generales, abstractas, e impersonales.

La contemplación de las actividades presupuestarias en la Constitución Mexicana es una garantía del manejo claro de los recursos económicos del gobierno hacia una distribución objetiva para solucionar las demandas de la población.

El Derecho Presupuestario juega un papel importante en el desarrollo un país, ya que al encausarse dentro de un estado de Derecho, la economía nacional tiene la obligación de buscar el bienestar de toda la población, y la economía de un país está regulada por el gobierno, que también tiene la obligación de buscar o procurar el bienestar social.

Así mismo, el bienestar social puede conseguirse únicamente si el gobierno emplea medidas adecuadas para distribuir equitativamente sus recursos, lo cual se logra mediante un correcto programa presupuestal. Un claro ejemplo de estas

políticas presupuestales se dio en Alemania, en donde gracias a la aplicación del Derecho Presupuestario la economía del país se vio fortalecida enormemente.

"El presupuesto no es una ley de organización de todo el Imperio, sino un simple plan de gestión, que presupone una organización legalmente establecida sobre la cual se asienta. El mantenimiento de dicha organización, que es la misión que incumbe al Presupuesto, exige la realización de una serie de gastos, en atención al diferente derecho que sobre ellos ejercita el Reichstag, divididos en gastos discrecionales y gastos necesarios. Los primeros pueden ser libremente rechazados por el Reichstag, considerándose en caso contrario su aprobación como una verdadera y auténtica concesión, sin la cual el Gobierno imperial no está en condiciones de efectuar dicho tipo de gastos. Los gastos necesarios no pueden ser negados por el Reichstag sin contar con el asentimiento del Bundesrat, constituyendo consiguientemente su aprobación una obligación del derecho público para el Reichstag. Dicha aprobación carece, por tanto, del carácter de autorización de pago, siendo más bien el reconocimiento que la representación nacional expresa acerca de la necesidad o conveniencia de verificar dicha gasto: gasto cuya base jurídica es claro que no se encuentra en el Presupuesto, sino en las leyes del Imperio y en los contratos previamente establecidos entre la Administración y los particulares."<sup>23</sup>

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Esta división que se hace del presupuesto reconoce la necesidad de dar prioridad a determinados sectores y restarle importancia a otros; ya que el presupuesto de cualquier gobierno es limitado, no pueden atenderse todos los problemas del país con la aplicación de la misma cantidad de recursos. Por ello, se destina un porcentaje determinado a algunos problemas nacionales, mientras que a otros se les destinan mayor o menor porcentaje, dependiendo la importancia que tenga para el país su atención.

<sup>23</sup> González. Op. Cit., p. 136.

Ahora bien, en el caso de México, por tratarse de un país en desarrollo, con una economía inestable y deficiente, las necesidades tanto de la población como de gobierno son diferentes; las actividades presupuestarias, por lo tanto, deben ajustarse a la situación económica, para promover así el desarrollo y mejoramiento de las condiciones desfavorables.

Vázquez, señala al respecto:

"Para inducir el crecimiento económico de México será necesario que el Estado conciba, diseñe y ejecute una política de gasto público que responda a la problemática del desarrollo económico y social del país y sienta las bases funcionales para el desenvolvimiento de todas las entidades públicas.

Pero la única forma de lograr la necesaria coordinación dentro del sector público con un plan global de desarrollo y con los planes de los diversos sectores del país, dependerá de decisiones derivadas de un cuidadoso examen de las perspectivas de acción de cada entidad pública y de cada nivel administrativo.

El plan deberá contemplar los mecanismos necesarios para que los sectores público y privado combinen sus esfuerzos en función de las metas de interés nacional que se fijen a largo, mediano y corto plazos. Cabe considerar que en el marco de la planificación nacional en países de economía mixta como el nuestro, el carácter contractual del presupuesto se extiende al sector privado ligado a la acción económica del Estado. Este contrato con el sector privado puede definirse como un régimen presupuestario, donde representantes altamente calificados del Estado y de la iniciativa privada se reúnen en forma periódica a través de comisiones especiales, consejos económicos y sociales, grupos de trabajo, etc., a fin de confrontar previsiones y formular opiniones y sugerencias a las autoridades económicas y financieras responsables de la elaboración y control del presupuesto. En este proceso consultivo participan también las fuerzas laborales, pues éstas

representan tanto la inversión humana en la planificación, como su aplicación anual a través del presupuesto."<sup>24</sup>

Lo anterior deja en claro que el Derecho Presupuestario no es una doctrina estricta e inflexible, al contrario se ajusta a las características sociales y económicas del país que lo adopta; así en Alemania el presupuesto es determinado por el gobierno y el Parlamento, mientras que en México, para que actúe con la misma efectividad se requiere de la intervención del gobierno, del sector privado y de las fuerzas laborales.

Además de esta característica, el Derecho Presupuestario cuenta con dos elementos generales que conforman la estructura básica del presupuesto de un país; se trata de los ingresos y de los egresos del gobierno, que constituyen el capital real con el que cuenta dicho gobierno.

### **2.3. LOS INGRESOS.**

Una de las actividades más importantes del Estado es dar satisfacción a las necesidades colectivas de interés general, cuya gestión justifica y explica su existencia. Por ello, en sus orígenes, el Estado fue concebido como un instrumento al servicio del hombre con el fin de protegerlo, darle un ambiente de seguridad y proporcionarle determinados medios de subsistencia que por sí solo no podría alcanzar. Para lograr esto, el Estado se ve en la necesidad de prestar una gran variedad de servicios públicos, mismos que para su financiamiento requieren grandes cantidades de dinero. Es así como se justifica el hecho de que los gobernados tengan que aportar periódicamente prestaciones económicas para que el

---

<sup>24</sup> Vázquez. Op. Cit., pp. 9-10.



Estado pueda cumplir con sus tareas encomendadas, las que han de resultar en beneficio de la propia colectividad.

En consecuencia, el motivo del ingreso está determinado por la urgencia que tiene el Estado de satisfacer las necesidades de los diferentes miembros que integran la comunidad política, quienes para tal efecto, están obligados a contribuir, de acuerdo a su capacidad y posibilidades, a los gastos públicos.

Por estas razones dentro de las funciones de promoción del bien común, el Estado debe realizar aquellas actividades que conduzcan a la satisfacción de necesidades, muchas veces individuales (como sucede con la salud y la atención médica, a través de los seguros sociales) y muchas veces colectivas, como la de educación en diversos aspectos. Como para la realización de esas actividades el Estado necesita de recursos, que debe obtener en su mayor parte de los patrimonios de los particulares, se justifica en la misma medida la realización de la actividad financiera.

El ingreso público puede entenderse de manera general, como el dinero que entra en poder del gobierno para cumplir con sus funciones; así, los ingresos son primordiales para la existencia y funcionamiento del aparato gubernamental.

Los ingresos del Estado, además de estar regulados por el Derecho Presupuestario, tienen que regirse bajo las leyes nacionales para evitar abusos por parte del gobierno.

De esta manera, el dinero que ingresa a las arcas de Estado está protegido de alguna manera contra el desvío de fondos, ya que el gobierno tiene que destinar

dichos ingresos a los objetivos planteados por la ley presupuestaria, y no puede acudir a otras fuentes de ingreso sin apegarse a la mencionada ley.

Los ingresos pueden dividirse en ingresos tributarios y los ingresos no tributarios; los primeros se refieren al dinero que aporta la población directamente por concepto de impuestos, ya sea por los servicios públicos como la luz eléctrica, el agua, el mantenimiento de calles, etc., y por la adquisición de productos que causan impuestos, por ejemplo todos los que contienen en su precio el Impuesto al Valor Agregado (IVA); los segundos por su parte, son aquellos ingresos que obtiene el gobierno fuera de los impuestos que paga la población.

#### **2.4. LOS EGRESOS.**

Los egresos del Estado significan la salida del dinero de éste para el cumplimiento de sus funciones, esto es, los ingresos que se destinan a los diversos sectores del país, al llegar a estos se convierten en egresos.

Los egresos son conocidos también como gasto público, y no es otra cosa que el dinero que gasta el gobierno para realizar su trabajo, consistente en satisfacer las necesidades colectivas.

Ahora bien, los egresos en nuestro país están regulados por el Presupuesto de Egresos de la Federación, el cual se encarga de dictaminar el destino de los ingresos bajo las distintas leyes presupuestarias dispuestas en la legislación mexicana.

"a) Se entiende por Presupuesto de Egresos de la Federación, a la autorización expedida por la Cámara de Diputados, a

iniciativa del Ejecutivo, para costear las actividades oficiales, obras y servicios públicos a cargo del Gobierno Federal, durante el periodo de un año, a partir del 1° de enero de cada ejercicio fiscal.

b) El Proyecto de Presupuesto General de Egresos que el Ejecutivo envía anualmente a la Cámara de Diputados, se aprueba tal como se presenta, tanto en la cifra total del gasto programado como en la distribución de dicho gasto.

c) A partir de 1965, el Proyecto de Presupuesto General de Egresos de la Federación incluye el gasto total del Gobierno Federal y la erogación de los principales organismos descentralizados y empresas propiedad del Gobierno Federal.

d) El gasto directo del Gobierno Federal, el de los organismos descentralizados y empresas propiedad del Gobierno Federal, así como el gasto total del sector público federal sujeto a control presupuestal, se presentan desde los puntos de vista geográfico o territorial, económico, funcional o por actividades y administrativo.

e) La clasificación del presupuesto desde el punto de vista administrativo, consiste en un simple desglose del gasto por dependencias. Pese a su amplitud, dicha clasificación no comprende a la totalidad de las entidades que integran al sector público federal.<sup>25</sup>

El Estado una vez que ha obtenido el ingreso por medio de las diferentes fuentes, procede a determinar el destino que le dará a todo lo recaudado; precisamente la segunda etapa de la actividad financiera del Estado tiene que ver con sus egresos.

---

<sup>25</sup> Vázquez Arroyo, Francisco. Presupuesto por Programas para el Sector Público de México Ed. UNAM, México, 1971, p. 14.

De una manera general se puede decir que los egresos del Estado están determinados por las previsiones financieras anuales en las que se calculan y analizan los gastos necesarios que el gobierno debe hacer.

En virtud de que por medio de los egresos o gastos que haga el Estado se ha de procurar el cumplimiento de sus fines, especialmente satisfacer las diversas necesidades de la colectividad, por lo tanto, no es posible que la inversión de los fondos públicos quede al arbitrio de la Administración, pues si así fuera existiría un desorden que redundaría en un perjuicio causado a toda la comunidad al no recibir la prestación de servicios públicos que requiere y que ha de lograrse con las erogaciones que haga el Estado.

Por esta razón y ante la trascendencia que tienen los egresos del Estado, la Constitución Política ha señalado como norma fundamental en esta materia que:

"no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presente presupuesto o determinado por ley posterior".  
(Artículo 126 constitucional).

Esto significa que los egresos del Estado deben estar previamente establecidos, por lo que todo gasto público debe sujetarse a un programa determinado que contemple todas las necesidades que reclaman satisfacción. En consecuencia, adquiere gran importancia el Presupuesto de Egresos de la Federación, pero antes de referirnos a éste es necesario dar algunas bases elementales sobre los egresos del Estado en general.

Al igual que en los ingresos, el gobierno está limitado en sus actividades relacionadas a los egresos, ya que no es posible implementar egresos que estén fuera del presupuesto establecido. De esta manera:

"El Gobierno no puede incrementar unilateralmente el número de organismos y autoridades existentes; tampoco puede aumentar el actual número de componentes a sueldo de cada uno de los organismos y autoridades, ni elevar a los funcionarios individualmente sus emolumentos -no nos estamos refiriendo aquí, como ya puede suponerse, a los ascensos regulares en categorías superiores de sueldos que se producen con arreglo a las disposiciones vigentes y que ya se han tenido en cuenta en el Presupuesto."<sup>26</sup>

El gobierno tiene plena facultad de recaudar o invertir en actividades que le permitan obtener los recursos para llevar a cabo sus funciones, dentro de las cuales se encuentra el gasto público; de tal manera que el Estado al final de cada año debe tener un presupuesto exacto de los recursos que se han generado, y los recursos que deberán ser destinados a sus diversas funciones.

"El gasto público estará constituido por cualquier erogación realizada por el Estado u otro ente público y destinada a la consecución de los objetivos y metas propuestos".<sup>27</sup>

El gasto público es entonces la administración de los recursos del Estado y su aplicación en beneficio del país, procurando sobre todo, el desarrollo nacional; y debido a que el gobierno es el encargado de administrar los recursos, tiene la capacidad de decidir la forma de generación y distribución de los mismos; tomando en consideración los proyectos del presupuesto, que cada entidad del país formula

---

<sup>26</sup> La Band, *Derecho Presupuestario*, Op. C4., p. 75

<sup>27</sup> Jiménez González, Antonio *Lecciones de Derecho Tributario*, 3ª edición, Ed. ECASA, México, 1993, p. 12.

para sus actividades particulares; dicho proyecto debe indicar las necesidades poblacionales prioritarias y la cantidad de recursos necesarios para cubrir estas necesidades. De esta manera, algunas instituciones gubernamentales realizan estadísticas de los recursos obtenidos y las necesidades requeridas, y así el Poder Ejecutivo determine los montos destinados a cada una de las entidades.

Las actividades realizadas por cada entidad, son supervisadas por el Estado en base a las leyes, para evitar la desviación de fondos y conseguir el cumplimiento de los objetivos de la mejor manera posible.

Para poder programar el gasto público, la administración del Estado debe de tomar en consideración la disponibilidad de los recursos con el fin de no generar inestabilidad y así proporcionar un mayor crecimiento económico, con la generación de nuevos apoyos directos a la sociedad.

Si el gasto público no se distribuye proporcionalmente, no se pueden atender adecuadamente los problemas sociales, lo que implica un bajo nivel de desarrollo social y económico en el país. Por lo que el Estado necesita efectuar proyectos que ayuden a mantener la equidad entre sus ingresos y sus egresos, para así hacer un mejor uso del gasto público.

## **2.5. LEY DE PRESUPUESTO, CONTABILIDAD Y GASTO PÚBLICO.**

El presupuesto es considerado dentro de aquellas operaciones que realiza el Estado y cada entidad federativa, para saber qué cantidad de recursos necesitan para alcanzar las metas de bienestar propuestas para cada año.

Al realizarse un proyecto de presupuesto por cada entidad federativa, puede tenerse mayor seguridad de que se contemplarán todos los problemas a solucionarse en el país, ya que las necesidades de cada entidad son diferentes y un programa general para todo el país podría pasar por alto a algunos problemas específicos de los Estados.

Al respecto, según la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, publicada en el Diario Oficial de la Federación en 31 de diciembre de 1976, menciona algunos puntos importantes como:

Cada entidad contará con una unidad encargada de planear, programar, presupuestar, controlar y evaluar sus actividades respecto al gasto público.

El Ejecutivo Federal autorizará la participación estatal en las empresas, sociedades o asociaciones civiles o mercantiles, ya sea en su creación, para aumentar su capital o patrimonio o adquiriendo todo o parte de éste".<sup>28</sup>

El presupuesto destinado para un año de funciones, puede verse afectado y reducido por el efecto de diversos factores totalmente ajenos a los postulados de la Ley de Presupuesto, por ejemplo:

"(...) Mientras el servicio de la deuda pública no tiene topes como tampoco su evolución, la política social ha sido castigada en el *Presupuesto de egresos*, incluso mediante factores extra-fiscales como el aumento de la tasa de interés para el caso de la deuda interna, la devaluación del tipo de cambio para el de la deuda externa, así como por el costo del rescate financiero, al comprimir el gasto programable, dentro

---

<sup>28</sup> Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público. Op. Cit. pp. 1314-17.

del cual está el gasto social, reduciéndolo en términos reales y del per cápita".<sup>29</sup>

Por diversos razones, el Estado se ve obligado a ocupar los recursos con los que cuenta para atender situaciones no previstas, teniendo que disminuir el presupuesto original en las actividades originalmente planeadas, lo cual afecta al presupuesto total del gobierno, y sobre todo a la población que sufre la disminución presupuestal.

Por otra parte, la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, contempla que cada entidad federativa debe hacerse cargo de administrar sus recursos para evitar la centralización y el consecuente entorpecimiento del presupuesto en las regiones del país más aisladas.

Al respecto, la Ley dice lo siguiente:

"Cada entidad llevará su propia contabilidad, la cual incluirá las cuentas para registrar tanto los activos, pasivos, capital o patrimonio, ingresos, costos y gastos, como las asignaciones, compromisos y ejercicios correspondientes a los programas y partidas de su propio presupuesto".<sup>30</sup>

Para cubrir las necesidades particulares de cada entidad, estas deben entregar un proyecto de presupuesto que señale los gastos que requiere realizar y los ingresos que necesita; este proyecto es revisado por el Poder Ejecutivo, quien determina si es necesario o no (e incluso posible) destinar el monto solicitado por esa entidad para satisfacer sus necesidades.

<sup>29</sup> Colmenares Páramo, David. "Gasto Social y Descentralización" en Bucarami No. 111, México, enero de 1999, p. 24.  
<sup>30</sup> Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal. Op. Cit., p. 1314-15.



Además cada entidad es responsable de verificar que los recursos obtenidos sean utilizados adecuadamente; así como también tiene la obligación de comprobar ante el gobierno federal, y ante su población, que los recursos fueron utilizados conforme a la ley, en beneficio de la entidad.

La institución gubernamental que se encarga de recabar todos los ingresos, por entidad, es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la cual tiene la responsabilidad de entregar todos los fondos para el cumplimiento de las actividades del Estado. Además de ser la responsable de comunicar a las entidades y a la población en general las políticas y lineamientos tributarios a que deben sujetarse año con año para la elaboración oportuna del presupuesto federal.

Asimismo, el Poder Ejecutivo tiene la obligación de presentar anualmente un informe de ingresos y egresos para que la sociedad tenga conocimiento de los mismos y compruebe de qué manera se gastan sus contribuciones.

## **CAPITULO III. LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

**3.1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS.**

**3.2. ELEMENTOS DEL IMPUESTO.**

**3.2.1 SUJETO.**

**3.2.2 OBJETO.**

**3.2.3 BASE.**

**3.2.4. TASA O TARIFA.**

**3.2.5 OBLIGACIONES.**

## **CAPITULO III. LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

### **3.1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS.**

Fue durante el periodo posrevolucionario cuando en la política fiscal se operó una transformación con el Impuesto del Centenario de 1921, que inició la implantación del Impuesto Sobre la Renta en México. En realidad, la primera Ley del Impuesto Sobre la Renta fue considerada temporal. En efecto, el 20 de julio de 1921, se estableció un impuesto de carácter extraordinario, pagadero por una sola vez y por lo tanto transitorio. Gravó los ingresos del comercio, de la industria, de la ganadería, los obtenidos por los profesionistas y los asalariados, así como los provenientes de la imposición de capitales en valores a rédito y de participaciones o dividendos en las empresas.

La base del impuesto fueron los ingresos o ganancias correspondientes al mes de agosto de 1921, y para ello se dieron reglas con la finalidad de prorratear ingresos obtenidos en varios meses, de tal suerte que sólo se gravaran los correspondientes al mes de agosto.

Desde la vigencia de esta Ley se señaló como sujetos del pago de este impuesto tanto a los mexicanos como a los extranjeros, ya sea que estuvieran domiciliados en México o en el extranjero, siempre que sus ingresos reconocieran como fuente el territorio de la República Mexicana, obligándoseles a calcular la tasa sobre sus ganancias brutas, sin permitir deducciones, amortizaciones o cualquier otro concepto.

El impuesto se pagó en estampillas que llevaban la leyenda "Centenario". Las distintas actividades que fueron gravadas, las denominó esta Ley "Cédulas" y a las tasas del gravamen, según los renglones que constituyen el ingreso en cada caso, se les llamó "Categorías"

El 21 de febrero de 1924 se propuso la creación de una Ley semejante a la del Centenario, sólo que con carácter permanente, la que se promulgó el 21 de febrero 1924, denominándose Ley para la Recaudación de los Impuestos Establecidos en la Ley de Ingresos Vigente sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas. Este ordenamiento marca la implantación del impuesto en México, por haber sido ya de carácter permanente, en tanto que el anterior sólo se aplicó de manera transitoria. "Se estructuró como dice su nombre, para gravar los ingresos personales provenientes de sueldos y honorarios y las utilidades de las empresas. Como se observa, se refería a dos de los conceptos que originan ingresos: la actividad de las empresas comerciales dedicadas a la industria, la agricultura y el comercio, en donde existe la combinación del capital y del trabajo y a los provenientes de la actividad personal, derivados del trabajo del hombre, ya sea asalariado o dedicado a una profesión liberal."<sup>31</sup>

En forma especial, en el artículo 11, fracción IV, se excluyeron del gravamen las ganancias de capital, es decir, el aumento del valor de las propiedades por el desarrollo económico general o por la pérdida del valor adquisitivo de la moneda; salvo el caso de que se tratará de aumentos al valor de los activos, derivados de reinversión de las ganancias producidas por el negocio. Cuando la revaloración de los activos de las empresas se hacía figurar en los balances, la Ley los consideraba como ganancias gravables. Para el cómputo de las ganancias líquidas, se admitieron una serie de deducciones, del ingreso total sólo se dejó el establecimiento de estas

<sup>31</sup> Carlos M. Sellener Carbajal y Carlos Cevallos Esponda - Análisis de los Impuestos Sobre la Renta y al Activo 1995 - Editorial Themis S.A. de C.V.

deducciones al Reglamento, lo cual vino a corregirse hasta el año de 1954, por considerarse que la base del gravamen en estos casos debe quedar establecida en la Ley y no debía ser materia del Reglamento.

El impuesto se pagaría en estampillas y había obligación de formular manifestaciones de ingreso en los modelos o formas aprobadas por la Secretaría. Dichas formas exigían la presentación de una serie de datos y debían depositarse en las Oficinas Receptoras para ser revisadas por las Juntas Calificadoras.

Desde entonces se creó la obligación de retener y enterar el impuesto a los asalariados, dándose oportunidad en casos de inconformidad contra los dictámenes de las Juntas Calificadoras de presentar "reclamaciones", otorgándose a los contribuyentes con esta medida, un derecho de defensa en la esfera administrativa.

Según el artículo 30, del producto del impuesto recaudado por la Federación debería entregarse un 10% a la Entidad Federativa y un 10% al Municipio donde se hubiera originado el ingreso gravable. Para que ambas entidades estuvieran en posibilidad de cumplir con las obligaciones que les ha encomendado la Constitución, y gozar de la independencia necesaria, base de un régimen federal.

Con la experiencia obtenida durante el importante año de la implantación de este impuesto, y para agrupar nuevamente en un código la ley y el reglamento respectivo, al año siguiente se aprobó la tercera Ley del Impuesto Sobre la Renta, llamada a regir dieciséis años, de 1925 a 1941, que si bien sufrió una serie de reformas y adiciones explicables por la necesidad de incluir en el impuesto las nuevas manifestaciones del fenómeno económico, en constante expansión, puede afirmarse que fue la que arraigó en forma definitiva este impuesto en nuestro medio,

y logró la definición de un conjunto de normas, aún presentes en la legislación en vigor.

Esta Ley recogió la idea de participación del impuesto establecida en la Ley de 1924, destinando un 10% al Estado y otro 10% al Municipio, pero la condicionó al hecho de que esas entidades no gravaran las mismas fuentes que la Ley de Renta y, en todo caso, que si tales fuentes se encontraban gravadas por los municipios o entidades federativas, éstos redujeran sus tarifas disminuyéndolas en una proporción equivalente al 10% que otorgaría la Federación. Con ello quería evitarse la concurrencia impositiva sobre la misma fuente.

La vigencia por casi diecisiete años de la Ley expedida en 1925, retocada a través de una serie de reformas, hizo urgente la aprobación de un nuevo texto que incluyera con criterio sistemático todas las normas referentes a la materia, lo que dio lugar a la Ley de 31 de diciembre de 1941, aplicada desde el 1.º de enero del año siguiente.

En julio de 1945 se reformaron algunos artículos de la Ley, a fin de considerar sujetos del impuesto a los productores de películas cinematográficas nacionales, así como a los que, siendo productores, al mismo tiempo distribuyeran sus películas.

El 30 de diciembre de 1947 se iniciaron reformas del impuesto, modificándose el artículo 14 para excluir del gravamen los ingresos derivados de arrendamientos efectuados por sociedades civiles. Asimismo, el beneficio de exención del impuesto otorgado a las empresas editoras, se hizo extensivo también a los autores de libros científicos, literarios o culturales, excepción hecha de los

TESIS C. A. S.  
FALLA DE ORIGEN

autores de argumentos de películas cinematográficas, para lo cual se modificó el artículo 15 en su fracción XII.

Finalmente, la Ley de 1941 sufrió sus últimas reformas el 29 de diciembre de 1952 las cuales abarcaron no sólo el Impuesto Sobre la Renta, sino el Impuesto sobre Utilidades Excedentes. Por virtud de estas reformas, la exención de que gozaban los dueños de coches de alquiler se limitó al propietario de un solo automóvil de alquiler destinado al transporte de pasajeros.

Otra de las reformas medulares de la Ley consiste en la división de las cédulas en siete grupos, volviendo al sistema propuesto por la Ley de 1924. Para ello se dividió la Cédula I en sus tres actividades predominantes: comercio, industria y agricultura, incluyendo en esta última la ganadería y la pesca para que ocuparan, respectivamente, las cédulas I, II y III. La necesidad de escindir en tres la Cédula I, se justifica por la diversidad de las materias que regula y que requieren un tratamiento fiscal distinto. No todas las actividades económicas debían estar igualmente gravadas y el Estado, a través de su política impositiva, podía y debía impulsar las que se encontraran en desfavorables condiciones. Además, desde la época en que se fusionaron todas las actividades mercantiles en una sola cédula, fue indispensable hacer una excepción para el caso de la agricultura, al darle una protección especial con la mira de estimular a esa actividad substancial para la economía del país. En efecto, para alentar las inversiones hacia la agricultura y ganadería, las tasas de la Cédula I se redujeron 50%. Con esto se demuestra la excelencia del Impuesto Sobre la Renta, puesto que permite suavizar el gravamen para los contribuyentes de bajos o medianos recursos y aumentarlo a los que tienen un potencial económico superior, según lo exigen los principios de la justicia distributiva.

En el año de 1954 entró en vigor una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta y con ella se inició la tercera etapa legislativa de este impuesto en México. Esta Ley, además de incluir una serie de nuevos e importantes preceptos y de reagrupar, en forma lógica los correspondientes a la legislación anterior, rigió sin ninguna modificación durante los años de 1954 y 1955.

El 1º de enero de 2002 se publicó la última Ley del Impuesto Sobre la Renta entrando en vigor el mismo día de su publicación.

Esta nueva Ley fue totalmente reformada a la anterior de 1981, debido a que su texto original había sido constantemente modificado por lo que de la ley original solo queda el principio de "ingresos menos deducciones igual a la base del impuesto". Ya que los sujetos se ampliaron, se modificaron las tasas o tarifas y se modificó la base del impuesto.

### **3.2. ELEMENTOS DEL IMPUESTO.**

En El Artículo 5 del Código Fiscal de la Federación se precisa la aplicación estricta de las disposiciones fiscales que definan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa. Por lo que se desprenden los elementos de las contribuciones que son: sujeto, objeto, base, cuota, tasa o tarifa.

#### **3.2.1 SUJETO.**

El Artículo 1º de la ley establece que:



**Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del Impuesto Sobre la Renta en los siguientes casos:**

**I.- Las residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.**

**II.- Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.**

**III.- Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.**

Por lo que los sujetos obligado al pago del impuesto, corresponde a todas las personas que obtengan ingresos, y establece tres diferentes tipos de sujetos.

- 1° Las personas residentes en México.
- 2° Los extranjeros con establecimiento permanente en México
- 3° Los extranjeros por ingresos provenientes de territorio nacional.

Respecto a los sujetos con domicilio en México aclara que están obligados a su pago por todos los ingresos que perciban sin importar de donde provienen, por lo que en este punto la Ley del Impuesto Sobre la Renta aplica el concepto de residencia abandonando el concepto de nacionalidad y globaliza todos los ingresos no solo los percibidos en México si no también los recibidos del extranjero como intereses, dividendos, honorarios o sueldos, pudiendo acreditar los impuestos pagados en el extranjero.

En relación a los residentes en el extranjero con establecimiento en México, la ley grava los ingresos percibidos por dichos establecimientos para lo cual establece en su artículo 2º los criterios para considerar establecimiento permanente; lo anterior permite al estado cobrarle impuestos a los extranjeros por ingresos de su establecimiento evitando competencia desleal con los nacionales y atendiendo al principio de globalización.

Sobre los extranjeros con fuente de riqueza en México, pero sin establecimiento en el país, se determina en el título V de la ley las tasa a pagar por los ingresos percibidos, atendiendo a la actividad que desarrollan; este sistema se considera muy trascendente atendiendo a las siguientes consideraciones. Como los extranjeros no tienen domicilio en México, no se les puede notificar ninguna liquidación y como tampoco tiene bienes, no son susceptibles de embargo, por lo que la Ley obliga a la persona que les pague a retenerles el impuesto a cargo y enterarlo al Estado; por lo que se genera una obligación al residente en México que los contrate, estableciéndose como sanción fiscal que no será deducible el gasto efectuado. Así mismo se genera una problemática comercial con el impuesto, ya que no todos los extranjeros aceptan el traslado del impuesto, por lo que ocasiona que los impuestos se negocien, por lo que en caso de no ser aceptados se incrementa el monto de los gastos no deducibles para el nacional, incrementándose el costo al consumidor final.

### **3.2.2 OBJETO.**

En cuanto al objeto en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, lo podemos considerar como lo señala el artículo 1º de la Ley como al "Ingreso", ya que es lo que se gravará. La mencionada Ley establece en sus artículos 17, 106 y 179 lo que se considera como ingresos.

En el artículo 17 se hace referencia al ingreso de las personas morales al señalar:

“Las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero”.

En el artículo 106 señala lo correspondiente a las personas físicas:

“Están obligadas al pago del impuesto establecido en este Título, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, devengado cuando en los términos de este Título señale, en crédito, en servicios en los casos que señale esta Ley, o de cualquier otro tipo.”

En el artículo 179 se hace referencia a los ingresos obtenidos por los extranjeros que tiene fuente de riqueza en nuestro país:

“Están obligados al pago del impuesto sobre la renta conforme a este Título los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, aun cuando hayan sido determinados presuntivamente por las autoridades fiscales, en los términos de los artículos 91, 92, 215 y 216 de esta Ley, provenientes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo, los ingresos no sean atribuibles a éste. Se considera que forman parte de los ingresos mencionados en este párrafo, los pagos efectuados con motivo de los actos o actividades a que se refiere este Título, que beneficien al residente en el extranjero, inclusive cuando le eviten una erogación”.<sup>32</sup>

---

<sup>32</sup> Es importante señalar que para algunos autores el objeto de la ley del Impuesto Sobre la Renta no es el ingreso, sino la utilidad que se determina de restar a los ingresos las deducciones autorizadas por la ley.

De los elementos que establecen los artículos anteriores, se puede determinar la utilidad de las empresas, que algunos autores consideran que constituye el objeto del Impuesto Sobre la Renta. Así, Gregorio Sánchez León en su libro señala:

“El impuesto grava todos los ingresos que se acumulen, en dinero, especie, servicios o en crédito, originados por el trabajo personal, bienes, por ganancia en la enajenación de bienes, premios hechos o actos jurídicos, capital actividades empresariales, utilidades por fluctuación de monedas extranjeras, o la combinación de todos ellos, que aumente el patrimonio del contribuyente, persona física o moral, mexicana o extranjera residente en el país o fuera de él, provenientes de fuentes de riqueza ubicadas en territorio nacional, restando las deducciones, pérdidas, bienes exceptuados del pago y estímulos fiscales autorizados por la Ley”<sup>33</sup>.

### 3.2.3 BASE.

La determinación de la base de este impuesto es la parte más difícil para su aplicación, ya que si bien la Ley parte de la premisa de ingresos menos deducciones es la base del impuesto, existe un sin número de circunstancias para las deducciones, ya que estas dependen de cada sujeto, debido a que se establece en la Ley como principal requisito que sea un gasto deducible que sea estrictamente indispensable para los fines del negocio, concepto muy general que da margen a que cada persona lo interprete de diferente manera, así también como los gastos administrativos en que no existe medio para cuantificar hasta que monto son deducibles los gastos de gasolina o papelería.

Si nos enfocamos a las sociedades mercantiles estas deberán sumar la totalidad de sus ingresos, incluyendo los ingresos en crédito, la ganancia inflacionaria y se le restaran las deducciones, las cuales son barriadas dependiendo

del tipo de sujeto y de las propias limitaciones que determina la ley. Si nos enfocamos a las personas físicas los ingresos y las deducciones dependerán de la actividad que realice la persona, ya que no en todos los casos se acumularán los ingresos en crédito o la ganancia inflacionaria.

Es importante señalar que la determinación de base gravable, es donde se encuentra la forma en que muchos contribuyentes dolosa o accidentalmente evaden los impuestos, no pudiendo pasar por alto que el legislador ha contribuido en este factor derivado de una falta total de técnica legislativa que adicionado con la riqueza de nuestro lenguaje, da margen a que de cada concepto se pueda sacar una serie de variantes que con la constante evolución de comercio, dificulta su exacta aplicación.

Debemos de tomar en cuenta que muchas veces el legislador al pretender estimular algún sector industrial o comercial, así como para frenarlo utiliza el renglón de deducciones incrementándolas o reduciéndolas lo que implica que los contribuyentes paguen más o menos impuestos.

### **3.2.4. TASA O TARIFA.**

Mediante la aplicación de la tarifa a la base imponible se obtiene el importe o cuota del tributo. La noción de la tarifa es compleja porque sus elementos pueden variar en función de los componentes. Así, las tasas pueden ser de tres clases: proporcional, progresiva, o regresiva, que den lugar respectivamente, a los impuestos proporcionales, progresivos y regresivos. En la ley se encontramos tanto tasas fijas como tarifas progresivas.

Las personas morales aplican una tasa fija. Las personas físicas no pagan una tasa proporcional determinada, ya que para ellas el legislador determinó una tarifa progresiva dependiendo de los ingresos gravables; existiendo la excepción para los ingresos por rifas o sorteos y por intereses bancarios a los cuales se les aplica una porcentaje fijo y cuyos ingresos no son acumulables a los otros ingresos. A los extranjeros con fuente de ingreso en México se les establecen tasas fijas dependiendo de la actividad que desarrollen.

### **3.2.5 OBLIGACIONES.**

Las obligaciones fiscales que deben cumplir las sociedades mercantiles sujetas al pago del Impuesto Sobre la Renta son las siguientes:

- 1.- Llevar contabilidad y cuando se realicen operaciones en moneda extranjera, deberá registrarse al tipo de cambio aplicable en la fecha en que se concierten.
- 2.- Expedir comprobantes por las actividades que realicen y conservar una copia de los mismos a disposición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- 3.- Expedir constancias en las que asienten el monto de los pagos efectuados que constituyan ingresos de fuente de riqueza ubicada en México o de los pagos efectuados a los establecimientos en el extranjero de instituciones de crédito del país.
- 4.- Presentar, a más tardar el día 15 de febrero de cada año, la información correspondiente de las personas a las que les hubieran efectuado retenciones en el año de calendario anterior.
- 5.- Formular un estado de posición financiera y levantar inventario de existencias a la fecha en que termine el ejercicio, de acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas.
- 6.- Presentar declaración en la que se determine el resultado fiscal del ejercicio o la utilidad gravable del mismo y el monto del impuesto correspondiente, ante las

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine dicho ejercicio. En dicha declaración también se determinarán la utilidad fiscal y el monto que corresponda a la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa.

7.- Presentar, antes del día 15 de febrero de cada año, informe del saldo insoluto al 31 de diciembre del año anterior, de los préstamos que le hayan sido otorgados o garantizados por residentes en el extranjero.

8.- Proporcionar la información de las operaciones efectuadas en el año de calendario inmediato anterior con los proveedores y con los clientes que se requiera en la forma oficial que para tal efecto expidan las autoridades fiscales.

9.- Presentar a más tardar el día 15 de febrero de cada año relación de las personas les hubieren efectuado retenciones del impuesto sobre la renta y de las personas a las que les hubieran otorgado donativos en el año de calendario inmediato anterior.

10.- Las declaraciones deberán presentarse a través de medios electrónicos en la dirección de correo electrónico que al efecto señale el Servicio de Administración Tributaria, mediante disposiciones de carácter general.

11.- Llevar un registro de las operaciones que efectúen con títulos valor.

12.- Obtener y conservar la documentación comprobatoria, tratándose de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero.

13.- Presentar, conjuntamente con la declaración del ejercicio, la información de las operaciones que realicen con partes relacionadas residentes en el extranjero, efectuadas durante el año de calendario inmediato anterior, que se solicite mediante la forma oficial que al efecto aprueben las autoridades fiscales.

14.- Cuando hagan pagos por concepto de dividendos o utilidades a personas físicas o morales, efectuar los pagos con cheque nominativo, proporcionando constancia en la que se señale su monto y presentar, a más tardar el día 15 de febrero de cada año, la información sobre el nombre, domicilio y Registro Federal de Contribuyentes, de

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

cada una de las personas a quienes les efectuaron los pagos, así como el monto pagado en el año de calendario inmediato anterior.

15.- Cuando celebren operaciones con partes relacionadas, éstas deberán determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

16.- Presentar, a más tardar el día 15 de febrero declaración en la que proporcionen la información de las operaciones efectuadas a través de fideicomisos por los que se realicen actividades empresariales.

17.- Llevar un registro específico de las inversiones por las que se tomó la deducción inmediata en los términos del artículo 220 de esta Ley.

Las obligaciones de las personas físicas para el cumplimiento del impuesto depende de cada uno de los conceptos por los que percibe el ingreso, siendo las principales:

- 1.- Estar inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes.
- 2.- Efectuar pagos provisionales a cuenta del impuesto anual.
- 3.- Presentar en el mes de abril declaración anual por el total de los ingresos percibidos en el ejercicio anterior.
- 4.- Guardar los comprobantes de los ingresos y deducciones que reúnan los requisitos fiscales establecidos en el Código Fiscal de la Federación.

Se debe de mencionar que las obligaciones que establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta, son en la práctica muy difíciles de cumplir para las sociedades mercantiles, lo que implica que la mayoría de las sociedades frente a una auditoría por parte de la Secretaría de Hacienda deban enfrentar la aplicación de sanciones.



## **CAPITULO IV. LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO**

**4.1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS.**

**4.2. ELEMENTOS DEL IMPUESTO.**

**4.2.1 SUJETOS.**

**4.2.2. OBJETO.**

**4.2.3 BASE.**

**4.2.4. LA TASA.**

**4.2.5. OBLIGACIONES.**

## CAPITULO 4. LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO

### 4.1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS.

El impuesto al activo fue creado por el Poder Legislativo de la Unión a través de la Ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1988.<sup>34</sup>

De acuerdo con los antecedentes que se conocen del Impuesto al Activo, el mismo se concibió como un impuesto al patrimonio que tuviera el carácter de impuesto mínimo a las empresas. Lo anterior obedecía a que hasta el año de 1988 había existido un deterioro importante en la recaudación del Impuesto Sobre la Renta de las empresas, y si bien dicho deterioro se había empezado a revertir en la reforma fiscal emprendida a partir del ejercicio de 1987, todavía existía una cantidad importante de empresas que no efectuaban pagos del Impuesto Sobre la Renta. Debido a ello se dijo que "era indispensable que para restablecer la equidad del sistema impositivo debía incorporarse a la legislación fiscal, el impuesto mínimo a las empresas."<sup>35</sup>

Se le conoció como Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, ya que las personas que lo causaban eran exclusivamente empresas, es decir, personas físicas y morales que realizaban actividades empresariales. Posteriormente se fue agrandando el elemento subjetivo, pues hasta la fecha, en la actual Ley, ya son sujetos del mismo todas las personas morales, independientemente si realizan o no alguna actividad

---

<sup>34</sup> Iniciativa de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga, Diversas Disposiciones Fiscales. Diciembre de 1988, págs. XV a XVII.

<sup>35</sup> Propuesta Para Un Nuevo Enfoque De Impuesto Mínimo En México Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. Primera Edición.

empresarial; por esto, la actual Ley del tributo en mención, solamente se denomina Ley del Impuesto al Activo.

Según las razones que incitaron la creación del impuesto al activo, era hacer un impuesto complementario del impuesto sobre la renta, con objeto de evitar la elusión y evasión fiscal de este último tributo. Por tanto, el tributo en comento, impuesto al activo, tuvo y tiene como finalidad, además de la recaudatoria, de política extrafiscal.

Lo anterior se desprende de la exposición de motivos de la ley:

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

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

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

Sin embargo, debe tomarse en cuenta que difiere de manera importante el esquema que se propuso de este impuesto en la Iniciativa mencionada, del que fue aprobado por el H. Congreso de la Unión, ya que mientras en la Iniciativa se hablaba de un impuesto que se calcularía sobre el valor de los activos netos de la empresa, en la ley correspondiente se estableció que el impuesto se determinaría sobre la diferencia que se obtuviera de disminuir del valor del activo del ejercicio, únicamente las deudas en moneda nacional y siempre que las mismas hubiesen sido contratadas con empresas residentes en México, distintas de las empresas que formarían parte del sistema financiero o contratadas con su intermediación.<sup>36</sup>

En suma, el Impuesto al Activo de las Empresas se instituyó como gravamen a cargo de las empresas residentes en México o de establecimientos permanentes de empresas extranjeras, mismo que gravaría con una tasa del 2% el valor anual del activo neto afecto a la realización de actividades empresariales. La forma como se determinó esta tasa del 2% fue aplicando la tasa del 35% de Impuesto Sobre la Renta a un rendimiento promedio del 5.79% del valor actualizado de los activos.

Por otra parte, de acuerdo con lo expresado en la Exposición de Motivos de la Iniciativa de la Ley de 1989, el Impuesto al Activo de las Empresas se incorporó al sistema fiscal mexicano con la finalidad de establecer un nuevo impuesto federal complementario del Impuesto Sobre la Renta, pero se manejó como un nuevo impuesto al tener su propia Ley, ocasionando que gran número de contribuyentes lo vieran como un nuevo gravamen al patrimonio, dando por resultado una serie de amparos por considerarse inconstitucional.

---

<sup>36</sup> Propuesta para un nuevo enfoque de impuesto mínimo en México Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., primera edición, diciembre de 1994.

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

El mismo carácter complementario se impuso en la Ley de 1989. En efecto, en la exposición de motivos de la “Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales”<sup>37</sup> y que adiciona la Ley de Sociedades Mercantiles, mediante la cual quedó como Ley del Impuesto al Activo, se señaló lo siguiente:

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

De lo anterior se observa la complementariedad entre el impuesto al activo y el impuesto sobre la renta; donde el pago del segundo depende del primero. Se paga el impuesto al activo cuando en un mismo ejercicio los contribuyentes no han generado utilidades o ganancias; por esto no pueden hacer frente al impuesto sobre la renta. En este caso los contribuyentes sí verán afectadas sus capacidades contributivas con el impuesto al activo, pues tendrán que pagarlo.

Otra situación de la cual también se desprende su complementariedad es que el impuesto al activo también se puede reducir. Para esto es necesario generar utilidades o ganancias, y por lo tanto, que se tenga que enterar cantidad alguna del Impuesto Sobre la Renta; pero esta cantidad debe ser inferior a la del pago del impuesto al activo, para el momento de hacer el mencionado acreditamiento o reducción de esta última cantidad, no sea en forma total, si no parcial, y así, el pago del impuesto al activo, sea en una cantidad inferior a la que realmente le corresponda en el ejercicio.

---

<sup>37</sup> Iniciativa de la Ley, que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, noviembre de 1989 págs. XXII a XXIV.

## TESIS CON FALLA DE ORIGEN

Una situación más es cuando no se paga el impuesto al activo, lo cual se presenta cuando en un mismo ejercicio se han obtenido utilidades o ganancias en un alto porcentaje, y, por lo tanto, el Impuesto Sobre la Renta también resulta en un alto porcentaje. Es indispensable que suceda de esta forma, porque al momento de acreditarlo en contra de la cantidad que se tenga que pagar de impuesto al activo, dicho Impuesto Sobre la Renta debe superarlo o igualarlo, porque de otra manera no se podría liberar del pago del impuesto al activo que corresponda en el mismo ejercicio.

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

No obstante, las personas morales cuentan con otra opción para determinar el pago provisional, la cual consiste en comparar el pago provisional del impuesto al activo, que se haya determinado conforme a lo anterior, con el del Impuesto Sobre la Renta, sin habérsele restado a ambos, respectivamente, los pagos provisionales hechos con anterioridad correspondientes al mismo ejercicio. De la comparación de ambos, el que resulte más alto, ese se enterará como pago provisional de los dos impuestos, una vez que se le hayan hecho las correspondientes deducciones al mismo ejercicio. Las personas morales y físicas que realicen actividades

empresariales, contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta, tienen que realizar un ajuste al mes siguiente de la mitad del ejercicio fiscal.

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

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

Así, de acuerdo a la ley, las personas morales deben comparar el pago provisional del impuesto al activo determinado en la forma que se ha señalado con anterioridad, sin utilizar la opción a la que se ha hecho referencia, con el monto del ajuste del impuesto, sin haberse acreditado los pagos provisionales correspondientes, y el que resulte más alto, ese se enterará como pago provisional de ambos impuestos, previas las deducciones de los pagos provisionales que se hubieran realizado de acuerdo a la opción que existe para las personas morales. Las personas morales tendrán que declarar el pago del Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Activo en un sólo documento, es decir, en una sola declaración.

En 1990 se establecieron varias reformas a la Ley del Impuesto al Activo<sup>38</sup>. En primero lugar se determina la obligación en el pago de este impuesto para residentes en el extranjero que tengan inventarios en territorio Nacional para ser transformados por algún contribuyente de este impuesto. En segundo lugar, se incluyen a las acciones como activos financieros con excepción de las emitidas por personas morales residentes en México. En tercer lugar, para indicar los procedimientos adecuados para el cálculo del valor del activo, de acuerdo con diversos supuestos que inciden en la base gravable se establece la actualización del monto original de la inversión cuando los activos fijos, gastos y cargos diferidos consisten en bienes adquiridos durante el ejercicio por el que se paga el impuesto o en bienes no deducibles para efectos del Impuesto Sobre la Renta.

La simetría existente entre este impuesto y el Impuesto Sobre la Renta fundamenta a la propuesta que los pagos provisionales se determinen conforme al número de meses transcurridos en el ejercicio pudiéndose acreditar los pagos provisionales, efectuados anteriormente en dicho ejercicio.

Esta simetría igualmente permite proponer el mecanismo consistente en que las personas morales puedan optar por comparar el pago provisional que les corresponda en el Impuesto al Activo contra el que les corresponda en el Impuesto Sobre la Renta, realizando un pago provisional por la cantidad que resulte mayor de dicha comparación y pudiendo acreditar esta cantidad los pagos provisionales efectuados con anterioridad en ambos impuestos. Los ajustes en los pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta, también se comparan contra los pagos provisionales del Impuesto al Activo y pago del que resulte más alto. Contra el

---

<sup>38</sup> Iniciativa de la Ley, que Establece, Reformas, Adiciona y Deroga, Diversas Disposiciones Fiscales, noviembre 1990, págs. XXI a XXV.



**Impuesto Sobre la Renta del ejercicio, se acreditan los pagos provisionales y ajustes efectivamente enterados.**

Las reformas del año de 1991, trajeron consigo un nuevo sujeto del impuesto: los residentes en el extranjero que mantengan inventarios en el territorio nacional. Así, el universo de sujetos del impuesto al activo se amplió aún más con esta reforma.

Otras reformas publicadas en este año fueron las siguientes:

Las personas físicas podrían deducir de su impuesto al activo hasta 15 veces el salario mínimo general del área geográfica de cada contribuyente elevado al año (Artículo 5º, último párrafo). Las personas morales podían realizar el pago del impuesto al activo junto con el de Impuesto Sobre la Renta. Las sociedades y/o asociaciones civiles y las sociedades cooperativas podrían acreditar el Impuesto Sobre la Renta pagado por su miembros contra el impuesto al activo que resultara a cargo.

Asimismo, aparece la opción de efectuar los pagos provisionales del impuesto al activo de acuerdo a la cantidad que resultara más alta entre este y el impuesto sobre la renta.

Por lo que se refiere al año de 1993, se reformó el artículo 9º en sus párrafos 2º y 3º para ampliar el plazo de devolución de cantidades pagadas por impuesto al activo cuando el Impuesto Sobre la Renta por acreditar fuese mayor, el plazo se amplió de cinco a diez años. Al respecto, se declara en la exposición de motivos de la iniciativa de ley que:

“Los proyectos de larga maduración y que requieren de elevadas inversiones, no logran generar los flujos en el mediano plazo que resulten en el pago del Impuesto Sobre la Renta, lo cual impide recuperar el Impuesto al Activo pagado en los primeros años de operación, situación que ha propiciado que los contribuyentes sólo puedan recuperar este impuesto en un plazo de cinco años, lo que incide desfavorablemente sobre este tipo de proyectos. Por las anteriores consideraciones y con objeto de promover las inversiones a largo plazo se propone a ese H. Congreso de la Unión ampliar el plazo de 5 a 10 años para la recuperación del Impuesto al Activo, armonizando dicha disposición con las que se aplican en materia de amortización de pérdidas en el Impuesto Sobre la Renta y con la obligación del contribuyente para conservar su contabilidad. Esta medida es congruente con la naturaleza del Impuesto al Activo como un gravamen complementario del Impuesto Sobre la Renta”.<sup>39</sup>

En el año de 1995, se reformó el artículo 2º primer párrafo de la ley y la tasa del impuesto pasó del 2% al 1.8%. Esta reforma se publicó el 28 de diciembre de 1994 para ser aplicada a partir de 1º de enero de 1995. Al respecto, en la exposición de motivos se manifestó que:

“Con el propósito de evitar que el Impuesto al Activo quede rezagado ante los cambios que en materia del Impuesto Sobre la Renta se realizaron el año anterior, se somete a consideración de esta H. Soberanía reducir la tasa del impuesto al Activo en un 10 por ciento, es decir llevarla de 2 a 1.8 por ciento.”<sup>40</sup>

Esta reforma fue el resultado de la inconformidad de los contribuyentes en relación a este impuesto desde su creación. Pero “pese a las fuertes presiones de la

<sup>39</sup> Exposición de motivos de la Ley de Impuesto al Activo. Do Fiscal Editores 1993.

<sup>40</sup> Diario de Debates de la Cámara de Diputados, pag. 1367, 1373 y 1374 Diciembre 9 de 1994.

iniciativa privada no se derogará este impuesto, únicamente se disminuye la tasa en un 10%, es decir, baja del 2% al 1.8%.<sup>41</sup>

Por otro lado, también se reformó el artículo 5º-A y el 6º que estableció un periodo de exención de 4 años y no sólo de 2 (el de inicio de actividades y el siguiente) como lo preveía la ley vigente en el año de 1994. Además, nuevamente se reformó el artículo noveno al que se adicionaron dos párrafos; el primero de los cuales estableció el acreditamiento del Impuesto Sobre Renta hasta por tres ejercicios anteriores, siempre que el impuesto al activo fuera menor. Este acreditamiento también podría efectuarse contra pagos provisionales del impuesto al activo.

En marzo de 1996, el Ejecutivo Federal sometió a la H. Cámara de Diputados la Iniciativa de Ley que modificaría a las diversas de los Impuestos Sobre la Renta, al Activo, especial sobre Producción y Servicios y Federal de Derechos.

La reforma más importante se refirió nuevamente a los sujetos del impuesto, al establecerse que las empresas del sistema financiero que antes se consideraban exentas ahora pasaron a formar parte de los sujetos del impuesto.

Para incorporar dichos efectos en el Impuesto al Activo y evitar que se eleve la carga fiscal del contribuyente cumplido, la Ley del Impuesto al Activo contemplaba así diversos mecanismos, entre los que destacan:

1. No se paga el Impuesto al Activo durante el periodo preoperativo, el de inicio de operaciones y los dos siguientes.
2. Se difiere el Impuesto al Activo por cuarto año, tratándose de nuevas inversiones

---

41 Sánchez Estrada, Jorge, *Prontuario de Actualización Fiscal*, México, D.F., enero de 1995.

3. Cuando el Impuesto Sobre la Renta por acreditar exceda del Impuesto al Activo podrán solicitar la devolución del Impuesto al Activo actualizado en los 10 ejercicios anteriores.
4. Se permite acreditar contra el Impuesto al Activo del ejercicio, la cantidad actualizado en que el Impuesto Sobre la Renta excedió, en cada uno de los tres ejercicios inmediatos anteriores, al Impuesto al Activo.
5. El Impuesto al Activo se ajusta para que no se neutralicen los beneficios fiscales, producto de la reducción de la tasa del Impuesto Sobre la Renta o de otros mecanismos, como la deducción inmediata.

Los anteriores mecanismos conducían a que el impuesto al activo fuera pagado por aquellos contribuyentes que sistemáticamente y por largos periodos declaraban tener pérdidas fiscales en el Impuesto Sobre la Renta, es decir, aquellos que manipulaban su base gravable mediante la transferencia de utilidades a entidades con baja o nula incidencia fiscal.

En marzo del año de 1997 se reformó el artículo 1º, nuevamente en referencia a los sujetos del impuesto y se añadió un párrafo, para aclarar dudas acerca de los bienes por los que se paga el impuesto, tratándose de personas que otorguen el uso o goce temporal de bienes.

También se reformó el artículo 6º en su fracción VI, último párrafo al que se agregó la aclaración respecto de la consolidación en lo que a sociedades controladoras se refiere, para excluirlas también de la aplicación de exención establecida en el citado último párrafo.

Asimismo, se derogó el décimo párrafo que se refería a pagos provisionales de fideicomisos y asociaciones en participación y se adicionó el artículo 7-B,

referido a pagos provisionales y que estableció la mecánica de determinación cuando se realizaran actividades empresariales mediante asociaciones en participación o fideicomisos, a excepción de la proporción en la que la sociedad controladora no participara en el capital social de las controladas ya sea directa o indirectamente.

Adicionales a estas reformas, cada año se publica la resolución miscelánea fiscal de vigencia anual, misma que es reformada en múltiples ocasiones; de igual manera los artículos transitorios y de vigencia anual, en los que se otorgan facilidades, exenciones y aclaraciones de aplicación.

## **4.2. ELEMENTOS DEL IMPUESTO.**

Las contribuciones están integradas por cuatro elementos necesarios para su existencia: como sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

### **4.2.1 SUJETOS.**

La Ley del Impuesto al Activo divide en dos clases a los sujetos pasivos, obligados y no obligados al pago del impuesto.

Los sujetos pasivos de este impuesto que se encuentran obligados al pago del mismo, son aquellos contribuyentes que en forma específica se señalan en los artículos 1º. y 6º. penúltimo párrafo de la Ley de referencia y que a continuación se transcriben:

**Artículo 1o.-** Las personas físicas que realicen actividades empresariales y las personas morales, residentes en México, están obligadas al pago del impuesto al activo, por el activo que tengan, cualquiera que sea su ubicación. Las residentes en

el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, están obligadas al pago del impuesto por el activo atribuible a dicho establecimiento. Las personas distintas a las señaladas en este párrafo, que otorguen el uso o goce temporal de bienes, incluso de aquellos bienes a que se refieren el capítulo III del Título IV y los artículos 133, fracción XIII, 148, 148-A y 149 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que se utilicen en la actividad de otro contribuyente de los mencionados en este párrafo, están obligadas al pago del impuesto, únicamente por esos bienes.

Artículo 6º.- No pagarán el impuesto al activo las siguientes personas:

I.- Quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta.

II.- (Se deroga. D.O.F. 10/V/1996).

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

IV.- Quienes otorguen el uso o goce temporal de bienes cuyos contratos de arrendamiento fueron prorrogados en forma indefinida por disposición legal (rentas congeladas), únicamente por dichos bienes.

V.- Las personas físicas residentes en México que no realicen actividades empresariales y otorguen el uso o goce temporal de bienes a las personas a que se refiere la fracción I de este artículo, únicamente por dichos bienes.

VI.- Quienes utilicen bienes destinados sólo a actividades deportivas, cuando dicha utilización sea sin fines de lucro o únicamente por sus socios o miembros, así como quienes se dediquen a la enseñanza y cuenten con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley Federal de Educación, únicamente por los bienes empleados en las actividades señaladas por esta fracción.

Al parecer la justificación para gravar a la totalidad de las personas morales y ya no sólo a las sociedades empresariales, es que ellas también cuentan con un número de activos suficientes para poder estar sujetas al gravamen.

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

#### **4.2.2. OBJETO.**

La situación que de hecho hará que las personas morales y personas físicas que realizan actividades empresariales queden obligadas al pago de este impuesto es por detentar o tener en su poder un activo, el cual debe ser de su propiedad, pues si lo detenta o se encuentra en su poder porque un tercero le transmitió el uso o goce temporal, entonces ese tercero deberá pagar el impuesto por ese activo.

En lo referente al objeto del impuesto, se van a considerar todos los activos que tenga el contribuyente, independientemente de su ubicación, tal como lo indica el artículo 10. de la citada ley.

El activo de una empresa se encuentra reflejado en el llamado Estado de Posición Financiera o Balance General, documento contable a través del cual se conoce la situación financiera de un negocio a una fecha determinada y que muestra en forma clara y detallada, el valor que posee cada una de las propiedades y derechos que forman parte del activo y las deudas y obligaciones del mismo, así como el importe del capital, de lo que resulta que el activo se encuentra integrado por los recursos, derechos y valores propiedad de la persona física o moral que forman su estructura económica necesarias para desarrollar el fin establecido por las mismas.

De conformidad con el artículo 2º. párrafo segundo de la Ley de la materia, el activo que se deberá considerar para determinar el impuesto se integra por los siguientes:

**ACTIVOS FINANCIEROS.-** Dentro de los activos financieros que señala la Ley del Impuesto al Activo en su artículo 4º encontramos entre otros:

1. Inversiones en títulos de crédito, excepto las acciones emitidas por personas morales residentes en México y las emitidas por sociedades de inversión de renta fija.
2. Cuentas y documentos por cobrar. No son cuentas por cobrar las cuentas a cargo de socios o accionistas residentes en el extranjero, ya sean personas físicas o sociedades, los saldos a favor de contribuciones, los pagos provisionales, ni los estímulos fiscales por aplicar.
3. Intereses devengados a favor, no cobrados.
4. Activos fijos, gastos y cargos diferidos.
5. Activos fijos.

La Ley del Impuesto al Activo nos indica que activos fijos van a considerarse en el cálculo del impuesto, sin embargo, ya que el procedimiento para determinar el promedio de cada bien es en base a la deducción de la inversión que establece el Impuesto Sobre la Renta, será en este impuesto donde encontremos que el activo fijo está representado por todos los bienes tangibles que utilice el contribuyente para realizar sus actividades y que se demeritan por el uso en servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo, su adquisición o fabricación deberá tener como finalidad la utilización de dichos bienes en el desarrollo de la actividad

**TESIS  
FALLA DE ORIGEN**



del contribuyente y no la de enajenarlos dentro del curso normal de sus operaciones.<sup>42</sup>

**GASTOS Y CARGOS DIFERIDOS.-** La misma situación se presenta con los gastos y cargos diferidos, de tal forma que los gastos diferidos son aquellos activos intangibles representados por bienes o derechos que permiten reducir los costos de operación o mejorar la calidad o aceptación del producto por un período limitado que siempre deberá ser menor a la duración de la actividad que realice el contribuyente; mientras que los cargos diferidos son aquellos activos que teniendo los mismos requisitos señalados para los gastos diferidos, su beneficio se ve reflejado durante un periodo ilimitado que va a depender del tiempo que dure la actividad de la persona moral.<sup>43</sup>

**TERRENOS.-** Los terrenos son parte principal en la mayoría de las empresas, ya que en este tipo de inversiones no se demerita el valor sino que adquieren plusvalía.

**INVENTARIOS.-** Por lo que concierne a los inventarios, se deberá considerar dentro de los mismo, las materias primas y los productos semiterminados o terminados que utilice el contribuyente dentro de su actividad empresarial.

Así pues, el activo se constituye con el conjunto de bienes y derechos valuables en dinero o apreciables pecuniariamente, el cual forma el patrimonio de una persona en conjunto con el pasivo, que se entiende como las obligaciones a cargo de una persona valuables en forma pecuniaria, tal y como lo indica el ilustre maestro Calvo Nicolau, al establecer que el término "activo" que se emplea en la

---

<sup>42</sup> Véase artículo 42 segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

<sup>43</sup> Véase artículo 42 tercer párrafo y cuarto párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

técnica contable se ha adoptado para designar a los bienes y derechos que componen el patrimonio de una persona jurídica.<sup>44</sup>

#### 4.2.3 BASE.

La base del impuesto se constituye por el valor de los activos disminuido con el valor de los pasivos, esto es, por una diferencia superavitaria del que corresponde a los primeros respecto de los segundos. Así lo dispone el artículo 5º de la ley.

Los contribuyentes podrán deducir del valor del activo en el ejercicio, las deudas contratadas con empresas residentes en el país o con establecimientos permanentes ubicados en México de residencia en el extranjero, siempre que se trate de deudas no negociables. También podrán deducirse las deudas negociables en tanto no se le notifique al contribuyente la cesión del crédito correspondiente a dichas deudas a favor de una empresa de factoraje financiero, y aun cuando no habiéndose notificado la cesión el pago de la deuda se efectúe a dicha empresa o a cualquier otra persona no contribuyente de este impuesto. Además, se otorga otro derecho a las personas físicas para deducir el valor de sus activos. Así, las personas físicas podrán deducir del valor del activo en el ejercicio un monto equivalente a quince veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año. Cuando dicho monto sea superior al valor del activo del ejercicio, sólo se podrá efectuar la deducción hasta por una cantidad equivalente a dicho valor.

Ahora bien, el valor del activo se determina dependiendo de la clase que sea, si es activo financiero, activo fijo, gastos y cargos diferidos, inventario o terreno.

<sup>44</sup> Calvo, Enrique. *Tratado del Impuesto Sobre la Renta*. Edt. Themis, 1ª edición, Tomo II, 1995, p. 706

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

La base para determinar el impuesto, se integra por el valor del activo en el ejercicio, el cual resulta de sumar los promedios de los activos financieros, activos fijos, gastos y cargos diferidos, terrenos e inventarios como a continuación se explica.

**PROMEDIO DE ACTIVOS FINANCIEROS.-** Se obtiene sumando el promedio de los activos financieros, de cada uno de los meses por el cual se calcula el impuesto del ejercicio y dividiendo el resultado entre el mismo número de meses.<sup>45</sup>

Este promedio mensual se determinará conforme a lo siguiente:

- Cuando lo efectúen contribuyentes en general, se sumará el saldo inicial y el saldo final del activo del mes y el resultado se dividirá entre dos.
- Cuando se efectúen operaciones contratadas con el sistema financiero o con su intermediación, se sumarán los saldos diarios del mes y el resultado se dividirá entre el número de días que comprenda el mes por el cual se efectúa el cálculo.

Tratándose de activos financieros que estén integrados por acciones, el promedio no se calculará por cada mes del ejercicio, sino considerando el costo comprobado de adquisición de las acciones, que se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes de adquisición hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el cual se determina el impuesto.

**PROMEDIO DE ACTIVOS FIJOS, GASTOS Y CARGOS DIFERIDOS.-** El promedio de estos conceptos se determinará por cada bien para lo

---

<sup>45</sup> Véanse artículos 2o. fracción II y 3o. de la Ley del Impuesto al Activo.

cual se actualizará el saldo pendiente de deducir en el Impuesto Sobre la Renta al inicio del ejercicio, o bien, el monto original de la inversión si el bien es adquirido durante el ejercicio por el que se calcula el impuesto o se trata de bienes no deducibles para efectos del Impuesto Sobre la Renta, al resultado que se obtenga se le restará una cantidad igual a la mitad de la deducción anual de la inversión en el ejercicio, calculada conforme al procedimiento establecido en el Impuesto Sobre la Renta.<sup>46</sup>

La Ley del Impuesto al Activo señala un procedimiento distinto para el caso de que los bienes se utilicen en el primero o último ejercicio de actividades del contribuyente y de aquellos activos fijos a los que se aplicó la deducción inmediata a que hace referencia la Ley del Impuesto al Activo.

**INVERSIONES EN TERRENO.-** El valor de estos activos se calculará actualizando el monto original de la inversión de cada terreno y dividiendo el resultado entre doce, la cantidad que se obtenga se multiplicará por el número de meses en que el terreno sea propiedad del contribuyente durante el ejercicio por el cual se está determinando el impuesto.<sup>47</sup>

**INVENTARIOS DE MATERIAS PRIMAS, PRODUCTOS SEMI-TERMINADOS O TERMINADOS.-** El promedio del ejercicio de los inventarios se valorarán al inicio y al cierre del ejercicio, conforme al método de valuación que tengan implantado, si el contribuyente desea cambiar el método de valuación que viene aplicando, deberá cumplir con las reglas que para este caso establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

---

<sup>46</sup> Véase artículo 20, fracción II de la Ley del Impuesto al Activo.

<sup>47</sup> Véase artículo 20, fracción III de la Ley del Impuesto al Activo.

Los inventarios valuados se sumarán el resultado se dividirá entre dos.

Los inventarios que no se actualicen conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados, podrán ser actualizados aplicando alguna de las siguientes opciones.

- Valuar el inventario final de acuerdo al precio de la última compra que se hubiera realizado en el ejercicio por el que se calcula el impuesto, o
- Valuar el inventario final considerando el precio que correspondería al inventario si se hubiera adquirido o producido bienes iguales a los de su inventario, en la fecha de terminación de su ejercicio.

**DEDUCCIONES.**- Para determinar la base gravable se permite al contribuyente la deducción del valor promedio de las deudas.

Los pasivos que podrán deducirse son:

- Las deudas contratadas con empresas residentes en México de residentes en el extranjero o con empresas con establecimiento permanente ubicado en México de residentes en el extranjero, cuando sean deudas no negociables.
- Las deudas no negociables; en este caso para poder deducirlas el contribuyente no deberá haber sido notificado de la cesión del crédito, de dichas deudas, a favor de una empresa de factoraje financiero, o habiendo sido notificado, pague la deuda a dicha empresa o a otra persona no contribuyente del Impuesto al Activo.
- Las deudas contratadas con personas físicas que realicen actividades empresariales o personas morales que sean contribuyentes de este impuesto.

**OTRAS DEDUCCIONES.-** El artículo 5° de la Ley establece una deducción adicional señalando “Las personas físicas podrán deducir del valor del activo en el ejercicio, además, un monto equivalente a quince veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año. Cuando dicho monto sea superior al valor del activo del ejercicio, sólo se podrá efectuar la deducción hasta por una cantidad equivalente a dicho valor.”

#### **4.2.4. LA TASA.**

A la base gravable determinada conforme al procedimiento descrito, se le aplicará la tasa del 1.8% y el resultado será el impuesto del ejercicio.

Al impuesto del ejercicio se le restará una cantidad igual a la que se obtenga de sumar el monto de los pagos provisionales efectuados durante el ejercicio, el resultado será el impuesto del ejercicio a cargo del contribuyente. Tiene la característica de ser proporcional porque permanece constante al variar la base.

#### **ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

Aún cuando la figura del “acreditamiento” es mencionada en diversas disposiciones fiscales, es en la Ley del Impuesto al Valor Agregado donde se recoge el concepto de acreditamiento, según se explica en el artículo 4o. de dicho impuesto al mencionar que “acreditar” es restar al impuesto acreditable la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en la Ley, la tasa que corresponda según la actividad de que se trate. También indica qué se entiende por impuesto acreditable y señala que es el monto equivalente a la cantidad que de impuesto al valor agregado le hubiera sido trasladado al contribuyente, así como el propio impuesto que él

hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios en el mes o en el ejercicio al que corresponda el cálculo del impuesto.

Podemos decir entonces, que el acreditamiento consiste en restar del impuesto a cargo que nos corresponda, una cantidad igual a la que hubiéramos efectuado en pagos provisionales anteriores, cuando así lo permita la Ley.

Por lo que respecta al Impuesto al Activo, se presentan dos situaciones

Quienes realizan actividades empresariales.

Las personas morales y las personas físicas que tributan en el régimen simplificado, así como las personas físicas con actividades empresariales, una vez determinado el monto del impuesto del activo en el ejercicio, restarán del mismo una cantidad igual a la que se hubiera efectuado en el Impuesto Sobre la Renta por el ejercicio, el resultado será el Impuesto al Activo que paguen por este concepto.

Se perderá el derecho a efectuar el acreditamiento si no se realiza pudiéndolo hacer en determinado ejercicio.

El acreditamiento también podrá efectuarse en los pagos provisionales y en este caso sino se puede acreditar el total del Impuesto Sobre la Renta pagado, la diferencia podrá acreditarse en los siguientes pagos provisionales de activo o contra la que deba pagar en el ejercicio por este mismo impuesto.

No son transmisibles los derechos de acreditamiento, excepto en el caso de escisión de sociedades en que el monto acreditable se dividirá entre la sociedad escidente y la o las escindidas, en la misma proporción en que se divida el activo.

Las personas que otorguen el uso o goce temporal de bienes determinarán el Impuesto Sobre la Renta acreditable, para ello calcularán el impuesto del total de los ingresos obtenidos en el Impuesto Sobre la Renta al cual le restarán el Impuesto Sobre la Renta de los mismos ingresos sin incluir los provenientes por concepto de uso o goce temporal de bienes.

Las personas físicas y las residentes en el extranjero, condóminos o fideicomisarios, que obtengan ingresos por otorgar en administración a un tercero un bien que se destine al hospedaje efectuarán el acreditamiento en forma inversa a la anteriormente descrita, es decir, al Impuesto Sobre la Renta que deba pagar restarán el Impuesto al Activo que les corresponde.

#### **4.2.5. OBLIGACIONES.**

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

Las personas morales presentarán la declaración del ejercicio del impuesto al activo junto con la del impuesto sobre la renta, dentro de los tres meses siguientes a la fecha que éste determine.



**Las personas físicas presentarán en forma exclusiva la declaración del ejercicio de pago del impuesto al activo, dentro de los meses de febrero a abril del año siguiente por el que se presenta la declaración.**

## **CAPÍTULO V. ASPECTOS CONSTITUCIONALES DEL IMPUESTO AL ACTIVO.**

### **5.1. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.**

#### **5.1.1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD.**

#### **5.1.2. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.**

#### **5.1.3. PRINCIPIO DE EQUIDAD.**

#### **5.1.4. PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA.**

#### **5.1.5. PRINCIPIO DE TRANSPARENCIA.**

### **5.2. INCONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO.**

#### **5.2.1. INEQUIDAD DE LOS ESTIMULOS DEL IMPUESTO AL ACTIVO.**

#### **5.2.2. DESPROPORCIONALIDAD DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO.**

## **CAPÍTULO 5. LA LEGALIDAD DEL IMPUESTO AL ACTIVO.**

El Estado que en el ejercicio de sus facultades establece contribuciones para lograr la consecución de los fines que le son propios, debe para tal efecto seguir ciertos lineamientos que permite hacer de las contribuciones un medio legal, útil y óptimo para allegarse de recursos, sin que traigan con ello situaciones o circunstancias inconvenientes, cualquiera que sea su tipo: político, social o económico, que impidan el desarrollo y crecimiento del país.

Respecto de estos lineamientos, los estudiosos del derecho tributario han considerado ciertos principios que los legisladores debe seguir en el establecimiento de las contribuciones. Algunos de estos principios son los siguientes: principios constitucionales, principios elementales y principios generales. Esta es una clasificación general, ya que de estos tres se desprenden otros principios: sin embargo sólo trataremos en este estudio los principios constitucionales, uno de los elementales y uno de los que integran los generales.

Es pertinente mencionar que los legisladores cuando expiden una ley en materia tributaria deben estar apegados a lo que marca en este sentido la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de la jerarquía de leyes, la cual es la siguiente:

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
2. Tratados Internacionales.
3. Leyes Reglamentarias.
4. Leyes Federales.
5. Reglamentos.

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

## 6. Decretos.

### 5.1. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.

En el capítulo Iº vimos que los principios constitucionales se derivan de nuestra Carta Magna y están contenidos en el artículo 31 fracción IV, el cual establece:

“Son obligaciones de los mexicanos:...

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

De esta fracción se derivan los siguientes principios.

#### 5.1.1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

Las contribuciones sólo pueden establecerse a través de una ley formal y material que además respete las garantías individuales establecidas en la propia constitución. En el contenido de dicha ley deberán estar presentes y bien delimitados los elementos que permitan la determinación de la contribución y la cuantía con el fin de que las autoridades que se encuentran en posición y facultad de establecer contribuciones, no actúen al libre albedrío, imponiendo contribuciones gravosas, arbitrarias o en beneficio propio.

La Suprema Corte de Justicia al respecto de este principio ha dicho que:

“...la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no sólo significa que el acto creador del impuesto debe 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 especiales esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, esté consignado de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado...”<sup>48</sup>

En relación a este mismo principio y como resultado de los juicios de amparo promovidos en contra de varias contribuciones, el Tribunal Fiscal de la Federación ahora (Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa) dio a conocer la siguiente Tesis Jurisprudencial:

“IMPUESTOS. ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LEY. Al disponer el artículo 31. constitucional en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos...de que dispongan las leyes, no sólo establecen que para validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por la ley; segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, tasa, base y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede al 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 le quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada

<sup>48</sup> Citado por Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Editorial PAC, 1993, p. 55.

causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda..."<sup>49</sup>

El principio de legalidad se aplicó a la Ley de Impuesto al Activo, pues ésta se ha venido reformando, en virtud de que la Ley publicada el 31 de diciembre de 1988, carecía de formalidad y no daba pleno cumplimiento a este principio en lo concerniente a los elementos tales como el objeto y la base; por lo que se refiere a este último elemento la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, remitía al contribuyente a la Ley del Impuesto Sobre la Renta para su determinación, dado que el impuesto al activo fue establecido como complementario del Impuesto Sobre la Renta; sin embargo nació como un impuesto regido por una ley independiente y el haber nacido como impuesto complementario no justificó que la nueva ley faltara al principio constitucional de legalidad.

Hoy día la Ley del Impuesto al Activo tratando de cumplir con este principio resulta mucho más clara en lo referente a los elementos que la integran; sin que por ello dejen de existir controversias al respecto, como veremos más adelante al referirnos al principio de seguridad jurídica.

### **5.1.2. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.**

Este principio se refiere fundamentalmente a que las contribuciones deben establecerse en proporción a la riqueza de la persona sujeto obligado a cubrir la contribución establecida. Sobre el particular la Suprema Corte de Justicia señala que se cumple con el principio de proporcionalidad cuando la contribución "...se cobra según la capacidad económica del causante"<sup>50</sup> o cuando se aplica la carga tributaria, de acuerdo con la capacidad contributiva del sujeto.

<sup>49</sup> Tribunal Fiscal de la Federación, Semanario Judicial de la Federación, VII Época, Primera parte, volúmenes 91-96, ponente Arturo Serrano Robles, p. 90.

<sup>50</sup> Citado por Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Op. Cit., p. 55.

De manera más precisa, podemos decir que este principio de proporcionalidad está en función de la capacidad individual de pago de los contribuyentes; lo que exige que las cargas imputables en conjunto al individuo se estructuren de tal manera que, después de tener en cuenta todos los factores personales de importancia para los indicadores de pago y, en consecuencia que las pérdidas ocasionadas al individuo por la imposición, en cuanto a su disponibilidad económico-financiera, pueda ser considerada como igualmente onerosa en términos relativos.

Por razones de capacidad de pago, precisamente, hay algunas causas justificables para determinados sujetos para no considerarse como contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta; estos son los casos de las personas físicas que realicen actividades empresariales al menudeo en puestos fijos y semifijos en la vía pública o como vendedores ambulantes, cuando los mismos hayan optado por pagar el Impuesto Sobre la Renta conforme a lo dispuesto en el reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; asimismo, quienes otorguen el uso o goce temporal de los bienes cuyos contratos de arrendamiento fueron prorrogados en forma indefinida por disposición legal; (rentas congeladas) además, las personas físicas residentes en México que no realicen actividades empresariales y otorguen el uso o goce temporal de bienes a las personas que no sean contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta; también quienes utilicen bienes sólo para actividades deportivas, cuando dicha utilización sea sin fines de lucro, o únicamente se establezcan para ser utilizados por sus socios o miembros. Finalmente, las personas que se dediquen a la enseñanza con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en el término de la Ley Federal de Educación, únicamente por los bienes empleados para tales fines.

La primera de las exenciones se justifica por razones de equidad ya que si se toma en cuenta que el Impuesto al Activo tiene como fin evitar la evasión del

**Impuesto Sobre la Renta, es justo que no se consideren contribuyentes de este impuesto, pues de otra manera no tendrían los beneficios del acreditamiento o reducción del impuesto al activo, lo cual aumentaría la inequidad.**

La segunda de las exenciones se justifica por razones de proporcionalidad, pues su activo es muy reducido, que gastarían más en valuarlos que toda la cantidad que tengan que enterar. Aunque no debemos pasar por alto la competencia desleal con los contribuyentes que si tiene un local fijo y que representa el Impuesto al Activo un costo administrativo el determinarlo.

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

La cuarta de las exenciones se justifica por equidad, en cuanto que si se otorga el uso o goce temporal de bienes a quienes no son contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta, y mucho menos del impuesto al activo, es razonable que se les tenga que exentar del pago de este tributo.

También la penúltima de las exenciones se justifica por razones de equidad, pues si las actividades deportivas se realizan sin ánimo de lucro, ganancia, en consecuencia, no harán pago alguno de Impuesto Sobre la Renta, y por lo tanto, tampoco podrán hacer efectivo el acreditamiento a que se refiere.



Finalmente, la última de las exenciones es justificable por razones sociales y económicas, ya que la educación es una herramienta primordial para el desarrollo de los individuos y de beneficio para la sociedad. Aunque no debemos olvidar a las escuelas o academias comerciales que también realizan una función social, pero que no tienen reconocimiento oficial de estudios.

Para el sector que no era justificable era para el financiero. Es de interés y acorde con el tema, comentar la jurisprudencia que el Tribunal en Pleno de la Corte, sustentó en marzo de 1996, titulada ACTIVO IMPUESTO AL. LA EXENCIÓN A LAS EMPRESAS QUE COMPONEN EL SISTEMA FINANCIERO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA..

En esta jurisprudencia se estableció que el artículo 6º, fracción II, de la Ley del Impuesto al Activo transgredía el principio de equidad tributaria, consagrado en el artículo 31, fracción IV, constitucional, porque exentaba del impuesto al activo a las empresas del sistema financiero: instituciones de crédito, de seguros y fianzas, de almacenes generales de depósito, arrendadoras financieras, sociedades de ahorro y préstamo, uniones de crédito, empresas de factoraje financiero, casas de bolsa, casas de cambio y sociedades financieras de objeto limitado, que fueran residentes en México.

No obstante, son personas morales que realizan actividades empresariales desde el punto de vista de las leyes mercantiles y pagan el Impuesto Sobre la Renta, además de que también cuentan con un número suficiente de activos, por lo que la exención era injustificable, ya que no se daba un trato igual a los iguales.

Las autoridades responsables expusieron como fundamento de la exención, la dificultad para medir con exactitud el activo neto afecto a sus actividades

empresariales, por el hecho de operar la mayoría de ellas con ahorros captados del público y con depósitos efectuados por el mismo, es decir, su activo circulante. Sin embargo, se concluyó que esta circunstancia era injustificable, porque podían hacer uso de los métodos y procedimientos utilizados para medir sus utilidades para efecto del Impuesto Sobre la Renta, por lo tanto, si realizaban actividades empresariales eran contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta, y además, contaban con un activo mucho mayor que cualquier otra empresa, por lo que no debían estar exentas del pago del impuesto al activo.

### 5.1.3. PRINCIPIO DE EQUIDAD.

Este principio constitucional se refiere al hecho de que la carga impositiva debe causar el mismo impacto para todos los sujetos en la misma situación. Así, tratándose de contribuciones, su impacto debe de ser igual a todos los sujetos con la misma capacidad económica y contributiva.

También respecto de este principio la Suprema Corte de Justicia ha dicho que este se cumple "...en cuanto se aplica en forma general a todos los que se encuentran en la misma situación tributaria."<sup>51</sup>

Para despejar dudas sobre la posible redundancia de los conceptos de proporcionalidad y equidad, el Tribunal Fiscal de la Federación ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, publicó la siguiente tesis jurisprudencial.

**"IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.** El artículo 31, fracción IV de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La

---

<sup>51</sup> Ibidem, p 55

proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de su ingresos, utilidades o rendimiento. 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 las tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue, que cubran un impuesto en un monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior de los menos 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 lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda y que deba encontrarse en proporción de los ingresos obtenidos.

El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos lo 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, plazo 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 a la norma jurídica que lo establece y regula.<sup>52</sup>

#### 5.1.4. PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA.

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

<sup>52</sup> Tribunal Fiscal de la Federación, Seminario Judicial de la Federación, VII Época, Primera parte, volúmenes 199204, ponente Carlos de Silva Sava, p. 57

Este principio está estrechamente relacionado con el principio de legalidad y que es asimilable al que dentro de los principios elementales de las contribuciones se denomina principio de certidumbre. Este prevé que el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario, deben ser claros para el contribuyente y para todas las demás personas.

Pero este principio de seguridad jurídica no se respeta en la Ley del Impuesto al Activo, en cuanto a las autoridades administrativas emiten sus propias reglas, transformando los elementos tributarios consignados en la ley; esto refiriéndonos a diversas reglas que se han emitido a través de la Resolución Miscelánea Fiscal. La siguiente tesis jurisprudencial es un claro ejemplo de esto.

**“ACTIVO. EL ARTÍCULO 15-A DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL, ES INCONSTITUCIONAL POR REBASAR LA FACULTAD REGLAMENTARIA ESTABLECIDA EN LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO 89 CONSTITUCIONAL (ADICIONADO EL 31 DE MARZO DE 1992).- El artículo 15-A del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo, va más allá de lo dispuesto por el artículo 5º-A de la referida ley, consistente en que el monto del impuesto del penúltimo ejercicio inmediato anterior, que va a ser actualizado, se determine como si no se hubiera ejercido esta opción, cuando conforme a la Ley del Impuesto al Activo, la actualización se refiere al impuesto que efectivamente correspondió conforme a la opción adoptada. Por tanto, la norma impugnada rebasa la ley que reglamenta, al introducir una condición para poder aplicar la opción del artículo 51-A, no prevista en este precepto, lo que lleva a modificar la ley, con transgresión de la facultad reglamentaria prevista en el artículo 89, fracción I, de la Carta Magna.<sup>53</sup>**

**TESIS CUI  
FALLA DE ORIGEN**

<sup>53</sup> Tribunal Fiscal de la Federación, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, IX Época, Iª Quincena de junio de 1997, p. 112

Además, el cambio tan constante de la ley dificulta el conocimiento a fondo de la misma y esto acarrea el incumplimiento involuntario de la obligación y crea un clima de incertidumbre, toda vez que impide prever su cabal cumplimiento.

### **5.1.5. PRINCIPIO DE TRANSPARENCIA.**

El principio de transparencia tributaria exige que las leyes tributarias en sentido lato, es decir, con inclusión de los reglamentos, órdenes, circulares, se estructuren de manera que presenten técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad y sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, tanto en estos mismos como en los funcionarios de la Administración Tributaria y con ello la arbitrariedad en la liquidación y recaudación de los impuestos.

No obstante, en la realidad mexicana la complejidad que presentan las leyes tributarias es tal, que gran parte de la comunidad de contribuyentes se quejan de la redacción ininteligible de las reglas de aplicación. Por ejemplo, podemos referirnos a los requisitos para deducir las inversiones de automóviles, que además de prevenir su aplicación en forma retroactiva para inversiones efectuadas en años anteriores, se contiene un sin número de artículos y reglas que establecen tratamientos preferenciales. Un caso más se presenta en la siguiente tesis jurisprudencial.

**FUNDAMENTACIÓN INDEBIDA EN LA NEGATIVA DE EXENCIÓN EN EL IMPUESTO.-** Conforme al penúltimo párrafo del artículo 6º de la ley del impuesto al activo, no se pagará el impuesto por período preoperativo, ni por los ejercicios de inicio de actividades, el siguiente y el de liquidación, salvo cuando este dure más de dos años, por lo que si el contribuyente solicitó la exención al considerar que se encontraba en período preoperativo, no es válido que la autoridad la haya negado, fundamentándose en el artículo 16

del reglamento de dicha ley, la cual se refiere a que se entiende por ejercicio de inicio de actividades, lo cual legalmente es distinto del período preoperativo, ya que la ley es clara en cuanto a que la exención corresponde tanto a uno como a otro, por lo que no es dable confundir con el objeto de negar.<sup>54</sup>

La tesis de jurisprudencia siguiente confirma la poca claridad de la aplicación del impuesto al activo.

“ACTIVO. IMPUESTO AL. SU ACTO DE APLICACIÓN Y EL INTERÉS JURÍDICO PARA IMPUGNAR LA LEY QUE LO ESTABLECE, PUEDE DEMOSTRARSE CON UNA DECLARACIÓN DE PAGO PROVISIONAL QUE TAMBIÉN COMPRENDA OTRAS CONTRIBUCIONES FEDERALES, A PESAR DE QUE APAREZCA EN “CEROS” EL RENGLÓN “A PAGAR” POR EL REFERIDO TRIBUTOS.- De acuerdo con lo dispuesto por la Ley del Impuesto al Activo, es obligación del contribuyente determinar la contribución por ejercicios fiscales, aplicando al valor de su activo en el ejercicio, la tasa correspondiente, debiendo efectuar declaraciones y pagos provisionales. Por consiguiente, si se reclama esa ley con motivo de primer acto de aplicación, éste se acredita con la declaración del impuesto de que se trata, en la que también se declara respecto de otras contribuciones federales, aunque en el renglón correspondiente a cantidad a pagar, por el tributo impugnado, aparezca cero, puesto que si bien no realizó erogación alguna por este concepto, basta que se haya cumplido con la obligación de elaborar y presentar la declaración conforme lo exige la ley, para no dudar en cuanto a que se dio el primer acto de aplicación de ésta, ya que en términos del artículo 6º. del Código Fiscal de la Federación, es contribuyente el que se ubica en o realiza las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurra, lo que debe estimarse que prevalece a pesar de que no se realice entero alguno por el impuesto al activo, pues la ausencia de cantidad a pagar, en la hipótesis que se examina, no es demostrativa de que no se es contribuyente o de que, con relación al tributo, el declarante

<sup>54</sup> Tribunal Fiscal de la Federación, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, No. 86, III Época, año VIII, febrero de 1995, p. 41.

carece de activos, pues de ser así, no habría tenido que formular declaración alguna, a más de que el cero como resultado de cantidad a erogar puede obedecer a diversos factores que, previstos por la ley, intervienen en el cálculo del impuesto, como son las deducciones y acreditamiento de diverso impuesto; además, si bien la existencia de cantidad a pagar no causa perjuicio al quejoso, la conducta desplegada por éste de elaborar y presentar la declaración en comento, afecta su esfera jurídica, ocasionándole el perjuicio consecuente, pues es obligado por la ley, en su calidad de contribuyente, luego, el perjuicio deriva, precisamente, de la obligación de tener que presentar esa declaración.<sup>55</sup>

En resumen, si la Ley del Impuesto al Activo no se deroga, deberá ser sometida a una reforma de fondo, sustancial y definitiva, que haga de ella una ley justa, clara, constitucional en todo sentido (proporcional y equitativo) y que evite cambios posteriores para subsanar errores, logrando la seguridad jurídica en la ley.

## **5.2. LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO.**

### **5.2.1. LA INEQUIDAD DE LOS ESTIMULOS DEL IMPUESTO AL ACTIVO.**

En virtud de las constantes críticas que tuvo el Impuesto al Activo desde su publicación, la situación económica del país en 1995, en el Plan Nacional de Desarrollo 1995-2000 y la Alianza para la Recuperación Económica, el Poder Ejecutivo considero que era conveniente evitar que los impuestos se conviertan en obstáculo para el crecimiento de la actividad económica por lo que otorgo determinados estímulos fiscales para algunos contribuyentes, atendiendo a su actividad o los ingresos percibidos.

---

<sup>55</sup> Tribunal Fiscal de la Federación, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, IX Época, 1ª Quincena de Agosto de 1997, pp. 95 y 96

Con relación a los Estímulos Fiscales podemos señalar los siguientes conceptos que aunque no son definiciones formales, nos permiten entender este concepto:

“Beneficio de carácter económico concedido por la ley fiscal al sujeto pasivo de un impuesto con el objeto de obtener de él ciertos fines de carácter parafiscal”.

“Apoyos Gubernamentales que se destinan a promover el desarrollo de actividades y regiones específicas, a través de mecanismos tales como disminución de tasas impositivas, exención de impuestos determinados, aumento temporal de tasa de depreciación de activos, entre otros”.

Es importante mencionar que doctrinalmente los estímulos son creados para fomentar determinada actividad económica, pero la forma en que se establecen en la legislación puede ser muy variada, ya que en algunas ocasiones son deducciones y en otros son exenciones. Aunque estos tres términos tienen una aplicación diferente han sido usados por la legislación como un medio de estimular determinada actividad, como es el caso del arrendamiento de casa habitación que la Ley del Impuesto Sobre la Renta le otorga un beneficio de una deducción de gastos sin comprobar del 35%, en la Ley del Impuesto al Valor Agregado le da la exención y en el Impuesto al Activo no se considera contribuyente.

El estímulo fiscal requiere de los siguientes elementos:



a).- La existencia de un tributo o contribución a cargo de beneficiarios del estímulo. Elemento necesario, ya que el estímulo fiscal sólo se origina y concreta en torno a las cargas tributarias que pesan sobre el contribuyente.

b).- Una situación especial del contribuyente, establecida en abstracto por la disposición legal que otorga el estímulo, y que al concretarse da origen al derecho del contribuyente para exigir el otorgamiento de dicho estímulo a su favor.

c).- Un objetivo de carácter parafiscal.

El estímulo fiscal consta de un objetivo directo y un objetivo indirecto. El objetivo directo consiste comúnmente en obtener una actuación específica del contribuyente y el objetivo indirecto radica en lograr a través de la conducta del propio contribuyente, efectos que trasciendan de su esfera personal al ámbito social.

Para su estudio estos estímulos los podemos dividir en dos clases. los otorgados por la Ley y los otorgados por el poder Ejecutivo.

Los estímulos fiscales otorgados por la Ley a los contribuyentes del Impuesto al Activo se establecen en el artículo 17 de la Ley de Ingresos de la Federación para el año 2003, siendo idénticos a los establecidos para el año 1002, señalando:

"En materia de estímulos fiscales, durante el ejercicio fiscal de 2003, se estará a lo siguiente:

II.- Se otorga un estímulo fiscal en el impuesto al activo a los contribuyentes residentes en México que se dediquen al transporte aéreo o marítimo de personas o bienes por los aviones o embarcaciones que tengan concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente, en los siguientes términos:

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

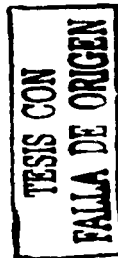
a) Tratándose de aviones o embarcaciones arrendados, acreditarán contra el impuesto al activo a su cargo, el impuesto sobre la renta que se hubiera retenido de aplicarse la tasa del 21% en lugar de la tasa del 5% que establece el artículo 188 de la Ley del Impuesto sobre la Renta a los pagos por el uso o goce de dichos bienes, siempre que se hubiera efectuado la retención y entero de este impuesto y que los aviones o embarcaciones sean explotados comercialmente por el arrendatario en la transportación de pasajeros o bienes.

b) En el caso de aviones o embarcaciones propiedad del contribuyente, el valor de dichos activos que se determine conforme a la fracción II del artículo 2o. de la Ley del Impuesto al Activo, se multiplicará por el factor de 0.1 tratándose de aviones y por el factor de 0.2 tratándose de embarcaciones, y el monto que resulte será el que se utilizará para determinar el valor del activo de esos contribuyentes respecto de dichos bienes conforme al artículo mencionado.

Los contribuyentes a que se refiere esta fracción que hubieran ejercido la opción a que se refiere el artículo 5o.-A de la Ley del Impuesto al Activo, podrán efectuar el cálculo del impuesto que les corresponda, aplicando para tal efecto lo dispuesto en esta fracción.

Los contribuyentes a que se refiere esta fracción, no podrán reducir del valor del activo del ejercicio las deudas contratadas para la obtención del uso o goce o la adquisición de los aviones o embarcaciones, ni aquellas que se contraten para financiar el mantenimiento de los mismos, por los que se aplique el estímulo a que la misma se refiere.

III.- Se otorga un estímulo fiscal en el impuesto al activo a los Almacenes Generales de Depósito por los inmuebles de su propiedad que utilicen para el almacenamiento, guarda o conservación de bienes o mercancías, consistente en permitir que el valor de dichos activos que se determine conforme a la fracción II del artículo 2o. de la Ley del Impuesto al Activo, se multiplique por el factor de 0,2; el monto que resulte será el que se utilizará para determinar el valor del activo de esos contribuyentes respecto de dichos bienes, conforme al artículo mencionado.



Los contribuyentes a que se refiere esta fracción, que hubieran ejercido la opción a que se refiere el artículo 5o.-A de la Ley del Impuesto al Activo, podrán efectuar el cálculo del impuesto que les corresponda, aplicando para tal efecto lo dispuesto en esta fracción.

IV.- Se otorga un estímulo fiscal en el impuesto al activo a las personas físicas que tributen conforme al régimen de pequeños contribuyentes a que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta, consistente en el monto total del impuesto que hubiere causado.

V.- Se otorga un estímulo fiscal en el impuesto al activo por el monto total del mismo que se derive de la propiedad de cuentas por cobrar derivadas de contratos que celebren los contribuyentes con organismos públicos descentralizados del Gobierno Federal, respecto de inversiones de infraestructura productiva destinada a actividades prioritarias, autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los términos del artículo 18 de la Ley General de Deuda Pública.”

Si analizamos cada uno de estos estímulos podremos observar que no tienen ninguna razón para establecerse, ya que solo benefician a determinados sectores, no siempre prioritarios, como veremos a continuación:

El primer estímulo señalado en la Ley de Ingresos de la Federación a la industria de aviación y naviera, se puede considerar necesario ya que sus inversiones son muy elevadas, pero implicara que no se verán obligados a obtener utilidades, por lo que su situación financiera no será competitiva con el mercado internacional, así mismo se convierte en una competencia desleal con las empresas que no necesitan concesión del Gobierno para operar, como son las empresas dedicadas al transporte de carga.

El estímulo otorgado a los Almacenes Generales de Depósito por los inmuebles de su propiedad, tampoco se justifica, ya que son empresas que forman

parte de la cadena de producción o para la comercialización de bienes, por lo que todas deben de estar sujetas al mismo régimen fiscal y porque se convierte en una competencia desleal con otras empresas que se dedican a la misma actividad.

Sobre el estímulo otorgado a las personas físicas que tributen conforme al régimen de pequeños contribuyentes a que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta, no encuentra ninguna justificación, ya que aunque estos contribuyentes tengan pocos ingresos y no lleven sistema de contabilidad, si tiene activos susceptibles de grabar, a fin de pagar el impuesto mínimo por los bienes afectos a la actividad mercantil, ya que muchos de estos contribuyentes si cuentan con activos de gran valor económico, representando una competencia con las sociedades mercantiles y las personas físicas que no tributan en el régimen de pequeños contribuyentes.

Respecto al último estímulo señalado en la Ley de Ingresos de la Federación consistente en el monto total del mismo que se derive de la propiedad de cuentas por cobrar derivadas de contratos que celebren los contribuyentes con organismos públicos descentralizados del Gobierno Federal, respecto de inversiones de infraestructura productiva destinada a actividades prioritarias, autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, lo podemos considerar muy interesante por los siguientes motivos:

Primero, porque el Estado esta reconociendo que no puede pagar a sus proveedores y que les concede un estímulo (a cargo del presupuesto Federal) mientras que cubre sus deudas.

Segundo, este beneficio no repercute en las empresas que son proveedoras de las empresas que le trabajan al gobierno, las que muchas veces se ven obligadas a pagar un impuesto por cuentas por cobrar.

Consideramos que si bien el Legislador encontró alguna razón para haberse establecido, los anteriores estímulos, no tomo en cuenta que al haberse señalado en la Ley de Ingreso de la Federación, representa un beneficio de carácter temporal, por lo que no da ninguna seguridad jurídica a los contribuyentes sobre su inversiones y su situación financiera, por lo que si el legislador pretendió estimular determinada actividad lo debería de haber incluido en la propia Ley del Impuesto al Activo.

Los estímulos Fiscales otorgados por el Poder Ejecutivo a los contribuyentes del Impuesto al Activo se establecen por medio de Decretos los cuales son publicados en el Diario Oficial de la Federación, en los cuales se les concede algunos beneficios a determinados contribuyentes, encontrando su fundamento legal en el Artículo 39 del Código Fiscal de la Federación que textualmente establece:

"El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

### III.- Conceder subsidios o estímulos fiscales.

Las resoluciones que conforme a este artículo dicte el Ejecutivo Federal, deberán señalar las contribuciones a que se refieren, salvo que se trate de estímulos fiscales, así como, el monto o proporción de los beneficios, plazos que se concedan y los requisitos que deban cumplirse por los beneficiados."

Respecto al Impuesto al Activo, el Ejecutivo Federal en 1995 emitió un Decreto por el que se exime del pago de diversas contribuciones federales y se otorgan estímulos fiscales. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1º de

noviembre de 1995 vigente para 1995 y 1996, a través del cual exentaba de este impuesto a diversos contribuyentes con ingresos inferiores a un millón quinientos mil pesos.

A partir de ese año el Ejecutivo Federal ha seguido emitiendo cada año decretos similares en los que se concede la exención del Impuesto al Activo a los contribuyentes con pocos ingresos.

En virtud de los anteriores decretos, algunos contribuyentes consideraron que eran anticonstitucionales por lo que acudieron al Juicio de Amparo el cual fue considerado improcedente por la Suprema Corte de Justicia de la Nación al emitir la siguiente jurisprudencia.

ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. AMPARO IMPROCEDENTE CONTRA EL DECRETO DEL 31 DE OCTUBRE DE 1995 QUE EXIME DEL PAGO DE AQUEL A DETERMINADOS CONTRIBUYENTES, SI SE CONSINTIO LA LEY.

Texto.- El mencionado Decreto, en su artículo primero, exime totalmente del pago del impuesto al activo que se cause durante el ejercicio de 1996 a los contribuyentes cuyos ingresos para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta no excedan de siete millones de pesos. Por otra parte, de la interpretación armónica de lo dispuesto por los artículos 1o., 2o. y 7o. de la Ley del Impuesto al Activo, en relación con el artículo 17 de su reglamento, se arriba a la convicción de que la obligación de cubrir este tributo deriva de esa Ley. Por consiguiente, cuando el contribuyente reclama a través del juicio constitucional la expedición y refrendo del citado Decreto porque no se encuentra inmerso en la hipótesis de exención, dado que tiene ingresos superiores a los señalados, la acción de garantías resulta improcedente en términos de lo establecido por el artículo 73, fracciones XI y XVIII, en relación con el artículo 80, interpretado en sentido contrario,

todos de la Ley de Amparo, en virtud de que el efecto de la concesión de la Protección Federal contra ese Decreto, al no haberse reclamado la ley, consistiría en exentar al quejoso, lo que es jurídicamente imposible, ya que las obligaciones fiscales, como se dijo, derivan de la Ley del Impuesto al Activo conforme a la cual ya venía pagando el tributo.

Precedentes.- Amparo en revisión 356/96. Inplax, S.A. de C.V. 3 de mayo de 1996. Tesis de jurisprudencia 39/96. Aprobada por la Segunda Sala de este alto tribunal, en sesión privada de nueve de agosto de mil novecientos noventa y seis, por unanimidad de cinco votos.<sup>56</sup>

Para el Ejercicio Fiscal de 2002 La Ley de Ingreso de la Federación estableció en su artículo 19 lo siguiente:

“Se faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para otorgar los estímulos fiscales y subsidios siguientes:

I.- Los relacionados con comercio exterior:

- a) A la importación de artículos de consumo a las regiones fronterizas.
- b) A la importación de equipo y maquinaria a las regiones fronterizas.

II.-A cajas de ahorro y sociedades de ahorro y préstamo.”

Así mismo en su artículo 20 señaló:

“Se derogan las disposiciones que contengan exenciones, totales o parciales, o consideren a personas como no sujetos de contribuciones federales, otorguen tratamientos preferenciales o diferenciales en materia de ingresos y contribuciones federales, distintos de los establecidos en el Código Fiscal de la Federación, ordenamientos legales referentes a organismos descentralizados federales que prestan los servicios de seguridad social, Decretos Presidenciales, tratados

<sup>56</sup> Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Instancia Segunda Sala Época: Novena Época Parte. IV, Agosto de 1996 Tesis: 2a /J. 39/96 Página 169

internacionales y las leyes que establecen dichas contribuciones, así como los reglamentos de las mismas.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también será aplicable cuando las disposiciones que contengan exenciones, totales o parciales, o consideren a personas como no sujetos de contribuciones federales, otorguen tratamientos preferenciales o diferenciales en materia de ingresos y contribuciones, federales, se encuentren contenidas en normas jurídicas que tengan por objeto la creación de organismos descentralizados, órganos desconcentrados y empresas de participación estatal.”

A pesar de lo anterior el Ejecutivo Federal emitió el “Decreto por el que se exime del pago de los impuestos que se mencionan y se otorgan facilidades administrativas a diversos contribuyentes” publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de mayo del 2002 el que menciona:

“CONSIDERANDO Que para el Gobierno Federal es de suma importancia impulsar el desarrollo de los pequeños y medianos empresarios con la finalidad de generar una mayor inversión en activos productivos y un crecimiento en la creación de empleos;

Que con la finalidad de seguir impulsando a los pequeños y medianos empresarios mediante diversos apoyos otorgados por el Gobierno Federal y, en atención a que en años anteriores les fue otorgada a estos contribuyentes la exención en el impuesto al activo, se propone continuar con esta política de incentivo otorgando, por un año más a dicho sector de contribuyentes, la exención del impuesto al activo;

Artículo Primero. Se exime totalmente del pago del impuesto al activo que se cause durante el ejercicio fiscal de 2002, a los contribuyentes del citado impuesto cuyos ingresos totales en el ejercicio de 2001 no hubieran excedido de \$14'700,000.00 (catorce millones setecientos mil pesos 00/100 M.N.) y siempre que el valor de sus activos en el citado ejercicio de 2001, calculado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo, no haya excedido de la cantidad antes señalada.



**TRANSITORIO Único.** El presente Decreto entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.”

Como hemos visto, desde 1995 se han establecido Decretos que eximen del pago del Impuesto al Activo a determinados contribuyentes y que a pesar de que en la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal del año 2002, se establecen algunos estímulos, y por otro lado, se emite un Decreto Presidencial (que no tiene fundamento legal) para que en el año 2002 se vuelva a dar la exención para los contribuyentes con ingresos hasta de \$14'700,000.00, independientemente de la actividad que realicen. Lo que viene a representar que ya por 7 años la Ley no se aplica a algunos contribuyentes.

También es importante señalar que con la publicación de estos Decretos se presenta la siguiente problemática:

Al no estar en la Ley los estímulos y al publicarse en fechas diferentes, no todos los contribuyentes los conocen, como es el caso del Decreto para el año 2002 que se publicó hasta el 31 de mayo, dejándolos en una inseguridad jurídica por los primeros cinco meses del año.

No se especifica si las personas que se encuentren dentro de los supuestos mencionados, mantienen las obligaciones establecidas en la Ley, consistentes en darse de alta en el Registro Federal de Contribuyentes y de presentar declaraciones provisionales y anuales, así como de hacer los cálculos aritméticos para determinar el impuesto, lo que nos lleva a una inseguridad jurídica.

Derivado de estos decretos en que se concede una exención general a determinados contribuyentes, pero sin especificar las causas por las que se

FEES CON  
FALLA DE ORIGEN

determina el monto máximo de ingresos por el que quedan exentos, consideramos que representa un injusticia para aquellos contribuyentes en que muchas veces obtiene fuertes ingresos, pero que no siempre representa grandes ganancias en virtud del poco margen de utilidad de sus productos.

Así mismo aunque el Impuesto al Activo se acredite con el impuesto Sobre la Renta y para algunos contribuyentes no implique algún desembolso, si les representa perjuicio al estar determinado el monto de impuesto causado, en virtud de lo laborioso que es determinarlo.

Consideramos que los estímulos otorgados a los contribuyentes del Impuesto al Activo, solo son un reflejo de la problemática captada por el Estado, el cual no encuentra el momento político adecuado para abrogar este impuesto, por lo cual empieza a establecer una serie de facilidades para disminuir la presión de los contribuyentes.

## **5.2.2. LA DESPROPORCIONALIDAD DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO.**

Con base a los principios expuestos, podemos afirmar que la Ley del Impuesto al Activo viola los principios de proporcionalidad y equidad, porque no prevé una tasa progresiva, sino una única tasa aplicable a todos los contribuyentes, sin importar su capacidad económica. Dado que las tasas progresivas cumplen eficazmente con el principio de proporcionalidad sería muy conveniente que la tasa fija del 1.8% establecida en el artículo 2º de la mencionada Ley, se cambiara a una tasa progresiva, para así gravar más a quien más tiene.

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

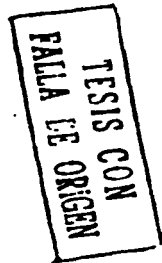


herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre una persona que se encuentra en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.<sup>57</sup>

La Ley del Impuesto al Activo considera "iguales" a una persona moral y a una persona física desde el momento en que se les aplica la misma tasa, no considerando que en términos económicos no existe igualdad entre una persona física y una moral, ya que esta última es la suma de la capacidad económica de varias personas físicas, en la que una sola persona física para el desarrollo de sus actividades, arriesga parte de su patrimonio, pues su capacidad económica es evidentemente menor a la de la persona moral; por lo que ante la aplicación de la tasa única de impuesto al activo, el impacto económico en la persona física es mayor que en la moral.

ACTIVO. ESTE IMPUESTO QUEBRANTA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD AL NO PREVER LA POSIBILIDAD DE DESVIRTUAR LA PRESUNCION DE GANANCIA MINIMA OBJETO DEL GRAVAMEN.  
Instancia: Pleno.

Texto: Siendo el objeto del impuesto al activo la ganancia o rendimiento mínimo presunto originado en la tenencia de activos destinados a actividades empresariales, es claro que al no prever la ley la posibilidad de desvirtuar esta presunción de ganancia mínima, quebranta el principio de proporcionalidad tributaria, pues ocasiona que el gravamen no sea acorde con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto al



<sup>57</sup> Tribunal Fiscal de la Federación, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 1<sup>o</sup> Quincena de junio de 1997, pp 75 y 76

encontrarse obligados a cubrirlo también quienes no hayan tenido la ganancia mínima que se presume.

Precedente: Amparo en revisión 107/92. El Tribunal Pleno aprobó, con el número XLVII/95 (9a.) la tesis que antecede; y determinó que la votación no es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a dieciséis de agosto de mil novecientos noventa y cinco.<sup>58</sup>

**ACTIVO. SU OBJETO CONSISTE EN LA GANANCIA MINIMA PRESUNTA ORIGINADA EN LA TENENCIA DE ACTIVOS DESTINADOS A ACTIVIDADES EMPRESARIALES.** Instancia: Pleno.

Texto: Si se desentraña el verdadero sentido del establecimiento del impuesto al activo y su estructuración legal, mediante la interpretación relacionada de los diversos preceptos que componen la ley relativa y su exposición de motivos, se llega a la conclusión de que el objeto de este impuesto no consiste en los activos destinados a actividades empresariales, sino en la ganancia o rendimiento mínimo presunto originado por la tenencia de tales activos, constituyendo éstos exclusivamente la base del impuesto, es decir, el instrumento del que se vale el legislador para determinar esa ganancia mínima presunta y a cuyo valor deberá aplicarse la tarifa o tasa del impuesto, de conformidad con el artículo 2o. de la ley relativa, para obtener el importe o cuota del tributo, pues siendo el impuesto al activo un gravamen dirigido a personas que realizan actividades empresariales y que, por tanto, persiguen fines de lucro, la ley parte de una ganancia o rendimiento mínimo que presume como objeto del mismo, lo que se advierte claramente del hecho de que quienes tengan esta ganancia mínima no verán incrementada su carga impositiva, en virtud del acreditamiento del impuesto sobre la renta a que tienen derecho los contribuyentes conforme al artículo 9o, por ser el impuesto al activo un gravamen complementario del impuesto sobre la renta que tiene como objetivo, además del fin recaudatorio propio de toda contribución, el control de la evasión fiscal; lo que se corrobora también con las exenciones establecidas en el

<sup>58</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Época: Novena Época Tesis: P. XLVII/95 Tomo:II, Agosto de 1995 p. 65.

artículo 6o. de la ley por el período preoperativo, los ejercicios de inicio de actividades, el siguiente y el de liquidación, en los cuales por no darse la presunción de rendimiento o ganancia mínima objeto del tributo, se otorga el derecho a no pagar el impuesto.

Precedente: Amparo en revisión 107/92. El Tribunal Pleno aprobó, con el número XLIX/95 (9a.) la tesis que antecede; y determinó que la votación no es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a dieciséis de agosto de mil novecientos noventa y cinco.<sup>59</sup>

El impuesto al activo es injusto sobre todo para pequeños y medianos empresarios, pese a las medidas adoptadas por las autoridades tales como la exención del impuesto al activo por monto de ingresos para efectos del Impuesto Sobre la Renta; medida que por otro lado ha sido criticada por contribuyentes que al ser excluidos por su margen de ingresos han considerado la medida en cuestión injusta

"EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.- El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato de quien se ubica en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante aplicación de la ley."<sup>60</sup>

El Pleno de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en la sentencia de fecha 12 de agosto de 1998, por la cual resuelve el juicio de nulidad 100(14)P-7/97/(3)1224/96-

<sup>59</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Epoca: Novena Epoca Tesis: P. XLIX/95 Tomo: II, Agosto de 1995, p. 66.

<sup>60</sup> *Ibidem*, p. 77.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

II, promovido por Automotriz Marsa, S.A. de C.V. En la sentencia que se comunica, se resolvió que para efectos del cálculo del impuesto al activo el contribuyente debe tomar en consideración todos los activos que posea, con independencia de que éstos generen utilidades o no, pues la Ley del Impuesto al Activo no hace tal distinción para obtener la base gravable correspondiente.

En relación a la inequidad, es importante señalar algunos criterios que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido sobre este Impuesto, que aunque no han llegado a jurisprudencia, si son importantes precedentes.

**ACTIVO. EL ARTICULO 5º. DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. Instancia: Pleno.**

Texto: El artículo 5º. de la Ley del Impuesto al Activo viola el principio de equidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, constitucional al exceptuar de la autorización de deducir las deudas contratadas con empresas residentes en el país o con establecimientos permanentes ubicados en México de residentes en el extranjero, a aquellas que hubieren sido contratadas con el sistema financiero o con su intermediación, pues estas deudas también afectan la base del tributo, ocasionándose con esto un trato desigual a iguales al permitirse a unos contribuyentes las deducciones de sus deudas y a otros no por situaciones ajenas a ellos y propias de los acreedores y sin que pueda considerarse que tal distinción de deudas se justifica por el hecho de que, de permitirse su deducción, no se pagaría el impuesto por ese concepto, ya que dicho adeudo no es el objeto del impuesto y si bien como activo del acreedor constituiría parte de la base para determinar su ganancia mínima presunta objeto del gravamen, no puede considerarse que por el hecho de que el artículo 6º. de la ley exente del pago del impuesto a las empresas que componen el sistema financiero, deba ser el deudor quien cubra el impuesto por la ganancia que tal activo le generó a su acreedor, pues ello significaría hacer recaer el pago del tributo en los contribuyentes por una ganancia ajena que en ellos

implica un pasivo, lo que lejos de justificar la excepción de deducción de tal tipo de deudas, corrobora su inconstitucionalidad.

Precedente: Amparo en revisión 107/92. El Tribunal Pleno aprobó, con el número XLV/95 (9a.) la tesis que antecede; y determinó que la votación no es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a dieciséis de agosto de mil novecientos noventa y cinco.<sup>61</sup>

ACTIVO. EL ARTICULO 9º. DE LA LEY QUE REGULA ESTE IMPUESTO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA. (REFORMAS Y ADICIONES PUBLICADAS EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION DE 28 DE DICIEMBRE DE 1989) Instancia: Pleno.

Texto: De conformidad con lo establecido en el artículo 9º. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto del ejercicio una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta efectivamente pagado, lo que significa que si un contribuyente tiene ingresos o utilidades podrán realizar tal acreditamiento e, inclusive, si los mismos llegan a la ganancia mínima presunta objeto del impuesto al activo, no verán incrementada su carga impositiva, mientras que aquellos que no tengan utilidades o resientan pérdidas soportarán la carga impositiva, pues no tendrán cantidad alguna que acreditar y la ley no prevé la posibilidad de desvirtuar la presunción de ganancia mínima de la cual parte como objeto del tributo. De lo anterior se infiere que el precepto legal citado viola los principios de proporcionalidad y equidad tributaria consagrados en el artículo 31, fracción IV, constitucional pues, consistiendo el primero de ellos, en que los causantes deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, el precepto legal citado hace recaer el pago del impuesto en quienes no tienen tal capacidad o la tienen en menor medida y libera de la carga impositiva a quienes tienen mayor capacidad tributaria, lo que da como consecuencia también la transgresión del principio de equidad que exige trato igual a

<sup>61</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Época: Novena Época Tesis: P. XLV/95 Tomo: II, Agosto de 1995, p. 61



los iguales y desigual a los desiguales, pues, de esa forma, se da trato igual a los desiguales y desigual a los iguales.

Precedente: Amparo en revisión 107/92. El Tribunal Pleno aprobó, con el número XLVI/95 (9a.) la tesis que antecede; y determinó que la votación no es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a dieciséis de agosto de mil novecientos noventa y cinco.<sup>62</sup>

Los anteriores criterios demuestran que este impuesto, se ha convertido en un problema para la equidad tributaria por las siguientes razones:

Primera.- El hecho de que los Ministros de la Corte tengan puntos de vista diferentes entre sí, por lo que si ellos no tienen un criterio uniforme para los contribuyentes representa un rompecabezas saber realmente que es legal o correcto.

Segundo.- La gran variedad de criterios ha ocasionado una serie de Juicios o Amparos en que las sentencias llegan a ser contradictorias, y por ende unos contribuyentes si pagan el impuesto o lo pagan en determinada forma y otros no lo pagan. por lo que todo depende de la forma en que se plantea el problema.

Lo anterior se ratifica con los diversos criterios que oficialmente sostiene la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que son transcritos en el Apéndice: A, siendo importante señalar que en 6 de estos criterios se expresa claramente que son emitidos en sustitución de otros emitidos con anterioridad, lo que demuestra la falta de seguridad jurídica en perjuicio de la equidad tributaria, ya que el contribuyente no esta en aptitud de conocer cual es el último criterio emitido y si este no es modificado.

<sup>62</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Época: Novena Época Tesis: P. XLVI/95 Tomo II, Agosto de 1995, p. 64

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

Tercero.- Es interesante recordar que cuando inicio este impuesto un gran número de contribuyentes se fueron al Juicio de Amparo, el cual fue desechado por que no acreditaron ante el Tribunal que tenían activos.

Bien sabemos que el fisco Federal no pretende derogar el impuesto, dadas las condiciones económicas que vive el país y que según los estudios realizados por los analistas financieros, puede durar una década, si la situación no se agrava. Pero esto no implica que los contribuyentes acepten un gravamen que les impide hasta cierto punto reinvertir sus utilidades en nuevas plantas productivas, por ejemplo, ya que esto implicaría la adquisición de activos fijos y este desalienta la inversión en general.

## **APENDICE: A**

### **COMPILACION DE CRITERIOS SOSTENIDOS POR LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO, PARA LA INTERPRETACION DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO.<sup>63</sup>**

#### **24/2001/IMPAC**

Determinación del impuesto al activo conforme al cuarto ejercicio inmediato anterior. Aplicación del artículo 5o.-A de la Ley del Impuesto al Activo.

Los contribuyentes que opten por pagar el impuesto al activo conforme al precepto de referencia, deberán considerar el impuesto que resulte de actualizar el que les hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior de haber estado obligados, independientemente de que en ese ejercicio se hayan encontrado exentos de su pago en términos del artículo 6o. del mismo ordenamiento.

Lo anterior, en virtud de que la aplicación de dicha disposición no se encuentra condicionada a que el contribuyente haya estado obligado efectivamente al pago del impuesto al activo en el cuarto ejercicio inmediato anterior, sino a que tome en cuenta, para tales efectos, los activos que tenía en ese ejercicio fiscal.

#### **72/2001/IMPAC**

Acreditamiento previsto en el párrafo segundo del artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo.

A. Considerando que la disposición que establece un acreditamiento fiscal es una norma sustantiva, el acreditamiento establecido en el artículo 9o., párrafo segundo de la Ley del IMPAC, vigente a partir del 1o. de enero de 1995, sólo se podrá ejercitar contra contribuciones causadas a partir del año de 1995.

Ello significa que sólo se podrán acreditar diferencias de ejercicios anteriores a 1995 contra el impuesto causado a partir de ese mismo año y durante la vigencia de dicha disposición.

B. En atención al principio de interpretación estricta de las leyes fiscales, resulta que el acreditamiento adicional contemplado en el artículo 9o., segundo párrafo de la Ley del IMPAC vigente a partir del 1o. de enero de 1995, deberá determinarse tomando en cuenta únicamente los tres ejercicios inmediatos anteriores a aquél en el que se pretenda realizar el citado acreditamiento, sin que se pueda aplicar el remanente que se determine con base en ejercicios anteriores al plazo establecido en la ley de referencia.

---

<sup>63</sup> Compilación de Criterios Normativos - Pagina del Servicio de Administración Tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público <http://www.sat.gob.mx>

Este criterio sustituye al 4.1. rubro A y B contenido en la Compilación de Normatividad Sustantiva de Impuestos Internos, autorizado mediante oficio núm. 102-SAT-13 de 4 de julio de 1997 firmado por el Presidente del Servicio de Administración Tributaria.

C. Cuando se opte por los pagos provisionales y ajuste previstos en los artículos 7-A y 7-B de la Ley del IMPAC, los contribuyentes pueden aplicar exclusivamente contra el impuesto sobre la renta del ejercicio, los pagos provisionales y ajuste efectivamente enterados, esto es, únicamente el importe neto que se haya reflejado como cantidad a pagar en las declaraciones y que se haya enterado, de conformidad con el artículo 8-A de la ley de referencia.

Por consiguiente, en ningún caso se podrían aplicar contra el impuesto sobre la renta del ejercicio, las cantidades que resulten en los pagos provisionales o en el ajuste, antes de considerar el acreditamiento señalado en el segundo párrafo del artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo, cuando se tenga derecho a él, por dos razones:

- El acreditamiento adicional no representa un pago provisional o ajuste efectivamente enterado.

El segundo párrafo del artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo permite, en los términos señalados en el mismo, un acreditamiento adicional exclusivamente contra impuesto al activo y no contra impuesto sobre la renta.

Este criterio sustituye al 4.1. rubro C que se adicionó a la Compilación de Normatividad Sustantiva de Impuestos Internos mediante oficio núm. 325-SAT-IV - C-5320 de 22 de mayo de 1998 firmado por el Administrador General Jurídico de Ingresos.

#### 73/2001/IMPAC

#### Devolución del Impuesto al Activo.

- A. Considerando que los pagos por el impuesto al activo a cargo del contribuyente no son deducibles en los términos del artículo 25, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como la finalidad que persiguen los diversos mecanismos de acreditamiento, devolución y compensación previstos entre el impuesto al activo y el impuesto sobre la renta, las cantidades pagadas por concepto de impuesto al activo recuperadas conforme a lo dispuesto en el cuarto párrafo del artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo, no deben considerarse como ingresos acumulables para los efectos del cálculo del impuesto sobre la renta.

B. Procede la devolución conforme al artículo 9o., cuarto párrafo de la Ley del Impuesto al Activo también por la parte de los pagos provisionales del impuesto sobre la renta en exceso que se convierte en Impuesto al activo en los términos del artículo 9o., fracción I de la Ley en mención, toda vez que se trata de impuesto al activo efectivamente pagado.

C. De conformidad con el artículo 9o., último párrafo de la Ley en comento, los derechos al acreditamiento y a la devolución previstos en el citado numeral son personales del contribuyente e intransferibles, esto es, que no pueden ser transmitidos a otras personas ni como consecuencia de fusión.

Sin embargo, la devolución del impuesto sobre la renta pagado en exceso en el caso de fusión de sociedades es un derecho que se encuentra contemplado en el artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación, el cual señala que la sociedad que surja con motivo de la fusión, podrá solicitar por cuenta de la sociedad que desaparezca, la devolución de los saldos a favor de impuestos, cumpliendo con los requisitos que mediante reglas generales establezca el Servicio de Administración Tributaria.

Por tanto, la devolución del impuesto sobre la renta pagado en exceso que no se considere pago del impuesto al activo del mismo ejercicio, resulta procedente en el caso de fusión de sociedades, en virtud de que no es un derecho a la devolución previsto en el artículo 9o. de la Ley del IMPAC y, en consecuencia, no cae en el supuesto del último párrafo del mencionado artículo.

Este criterio sustituye al 4.2. rubro A, B y C contenido en la Compilación de Normatividad Sustantiva de Impuestos Internos, autorizado mediante oficio núm. 102-SAT-13 de 4 de julio de 1997 firmado por el Presidente del Servicio de Administración Tributaria.

D. De conformidad con el artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes que deban considerar como inicio de actividades el ejercicio de 1992 están obligados al pago del impuesto al activo correspondiente al ejercicio de 1994. En el caso de que dicho pago se hubiese realizado no se tendrá derecho a la devolución del impuesto, ya que durante este último ejercicio resultaba aplicable para las mencionadas empresas el periodo de exención contemplado en el artículo 6o., tercer párrafo de la Ley del Impuesto al Activo antes de la reforma del 1o. de enero de 1995 (periodo preoperativo, ejercicio de inicio de actividades y el siguiente).

Este criterio sustituye al 4.2. rubro D que se adicionó a la Compilación de Normatividad Sustantiva de Impuestos Internos mediante oficio núm. 325-SAT-IV - C-7363 de 23 de septiembre de 1997 firmado por el Administrador General Jurídico de Ingresos.

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

#### **74/2001/IMPAC**

##### **Plazo de exención del IMPAC.**

De conformidad con el artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se determinan conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación.

Por tanto, el artículo 6o., penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto al Activo vigente a partir de 1995, que amplía en un ejercicio el periodo durante el cual se estará exento del pago del impuesto, será aplicable a los contribuyentes cuyo ejercicio de inicio de actividades se ubique en los años de 1993 ó 1994.

Este criterio sustituye al 4.3. contenido en la Compilación de Normatividad Sustantiva de Impuestos Internos, autorizado mediante oficio núm. 102-SAT-13 de 4 de julio de 1997 firmado por el Presidente del Servicio de Administración Tributaria.

#### **75/2001/IMPAC**

##### **Impuesto sobre la Renta considerado Impuesto al Activo.**

Se hace referencia a la reforma al artículo 9o., fracción I de la Ley del Impuesto al Activo vigente a partir del 1o. de enero de 1995, mediante la cual se estableció que los pagos provisionales del impuesto sobre la Renta en exceso, se considerarán impuesto al activo sólo hasta el límite de dicho impuesto del ejercicio disminuido por los acreditamientos correspondientes.

Por tratarse de una norma sustantiva, dicha disposición sólo es aplicable a partir del ejercicio fiscal de 1995 y, por ello, de conformidad con la ley vigente hasta 1994, la totalidad del monto del impuesto sobre la renta pagado en exceso se debe considerar como pago del impuesto al activo del ejercicio.

Este criterio sustituye al 4.4. contenido en la Compilación de Normatividad Sustantiva de Impuestos Internos, autorizado mediante oficio núm. 102-SAT-13 de 4 de julio de 1997 firmado por el Presidente del Servicio de Administración Tributaria.

#### **76/2001/IMPAC**

##### **Opción prevista en el artículo 5o.-A de la Ley del Impuesto al Activo.**

En virtud de que no existe disposición que regule en forma específica la determinación de los pagos provisionales cuando los contribuyentes hayan optado por el cálculo del impuesto al activo en los términos del artículo 5o.-A de la Ley de la materia, debe atenderse a lo señalado en el artículo 7o. de la misma.

Resulta así que los pagos provisionales se determinan en base al impuesto al activo causado en el ejercicio inmediato anterior, independientemente de que dicho impuesto se haya calculado conforme al régimen general o al régimen opcional.

Consecuentemente, los contribuyentes podrán solicitar la autorización de la disminución de los pagos provisionales del impuesto al activo, siempre que se cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 18 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo, aun en el supuesto de que hayan optado por determinar el impuesto del ejercicio en los términos del artículo 5o.-A de la ley.

Ello, toda vez que la autorización para la disminución de dichos pagos no contraviene lo dispuesto en el artículo 6o., último párrafo del Código Fiscal de la Federación, ya que los pagos provisionales conservan la mecánica general contemplada por la Ley del Impuesto al Activo y no se modifica la opción que eligió el contribuyente para determinar el impuesto del ejercicio.

Este criterio sustituye al 4.5. contenido en la Compilación de Normatividad Sustantiva de Impuestos Internos, autorizado mediante oficio núm. 102-SAT-13 de 4 de julio de 1997 firmado por el Presidente del Servicio de Administración Tributaria.

#### **77/2001/IMPAC**

Saldos negativos de activos financieros de depósitos en instituciones bancarias.  
Para determinar el promedio mensual de los activos correspondientes a operaciones contratadas con el sistema financiero o con su intermediación, se deberán considerar exclusivamente los saldos positivos y, en caso de tener saldos negativos, se deberá utilizar la cantidad de cero, ya que el utilizar los saldos negativos diarios en el cálculo del promedio mensual equivale a disminuir del activo los pasivos contraídos con el sistema financiero o con su intermediación, en violación del artículo 5o., segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Activo.

Este criterio sustituye al 4.6. contenido en la Compilación de Normatividad Sustantiva de Impuestos Internos, autorizado mediante oficio núm. 102-SAT-13 de 4 de julio de 1997 firmado por el Presidente del Servicio de Administración Tributaria.

#### **78/2001/IMPAC**

Empresas que componen el sistema financiero.

Las empresas que componen el sistema financiero que opten por pagar el impuesto al activo en los términos del artículo 5-A de la Ley del propio impuesto, deberán considerar como base gravable, el valor actualizado de los activos (disminuido, en su caso, con las deudas contratadas a que se refiere el artículo 5-B de la Ley del

Impuesto al Activo) correspondientes al cuarto ejercicio inmediato anterior, sin que ello signifique que dichas empresas por haber estado exentas del pago del impuesto al activo en dicho ejercicio, igualmente deban estar exentas en el ejercicio en el que se ejerce la opción.

Este criterio sustituye al 4.7. adicionado a la Compilación de Normatividad Sustantiva de Impuestos Internos mediante oficio núm. 325-SAT-IV -C-7363 de 23 de septiembre de 1997 firmado por el Administrador General Jurídico de Ingresos.

114/2001/IMPAC

Impuesto al activo. Pérdida del derecho a solicitar la devolución de ejercicios anteriores.

El cuarto párrafo del artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo establece que cuando el impuesto sobre la renta por acreditar del ejercicio, 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 los diez ejercicios inmediatos anteriores, siempre que dichas cantidades no se hubieran devuelto con anterioridad.

Asimismo, el siguiente párrafo a la fracción II del artículo en mención, señala que si un contribuyente no solicita la devolución en un ejercicio pudiéndolo haber hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores.

Por lo anterior, si un contribuyente en un ejercicio determina impuesto sobre la renta por acreditar que exceda al impuesto al activo del ejercicio, y en alguno de los diez ejercicios inmediatos anteriores ha pagado impuesto al activo, podrá solicitar la devolución del impuesto al activo únicamente durante el ejercicio en el que manifiesta el impuesto sobre la renta por acreditar que exceda al impuesto al activo, ya que en caso de no hacerlo pierde, hasta por ese monto, la posibilidad de recuperar el impuesto al activo pagado en ejercicios anteriores.

En el caso de que el contribuyente presente la declaración normal del ejercicio pero no aplique el beneficio del cuarto párrafo del artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo y en ejercicio posterior presente una declaración complementaria reflejando impuesto sobre la renta por acreditar en una cantidad mayor a la originalmente manifestada, podrá solicitar la devolución del impuesto a que se refiere el párrafo en comento, por la diferencia entre el impuesto sobre la renta por acreditar manifestado en la declaración normal y el declarado en la complementaria. Esto es así, toda vez que en la presentación de la declaración normal del ejercicio no solicitó la devolución del impuesto al activo y, por ende, perdió hasta por ese monto el beneficio de solicitarlo en ejercicios posteriores.



## 115/2001/IMPAC

Saldo a favor del impuesto sobre la renta. No procede su compensación cuando en la declaración del ejercicio no se manifiesten los datos referentes al impuesto al activo.

De conformidad con lo señalado en los artículos 1o. y 8o. de la Ley del Impuesto al Activo se desprende que los contribuyentes están obligados a presentar declaración anual de dicho impuesto conjuntamente con la declaración del impuesto sobre la renta.

El artículo 9o., fracción I de la Ley en mención establece que cuando en un ejercicio se genere saldo a favor del impuesto sobre la renta, éste se considerará como pago del impuesto al activo del mismo ejercicio hasta por el monto que resulte a cargo en este último impuesto.

Por ello, resulta que es indispensable que en la misma declaración anual donde se manifieste el saldo a favor del impuesto sobre la renta, se declaren los datos relativos al impuesto al activo, a efecto de establecer si parte de ese saldo a favor se debe considerar como pago del impuesto al activo y, por lo tanto, determinar el saldo a favor real, lo anterior con el fin de estar en posibilidad de ejercer los derechos que derivan.

En tal virtud y de conformidad con el artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación, para que se pueda aplicar el procedimiento establecido en el artículo 23 de dicho ordenamiento, en principio se debe determinar la contribución conforme a la Ley del Impuesto al Activo, ya sea a cargo o a favor, y posteriormente aplicar las opciones que el citado código prevé para ejercer los derechos sobre los saldos a favor.

Por lo anterior, si en la declaración del ejercicio, normal o complementaria, que presenta el contribuyente no se manifestaron los datos del impuesto al activo, de conformidad con la fracción I del artículo 9o. antes citado, no se está en posibilidad de establecer cuál es la cantidad del saldo a favor del impuesto sobre la renta que se considera pago del impuesto al activo, y por lo mismo, no se ha determinado conforme a dicho precepto el citado saldo a favor que se podría compensar de conformidad con el procedimiento señalado en el Código Fiscal de la Federación.

En este orden de ideas, si un contribuyente presenta declaración complementaria señalando los datos del impuesto al activo que había omitido, ésta modifica a la declaración normal y por tanto, la declaración que contiene los datos definitivos es la declaración complementaria mediante la cual se puede llevar a cabo la compensación, ello de conformidad con lo señalado en el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación.

TESIS C.O.F.  
FALLA DE ORIGEN

**También se asentarán los datos en el caso que el contribuyente se encuentre exento del pago del impuesto al activo, de conformidad con el Decreto por el que se exime totalmente del pago del impuesto al activo que se cause durante el ejercicio fiscal de 2001 a los contribuyentes que se indican, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 22 de marzo de 2001.**

## CONCLUSIONES.

**PRIMERA.-** La actividad económica del Estado deriva de la necesidad de éste de obtener los recursos económicos que son necesarios para el cumplimiento de sus fines; los que provienen de los ingresos que el Estado obtiene por su propio patrimonio y de la recaudación del patrimonio de los gobernados, la cual se lleva a cabo con fundamento en la denominada potestad tributaria del Estado.

**SEGUNDA.-** La potestad tributaria o poder tributario, es la fuerza que tiene el Estado para exigir a los particulares dentro del marco del Derecho a aportar una parte de su riqueza para cumplir con los fines establecidos.

**TERCERA.-** El poder tributario es ejercido por el Estado en el momento en que procede a hacer efectivas las contribuciones que los particulares deben pagar, como una consecuencia de la realización de aquellos hechos que han sido señalados por el Estado como los generadores de las obligaciones fiscales y es ahí donde actúa el Estado en forma análoga a la que realiza cualquier acreedor particular y el ejercicio de su actividad de recaudación se encuentra sometido a las leyes aplicables al caso concreto.

**CUARTA.-** El Derecho Presupuestario está compuesto por diversos elementos que dan estructura a un sistema del cual se vale el gobierno para organizar el capital que tiene en sus manos, para el cumplimiento de sus deberes. Las características principales del Derecho Presupuestario se enfocan a satisfacer las necesidades de la población, es decir, los fondos del gobierno se destinan esencialmente a atender a la población en sus necesidades básicas; estos fondos deben organizarse de tal manera que el gobierno atienda todos los aspectos posibles de sus funciones sin descuidar a la población.

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

**QUINTA.-** El Impuesto Sobre la Renta, pretende cobrar el impuesto en forma general a todos los gobernados, estableciendo una serie de reglas para todo tipo de contribuyentes, pero que hace que se convierta en un impuesto complejo, ya que da un sin número de opciones y a la vez establece una serie de obligaciones, que para su cumplimiento las empresas requieren contratar a un especialista en la materia.

Lo anterior se ratifica no solo con la lectura de la ley, sino también por la preocupación constante de los empresarios ante una auditoría fiscal, ya que son raras las empresas que después de habérselas auditado no tengan diferencias de impuestos a cubrir o multas por errores formales.

**SEXTA.-** El Impuesto al Activo se concibió como un impuesto mínimo que deberían de pagar los contribuyentes por lo activos utilizados en las empresas, ya que el Estado había observado que muchas empresas no pagaban el Impuesto Sobre la Renta, a pesar de tener gran valor sus activos, por lo que si un empresario tenía invertido alguna cantidad de dinero en activos, debía tener alguna utilidad.

Del análisis a dicha ley podemos mencionar que si el Estado pretendió crear un impuesto mínimo a los activos utilizados por las empresas, hubiera sido mejor crear un capítulo especial en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en vez de crear otra Ley en la que oficialmente se crea otro tributo basándose en los mismos elementos que utiliza el Impuesto Sobre la Renta; esta conclusión es obvia al ver la evolución del mismo impuesto, con sus constantes reformas, plasmadas en artículos oscuros que dan margen a distintas interpretaciones, creando una mayor inseguridad jurídica a los gobernados.

**FFIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

**SÉPTIMA.-** La promulgación del Impuesto al Activo, generó un sinnúmero de discusiones sobre su constitucionalidad, habiéndose emitido por los Tribunales sentencias contradictorias, que más que resolver el problema lo incrementaron.

El impuesto si bien fue concebido con un fin de control para evitar la evasión o elusión fiscal, en su diseño se cometió una serie de errores como fueron:

1. Su redacción no fue lo suficientemente clara y el Reglamento que se publicó no aclaró las dudas sobre su aplicación
2. Pretendió abarcar a todos los contribuyentes, imponiéndoles las mismas obligaciones, estableciendo la misma mecánica para determinar el impuesto a pagar.
3. Exentó a las instituciones financieras,
4. Se diseñó sobre la base del Impuesto Sobre la Renta del cual encontramos similitudes, pero también diferencias, la que se hicieron muy complejas y variadas, ocasionando que cada año se modifique la Ley o se tengan que otorgar alguna facilidad adicional como son los estímulos o exenciones.

Con la implementación del Impuesto al Activo, el fisco pretendió controlar a los contribuyentes que teniendo grandes inversiones, que no generaban pago de impuestos, al reducir su base fiscal, pero ocasiono que las empresas medianas o pequeñas, no se capitalizaran, ya que no todos los activos generan utilidades, inclusive grandes empresas tienen activos en inmuebles o maquinaria que no siempre son productivos.

Así mismo, generó un costo financiero para algunas empresas, que no mantienen un flujo constante de ingresos o que este es variable.

Aunado a este factor económico, surgió el factor administrativo, no solamente en el pago de los honorarios al contador, sino en la determinación de la base del impuesto, su cálculo, controles administrativos y sobre todo una inseguridad jurídica sobre la certeza de que se este cumpliendo con las nuevas obligaciones fiscales.

También se debe de mencionar el factor psicológico para los empresarios, que sin ser analistas financieros, estiman que si hacen mayores inversiones, deben de estar seguros de obtener una utilidad, ya que en caso contrario pagarán el Impuesto al Activo, que se traducirá en un impuesto al patrimonio.

**OCTAVA.-** La Suprema Corte de Justicia consideró al Impuesto al Activo como inconstitucional por haber concedido la exención del mismo a las empresas que componen el sistema financiero, razón por lo que la ley fue modificada para que estas empresas sí quedarán gravadas por el impuesto; esta declaración implicó que los quejosos que acudieron al amparo no quedaron sujetos al pago.

**NOVENA.-** El Impuesto al Activo no toma en cuenta los activos excedentes que tiene las empresas y que por determinado tiempo no son productivos, y que se adquieren con fines tanto especulativos o con miras de expansión, como es el caso de los inmuebles, en el que una empresa adquiere mas metros cuadrados que los necesarios en ese momento, para obtener los ingresos, generando que pague el impuesto por todos los bienes que cuenta en el activo.

En el Impuesto al Activo el valor de los terrenos se actualiza, incrementando su valor para el efecto del pago del impuesto, lo que se considera injusto ya que no todos los terrenos suben de valor por el transcurso del tiempo, derivado de la inflación que existe en nuestro país, ya que existen terrenos que por sus características en tamaño, dimensiones, restricciones municipales y ubicación dentro

o fuera de la ciudad, no obtiene un verdadero incremento en su valor, existiendo casos en que puede ser hasta un decremento de su valor comercial.

Por lo anterior se considera que la Ley no prevé todas las fluctuaciones comerciales que afectan los activos inmobiliarios de las empresas generando que algunos contribuyentes paguen mas impuesto por activos inflados, no correspondiendo a las verdaderas ganancias del negocio.

**DÉCIMA.-** El Impuesto al Activo representa para algunas empresas un perjuicio económico, ya que a pesar de obtener altos ingresos no obtienen ganancias debido a que sus gastos son muy elevados, pero a pesar de ello, quedan obligados a pagar el Impuesto al Activo por los bienes afectos a su patrimonio.

**DÉCIMA PRIMERA.-** En la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2003, se establecen diversos estímulos fiscales para algunos contribuyentes del Impuesto al Activo, los cuales no tiene ninguna justificación, ocasionando una inequidad tributaria.

**DÉCIMA SEGUNDA.-** A partir de 1995 por diversos Decretos Presidenciales se eximió del pago del Impuesto al Activo a todos los contribuyentes con ingresos hasta de \$14'700,000.00 pesos por las siguientes razones:

- El Impuesto ha cumplido su cometido al servir como una Ley de control contra la evasión fiscal del Impuesto Sobre la Renta.
- El impuesto se convirtió en un limitante para el fortalecimiento de las empresas, que a fin de evitar su pago, reducían sus activos disminuyendo su crecimiento.

- Para la mayoría de las empresas representó un costo administrativo el cálculo y determinación del impuesto.

Derivado de estos decretos en que se concede una exención general a determinados contribuyentes, pero sin especificar las causas por las que se determina el monto máximo de ingresos por el que quedan exentos, consideramos que representa un injusticia para aquellos contribuyentes que muchas veces obtienen fuertes ingresos, pero que no siempre representa grandes ganancias en virtud del poco margen de utilidad de sus productos.

**DÉCIMA TERCERA.-** En los Decretos Presidenciales, por los que se exime del Pago del Impuesto al Activo, no se especifica si las personas que se encuentren dentro de los supuestos mencionados, mantienen las obligaciones establecidas en la Ley, de darse de alta en el Registro Federal de Contribuyentes y de presentar declaraciones provisionales y anuales, así como de hacer los cálculos aritméticos para determinar el impuesto, lo que nos lleva a una inseguridad jurídica.

Es importante señalar que estos Decretos se publican en diferentes fechas, dejando un vacío de inseguridad para los contribuyentes, por los primeros cinco meses del año, ya que el último se publicó el 31 de mayo del 2002.

**DÉCIMA CUARTA.-** Si el Estado mantiene su política de establecer estímulos fiscales al Impuesto al Activo cada año, ocasiona una inseguridad para los inversionistas, ya que no podrán hacer una planeación financiera de sus actividades, no previéndose las consecuencias que se tendrían para el año en que no se publiquen los estímulos fiscales

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**



**DÉCIMA QUINTA.-** Se considera conveniente que se debería de abrogar el Impuesto al Activo, evitando que sea un verdadero obstáculo para las inversiones, ya que estas no siempre pueden ser productivas. Así mismo se reducirán las constantes críticas de las empresas, por la dificultad de hacer los cálculos para su determinación.

También permitirá tener una legislación fiscal con menos impuestos y más sencilla, evitando que para los contribuyentes se convierta en un verdadero enredo el pago de estos.

Es conveniente señalar que si el Estado lo que pretendió es que los contribuyentes paguen el Impuesto Sobre la Renta correctamente, en vez de implementar otros impuestos de control, que también pueden ser impagables, debería de mejorar su sistema de vigilancia, para que todos los contribuyentes paguen las cantidades que realmente les corresponden.

## **BIBLIOGRAFIA.**

- Arrijo Vizcaino, Adolfo, Derecho Fiscal, Editorial Themis, Edición abril de 1998.
- Barrón Morales, Alejandro, Estudio Practico del Impuesto Sobre la Renta Personas Físicas, Editorial Efisa, 1994.
- Burgoa Orihuela, Ignacio, Derecho Constitucional Mexicano, 7a. edición, México, 1989.
- Calvo, Enrique, Tratado del Impuesto Sobre la Renta, Edit. Themis, 19ª edición, Tomo II, 1995.
- Calvo Nicolau, Enrique, y Enrique Vargas Aguilar, Estudio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Editorial Themis S.A. de C.V.
- Cárdenas Elizondo, Francisco, Introducción al Estudio del Derecho fiscal, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, 1994.
- Carrasco Iriarte, Hugo, Derecho Fiscal Constitucional, Colección Leyes Comentadas U.N.A.M. Harla S.A. de C.V.
- Couture, Eduardo J., Vocabulario Jurídico, Ediciones de Palma Buenos Aires
- De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, 19 Edición, Ed. Porrúa, México, 1989.
- De la Puente Ruiz, Luis, Desarrollo Histórico de la Contabilidad en México.
- De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa S.A. México D.F.
- Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Editorial PAC, 1993.
- De Pina, Rafael, y Rafael de Pina Vara, Diccionario de Derecho, Editorial Porrúa Fernández Martínez, Refugio de Jesús, Derecho Fiscal, Ed. Mc Graw Hill, México, 1977.

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

Flores Zavala, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas. 27 Edición, Ed. Porrúa, México, 1986.

Fraga, Gabino, Derecho Administrativo, Editorial Porrúa S.A. México, 1991.

González García, Eusebio, Introducción al Derecho Presupuestario, Ed. De Derecho Financiero, Madrid, 1973.

Jiménez González, Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, 3ª edición, Ed. ECASA, México, 1993.

Kohler, Rick L., Diccionario para Contadores, Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana, México.

La Band, Paul. Derecho Presupuestario, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1985.

López Padilla, Agustín, Exposición y Práctica y comentarios a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Dofiscal Editores, 1994

Pérez Regyer, Alfonso, y Jorge Novoa Franco, Aplicación Práctica Sobre Temas Fiscales, Dofiscal Editores, 1994.

Petit, Eugene, Tratado Elemental de Derecho Romano, México, 1976.

Propuesta Para Un Nuevo Enfoque De Impuesto Mínimo En México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., Primera Edición, Diciembre de 1994.

Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal, Colección Textos Jurídicos Universitarios.

Sánchez Estrada, Jorge, Prontuario de Actualización Fiscal, México, D.F., enero de 1995.

Sánchez León, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor 1994.

Sánchez León, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano.

Santos Rowe, Manuel, Índice De Legislación Fiscal 1939-1969, Banco Internacional S.A.

**Sellerier Carbajal, Carlos, M., y Carlos Cevallos Esponda, Análisis de los Impuesto Sobre la Renta y al Activo 1995, Editorial Themis S.A. de C.V.**

**Serra Rojas, Andrés, Derecho Administrativo, Editorial Porrúa S.A. México D.F.**

**Tena Ramírez, Felipe, Derecho constitucional Mexicano, Editorial Porrúa S.A. México D.F.**

**Urenda Zagers, Carlos, La Empresa y el Derecho, Editorial Andrés Bello**

**Vázquez Arroyo, Francisco. Presupuesto por Programas para el Sector Público de México, Ed. UNAM, México, 1971.**

**Yañez Ruiz, Manuel, El Problema Fiscal, Secretaria De Hacienda, México, 1958.**

**Zavala, Silvio A., Las Instituciones Jurídicas en la Conquista de América, Editorial Porrúa S.A. México D.F.**

## HEMEROGRAFÍA.

Apéndice al Semanario judicial de la Federación, 1965, 1ª parte, tesis.

Colmenares Páramo, David. "Gasto Social y Descentralización" en Bucareli ocho No. 111, México, enero de 1999.

Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Editorial Porrúa S.A. México D.F., Universidad Nacional Autónoma de México

Hernández Reyes, Ramón, Semanario Judicial de la Federación, V Época, Tomo LXXXI.

Propuesta Para Un Nuevo Enfoque De Impuesto Mínimo en México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. Primera Edición.

Propuesta para un nuevo enfoque de impuesto mínimo en México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., primera edición, diciembre de 1994.

Tribunal Fiscal de la Federación, Semanario Judicial de la Federación, VII Epoca, Primera parte, volúmenes 91-96, ponente Arturo Serrano Robles.

Tribunal Fiscal de la Federación, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Época: Novena Epoca Tesis: P. XLV/95 Tomo: II. Agosto de 1995.

Tribunal Fiscal de la Federación, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Época: Novena Epoca Tesis: P. XLVI/95 Tomo: II. Agosto de 1995.

Tribunal Fiscal de la Federación, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Instancia: Segunda Sala Epoca: Novena Epoca Parte: IV, Agosto de 1996 Tesis: 2a./J. 39/96.

Tribunal Fiscal de la Federación, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Época: Novena Epoca Tesis: P. XLVII/95 Tomo:II, Agosto de 1995.

Tribunal Fiscal de la Federación, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Época: Novena Epoca Tesis: P. XLIX/95 Tomo: II, Agosto de 1995.

Tribunal Fiscal de la Federación, Semanario Judicial de la Federación, VII Epoca, Primera parte, volúmenes 199-204, ponente Carlos de Silva Nava.

Tribunal Fiscal de la Federación, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, IX  
Época, 1ª Quincena de junio de 1997.

Tribunal Fiscal de la Federación, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, No.  
86, III Época, año VIII, febrero de 1995.

Tribunal Fiscal de la Federación, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, IX  
Época, 1ª Quincena de Agosto de 1997.

Tribunal Fiscal de la Federación, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 1º  
Quincena de junio de 1997.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

## **LEGISLACION CONSULTADA.**

Código Fiscal De La Federación.

Compilación De Leyes Del Impuesto Sobre La Renta 1921-1953, Dirección General Del Impuesto Sobre La Renta, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1957.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Diario de Debates de la Cámara de Diputados.

Diario de Debates de la Cámara de Diputados, págs. 1367, 1373 y 1374 Diciembre de 1994.

Exposición de motivos de la Ley de Impuesto al Activo Do Fiscal Editores 1993.

Iniciativa de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga, Diversas .

Disposiciones Fiscales. Diciembre de 1988, págs. XV a XVII..

Iniciativa de la Ley, que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, noviembre de 1989 págs. XXII a XXIV.

Iniciativa de la Ley, que Establece, Reformas, Adiciona y Deroga, Diversas Disposiciones Fiscales, noviembre 1990, págs. XXI a XXV.

Iniciativa de la Ley, que Reforma, Adiciona y Deroga diversas disposiciones fiscales (exposición de motivos texto de la iniciativa). Noviembre de 1991.

Ley De Ingresos De La Federación de 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 y 2002.

Ley Del Impuesto Al Activo.

Ley Del Impuesto Sobre La Renta.

Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público.

Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal.

Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo.

Semanario Judicial de la Federación.